

Aviso nº 771-Seses-TCU-Plenário

Brasília-DF, 5 de outubro de 2016.

Excelentíssimo Senhor Presidente do Congresso Nacional,

Encaminho a Vossa Excelência o Relatório, os Votos, o Acórdão e o Parecer Prévio, aprovados pelo Plenário deste Tribunal em Sessão Extraordinária realizada nesta data, relativos às contas do exercício de 2015 prestadas pela Presidente da República, relatadas pelo Ministro José Múcio Monteiro, em cumprimento à competência fixada no art. 71, inc. I da Constituição Federal.

Respeitosamente,

  
AROLDO CEDRAZ DE OLIVEIRA  
Presidente

A Sua Excelência, o Senhor  
Senador RENAN CALHEIROS  
Presidente do Congresso Nacional  
Praça dos Três Poderes, Senado Federal  
Brasília - DF

## **PARECER PRÉVIO SOBRE AS CONTAS DA PRESIDENTE DA REPÚBLICA**

### **1. PARECER PRÉVIO E FUNDAMENTAÇÃO**

#### **1.1 Parecer Prévio sobre as Contas da Presidente da República**

##### **1.1.1 Contas da Presidente da República**

Em cumprimento ao art. 71, inciso I, da Constituição Federal, o Tribunal de Contas da União apreciou as contas da Presidente da República relativas ao exercício encerrado em 31/12/2015, com o objetivo de emitir parecer prévio. Nos termos do art. 36 da Lei 8.443/1992 (Lei Orgânica do TCU), as referidas contas são compostas pelo Balanço Geral da União e pelo relatório sobre a execução dos orçamentos da União.

##### **1.1.2 Competência da Presidente da República**

Nos termos do art. 84, inciso XXIV, da Constituição Federal, compete privativamente ao Presidente da República prestar, anualmente, ao Congresso Nacional, dentro do prazo de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa, as contas referentes ao exercício anterior. Conforme o inciso II do mesmo artigo, compete ainda ao Presidente exercer, com o auxílio dos Ministros de Estado, a direção superior da administração federal.

Por seu turno, a competência para elaborar e consolidar o relatório sobre a execução dos orçamentos da União é do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle (ex-CGU), por meio da Secretaria Federal de Controle Interno, de acordo com o art. 24, inciso X, da Lei 10.180/2001, c/c o art. 29, inciso XXVI da Lei 10.683/2003.

Já a competência para elaborar e consolidar o Balanço Geral da União é da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, de acordo com o art. 18, inciso VI, da Lei 10.180/2001, c/c o art. 7º, inciso VI, do Decreto 6.976/2009.

##### **1.1.3 Competência do Tribunal de Contas da União**

Em cumprimento ao seu mandato constitucional e legal, e conforme estabelecem o caput e o § 1º do art. 228 do Regimento Interno do Tribunal, este parecer prévio é conclusivo no sentido de exprimir:

- Se as contas prestadas pela Presidente da República representam adequadamente as posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial, em 31 de dezembro de 2015;
- Se houve observância aos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal, com destaque para o cumprimento das normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, em especial quanto ao que estabelece a lei orçamentária anual.

Além disso, o § 2º do mesmo dispositivo regimental estabelece a obrigatoriedade da elaboração de relatório contendo as seguintes informações:

- O cumprimento dos programas previstos na lei orçamentária anual quanto à legitimidade, eficiência e economicidade, bem como o atingimento de metas e a consonância destes com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;
- O reflexo da administração financeira e orçamentária federal no desenvolvimento econômico e social do país;
- O cumprimento dos limites e parâmetros estabelecidos pela Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

As auditorias realizadas com vistas à apreciação das Contas da Presidente da República para a emissão do parecer prévio observaram as Normas de Auditoria do TCU (NAT) e os Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira da Organização Internacional das Entidades de Fiscalização Superior (Intosai). Essas normas exigem que os trabalhos de fiscalização sejam planejados e executados de modo a obter uma segurança razoável de que as Contas do Presidente da República estão livres de erros e irregularidades materialmente relevantes.

Cabe ressaltar, contudo, que as Contas do Presidente representam a consolidação das contas individuais de ministérios, órgãos e entidades federais dependentes do orçamento federal. Considerando que essas contas individuais são certificadas e julgadas posteriormente, pode haver erros e irregularidades não detectados no nível consolidado que venham a ser constatados e julgados no futuro, em atendimento ao que dispõe o art. 71, inciso II, da Constituição Federal.

Feitas essas ponderações, o Tribunal considera que as evidências obtidas são suficientes e adequadas para fundamentar as opiniões de auditoria que compõem o presente Parecer Prévio.

#### **1.1.4 Competência do Congresso Nacional**

De acordo com o art. 49, inciso IX, da Constituição Federal, é da competência exclusiva do Congresso Nacional julgar anualmente as contas prestadas pelo Presidente da República.

Para tanto, nos termos do art. 166, § 1º, inciso I, da Constituição Federal, cabe à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO) examinar e emitir parecer sobre as contas apresentadas anualmente pelo Presidente da República.

O parecer prévio emitido pelo Tribunal de Contas da União é um subsídio tanto para o parecer da Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização quanto para o julgamento do Congresso Nacional.

#### **1.1.5 Parecer Prévio**

O Tribunal de Contas da União é de parecer que as Contas atinentes ao exercício financeiro de 2015, apresentadas pela Excelentíssima Senhora Presidente da República, Dilma Vana Rousseff, exceto pelos possíveis efeitos dos achados de auditoria referentes às demonstrações contábeis da União, consignados no relatório, representam adequadamente as posições financeira, orçamentária,

contábil e patrimonial, em 31 de dezembro de 2015; contudo, devido à gravidade e à repercussão negativa sobre a gestão governamental, associadas às irregularidades detectadas, não elididas pelas contrarrazões apresentadas por Sua Excelência, houve inobservância relevante aos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal, às normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, conforme estabelece a lei orçamentária anual, razão pela qual as Contas não estão em condições de serem aprovadas, recomendando-se a sua rejeição pelo Congresso Nacional.

#### **1.1.5.1 Opinião sobre o Balanço Geral da União**

As demonstrações contábeis consolidadas da União, compostas pelos balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e pela Demonstração das Variações Patrimoniais, exceto pelos possíveis efeitos dos achados de auditoria consignados no relatório, refletem a situação patrimonial em 31/12/2015 e os resultados orçamentário, financeiro e patrimonial relativos ao exercício encerrado nessa data, de acordo com as disposições da Lei 4.320/1964, da Lei Complementar 101/2000 e das demais normas aplicáveis à contabilidade federal.

#### **1.1.5.2 Opinião sobre o relatório de execução do orçamento**

O relatório sobre a execução do orçamento da União de 2015 demonstra que, devido à gravidade e à repercussão negativa sobre a gestão governamental, associadas às irregularidades detectadas, não elididas pelas contrarrazões apresentadas pela Presidente da República, houve inobservância relevante aos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal, bem como as normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, em especial quanto ao que estabelece a lei orçamentária anual.

### **1.2 Fundamentação do Parecer Prévio**

#### **1.2.1 Fundamentos para a opinião sobre o Balanço Geral da União**

A descrição completa dos fundamentos para a emissão de opinião modificada sobre o Balanço Geral da União consta no Capítulo 5 do Relatório. A seguir estão elencados os principais achados no exame efetuado sobre as demonstrações consolidadas:

1. Subavaliação do passivo por falta de reconhecimento de provisão para passivos contingentes no montante de R\$ 17,74 bilhões (item 5.3.1.1.1);
2. Superavaliação do Passivo Financeiro de 2014 em R\$ 221 bilhões, decorrente de falha na transposição de saldos para implantação do novo plano de contas (item 5.3.1.2);
3. Superavaliação de R\$ 4,1 bilhões das Participações Societárias da União no Banco do Brasil (5.3.1.3);
4. Registro indevido de Variações Patrimoniais Aumentativas relacionadas a Participações Societárias no montante de R\$ 11,9 bilhões (item 5.3.1.4);



5. Classificação incorreta de R\$ 7,7 bilhões de Variação Patrimonial Aumentativa referente a Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos (item 5.3.2.1.1);
6. Classificação incorreta de R\$ 20,4 bilhões do saldo de Empréstimos e Financiamentos Concedidos (item 5.3.2.1.2);
7. Remanejamento, após regular liquidação e pagamento, de R\$ 60 bilhões de despesa com refinanciamento da dívida para despesa com resgate da dívida (item 5.3.2.1.3);
8. Pensões militares: ausência de mensuração, reconhecimento e evidenciação de despesas futuras (item 5.3.3);
9. Militares inativos: ausência de projeção e de política de registros contábeis (item 5.3.3);
10. Subavaliação do Passivo em decorrência de obrigações não reconhecidas (item 5.3.3);
11. Falta de evidenciação da situação atuarial do Regime Geral de Previdência Social (item 5.3.3);
12. Superavaliação do Ativo em razão da ausência da constituição de ajuste para perdas referente à conta Créditos por Danos ao Patrimônio no Fundo do Regime Geral da Previdência Social (item 5.3.3);
13. Classificação dos Créditos Tributários a Receber do Ativo Circulante e Não Circulante não seguem critérios contábeis (item 5.3.3);
14. Superavaliação dos Créditos Tributários a Receber (item 5.3.3);
15. Superavaliação dos Créditos de Dívida Ativa Tributária (item 5.3.3);
16. Falta de comparabilidade nas informações apresentadas nas demonstrações contábeis de 2015 com o exercício anterior (item 5.3.3);
17. Deficiências na gestão e falta de registros contábeis nos imóveis funcionais da União (item 5.3.3);
18. Falha na divulgação de operações intragovernamentais (item 5.3.4);
19. Não divulgação dos critérios de Ajuste para Perdas da Dívida Ativa não Tributária do Fundo do Regime Geral da Previdência Social (item 5.3.4).

### **1.2.2 Fundamentos para a opinião acerca do relatório sobre a execução dos orçamentos da União**

A descrição completa dos fundamentos para a emissão de opinião no relatório sobre a execução dos orçamentos da União consta nos capítulos 2, 3, 4, 7 e 8 do Relatório sobre as Contas do Governo.

A partir da análise do relatório, as seguintes irregularidades ensejaram opinião adversa acerca da execução dos orçamentos da União:

#### **Irregularidades**

1. Manutenção do estoque de operações de crédito vencidas até 31/12/2014 durante praticamente todo o exercício de 2015, relativamente a atrasos nos repasses ao Banco do Brasil respeitantes à equalização de juros do Plano Safra, tendo iniciado aquele ano com valor aproximado de R\$ 8,3 bilhões, em desacordo com o art. 36, **caput**, da Lei Complementar 101/2000 (itens 3.5.6.1 e 7.2);
2. Manutenção do estoque de operações de crédito vencidas até 31/12/2014 durante praticamente todo o exercício de 2015, relativamente a atrasos nos repasses ao Banco Nacional de

Desenvolvimento Econômico e Social respeitantes à equalização de juros do Programa de Sustentação do Investimento, tendo iniciado aquele ano com valor aproximado de R\$ 20 bilhões, em desacordo com o art. 36, **caput**, da Lei Complementar 101/2000 (itens 3.5.6.2 e 7.2);

3. Realização de novas operações de crédito pela União junto ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, no primeiro e no segundo semestres do exercício de 2015, nos valores de R\$ 3,7 bilhões e R\$ 4,37 bilhões, respectivamente, em virtude de passivos oriundos do Programa de Sustentação do Investimento, operacionalizado por aquela instituição financeira, em desacordo com os arts. 32, § 1º, incisos I e II, e 36, **caput**, da Lei Complementar 101/2000 e com os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 (itens 3.5.6.3 e 7.2);
4. Realização de novas operações de crédito pela União junto ao Banco do Brasil no primeiro e no segundo semestre do exercício de 2015, nos montantes de R\$ 2,6 bilhões e R\$ 3,1 bilhões, respectivamente, em virtude de passivos oriundos da equalização de taxa de juros em operações de crédito rural, em desacordo com o art. 165, § 8º, da Constituição Federal c/c o art. 32, § 1º, incisos I e II, da Lei Complementar 101/2000, bem como com o art. 36, **caput**, da mesma lei e com os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 (itens 3.5.6.4 e 7.2);
5. Omissão de passivos da União junto ao Banco do Brasil, à Caixa Econômica Federal, ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social e ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, nas estatísticas da dívida pública divulgadas pelo Banco Central do Brasil ao longo do exercício de 2015, contrariando os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 (itens 3.5.7 e 7.3);
6. Pagamento de dívidas da União junto ao Banco do Brasil e ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social sem a devida autorização na Lei Orçamentária Anual ou em lei de créditos adicionais, inclusive com o registro irregular de subvenções econômicas, contrariando o que estabelecem o art. 167, inciso II, da Constituição Federal, o art. 5º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 e os arts. 12, § 3º, inciso II, e § 6º, e 13 da Lei 4.320/1964 (itens 3.3.6 e 7.4);
7. Pagamento de dívidas da União junto ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço sem a devida autorização em Lei Orçamentária Anual ou em lei de créditos adicionais, e também com o registro irregular de subvenções econômicas, contrariando o que estabelecem o art. 167, inciso II, da Constituição Federal, o art. 5º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 e os arts. 12, § 3º, inciso II, e § 6º, e 13 da Lei 4.320/1964 (itens 3.3.6 e 7.4);
8. Abertura de créditos suplementares, entre 27/7/2015 e 2/9/2015, por meio dos Decretos Não Numerados 14241, 14242, 14243, 14244, 14250 e 14256, incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário então vigente, em desacordo com o art. 4º da Lei Orçamentária Anual de 2015, infringindo por consequência, o art. 167, inciso V, da Constituição Federal (itens 3.3.2.1 e 7.5);
9. Condução da programação orçamentária e financeira com amparo na proposta de meta fiscal constante do Projeto de Lei PLN 5/2015, e não na meta fiscal vigente nas datas de edição dos Relatórios de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias do 3º e do 4º Bimestres de 2015, bem

como dos Decretos 8.496/2015 e 8.532/2015, contrariando o disposto nos arts. 9º da Lei Complementar 101/2000 e 52 da Lei 13.080/2015 (itens 3.5.3 e 7.6);

10. Contingenciamentos de despesas discricionárias da União em montantes inferiores aos necessários para atingimento da meta fiscal vigente nas datas de edição dos Decretos 8.496, de 30/7/2015, e 8.532, de 30/9/2015, amparados, respectivamente, pelos Relatórios de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias do 3º e 4º Bimestres de 2015, contrariando o disposto nos arts. 9º da Lei Complementar 101/2000 e 52 da Lei 13.080/2015;

### **Outros Achados**

1. Execução de despesa em montante superior à dotação aprovada no Orçamento de Investimento pelas empresas estatais Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) e Petróleo Brasileiro S.A (Petrobras), em desacordo com o disposto no inciso II do art. 167 da Constituição Federal (itens 3.3.4 e 7.8);
2. Falhas na confiabilidade de parcela significativa das informações de desempenho apresentadas na Prestação de Contas da Presidente da República 2015 referentes às metas previstas no Plano Plurianual 2012-2015 (itens 4.2.23 e 7.14);
3. Abertura de créditos extraordinários por meio das Medidas Provisórias 686/2015, 697/2015, 702/2015 e 709/2015, em desacordo com os requisitos constitucionais de urgência e imprevisibilidade previstos no art. 167, § 3º, da Constituição Federal (parecer do Ministério Público);
4. Abertura de créditos extraordinários por meio das Medidas Provisórias 686/2015, 697/2015, 702/2015 e 709/2015, com características de créditos suplementares e especiais, em desacordo com os arts. 167, inciso V, e 62, § 1º, alínea “d”, da Constituição Federal, c/c os arts. 40 e 41, inciso III, da Lei 4.320/64 (parecer do Ministério Público);
5. Abertura de créditos suplementares qualificados indevidamente como créditos extraordinários, por meio das MPs 686/2015 e 697/2015, que aumentaram as despesas primárias da União de forma incompatível com o alcance do resultado primário do exercício, com infringência ao art. 167, inciso V, da Constituição Federal; ao art. 4º da Lei Orçamentária Anual de 2015 – Lei 13.115/2015, bem como em desacordo com o art. 9º da Lei Complementar 101/2000 (parecer do Ministério Público).
6. Utilização de recursos vinculados do superávit financeiro de 2014 em finalidade diversa do objeto da vinculação, em ofensa ao parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar 101/2000 (itens 3.3.5 e 7.7);
7. Utilização de recursos de fundos especiais em finalidade diversa do objeto da vinculação, em desacordo com o estabelecido no art. 73 da Lei 4.320/1964 e em ofensa ao parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar 101/2000 (itens 3.3.5 e 7.7).

### **1.3 Recomendações**

- 1.3.1 À empresa Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, e à empresa Petróleo Brasileiro S.A (Petrobrás), vinculada ao Ministério de Minas e Energia, para que, quando da execução do Orçamento de Investimento, observem a dotação autorizada para as respectivas programações, em obediência à vedação estabelecida no inciso II do art. 167 da Constituição Federal; bem

assim ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e ao Ministério de Minas e Energia para que orientem suas supervisionadas, no sentido de garantir a efetivação de tal cumprimento, a fim de evitar a perda de controle dos gastos dessas entidades;

- 1.3.2 Ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, para que, no exercício de sua competência de acompanhar a execução orçamentária do Orçamento de Investimento das empresas estatais não dependentes, acompanhe a obediência, por parte das empresas integrantes do Orçamento de Investimento, à vedação estabelecida no inciso II do art. 167 da Constituição Federal e tome as providências necessárias para a correção de eventuais impropriedades junto às respectivas empresas durante o exercício;
- 1.3.3 Ao Ministério da Integração Nacional e à Casa Civil da Presidência da República para que, quando da abertura de créditos extraordinários para atender situações de emergência e estados de calamidade pública, discriminem, na respectiva exposição de motivos da medida provisória, os entes federativos a serem beneficiados, os valores destinados a cada um deles e as portarias de reconhecimento vinculadas, se for o caso, a fim de demonstrar a observância aos ditames constitucionais relacionados à necessidade de urgência e imprevisibilidade da despesa para abertura desse tipo de crédito adicional, bem assim aos princípios da publicidade e transparência, conforme arts. 37, caput, e 167, § 3º, da Constituição Federal;
- 1.3.4 Ao Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle, com fundamento na Lei 10.180/2001 e no Decreto 3.591/2000, que aperfeiçoe procedimentos para aumentar a confiabilidade das informações referentes à consecução das metas constantes da Prestação de Contas do Presidente da República, previamente ao encaminhamento desta ao Congresso Nacional;
- 1.3.5 Ao Ministério da Fazenda que revise a Macrofunção “02.11.11- Execução Orçamentária para o Exercício”, constante do Manual Siafi, mais especificamente o subitem 6 e respectivos desdobramentos, por extrapolar a autorização dada pela Lei de Diretrizes Orçamentárias para alterações orçamentárias (art. 38 da Lei 13.080/2015) e os princípios contábeis em relevo;
- 1.3.6 Ao Ministério da Defesa, sob a coordenação da Casa Civil da Presidência da República, que tomem as providências necessárias para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação contábil do passivo referente às pensões militares previstas na Lei 3.765/1960;
- 1.3.7 À Casa Civil da Presidência da República e ao Ministério da Defesa que implementem as práticas de evidenciação, reconhecimento e mensuração das despesas futuras com militares inativos de forma a permitir a transparência necessária e evitar quaisquer distorções materiais no Balanço Geral da União;
- 1.3.8 Ao Ministério da Fazenda que, em conjunto com os órgãos responsáveis pelos respectivos registros contábeis, envide esforços no sentido de regularizar passivos que não estão adequadamente evidenciados nas demonstrações contábeis da União, como é o caso dos passivos relativos ao Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), aos programas habitacionais e ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef);
- 1.3.9 Ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, em conjunto com o Ministério da Fazenda, que efetuem o levantamento e o registro contábil de todos os imóveis funcionais da União, mensurados de acordo com os critérios contábeis aplicáveis;
- 1.3.10 Ao Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle, em conjunto com a Casa Civil e o Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, que definam e coordenem ações a fim

de aperfeiçoar a gestão dos imóveis funcionais da União, promovendo a publicidade e a transparência sobre sua existência e situação nos meios oficiais;

- 1.3.11 Ao Ministério da Fazenda que faça gestão junto às setoriais contábeis de órgãos superiores e de órgãos subordinados para que evidenciem tempestivamente em notas explicativas, por meio do módulo Notas Explicativas do Sistema Siafi, as informações necessárias para compreensão das demonstrações contábeis;
- 1.3.12 Ao Ministério da Fazenda que evidencie por meio do módulo Notas Explicativas do Sistema Siafi, o mais breve possível após o encerramento de cada exercício, as notas explicativas ao Balanço Geral da União, de forma a trazer maior efetividade ao módulo em questão;
- 1.3.13 Ao Poder Executivo Federal que previamente à manutenção ou acréscimo da participação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço em políticas públicas do Governo Federal realize estudos e projeções devidamente fundamentados, que verifiquem a capacidade do Fundo em suportar os valores aportados em caráter não-oneroso, assegurando sua sustentabilidade a curto, médio e longo prazos;
- 1.3.14 Ao Poder Executivo Federal que adote medidas para quitar o passivo existente e impedir o surgimento de novos débitos da União com instituições financeiras, decorrentes de tarifas devidas pela prestação de serviços na operacionalização de políticas públicas e programas de governo, uma vez que tais dívidas podem comprometer a boa execução dessas ações;
- 1.3.15 Ao Poder Executivo Federal que, em respeito ao disposto no art. 32, § 1º, inciso I, da LRF, no caso excepcional de autorização de operação de crédito externa por meio de medida provisória de crédito adicional extraordinário, a operação e o crédito orçamentário sejam relacionados entre si e a respectiva despesa tenha efetivamente as características de imprevisibilidade e urgência previstas no art. 167, § 3º, da Constituição Federal;
- 1.3.16 Ao Poder Executivo Federal que estude a possibilidade de instituir ou propor ao Congresso Nacional a instituição de plexo normativo relacionado à elaboração de medidas provisórias sobre créditos extraordinários.

#### **1.4 Alerta**

Alertar o Poder Executivo Federal de que a utilização de recursos de fundos especiais em finalidade diversa do objeto da vinculação contraria o estabelecido no art. 73 da Lei 4.320/1964 e no parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar 101/2000 (itens 3.3.5 e 7.7).

TCU, Sala das Sessões Ministro Luciano Brandão Alves de Souza, em 5 de outubro de 2016.

(Assinado Eletronicamente)  
**AROLDO CEDRAZ**  
Presidente

(Assinado Eletronicamente)  
**JOSÉ MÚCIO MONTEIRO**  
Relator

(Assinado Eletronicamente)

**WALTON ALENCAR RODRIGUES**  
Ministro

(Assinado Eletronicamente)

**BENJAMIN ZYMLER**  
Ministro

(Assinado Eletronicamente)

**RAIMUNDO CARREIRO**  
Ministro

(Assinado Eletronicamente)

**BRUNO DANTAS**  
Ministro

(Assinado Eletronicamente)

**VITAL DO RÊGO**  
Ministro

(Assinado Eletronicamente)

**AUGUSTO SHERMAN**  
Ministro

(Assinado Eletronicamente)

**MARCOS BEMQUERER**  
Ministro

(Assinado Eletronicamente)

**AROLDO CEDRAZ**  
Presidente

(Assinado Eletronicamente)

**JOSÉ MÚCIO MONTEIRO**  
Relator

(Assinado Eletronicamente)

**WALTON ALENCAR RODRIGUES**  
Ministro

(Assinado Eletronicamente)

**BENJAMIN ZYMLER**  
Ministro

(Assinado Eletronicamente)

**AUGUSTO SHERMAN**  
Ministro

(Assinado Eletronicamente)

**MARCOS BEMQUERER**  
Ministro

(Assinado Eletronicamente)

**RAIMUNDO CARREIRO**  
Ministro

(Assinado Eletronicamente)

**BRUNO DANTAS**  
Ministro

(Assinado Eletronicamente)

**VITAL DO RÊGO**





Ministro

## VOTO

**CAPÍTULO 9 – ANÁLISE DO RELATOR SOBRE AS CONTRARRAZÕES APRESENTADAS EM FACE DO ACÓRDÃO Nº 1497/2016-TCU-PLENÁRIO**

No desempenho da competência cometida ao Tribunal de Contas da União pela Constituição Federal, e tendo sido designado Relator da matéria, após sorteio, passo a apresentar as informações iniciais com vistas à emissão do parecer prévio a respeito das contas prestadas pela então Presidente da República Dilma Rousseff, relativas ao exercício de 2015.

Lembro que as referidas contas foram objeto de exame preliminar por esta Corte, no mês de junho, que resultou no Acórdão nº 1497/2015-Plenário, proferido no sentido de se conceder prazo à responsável, originalmente de trinta dias, para que se manifestasse acerca de 23 questionamentos que desafiavam a conformidade da sua gestão no ano passado.

Entre os pontos questionados, destaco:

- o atraso no pagamento dos saldos e de novas obrigações financeiras junto a bancos estatais, caracterizadas pelo Tribunal como operações de crédito ao Tesouro proibidas por lei;
- a abertura de créditos orçamentários suplementares por meio de decretos, quando o viés de comprometimento da meta fiscal exigia a aprovação de lei pelo parlamento;
- o pagamento de compromissos da União com bancos públicos e o FGTS a partir de dotações de subvenções econômicas, e não pelo reconhecimento das dívidas;
- a desvinculação geral de recursos afetados por lei a despesas específicas ou a fundos especiais;
- a falta de contingenciamento de despesas nos níveis necessários diante da frustração na arrecadação das receitas estimadas;
- a omissão em contabilizar os passivos da União com bancos federais e o FGTS no montante da dívida pública e, conseqüentemente, na apuração do resultado fiscal;
- as distorções no balanço geral da União decorrentes de erros ou lacunas nas demonstrações financeiras e da falta de registro de expressivos compromissos futuros do Tesouro Nacional; e
- o uso inadequado de medidas provisórias para a constituição de créditos tipicamente suplementares como se fossem extraordinários, sem submeter o devido projeto de lei ao Congresso Nacional, conforme apontamento feito pelo Procurador-Geral Paulo Soares Bugarin.

Depois de deferidas duas prorrogações do prazo para manifestação, que no final totalizou 75 dias, a contestação foi protocolada em 8 de setembro. Asseguro, portanto, que o Tribunal ofereceu as condições para que a defesa pudesse ser plenamente exercida.

Imediatamente, a Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag) mergulhou na análise cuidadosa das contrarrazões e do extenso material probatório. Pelos seus méritos, homenageio a alta qualidade tanto da defesa elaborada pelo advogado da Presidente, quanto do parecer da Unidade Técnica, que imprimiram aos debates um notável padrão de excelência.

Da mesma forma, a atuação do Ministério Público junto ao TCU foi fundamental para completar, esclarecer e propiciar a formação do juízo sobre as presentes contas presidenciais.

Observo que, ponderados os argumentos da defesa, a Semag concluiu pelo afastamento de oito das 23 ocorrências iniciais, ainda que no entendimento de que algumas delas devam continuar a ser investigadas em processos específicos. Portanto, para a Unidade Técnica, restaram 15 ocorrências como irregulares.

Por sua vez, o Ministério Público manteve a irregularidade para 17 ocorrências.

Embora ligeiramente divergentes no número de apontamentos, a Semag e a Procuradoria convergem para a proposta de que o Tribunal recomende ao Congresso Nacional a rejeição das contas prestadas pela Presidente Dilma Rousseff relativas a 2015.

Prossigo, adiante, com a análise das contrarrazões apresentadas em face do Acórdão nº 1497/2015-Plenário.

### CONSIDERAÇÕES GERAIS

Em suas razões de defesa, apresentadas em decorrência do Acórdão 1.497/2016-Plenário, a Presidente alega preliminarmente algumas questões, que serão abaixo analisadas.

Após colacionar os 23 indícios de irregularidades que foram apontados no exame da gestão de 2015, e antes de adentrar no mérito de cada uma delas, a responsável apresenta o que denominou “Considerações Gerais”, referindo-se ao que deve ser objeto da prestação de contas do Presidente da República, mais especificamente no que diz respeito aos limites de mérito e de forma, bem como em relação ao imperativo de segurança jurídica, para, ao fim desta exposição preliminar, discutir aspectos atinentes à conjuntura econômica atual. Cada um destes itens será a seguir analisado.

Primeiramente, a defesa questiona o que, na sua visão, esta Corte entende ser objeto da prestação de contas do Presidente da República.

Para tal, faz a diferenciação conceitual entre o que pensa ser a prestação de contas de governo e de gestão, à luz dos dispositivos constitucionais relacionados, os incisos I e II, respectivamente, do art. 71 da Constituição Federal, para esclarecer que, no âmbito da primeira modalidade, a responsabilidade do governante deriva do exercício do cargo, informando que não se defenderá dos achados referentes ao período em que esteve afastada, limitando-se a encaminhar as explicações fornecidas pelos órgãos envolvidos. De outro modo, em relação à segunda modalidade de contas, a responsabilidade seria atraída pela prática da conduta em exame.

Ato contínuo, discute o que chamou de limites do mérito, destacando a importância de se delimitar o escopo de análise, pois não considera razoável que qualquer minúcia seja incluída na apreciação de toda a gestão de um mandatário.

Segue afirmando que o Tribunal tem dado abrangência que não se amoldaria ao estabelecido pelo ordenamento jurídico, o que refletiria na própria nomenclatura da peça de análise da gestão. Defende que, quando do julgamento das contas do exercício de 2014, invocou-se como fundamentos para a elaboração do parecer prévio o Regimento Interno, a Lei Orgânica e a Resolução 142/2001, todos do TCU, e a Lei de Responsabilidade Fiscal, isto é, normas que não poderiam sequer ter sido mencionadas, uma vez que não foram aprovadas conforme a competência firmada no art. 49, inciso IX, da Constituição Federal, e não poderia a Corte de Contas atuar em substituição do Congresso Nacional nessa matéria.

Crítica o permissivo previsto no art. 224 do RITCU, que confere ao Relator das contas a liberdade de efetuar as fiscalizações que considerar necessárias à elaboração de seu relatório, entendendo que isto significaria ampla discricionariedade, não albergada pela Constituição Federal, acerca de quais atos, fatos, programas ou políticas públicas estariam inclusos no parecer, em razão de a Carta Magna ter atribuído competência exclusiva ao Congresso Nacional, e não ao TCU, para julgar as contas presidenciais.

Esclarece que não se trata da defesa de prerrogativas do Poder Legislativo, mas, sim, de apontar que a abrangência ampla dada pelo Tribunal ao parecer prévio resulta de confusão entre o que deve ser considerado em uma prestação de contas de governo e o que é exigível, por outro lado, para a apresentação das contas presidenciais, isto é, uma combinação inadequada dos incisos I e II do art. 71 da CF.

Acrescenta que o fato de o relatório contemplar informações sobre os demais Poderes e o Ministério Público pode ocasionar dúvida entre o que se imputa à Presidente e o que é de responsabilidade dos demais agentes públicos.

Quanto à alegação preambular de que a responsabilidade do chefe máximo da Administração Pública decorre do exercício do cargo e, em razão disso, não seria apresentada defesa quanto às desconformidades praticadas em período de afastamento da Presidente, penso que não faz sentido discutir a questão em abstrato, mas, sim, à medida em que tal alegação for aplicada ao mérito das irregularidades, pois não há qualquer efeito genérico decorrente da afirmação.

Além disso, a delimitação da defesa cabe ao defendente, sendo direito potestativo seu decidir o que pretende usar para provar suas alegações.

Já no respeitante às questões relacionadas com o chamado limite do mérito, observa-se que vige, nos ritos desta Corte, o princípio da instrumentalidade das formas, de tal sorte que a nomenclatura consignada ao parecer prévio pouco importa à emissão de opinião acerca da regularidade das presentes contas, que é a questão principal em tela.

Certo é que a própria defendente reconhece que a denominação dada à espécie não seria determinante para a afirmação de que o escopo das deliberações acerca das contas presidenciais tem extrapolado a prescrição normativa, esclarecendo que o problema consiste em verificar que, de fato, o conteúdo vai ao encontro da denominação equivocada, como se imputasse à responsabilidade da Presidente da República o somatório dos atos praticados por todos os gestores que coordena.

Contudo, essa afirmação genérica não merece análise aprofundada, por não se referir especificamente a que atos estariam desbordando do conteúdo correto. De outro modo, assim que tal alegação seja levantada em cada uma das irregularidades tratadas nestes autos, concretamente indicando que condutas exorbitam do escopo das contas presidenciais, certamente serão examinadas pelo Tribunal.

Para embasar esse entendimento abstrato, a defendente alega que os fundamentos normativos indicados por esta Corte, quando da elaboração do parecer prévio de 2014, não contemplam qualquer norma emitida pelo Congresso Nacional, que é o julgador, por determinação Constitucional, das contas do Presidente da República, não cabendo ao TCU substituir o Parlamento.

Ora, vê-se que foram atacados o Regimento Interno, a Lei Orgânica e a Resolução regente do procedimento de elaboração do parecer prévio, todos do TCU, não merecendo prosperar os argumentos acima indicados, porque em nada configura usurpação de competência do Legislativo o fato de esta Corte regulamentar internamente os trâmites para se desincumbir de tarefa a ela igualmente atribuída diretamente pela Constituição. Observo que se trata do exercício de função normativa, consignada a qualquer órgão da Administração, ainda que não seja esta sua função típica, tratando-se, em suma, de poder-dever implícito ao alcance de suas finalidades, qual seja, no presente caso, a elaboração do parecer prévio para sua subsidiar a decisão do Congresso Nacional, tal qual prescreve a Carta Magna.

A crítica acerca das disposições do art. 224 do RITCU, por facultar ao Relator a solicitar informações adicionais e efetuar fiscalizações, para além dos elementos contidos nas contas prestadas, caso entenda necessárias à elaboração do seu relatório, interpretando a defendente que se trata de discricionariedade não albergada pela CF, não merece, todavia, prosperar. Sendo o Relator o destinatário de todas as informações, fica realmente a seu critério, independentemente de previsão constitucional expressa, utilizar todos os elementos tidos como suficientes para a formação do seu convencimento.

Ainda que não seja suficiente o argumento lógico acima exposto, e que encontra supedâneo no atual impulso de equilíbrio do princípio do dispositivo, conforme diversos artigos do Novo Código de Processo Civil, em superação à passividade que lhe é característica, segundo a qual o juiz é mero espectador dos atos processuais, qualquer dúvida residual pode ser dirimida pela literalidade do disposto no art. 11 da lei 8.443/1992, que expressamente faculta ao Relator, que é o presidente da instrução processual, a realização de providências necessárias ao saneamento dos autos.

Sobre os “limites de forma”, a Presidente inicia suas considerações afirmando que o procedimento, como vem sendo conduzido, constitui grave ofensa ao contraditório e à ampla defesa, garantias previstas na Constituição, em decorrência da descrição vaga e sucinta das condutas consideradas irregulares.

Para embasar sua crítica, cita doutrina administrativista, que ratifica a necessidade de fundamentação das decisões da Administração.

Segue alegando ofensa ao devido processo legal, por estarem sendo apreciadas condutas que ainda são objeto de análise pelas auditorias do TCU, o que subverteria a marcha processual, resultando em prejuízo à defesa.

Passa a discorrer sobre suposta ofensa à segurança jurídica, ocasionada em razão de “*virada de jurisprudência*” deste Tribunal, pugnando que o “*Estado Democrático de Direito não permite decisões de surpresa que atinjam situações passadas a partir de concepções oportunistas do presente*”, socorrendo-se de normas internacionais protetivas de direitos humanos para fundamentar o alegado, **verbis**:

*“O artigo 9º, do Pacto de San José da Costa Rica afirma como direito fundamental do cidadão, a garantia da segurança jurídica e da irretroatividade da punição”.*

Colaciona, ainda, excertos de decisões do STF, lições de Karl Larenz e Peter Häberle para, ao fim, concluir que: “*A mudança de jurisprudência por parte do Tribunal de Contas não poderá afetar a segurança jurídica*”.

De fato, em tese, os argumentos atinentes à segurança jurídica dão a devida importância a este mandamento basilar do Estado Democrático de Direito. Contudo, a defendente o faz sem impugnar, especificamente, os entendimentos que tenham sido alterados e lhe causem prejuízo.

Ora, nestes autos são apontadas 23 irregularidades, de tal sorte que não há como, nas considerações gerais, aprofundar a análise deste quesito, o que deve ser feito quando do exame de cada uma destas condutas.

Desde já, contudo, observo que, apesar de fazer referência a eminentes doutrinadores estrangeiros, parece não considerar que diversos Estados Democráticos preveem instrumentos de atualização dos entendimentos dos seus Tribunais, como o papel fundamental que exerce o **overruling** no direito norte-americano. Isto porque, tendo o exercício da jurisdição, em sentido lato, a finalidade principal de promover a pacificação social, e sendo a sociedade dinâmica em sua natureza, impende mudar com o tempo o entendimento dos aplicadores do direito, sob pena de se esvaziar a própria existência do Estado.

Por oportuno, importa reprisar um dos fundamentos utilizados para refutar a preliminar de ofensa à segurança jurídica arguida quando do julgamento das contas de governo de 2014, constante do voto do Relator, que ratifica a independência dos escopos das contas e de eventuais auditorias:

*“Acórdão 1.001/2015 Plenário (Prestação de Contas, Relator Ministro Benjamin Zymler) Processual. Coisa julgada. Auditoria.*

*As auditorias realizadas pelo TCU não conferem atestado de regularidade ao período ou ao objeto da fiscalização, pois apresentam exames específicos realizados de acordo com o escopo de cada fiscalização. Julgamentos pretéritos não fazem coisa julgada administrativa em relação a irregularidades não identificadas, por quaisquer motivos, na auditoria apreciada e posteriormente verificadas em novas fiscalizações”.*

Para exaurir a discussão, acrescente-se, ainda, o disposto no art. 7º da Resolução TCU 142/2001, também colacionado pela Semag, que prescreve que não só podem ser consideradas as constatações pendentes de julgamento na formulação do parecer prévio sobre as contas, como devem:

*“Art. 7º As constatações pertinentes à Lei de Responsabilidade Fiscal devem integrar o relatório sobre as contas previstas no art. 71, inciso I, da Constituição Federal do exercício a que se referem, ainda que os respectivos processos se encontrem pendentes de julgamento, a fim de subsidiar a emissão dos pareceres previstos no art. 56, caput, da LRF.”*

Todavia, apesar da generalidade e abstração do argumento de defesa, conforme bem apontou a unidade instrutiva, já se pode adiantar o seguinte esclarecimento, no sentido de que:

*“A análise empreendida nestes autos sobre as contas presidenciais de 2015 não se sustenta em mudança radical da interpretação da Carta Política, tampouco há divergência na jurisprudência do TCU sobre o conceito, vedações e demais condições para abertura de créditos suplementares por ato infralegal à luz das condicionantes impostas pela LOA. ”*

Ao discorrer sobre a “conjuntura econômica”, alega a defesa que o início do segundo mandato da Presidente Dilma Rousseff se pautou pela busca de dois objetivos principais: a estabilização macroeconômica e a recuperação do crescimento.

Aduz que uma confluência de fatores levou à desaceleração da economia brasileira no período cujas contas ora se apreciam, enumerando quatro essenciais: a queda dos preços das **commodities**; a mudança na política monetária dos Estados Unidos; a desaceleração da economia chinesa; e a maior estígio dos últimos 80 anos.

Afirma que, diante desse cenário, o Governo Federal teria adotado ao longo de todo ano de 2015 uma gestão fiscal prudente, na medida em que teria promovido o maior contingenciamento de despesas discricionárias desde o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, processo que teria sido iniciado antes mesmo de o orçamento ser aprovado.

Complementa dizendo que, além dos cortes de despesas discricionárias, o governo adotou outras medidas para elevar o resultado fiscal, como a revisão de algumas desonerações, entre as quais a da folha de pagamentos e a do IPI sobre veículos, móveis e cosméticos, no intuito de aumentar a arrecadação.

Enumera todas essas ações para concluir que:

*“O esforço fiscal em 2015 foi da ordem de R\$ 134 bilhões, 2,3% do PIB. Todavia, ele não foi suficiente para fazer frente à frustração de receitas e à elevação de algumas despesas obrigatórias”.*

Contudo, acrescenta que, não obstante as citadas medidas de ajustamento fiscal, o comprometimento do resultado primário seria decorrente da frustração das receitas, cenário que o Congresso Nacional teria reconhecido quando da apreciação da proposta de redução da meta fiscal, conforme trechos do parecer da CMO que transcreve.

Destaca que o ano de 2015 foi um dos únicos períodos recentes em que se verificou real queda no montante das despesas primárias, refletindo o comprometimento do governo com a gestão fiscal, para concluir que:

*“Não obstante, o esforço de ajuste fiscal não logrou êxito em promover essa retomada, diante das incertezas no cenário político interno e dos desdobramentos da crise internacional, além do próprio efeito adverso da redução real dos gastos públicos em um ano de crise econômica”.*

Este tópico, essencialmente descritivo, por não estabelecer de forma robusta o nexo de causalidade entre os fatores econômicos exógenos indicados e qualquer excludente de culpabilidade que pudesse aproveitar à Chefe do Executivo, cujas contas ora se apreciam, não reclama propriamente análise, motivo pelo qual passo ao exame do mérito, uma vez que não foi acatada nenhuma preliminar que pudesse obstar o seguimento do curso processual.

## MÉRITO

### SUBITENS 9.2.1 A 9.2.4 DO ACÓRDÃO Nº 1497/2016-TCU-PLENÁRIO

*“9.2.1. manutenção do estoque de operações de crédito vencidas até 31/12/2014 durante praticamente todo o exercício de 2015, relativamente a atrasos nos repasses ao Banco do Brasil respeitantes à equalização de juros do Plano Safra, tendo iniciado aquele ano com valor aproximado*



*de R\$ 8,3 bilhões, em desacordo com o art. 36, caput, da Lei Complementar 101/2000 (item III.1.1 da instrução da Semag);*

*9.2.2. manutenção do estoque de operações de crédito vencidas até 31/12/2014 durante praticamente todo o exercício de 2015, relativamente a atrasos nos repasses ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social respeitantes à equalização de juros do Programa de Sustentação do Investimento, tendo iniciado aquele ano com valor aproximado de R\$ 20 bilhões, em desacordo com o art. 36, caput, da Lei Complementar 101/2000 (item III.1.2);*

*9.2.3. realização de novas operações de crédito pela União junto ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, no primeiro e no segundo semestres do exercício de 2015, nos valores de R\$ 3,7 bilhões e R\$ 4,37 bilhões, respectivamente, em virtude de passivos oriundos do Programa de Sustentação do Investimento, operacionalizado por aquela instituição financeira, em desacordo com os arts. 32, § 1º, incisos I e II, e 36, caput, da Lei Complementar 101/2000 e com os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 (item III.1.3);*

*9.2.4. realização de novas operações de crédito pela União junto ao Banco do Brasil no primeiro e no segundo semestre do exercício de 2015, nos montantes de R\$ 2,6 bilhões e R\$ 3,1 bilhões, respectivamente, em virtude de passivos oriundos da equalização de taxa de juros em operações de crédito rural, em desacordo com o art. 165, § 8º, c/c o art. 32, § 1º, incisos I e II, da Lei Complementar 101/2000, bem como com o art. e 36, caput, da mesma lei e com os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 (item III.1.4);”*

No que diz respeito aos itens 9.2.1 a 9.2.4 do Acórdão 1.497/2016 – Plenário (manutenção do estoque de operações de crédito e novas operações de crédito junto a bancos públicos), as alegações aduzidas não são suficientes para alterar o entendimento acerca da irregularidade dos procedimentos adotados.

Em extenso arrazoado, a defesa da Presidente da República expõe, como núcleo central da argumentação, sua discordância quanto à caracterização dos passivos junto às instituições financeiras como operações de crédito. Não obstante o TCU já ter se debruçado sobre a matéria em outras oportunidades (Acórdãos 825/2015, 3.297/2015, 1.464/2015 e 2.461/2015, todos do Plenário), chegando sempre à mesma conclusão, a matéria foi novamente revisitada pela unidade técnica, em análise que acolho sem ressalvas.

Com efeito, a proibição da relação creditícia entre o ente da Federação (no caso, a União) e seus bancos controlados, de consequências tão conhecidas quanto nefastas para a economia, é um dos pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal. O renitente processo inflacionário verificado no Brasil nas décadas de 60, 70 e 80, só debelado nos anos 90, teve como uma de suas causas o déficit fiscal, agravado por uma enorme desorganização das contas públicas. Uma das fontes do desequilíbrio era a possibilidade de os governos se financiarem por meio de suas instituições financeiras – o que era feito à larga pelos estados. Diante desse quadro, o legislador procurou coibir a prática já desde a década de 60, com a Lei 4.595/64. A proibição definitiva, no entanto, veio somente com o art. 36 da LRF. Até então, interpretações elásticas da legislação aplicável acabaram por desvirtuar a vedação. Veja-se trecho de publicação do Banco Central mencionada pela Semag, e que reproduzo aqui:

*“A prática de empréstimos ao controlador é, em primeiro lugar, condenável, por criar um conflito de interesses dentro da instituição. De fato, como pode a instituição avaliar isentamente o risco de crédito de seu próprio controlador? Havendo inadimplência, como cobrar a execução plena e imediata dos contratos? Evidentemente, tais empréstimos impedem a transparência do funcionamento da instituição financeira, essencial para o depositante e o acionista minoritário. Por este motivo, tal prática já era explicitamente vedada para os bancos estaduais desde 1964, como se depreende da combinação dos artigos 24 e 34, inciso III, da Lei 4.595.*



*Ao mesmo tempo, no caso dos bancos públicos, o empréstimo ao controlador tem outro efeito deletério. De fato, o Estado, particularmente o poder Executivo, que controla a fazenda estadual, pode financiar seus gastos de três maneiras: se ele o faz por meio da tributação, submete-se ao controle do Poder Legislativo e, em última análise, do eleitor; se ele se financia por meio de endividamento junto ao sistema financeiro, submete-se à disciplina do próprio mercado, que só empresta até o limite da capacidade de pagamento futuro do Estado; no entanto, se o endividamento se dá junto a uma instituição a ele subordinada, esse endividamento não está sujeito a qualquer controle, sendo completamente invisível para o contribuinte, até o momento em que a instituição quebra.*

*Não obstante a restrição imposta pela Lei 4.595, a interpretação jurídica da norma foi bastante elástica, e o próprio Conselho Monetário Nacional editou, ao longo dos anos, uma série de normativos permitindo a realização dessas operações, como detalhamos abaixo. Em consequência, os créditos desta natureza foram-se acumulando, em alguns casos, além até da capacidade de pagamento dos estados.*

*A Resolução CMN 346, de 13/11/75, facultou explicitamente aos bancos estaduais a realização de operações de crédito com os estados controladores, desde que autorizadas, caso a caso, pelo Banco Central. Havia também várias formas de burlar a regra, como operações triangulares, também ilegais, mas muito mais difíceis de controlar, envolvendo fornecedores do Estado ou agências estrangeiras dos bancos estaduais. Outra forma: o banco concedia aval ao estado ou a suas empresas para contratação de empréstimos, inclusive no exterior. Quando do vencimento dos empréstimos, o estado não quitava a dívida, e o banco era obrigado a fazê-lo, tornando-se, dessa forma, credor do estado. Outra forma era a chamada ‘troca de chumbo’, em que o banco de um estado emprestava para o governo de outro estado ou prefeituras.”*

Longo caminho foi percorrido na busca da organização mais efetiva das finanças públicas. Os estudiosos mencionam alguns marcos importantes: a extinção da conta movimento, em 1986, a proibição, pela Constituição Federal de 1988, de o Banco Central conceder empréstimo ao Tesouro Nacional, a criação da Secretaria do Tesouro Nacional e o próprio advento da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Na atual quadra do desenvolvimento da Nação, a sociedade dá mostras da crescente intolerância com a negligência de alguns governantes, agentes políticos e servidores no trato da coisa pública, incluindo uma gestão descuidada dos recursos recolhidos dos contribuintes pela via tributária. A Lei de Responsabilidade Fiscal é tida como um importante instrumento de disciplina fiscal, **accountability** e transparência. Pode-se considerar que a ela se deve, em grande parte, a implantação de uma “cultura política da responsabilidade fiscal, tanto na opinião pública como nos atores políticos” (LOUREIRO, M. R. e ABRUCIO, F., “Política e Reformas Fiscais no Brasil Recente”, Revista de Economia Política, vol. 24, nº 1, janeiro-março de 2004), com a qual não se pode transigir. Mais à frente, no mesmo artigo, alertam: “por mais que tal clima de opinião dependa de instituições que solidifiquem esse novo padrão, será difícil, nos próximos anos, a adoção de uma prática populista e irresponsável perante as contas públicas”. Nesse ponto, os autores se mostraram, infelizmente, enganados.

É preciso impor limites à tentação do governante, diante da necessidade de cumprir promessas de campanha, ou por sucumbir a pressões políticas, de expandir o gasto público por vias não autorizadas pela legislação. Uma das formas é, repito, o uso indevido das instituições financeiras controladas para o financiamento do dispêndio governamental.

Não é possível aceitar a tese de que a relação havida entre o Tesouro Nacional e as instituições financeiras federais não está vedada pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Cabe destaque para o argumento de que o Tribunal de Contas da União nunca considerou que o inadimplemento no pagamento de subvenções econômicas pudesse ser caracterizado como operação de crédito. Para a defesa, a Corte alterou o entendimento diante do montante e do período em atraso. Assevera que a natureza jurídica da relação não pode ser transmutada em função da quantia devida, tampouco da magnitude do tempo em que o governo esteve inadimplente.

Esse argumento já havia sido enfrentado quando da prolação do Acórdão 992/2015 – Plenário. Na oportunidade, observei:

*“26. Todavia, é preciso ressaltar, de fato, que não seria razoável classificar como operações de crédito meros atrasos de curtíssimo prazo no repasse de recursos do Tesouro, previstos e com condições estipuladas contratualmente, como no caso dos programas sociais pagos por intermédio da Caixa Econômica Federal.*

*27. Sendo assim, a existência, perante a Caixa, de saldos negativos em dias isolados, desde cerca de quinze anos atrás, como constam dos quadros juntados pela Advocacia-Geral da União nas peças complementares aos embargos (145 e 155), é pouco reveladora. A constância do endividamento para muito além do tempo certo de pagamento é que se distancia da responsabilidade fiscal.”*

Feitas essas considerações de cunho genérico, passarei a me referir especificamente às alegações referentes aos itens 9.2.1 e 9.2.2 (manutenção do estoque de operações de crédito) e 9.2.3 e 9.2.4 (novas operações de crédito) do Acórdão 1.497/2016 - Plenário.

Nas contrarrazões, argumenta-se que eventual sanção pela manutenção de operações de crédito ao longo de 2015 seria **bis in idem**, porquanto se trataria da mesma conduta já examinada por ocasião do Acórdão 825/2015 – Plenário, além de a irregularidade já ter repercutido na Prestação de Contas do exercício de 2014.

Além disso, alega-se que o Acórdão 825/2015 – Plenário foi proferido em abril daquele ano, *“já no exercício de 2015 e, portanto, ciente de que as operações identificadas em 2014 ainda não haviam sido pagas”*. Dessa forma, o comando contido naquela deliberação do Tribunal de Contas da União foi dirigido a todas as operações, o que *“abrangeia o estoque da dívida ora apontado como nova irregularidade”*. Além disso, prossegue, o TCU entendeu por conceder prazo para a regularização dos passivos.

Primeiro, o fato de já ter repercutido nas contas de 2014 não tem relevância. Se assim fosse, a análise das contas de um exercício só poderia levar em consideração irregularidades novas em relação às do ano anterior, o que não faz o menor sentido. A Prestação de Contas do Presidente da República, assim como as dos demais gestores, é anual, e como tal deve ser tratada, examinando-se as ocorrências praticadas naquele período, independentemente de já terem sido cometidas em exercícios anteriores.

Já o Acórdão 825/2015 – Plenário foi proferido em sede de representação do Ministério Público junto ao TCU, que teve por objetivo, além de examinar a irregularidade em si, avaliar a conduta dos gestores responsáveis pela ocorrência, à exceção, por óbvio, da Presidente da República, que tem a gestão apreciada justamente nas suas contas anuais, nos termos art. 71, inciso I, da Constituição Federal.

E pouco importa que o TCU tenha concedido prazo para o pagamento dos passivos por meio do Acórdão 825/2015 – Plenário, mantido pelo Acórdão 3.297/2015 – Plenário. O reconhecimento, pelo Tribunal, da dificuldade de regularização, devido ao enorme volume de recursos necessário, nada tem a ver com o cometimento da irregularidade. A decisão revestiu-se, em verdade, do senso de prudência sempre presente nas deliberações desta Corte, bem como do reconhecimento do tamanho do problema criado pelo próprio governo. Nada mais. Não tem cabimento que a concessão de prazo elástico para a regularização de uma anomalia criada pelo próprio gestor tivesse o condão de eliminá-la.

Alguns números são importantes para contextualizarmos a situação. Deixo com a unidade técnica:

*“Em 31/12/2009 as demonstrações contábeis do BNDES registravam R\$ 785 milhões em haveres junto à União. Em 31/12/2014, os créditos perante o Tesouro Nacional haviam se elevado para R\$ 26,16 bilhões, sendo R\$ 23,9 bilhões (91,4%) decorrentes apenas da implementação do PSI (peça 22, p. 27), dos quais cerca de R\$ 20,3 bilhões já se encontravam vencidos e outros R\$ 3,6 bilhões venceriam em janeiro de 2015.*

*(...)*

*Da mesma forma com relação ao Banco do Brasil na operacionalização do Plano Safra. Em 30/6/2012 as demonstrações contábeis daquela instituição financeira registravam créditos perante a*

*União no montante de R\$ 1,7 bilhão, passando para R\$ 13,5 bilhões em 30/6/2015 (peça 22, p. 33), dos quais R\$ 8,3 bilhões estavam vencidos e outros R\$ 3,1 bilhões venceriam em julho de 2015. Portanto, em relação ao BB, houve crescimento de mais de 700% do débito em três anos.*

(...)

*Assim, em 31/12/2014 a União devia R\$ 8,3 bilhões ao Banco do Brasil decorrentes do Plano Safra e devia ao BNDES R\$ 20,3 bilhões, caso se considere a obrigação exigível ao término de período de apuração, ou R\$ 9,2 bilhões (peça 53, p. 123), caso se considere a obrigação exigível apenas 24 meses após a apuração. Para ambas instituições não havia qualquer prazo definido para o pagamento dos valores, sendo a dívida corrigida pela taxa Selic a partir do dia posterior ao término da apuração das equalizações até o dia do efetivo pagamento.”*

Melhor sorte não tem a defesa no que se refere às novas operações de crédito.

Argumenta-se que os atrasos constituídos em 2015 nos pagamentos devidos ao BNDES e ao Banco do Brasil foram quitados no mesmo exercício e, portanto, não se constituíram em operação de crédito, o que teria sido reconhecido pelo TCU.

O argumento não procede.

No âmbito do PSI, o Tesouro Nacional passou a dever ao BNDES R\$ 3,67 bilhões e R\$ 4,37 bilhões em janeiro e julho de 2015, respectivamente. Com relação ao Plano Safra, foram R\$ 2,58 bilhões e R\$ 3,01 bilhões ao Banco do Brasil nas mesmas datas. Tais valores são decorrentes dos períodos de apuração de seis meses encerrados em 30/12/2014 e 30/6/2015.

Com efeito, as referidas dívidas foram quitadas ainda em 2015. Isso foi, inclusive, reconhecido por ocasião da prolação do Acórdão 1497/2016 – Plenário. Ocorre que a circunstância de o débito ter sido pago no mesmo exercício não tem importância para a configuração da irregularidade.

O fato é que as dívidas foram saldados com atraso, configurando a operação de crédito vedada pela Lei de Responsabilidade Fiscal. No caso do exercício de 2015, as obrigações devidas em janeiro e julho foram pagas somente em dezembro, caracterizando o financiamento do Tesouro Nacional pelas instituições por ele controladas.

O prazo não é razoável, porquanto se entende que eventual atraso no pagamento é tolerado quando se dá por questões operacionais, num período necessário para as providências para o pagamento. Passar disso caracteriza o abuso do poder de controle do governo sobre suas instituições financeiras.

A título de exemplo, cite-se o ocorrido nos valores apurados no segundo semestre de 2015. Como registrado por ocasião do Acórdão 1497/2016 – Plenário, a quantia devida ao BNDES, no total de R\$ 4,9 bilhões, foi quitada no dia 21 de janeiro de 2016, e a do Banco do Brasil, R\$ 3,4 bilhões, no dia 26. Tal lapso se justifica “pela necessidade de realização de conferências, atestes e o reconhecimento do direito adquirido pelo credor, equivalendo ao estágio de liquidação da despesa, não caracterizando, pois, abuso do poder de império do controlador sobre a instituição financeira controlada”, e não implica na constituição de operação de crédito.

É de se ressaltar que o TCU jamais questionou o período de seis meses para a apuração dos valores devidos, ainda que o tratamento conferido aos bancos privados operadores do programa seja distinto, nos termos das Portarias MF 309 e 311, ambas de 2014, que estabelecem 30 dias de período de apuração para o Banco Cooperativo Scredi e o Banco Cooperativo do Brasil, respectivamente. Somente essa diferença já demonstraria a indevida utilização da instituição financeira para satisfazer suas necessidades de caixa. Mas isso não foi questionado, nem está fundamentando a irregularidade dos procedimentos adotados. As operações de crédito estão caracterizadas pelos atrasos verificados para além do período de seis meses de apuração.

Mas tem mais. O desequilíbrio na relação entre o governo federal e seus bancos controlados está presente também na diferença no período de apuração na hipótese de o Tesouro ser credor da instituição financeira. Nesta circunstância, o cálculo das equalizações e o recolhimento do valor aos cofres da União deve ser feito no prazo máximo de 30 dias, a teor do disposto no art. 3º da Portaria MF 315/2015.

Portanto, as contrarrazões não são capazes de elidir as irregularidades constantes dos itens 9.2.1 a 9.2.4 do Acórdão 1.497/2016 – Plenário, diante dos fundamentos aqui explicitados e no exame empreendido pela unidade técnica.

#### SUBITEM 9.2.5 DO ACÓRDÃO Nº 1497/2016-TCU-PLENÁRIO

*“9.2.5. omissão de passivos da União junto ao Banco do Brasil, à Caixa Econômica Federal, ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social e ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço nas estatísticas da dívida pública divulgadas pelo Banco Central do Brasil ao longo do exercício de 2015, contrariando os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 (item III.2);”*

Passo agora a tratar do indício de irregularidade “omissão de passivos da União nas estatísticas da dívida pública”.

O primeiro argumento trazido pela defesa foi que a ausência de captação do fluxo de passivos da União constituídos ao longo de 2015 não interferiu no planejamento da execução orçamentária e financeira, já que ela é norteadada pela análise das receitas e despesas, o que não estaria sob responsabilidade do Bacen. Além disso, as estatísticas macroeconômicas do setor fiscal não implicaram qualquer prejuízo às ações das autoridades fiscais no âmbito do acompanhamento da execução orçamentária do período.

A Semag, ao analisar as razões de justificativa, não mudou seu entendimento de que a omissão no registro de passivos da União junto aos bancos públicos e ao FGTS distorceu o acompanhamento da gestão fiscal também no curso do exercício de 2015. A unidade técnica remete ao art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal e aduz que, havendo distorção na apresentação de quanto há de déficit ou superávit fiscal ao final de cada bimestre, o mecanismo de acompanhamento bimestral preconizado nesta Lei resta igualmente distorcido. Isso significa que, ao deixar de captar tempestivamente o fluxo de despesas primárias da União junto ao BB, Caixa, BNDES e FGTS, as estatísticas fiscais prejudicaram a sistemática de acompanhamento no transcurso do exercício de 2015.

Segundo a Semag, a União interferiu no resultado primário por deturpar a apuração do endividamento, ao deixar de registrar os passivos. Tal omissão conferiu um viés favorável à apresentação e à divulgação de um indicador em valor inferior ao que deveria ser publicado, induzindo os usuários da informação a tomarem decisões não compatíveis com a realidade da situação fiscal do ente público. A unidade técnica ressaltou que a importância das estatísticas fiscais para o monitoramento da execução orçamentária e financeira ao longo do período já havia sido objeto de análise na apreciação das Contas do Governo referentes ao exercício de 2014. Ante a análise percuente da Semag, considero esse argumento superado.

Passo agora a tratar da próxima razão de justificativa, mediante a qual a defesa afirmou que, em todas as avaliações bimestrais de receitas e despesas primárias, o que se considera é a meta de resultado primário do exercício, não havendo que se falar em meta bimestral de resultado primário.

Observo que, mesmo a Lei de Diretrizes Orçamentárias estabelecendo meta anual desse indicador, a LRF impõe ao gestor o dever de monitorar as finanças públicas no transcorrer do exercício, em seu art. 9º, estipulando o acompanhamento bimestral para fins de adoção de eventuais medidas corretivas, no intuito de cumprir as metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais. Dessa maneira, não acolho essa justificativa.

Outra alegação da defesa foi que os efeitos fiscais decorrentes do pagamento dos passivos da União junto aos bancos públicos e ao FGTS repercutiram ainda no exercício de 2015, o que tornaria equivocada e despropositada a conclusão havida de que, para fins de apreciação das Contas do Governo de 2015, a situação encontrada foi a mesma do exercício de 2014. Ademais, a preocupação de



ordem prática seria o eventual efeito da omissão dos passivos na apuração do resultado fiscal do exercício, situação que teria ocorrido com relação a 2014, mas não 2015.

Consoante o entendimento da Semag, tanto em 2014 quanto em 2015 deixaram de ser registrados, nas estatísticas fiscais, fluxos primários e nominais que impactam as contas públicas, restando prejudicada a ação planejada e transparente propugnada na LRF. Apesar de o Bacen ter publicado, em Nota para Imprensa: Política Fiscal, quadro específico evidenciando cada um dos passivos e os montantes da dívida líquida, do resultado nominal e do resultado primário do Governo Federal e do setor público consolidado, para cada um dos meses de 2009 a 2015, o acompanhamento fiscal ao longo desses exercícios não ocorreu de forma esmerada.

Ao confrontar esse argumento com o exame da unidade técnica, conclui, em alinhamento com a Semag, que “não se trata de mero exaurimento de conduta irregular anteriormente verificada, mas sim da perseverante e reiterada omissão de passivos que impactam a avaliação da situação fiscal da União”. Em ambos os exercícios deixaram de ser captados diferentes fluxos de valores que afetariam o resultado primário caso houvessem sido apropriados à época correta. Portanto, rejeito essa alegação.

A quarta justificativa trazida pela defesa foi que, como a omissão de passivos nas estatísticas fiscais já havia sido apontada como irregularidade, no âmbito do processo de Contas do Governo do exercício de 2014, compondo o rol que deu ensejo à emissão de parecer com proposta de rejeição das Contas, a cominação de nova sanção em 2015 implicaria **bis in idem** ou desrespeito à decisão anterior.

No tocante a essa afirmação, entendo que não há que se falar em **bis in idem**, já que essa ocorrência apontada nas Contas do exercício de 2015 não foi um exaurimento da irregularidade apurada em 2014, mas sim a reiteração do ato constatado em exercícios pretéritos, o que agrava ainda mais a situação.

Finalmente, o último argumento se refere ao recurso interposto pelo Bacen contra os termos do Acórdão 825/2015-Plenário, cujas determinações dirigidas à autarquia impunham o refazimento das estatísticas macroeconômicas do setor fiscal e a publicação de quadro específico. Tal recurso foi recebido com efeito suspensivo e resultou na reforma parcial da decisão, segundo o Acórdão 3.297/2015-Plenário, permitindo que as estatísticas fiscais pretéritas não fossem republicadas, mas sim divulgadas em quadro contendo os impactos nos resultados primários do governo federal, caso os passivos houvessem sido tempestivamente captados.

Para um melhor entendimento dos fatos, menciono o Acórdão 1.464/2015-Plenário, de 17/6/2015, referente às Contas do Governo do exercício de 2014, que apontou a omissão no registro de passivos da União junto ao BB, BNDES e FGTS, nas estatísticas da dívida pública de 2014. Essa irregularidade foi confirmada pelo Acórdão 2.461/2015-Plenário, de 7/10/2015.

Mesmo ciente dessa decisão de natureza terminativa, o governo federal quis discutir a interpretação da metodologia de captura desses passivos, resultando no já mencionado Acórdão 3.297/2015-Plenário, de 9/12/2015. Todavia, a decisão proferida nesse acórdão não ilidia a obrigação de o governo federal cumprir o normativo de estatísticas fiscais, cuja interpretação foi aclarada pelo Acórdão 1.464/2015-Plenário e, posteriormente, confirmada pelo Acórdão 2.461/2015-Plenário.

Inobstante essa orientação, persistiu a omissão no registro de passivos no exercício de 2015, pois o efeito suspensivo citado pela defesa não teve o condão de suspender a eficácia do normativo de estatísticas fiscais e, portanto, tal resistência no seu cumprimento deu ensejo à repetição da irregularidade em 2015. Cabe ressaltar que a interposição de recursos com efeito suspensivo cessa temporariamente a executoriedade das decisões do Tribunal, mas não autoriza o recorrente a, antes do julgamento do mérito, praticar atos ou adotar providências que direta ou indiretamente violem e contrariem a legislação que dá suporte à decisão.

Tendo em vista as razões expostas pela defesa e a bem elaborada análise da Semag, concluo que a situação encontrada em 2015 para essa irregularidade foi igual à do exercício de 2014, o que enseja idêntico registro, para fins da emissão do parecer prévio sobre as Contas do Governo de 2015. As contrarrazões apresentadas não foram suficientes para afastar, no todo ou em parte, a irregularidade

relativa à omissão do fluxo de passivos da União nas estatísticas da dívida pública divulgadas pelo Bacen no transcorrer do exercício de 2015.

#### SUBITENS 9.2.6 E 9.2.7 DO ACÓRDÃO Nº 1497/2016-TCU-PLENÁRIO

*“9.2.6. pagamento de dívidas da União junto ao Banco do Brasil e ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social sem a devida autorização na Lei Orçamentária Anual ou em lei de créditos adicionais, inclusive com o registro irregular de subvenções econômicas, contrariando o que estabelecem o art. 167, inciso II, da Constituição Federal, o art. 5º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 e os arts. 12, § 3º, inciso II, e § 6º, e 13 da Lei 4.320/1964 (item III.3.1);*

*9.2.7. pagamento de dívidas da União junto ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço sem a devida autorização em Lei Orçamentária Anual ou em lei de créditos adicionais, e também com o registro irregular de subvenções econômicas, incluindo o pagamento de R\$ 869,10 milhões executados em 2014 sem que constassem da respectiva dotação orçamentária (Lei 12.952/2014), contrariando o que estabelecem o art. 167, inciso II, da Constituição Federal, o art. 5º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 e os arts. 12, § 3º, inciso II, e § 6º, e 13 da Lei 4.320/1964 (itens III.3.2 e III.3.3);”*

Neste tópico serão tratadas as irregularidades ligadas ao pagamento de dívidas da União junto ao Banco do Brasil, BNDES e FGTS.

Os adiantamentos realizados pelos bancos públicos e pelo FGTS à União, destinados ao pagamento de despesas decorrentes de programas governamentais, ao ultrapassarem os prazos estipulados, constituíram operações de crédito junto a essas entidades.

Cabe lembrar também que, ao longo do exercício de 2015, o governo federal quitou passivos junto aos dois bancos públicos e ao FGTS, no montante de R\$ 74,1 bilhões, dos quais R\$ 21 bilhões eram relativos ao exercício de 2015 e R\$ 53,1 bilhões para recompor atrasos concernentes a despesas dos anos anteriores. Aproximadamente R\$ 4,5 bilhões corresponderam ao pagamento de juros.

Apesar de os passivos constituídos terem natureza de operação de crédito, os respectivos pagamentos se deram por meio de despesas com subvenções econômicas. Assim, em 2015, o montante executado nessa rubrica orçamentária se apresentou distorcidamente maior que o valor efetivamente destinado às despesas que, de fato, correspondiam a subvenções econômicas.

Importante lembrar que a quitação das dívidas como se fossem subvenções econômicas foi operacionalizada de diferentes formas, por meio de restos a pagar, de despesas de exercícios anteriores e do próprio exercício. Também não houve distinção entre os pagamentos das parcelas de principal e juros.

Diante disso, esta Corte considerou, em sua decisão preliminar sobre as contas de 2015, que o pagamento dessas dívidas restou encoberto, e ocorreu sem autorização na lei orçamentária, em desobediência aos arts. 5º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 (LRF), 167, inciso II, da Constituição Federal, 12, §§ 3º e 6º, e 13, da Lei 4.320/1964.

Nesta oportunidade, a análise da Semag refutou as contrarrazões trazidas pela defesa, opinando pela manutenção do entendimento sobre a irregularidade dos procedimentos, posição à qual me alinho. A seguir, comento alguns pontos que considero mais relevantes na presente discussão.

Primeiramente, a defesa alega que seria impossível converter na origem as subvenções em operação de crédito após o encerramento do planejamento e a execução da despesa.

Descabe acolher esse argumento, uma vez que é possível a realização de alterações na LOA por parte do Poder Executivo, bem como pelo fato de uma despesa já empenhada poder ser anulada de modo a corrigir sua execução.

O procedimento de correção, ao contrário do que a defesa supõe, não esconderia a finalidade da despesa. Embora, originalmente, os repasses se destinassem ao pagamento de subvenções, a partir do



momento que passaram a constituir operações de crédito, e tal como foram pagas, essa nova condição deveria ter sido explicitada no orçamento.

Outro ponto trazido diz respeito à impossibilidade de alteração da receita correspondente, executada em exercícios anteriores, que deveria ser reconhecida como receita de operação de crédito, de forma que, em contrapartida, as despesas questionadas pudessem ser caracterizadas como amortização de dívida contratual.

Em verdade, no relatório precedente, a Semag discorre detalhadamente sobre os procedimentos e elenca os lançamentos possíveis de serem realizados na operação de reconhecimento do passivo. Também destaca que o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), em sua 6ª edição, dispõe que, em alguns casos, não é obrigatória a caracterização de uma receita anterior ao reconhecimento de uma dívida. Ademais, o TCU em nenhum momento asseverou que seria necessário o lançamento das respectivas receitas para que fossem efetuados os pagamentos das operações de crédito irregulares.

Portanto, para fins de registro de despesas com amortização de dívidas que tenham sido reconhecidas em momento posterior, deve ser realizada a incorporação do passivo, sem que haja necessidade de lançamento da receita correspondente, no mesmo valor. Em outras palavras, é preciso apenas efetuar a confissão da dívida e, em seguida, seu pagamento.

Também não socorre a defesa o argumento de que as despesas, por estarem previstas na Lei Orçamentária Anual, não teriam violado o art. 167, inciso II, da Constituição Federal, o art. 5º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 e os arts. 12, § 3º, inciso II, e § 6º, e 13 da Lei 4.320/1964. Isso porque os dispêndios autorizados e executados como subvenções não eram aptos ao pagamento de operações de crédito.

Destaco, também, que não se trata de exaurimento de irregularidade anterior, objeto dos Acórdãos 825/2015-TCU-Plenário e 3.297/2015-TCU-Plenário, que não abordaram aspectos atinentes aos pagamentos. Concretizaram-se, portanto, duas condutas distintas e irregulares: a primeira, enfrentada ainda nas contas de 2014, que diz respeito à assunção das operações de crédito; e a segunda, referente aos pagamentos dessas operações. Mesmo que as dívidas fossem irregularmente constituídas, sua quitação poderia obedecer aos procedimentos regulares, de forma a demonstrar a verdadeira natureza da operação, a exemplo daqueles elencados pela Semag.

Especificamente, quanto à sistemática de pagamento adotada para liquidar as operações de crédito realizadas pela União junto ao FGTS, verifica-se que a irregularidade foi essencialmente a mesma. Mais ainda, o relatório sobre as Contas do Governo do exercício de 2014 foi bastante claro ao descrever o procedimento que deveria ter sido adotado para quitação do débito, porém não foi cumprido.

Para se ter uma ideia da distorção provocada pelos atos em apreço, ao se consultar a execução orçamentária do Ministério das Cidades, apenas no mês de dezembro de 2015, observa-se um total de gastos com subvenção econômica destinada à implementação de projetos de interesse social em áreas urbanas no montante expressivo de R\$ 9,08 bilhões. No entanto, esse valor se destinava à quitação de operações de crédito contratadas em exercícios anteriores, sendo R\$ 6,22 bilhões referente ao principal e R\$ 2,86 bilhões aos juros.

Uma última consideração que merece ser feita é sobre a análise empreendida pelo Poder Legislativo na conversão em lei da Medida Provisória 702/2015, que abriu créditos extraordinários para pagamento de parte das despesas indevidamente registradas como subvenções econômicas. Considero acertadas as ponderações da Semag no sentido de que a análise legislativa naquele contexto não adentra em questões contábeis ou de classificação da receita e despesa, cabendo ao Poder Executivo efetuar a execução orçamentária segundo a correta natureza do dispêndio, em conformidade com os princípios contábeis e manuais que regem a matéria.

De todo o exposto, restam não justificadas as irregularidades decorrentes do pagamento de dívidas da União junto ao Banco do Brasil e ao BNDES sem a devida autorização na Lei Orçamentária Anual ou em lei de créditos adicionais, inclusive com o registro irregular de subvenções econômicas,

contrariando os arts. 167, inciso II, da Constituição Federal, 5º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000, 12, § 3º, inciso II, e § 6º, e 13 da Lei 4.320/1964, bem como a quitação das dívidas constituídas junto ao FGTS, incluindo o pagamento de R\$ 869,10 milhões executados em 2014 sem que constassem da respectiva dotação orçamentária na LOA 2014, em infringência aos mesmos dispositivos legais mencionados.

#### SUBITEM 9.2.8 DO ACÓRDÃO Nº 1497/2016-TCU-PLENÁRIO

*“9.2.8. abertura de créditos suplementares, entre 27/7/2015 e 2/9/2015, por meio dos Decretos Não Numerados 14241, 14242, 14243, 14244, 14250 e 14256, incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário então vigente, em desacordo com o art. 4º da Lei Orçamentária Anual de 2015, infringindo por consequência, o art. 167, inciso V, da Constituição Federal (item III.4.1);”*

A respeito da abertura de créditos suplementares incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário, penso que a análise empreendida pela Semag, apresentada em meu relatório, abordou, de forma minuciosa e irrepreensível, todas as alegações da defesa, tendo-as afastado com argumentos técnica e juridicamente corretos e consistentes.

Embora estejam divididos em diversos itens, os elementos aduzidos nesta fase buscam, em sua essência, debater duas questões centrais. A primeira é a discussão sobre a interpretação do TCU quanto ao art. 4º da Lei 13.115/2015 (LOA 2015), pois a defesa considera incabível condicionar a abertura de créditos suplementares (ato de caráter orçamentário) ao cumprimento da meta de resultado primário (que decorre da execução financeira). A segunda é atinente ao momento em que a compatibilidade com a meta fiscal deve ser aferida; alega-se não ser apropriado que isso seja feito ao longo do exercício, por se tratar de referência anual.

Para que se compreenda com mais clareza o conteúdo do aludido comando legal, inicio transcrevendo-o:

*“Art. 4º Fica autorizada a abertura de créditos suplementares, restritos aos valores constantes desta Lei, excluídas as alterações decorrentes de créditos adicionais, desde que as alterações promovidas na programação orçamentária sejam compatíveis com a obtenção da meta de resultado primário estabelecida para o exercício de 2015 e sejam observados o disposto no parágrafo único do art. 8º da LRF e os limites e as condições estabelecidos neste artigo, vedado o cancelamento de valores incluídos ou acrescidos em decorrência da aprovação de emendas individuais, para o atendimento de despesas: (...).” (sem grifos no original)*

A lei refere-se expressamente a “alterações promovidas na programação orçamentária”. Cabe ressaltar que alterações dessa natureza não têm efeito algum, por si sós, nos limites de empenho, tampouco representam efetiva execução da despesa. A abertura de créditos suplementares interfere exclusivamente nas dotações orçamentárias constantes da LOA. Ocorre, portanto, em fase anterior à execução da despesa e é independente desta. É assim que deve ser considerada e entendida para se verificar se foi ou não obedecida a condição do citado art. 4º da LOA 2015.

Partindo dessa premissa, entendo que, ao estabelecer como pressuposto para a abertura de créditos suplementares (esfera orçamentária) a compatibilidade destes com o cumprimento da meta de resultado primário (calculado com base nas receitas e despesas primárias efetivadas), o legislador manifestou clara intenção de impedir que fossem realizadas alterações em dotações orçamentárias que pudessem vir a comprometer o atingimento da meta. Dito em linguagem popular, pretendeu-se cortar o mal pela raiz, pois, como se sabe, a execução das despesas públicas depende de previsão no Orçamento da União.

No que concerne à afirmação da defesa de que, “se a meta fiscal só pode ser afetada com o pagamento efetivo do crédito, é um absurdo argumentar que o crédito criado por meio do Decreto foi incompatível com a meta”, creio que consiste em mera discordância quanto à exigência legal. Aos

órgãos e entidades do Poder Público, entre os quais se inclui este Tribunal de Contas, não cabe discutir se é descabido (como afirma a defesa) concluir que a abertura de determinado crédito orçamentário foi incompatível com a meta fiscal. Penso que esse critério foi estabelecido pela lei, de maneira explícita, e, não tendo sido cumprido, a edição do decreto deve ser considerada irregular. A propósito, como bem mostrou a unidade técnica, há outros dispositivos semelhantes ao que se discute e igualmente válidos, que exigem a compatibilidade da lei orçamentária com as metas fixadas mediante a Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO), tais como o inciso I do art. 5º da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal, LRF) e o art. 2º da Lei 13.080/2015 (LDO 2015).

É indispensável também deixar assente que o requisito do art. 4º da LOA 2015 deve ser cumprido independentemente do art. 52, § 13, da LDO 2015, que, em suma, prevê que a execução das despesas primárias discricionárias decorrentes da abertura de créditos suplementares está condicionada aos limites de empenho e movimentação financeira. Esta última regra, por certo, aplica-se somente aos créditos suplementares que tenham observado os requisitos do art. 4º da LOA 2015 (tendo gerado modificação orçamentária que, quando de sua abertura, era compatível com a meta de resultado primário então vigente) e também àqueles que tenham sido direta e regularmente abertos por lei.

Dessa forma, mesmo que existam instrumentos legais para limitação de empenho e movimentação financeira (art. 9º da LRF e arts. 51 e 52 da LDO 2015), que também adotam a meta de resultado primário como parâmetro, não se pode transformar em letra morta o multicitado art. 4º da LOA 2015. A meu ver, o legislador deixou claro seu intento de evitar a abertura de créditos suplementares que pudessem prejudicar o atingimento da meta. E isso, decerto, deve ser respeitado e cumprido sem discussão.

O segundo ponto central da peça em exame consiste na alegação de que, sendo anual a meta de resultado primário, somente após o encerramento do exercício financeiro, seria possível constatar se a meta foi cumprida. A defesa acredita que a publicação, em dezembro de 2015, da lei que alterou a meta convalidou a irregularidade ocorrida na edição dos decretos.

Com as devidas vênias, apesar de a meta de resultado primário da LDO ser anual, ela deve servir de guia para o gestor público no curso de todo o exercício. Na realidade, esta é a razão da sua existência. Por isso, a lei prevê que seja aferida bimestralmente e, também por esse motivo, foi criada a regra do art. 4º da LOA 2015. Em um contexto de gestão fiscal responsável, diante do reconhecimento de que está comprometida a meta vigente estabelecida para o ano, deve-se adotar postura restritiva no sentido da melhoria no resultado primário e do consequente equilíbrio das contas públicas.

Tampouco pode ser aceita a tese da convalidação. Quando da edição dos decretos em exame, havia uma única meta de resultado primário válida, estabelecida pela LDO 2015 então vigente. Ainda que se admita que existia a perspectiva de sua alteração pelo Congresso Nacional, não havia mais que mera expectativa da materialização de um ato que sequer era de competência do Poder Executivo, tratando-se, portanto, de evento incerto, como admitiu a própria defesa.

Enfim, a interpretação defendida pela Presidente tornaria praticamente inócuo o mencionado art. 4º da LOA 2015. Estaria caracterizado patente desrespeito a uma das regras básicas da hermenêutica jurídica, de que a lei não contém frase ou palavra inútil, supérflua ou sem efeito. Segundo o raciocínio da defesa, no momento da abertura dos créditos suplementares, nunca haveria incompatibilidade com a meta de resultado primário. Por esse entendimento equivocado, mesmo se os novos créditos tivessem potencial evidente de comprometer o alcance da meta fiscal, seriam considerados regulares, por dois motivos: por tratarem de despesas sujeitas ao contingenciamento (que deixariam de ser executadas, caso isso fosse necessário para o atingimento da meta); e pela necessidade de se aguardar o fim do exercício para se ter conhecimento da meta prevalecente.

Discutidos esses dois pontos centrais, passo a apresentar breves comentários relativos a outras questões alegadas pela defesa, não obstante minha concordância absoluta com a análise da Semag sobre este assunto.

Primeiramente, anoto que não há dispositivo legal que estabeleça que, somente em caso de descumprimento de alertas de Tribunais de Contas, determinado ato deva ser considerado irregular. Por

consequência, para a situação em exame, cabe apenas avaliar se a abertura de créditos suplementares cumpriu os requisitos constitucionais e legais, em especial o art. 4º da LOA 2015.

Quanto à vinculação de certas receitas a despesas específicas, a mencionada regra da LOA 2015 não faz distinção acerca desse tipo de restrição. Desse modo, os créditos suplementares abertos devem obedecer aos requisitos legais, ainda que haja essa correlação obrigatória com determinada receita.

Outro ponto a ressaltar é que a LDO exige expressamente, desde 2011, que, no caso dos créditos suplementares abertos diretamente por meio de lei, deve ser demonstrado que as despesas por eles autorizadas não afetam a obtenção da meta de resultado primário. Como visto, o dispositivo da LOA 2015 que ora se analisa apresenta, de forma clara e expressa, requisito distinto. Assim, embora, em ambas as hipóteses, se utilize a mesma referência, a obrigação, na LOA, é de que haja compatibilidade dos créditos orçamentários abertos (e não das despesas realizadas) com a meta fiscal.

Destaco ainda que, em 2001, a meta de resultado primário foi regularmente modificada por medida provisória, antes que a utilização desse tipo de norma fosse vedada pela Emenda Constitucional 32/2001 para esse fim. Além disso, por óbvio, nosso ordenamento jurídico jamais permitiu que a simples existência de projeto de lei fosse capaz de alterar a meta fiscal estabelecida pela LDO.

No atinente às despesas obrigatórias, bem como às custeadas com recursos de doações e convênios, de fato, não podem ser contingenciadas (LRF, art. 9º, § 2º, e LDO 2015, art. 52, § 1º, inciso I, respectivamente). No entanto, ambas devem constar do orçamento (em obediência ao art. 167, inciso II, da Constituição Federal) e, no caso de abertura de créditos suplementares mediante a autorização legislativa do art. 4º da LOA 2015, era compulsória a observância do requisito de compatibilidade com a meta de resultado primário da LDO.

Em relação à jurisprudência, não é procedente a alegação de que um suposto novo entendimento do TCU acerca do tema em debate teria sido adotado em 7/10/2015, com o proferimento do Acórdão 2.461/2015 – Plenário, que tratou das Contas do Governo de 2014. Na realidade, por meio dessa deliberação, este Tribunal pronunciou-se, pela primeira vez, em caráter definitivo a respeito da questão. Por isso, não se pode cogitar uma mudança de posicionamento.

É interessante anotar também que esta Corte não poderia ter emitido alerta sem ter apreciado o assunto, o que aconteceu apenas em 2014. Além do mais, na realidade, a irregularidade do ato existia desde a origem; não fica suspensa até decisão do TCU.

Enfim, apesar da extensa argumentação na tentativa de demonstrar suposta incorreção da interpretação dada pelo TCU ao art. 4º da LOA 2015, estou convicto de que o legislador estabeleceu, de maneira cristalina, as condições para a abertura de créditos suplementares mediante decreto e esse requisito foi descumprido no exercício em questão.

Diante dessas considerações, a argumentação apresentada nesta fase não deve ser acolhida quanto a este ponto, devendo ser mantida como irregularidade do exercício de 2015 a edição de decretos para a abertura de créditos suplementares incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário.

#### SUBITENS 9.2.9 E 9.2.10 DO ACÓRDÃO Nº 1497/2016-TCU-PLENÁRIO

*“9.2.9. condução da programação orçamentária e financeira com amparo na proposta de meta fiscal constante do Projeto de Lei PLN 5/2015, e não na meta fiscal legalmente vigente nas datas de edição dos Relatórios de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias do 3º e do 4º Bimestres de 2015, bem como dos Decretos 8.496/2015 e 8.532/2015, contrariando o disposto nos arts. 9º da Lei Complementar 101/2000 e 52 da Lei 13.080/2015 (item III.4.2);*

*9.2.10. contingenciamentos de despesas discricionárias da União em montantes inferiores aos necessários para atingimento da meta fiscal vigente nas datas de edição dos Decretos 8.496, de 30/7/2015, e 8.532, de 30/9/2015, amparados, respectivamente, pelos Relatórios de Avaliação de*



*Receitas e Despesas Primárias do 3º e 4º Bimestres de 2015, contrariando o disposto nos arts. 9º da Lei Complementar 101/2000 e 52 da Lei 13.080/2015 (item III.4.2);”*

A seguir, passo a fazer as considerações devidas sobre a defesa apresentada quanto aos indícios de irregularidades listados nos subitens 9.2.9 e 9.2.10 do Acórdão 1497/2016 - Plenário, que, respectivamente, tratam da condução da programação orçamentária e financeira e do contingenciamento de despesas discricionárias da União, em desacordo com disposto nos arts. 9º da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) e 52 da Lei 13.080/2015 (Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2015).

Na defesa apresentada, entende-se que *“restam afastados quaisquer indícios de irregularidades relacionados ao planejamento e execução da programação orçamentária e financeira referente ao exercício de 2015 nos aspectos abordados nos subitens 9.2.9 e 9.2.10 do Acórdão 1497/2016 - Plenário”*.

Para tanto, é alegado, em síntese, que os pronunciamentos desta Corte de Contas permitiriam extrair os seguintes entendimentos: *“a meta é anual, não havendo nenhum dispositivo legal que disponha que a mesma deva ser observada mensal ou semestralmente; o atingimento da meta não é um objetivo em si mesmo, sendo a tempestiva alteração da meta de resultado primário ou a justificativa de seu não alcance consideradas opções legitimamente válidas e prudentes; a verificação, pelo Governo Federal, ao longo da execução da programação orçamentária e financeira, de que a meta de resultado primário não será atingida ao final do exercício exige a adoção de medidas com vistas a assegurar o seu cumprimento; a verificação, pelo TCU, por ocasião do acompanhamento da execução da programação orçamentária e financeira, de que a meta de resultado primário não será atingida ao final do exercício enseja a expedição de alerta ao Governo Federal, a fim de que sejam adotadas as medidas com vistas a assegurar o seu cumprimento, pelo menos até a realização da última avaliação bimestral, portanto, do quinto relatório bimestral; uma vez atendido os termos de eventual alerta, não há que se falar em irregularidade a ser carreada para a análise da prestação de contas referente ao exercício; em 2015, o entendimento do TCU, então vigente, teria sido alterado no que se refere ao aspecto de que a verificação, pelo Governo Federal, por ocasião de cada avaliação de receitas e despesas do exercício, de que a meta de resultado primário não será atingida, exige a adoção de medidas imediatas com vistas a assegurar o seu cumprimento”*.

No seu exame, a Semag, quanto à impropriedade objeto do referido subitem 9.2.10, concluiu que as contrarrazões não apresentaram elementos suficientes para elidir o indício de irregularidade, pois *“o contingenciamento realizado, após o 3º bimestre, foi abaixo do valor necessário para o atingimento da meta então em vigor e as justificativas apresentadas não demonstraram de forma pormenorizada que o contingenciamento em valores maiores ao realizado constituiria prejuízos a despesas necessárias à garantia de direitos fundamentais”*.

Sobre a irregularidade do tópico 9.2.9 do acórdão, a unidade técnica pondera que a defesa da Presidente não logrou afastar a pecha, rechaçando o argumento de que *“não é pelo fato de o Tribunal não ter se manifestado sobre determinada ilegalidade, que ela deixa existir”*, arrematando, ao final, que *“por óbvio, um projeto de lei não pode produzir o efeito de modificar uma lei em vigor”*.

Observo que a defesa tenta sustentar suas teses basicamente sob o argumento de que esta Corte mudou seu entendimento acerca da matéria. Não houve mudança de entendimento, como se pressupõe. Em verdade, nem poderia haver, pois a interpretação que se deve dar à LRF, sobre objeto dos referidos tópicos 9.2.9 e 9.2.10, não permite e nem demanda complexas exegeses jurídicas e técnicas.

Há um comando explícito e direto ao Poder Executivo, constante no **caput** do artigo 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal, de que, *“se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias”* (grifei).

Por sua vez, nessa mesma lei, o art. 59, § 1º, direciona ao TCU a ordem para alertar “os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem: I - a possibilidade de ocorrência das situações previstas no inciso II do art. 4º e no art. 9º”.

Não há na lei e não se pode fazer uma interpretação deveras extensiva de que a obrigação do contingenciamento, de que trata o comando do art. 9º, esteja condicionada ao alerta previsto no § 1º do art. 59.

Os alertas procuram subsidiar os gestores na tarefa de planejar e executar o orçamento em consonância com as leis, os regulamentos e princípios aplicáveis. Porém, a circunstancial ausência de alertas não legitima a ação contrária à lei e nem exime de responsabilidade o agente público. Caso contrário, estaríamos invertendo a lógica do princípio da legalidade, que, como se sabe, impõe, na Administração Pública, o mandamento de que o gestor deve fazer o que a lei determina, diferentemente dos cidadãos (administrados), que podem fazer tudo o que a lei não proíbe. A legalidade é um dos mais importantes princípios, posto que sua origem se confunde com o nascimento dos chamados Estados Democráticos de Direito. A lei oferece à Administração Pública uma linha a ser obedecida e estritamente seguida, e assim o administrador público não pode se esquivar da lei. Portanto, as atividades por ele geridas têm sua eficácia condicionada ao estabelecido na norma positivada.

Em todo caso, independentemente do alerta emitido no item 9.1 do Acórdão 3324/2015 - Plenário, exarado em 09/12/2015, o fato é que o Tribunal, na apreciação das Contas do Governo de 2014, já havia identificado a mesma irregularidade. Isso fica explícito na determinação do subitem 9.2.3 desse acórdão para que a SOF e a STN “considerem, na elaboração dos Relatórios de Avaliações Bimestrais e nos Relatórios Quadrimestrais, a meta fiscal vigente ou alterada por Lei, consoante o entendimento disposto no Acórdão 2461/2015-TCU-Plenário, sobre o Parecer Prévio das Contas do Governo de 2014”.

Por fim, vejo que se mostra equivocada a ilação da defesa de que, “uma vez atendido os termos de eventual alerta, não há que se falar em irregularidade a ser carregada para a análise da prestação de contas referente ao exercício”, porquanto no parágrafo sétimo do voto condutor do Acórdão 3324/2015 – Plenário, por mim relatado, já pude expor o entendimento de que “uma declaração do Tribunal sobre cumprimento de meta fiscal e seus desdobramentos deve ocorrer quando da apreciação das Contas da Presidente da República”.

Mas não foi somente nesta decisão de 2015 que o Tribunal identificou tal problema. A questão já tinha sido tratada em outros acórdãos, a exemplo dos listados pela Semag, sendo que, ênfase, não ocorreu mudança, mas sim fortalecimento do entendimento do TCU quanto ao dever do Governo Federal de fazer a condução da execução orçamentária e financeira em consonância com a meta fiscal estabelecida ou alterada pela lei, e não, obviamente, em um projeto de lei.

Na defesa apresentada, também é asseverado que, “*findo o exercício, foi apurado pelo BACEN o cumprimento da meta de resultado primário estabelecida na LDO vigente, Lei 13.199, de 3 de dezembro de 2015*”. Essa lei alterou a LDO/2015 original. Fica óbvio que está se alegando que a meta cumprida foi estabelecida **ex-post**. Acontece que, ao longo do exercício, a execução orçamentária foi feita ao arrepio da lei inicialmente aprovada. Ou seja, no decorrer do ano não houve esforço para se cumprir a meta planejada e, no final, a meta alterada é que teve que se adequar à realidade.

Devo enfatizar que a forma errônea de se basear a meta fiscal num parâmetro estabelecido posteriormente à verificação de limitações na receita e na real execução da despesa, e não no que estava inicialmente previsto, vai de encontro à programação orçamentário-financeira responsável, pois, por tal lógica equivocada, o gestor, na prática, não estaria perseguindo meta alguma, mas, sim, executando o orçamento de forma a atender a um objetivo que ele mesmo estabeleceria após verificar o resultado efetivamente alcançado. Para evitar isso é que a LRF definiu logo no § 1º do art. 1º que: “A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas (...)”.



O subitem 9.2.10 do Acórdão 1497/2016 - Plenário indicou a irregularidade concernente ao fato de que os contingenciamentos de despesas discricionárias da União, no exercício de 2015, foram em montantes inferiores aos necessários para atingimento da meta fiscal estabelecida na Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2015 (Lei 13.080/2015), vigente nas datas de edição dos Decretos 8.496, de 30/7/2015, e 8.532, de 30/9/2015, contrariando o disposto nos arts. 9º da LRF e 52 dessa mesma LDO.

Além dos argumentos gerais elencados pela defesa da Presidente, acima sumariados, para esse tópico há a alegação de que: *“foi realizado novo contingenciamento, considerado, naquela ocasião, como possível, em face das consequências que poderiam advir de um contingenciamento maior; em particular sobre as atividades de custeio de inúmeros serviços e atividades públicas”*. Ora, por ocasião da relatoria do processo que resultou no Acórdão 3324/2015 - Plenário, já se tinha verificado que o Governo Federal não consolidava e informava os valores contingenciados e não contingenciados por programa orçamentário e suas ações referentes a cada órgão do Poder Executivo, com as respectivas justificativas de priorização, visando ao cumprimento dos princípios de gestão fiscal responsável dispostos no art. 1º da LRF. Essa constatação gerou determinação à Secretaria de Orçamento Federal e à Secretaria do Tesouro Nacional, constante do subitem 9.2.1 dessa decisão.

Nesta ocasião, a unidade técnica, ao examinar as contrarrazões da Presidente, volta a confirmar que a execução orçamentária do Governo Federal em 2015 desconsiderou o que estabelecem os referidos dispositivos da LRF, ou seja, que *“a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente”*, pois a unidade técnica concluiu que *“as justificativas apresentadas não demonstraram de forma pormenorizada que o contingenciamento em valores maiores ao realizado constituiria prejuízos a despesas necessárias à garantia de direitos fundamentais”*.

Diante do exposto, alinho-me à conclusão da Secretaria de Macroavaliação Governamental de que as contrarrazões não foram suficientes para afastar, no todo ou em parte, os indícios de irregularidades apontados nos itens 9.2.9 e 9.2.10 do Acórdão 1497/2016 - Plenário.

#### SUBITENS 9.2.11 E 9.2.12 DO ACÓRDÃO Nº 1497/2016-TCU-PLENÁRIO

*“9.2.11. utilização de recursos vinculados do superávit financeiro de 2014 em finalidade diversa do objeto da vinculação, em ofensa ao parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar 101/2000 (item III.4.3);*

*9.2.12. utilização de recursos de fundos especiais em finalidade diversa do objeto da vinculação, em desacordo com o estabelecido no art. 73 da Lei 4.320/1964 e em ofensa ao parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar 101/2000 (item III.4.3);”*

Foi identificada a utilização de recursos de superávit financeiro de fontes vinculadas em finalidade diversa de sua destinação original. As operações decorreram de autorização irregular concedida mediante a edição da Medida Provisória 704, de 23/12/2015.

Conforme tratado, preliminarmente, no relatório e voto que conduziram o Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário, o art. 1º da referida MP tratou da desvinculação de receitas decorrentes de superávit financeiro de 2014, para que fossem alocadas como fontes de despesas primárias obrigatórias no exercício de 2015. Ressalvaram-se, contudo, vinculações de ordem constitucional e relacionadas com a repartição de receitas de Estados e Municípios.

O parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar 101/2000 (LRF) assim dispõe, **in verbis**: *“Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso”* (grifo acrescido).

Cabe lembrar que as vinculações foram constituídas mediante a edição de leis específicas, que fixaram, em cada caso, a destinação de determinada fonte de recursos. Portanto, não poderia uma norma posterior, tal como o art. 1º da MP 704/2015, criar exceções ou alterar o objeto das vinculações

em termos gerais, estabelecendo como requisito para sua distinção apenas a existência de superávit financeiro da fonte no ano de 2014.

No caso das fontes referentes a fundos especiais, o art. 73 da Lei 4.320/1964 prevê que o saldo positivo apurado em balanço deve ser transferido para o exercício seguinte, exceto se houver determinação em contrário na legislação instituidora.

Conformou-se, assim, uma antinomia aparente de segundo grau, entre o art. 1º da MP 704/2015 e cada uma das normas específicas que vincularam as fontes às suas respectivas destinações.

Em consequência da edição da MP 704/2015, o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MP), publicou a Portaria 138, de 29 de dezembro de 2015, procedendo à alteração de recursos originalmente vinculados na Lei Orçamentária Anual de 2015 (LOA 2015), num montante de R\$ 46,9 bilhões.

Sendo indevida a realização das desvinculações da forma como ocorreu, restou infringido o parágrafo único do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal e, nos casos das fontes originalmente vinculadas aos fundos especiais, também o art. 73 da Lei 4.320/1964.

A seguir, corroborando a análise efetuada pela Semag constante do relatório precedente, faço breves comentários sobre os argumentos apresentados nas contrarrazões encaminhadas referentes ao indício de irregularidade ora abordado.

Dentre as principais alegações, a defesa argumenta que a MP 704/2015 estava de acordo com o art. 62 da CF/1988 e comportava os requisitos constitucionais de relevância e urgência exigidos para a edição de medida provisória. Diz, ainda, que o normativo não teria tratado de matéria orçamentária, posto que, em seu entender, versou exclusivamente sobre vinculação legal de recursos. Ademais, afirma que seu processamento ocorreu regularmente na Comissão Mista Especial, e não na Comissão Mista de Orçamento, o que demonstra que o Parlamento considera que não se trata de matéria orçamentária.

Acerca desses apontamentos, cabe lembrar que o cerne da irregularidade não remete ao fato de a alteração legal ter sido efetuada por Medida Provisória, tampouco ao atendimento ou não de seus requisitos constitucionais de relevância e urgência, mas sim ao fato de uma norma, editada por ato da então Presidente da República, ter alterado a vinculação de receitas de forma indevida, ao dispor de forma genérica sobre a destinação de fontes tratadas em leis específicas.

Também não foi objeto de questionamento o fato de a MP 704/2015 ter versado ou não sobre matéria orçamentária, ou sua adequação com relação ao art. 62 da CF/1988.

As contrarrazões acrescentam o argumento de que a MP 704/2015 não foi inédita, tendo sido editados atos normativos dessa natureza em outras ocasiões, sem a incidência de qualquer contencioso administrativo ou judicial, a exemplo do art. 9º da Lei 12.306/2010, cujo teor adveio da conversão da Medida Provisória 484/2010.

A defesa apresentou tabela a fim de justificar a recorrência de matérias dessa natureza na edição de medidas provisórias. No entanto, é possível notar que os normativos anteriores são mais abrangentes, pois remetem a fontes no geral que obtiveram superávit financeiro, em vez de serem especificamente direcionados às fontes com destinação vinculada, tal como ocorreu no exercício de 2015. Naqueles casos, a compatibilização com os arts. 8º, parágrafo único, da LRF e 73 da Lei 4.320/1964 excluiria as fontes vinculadas por leis específicas do conjunto de fontes abrangidas pelo dispositivo. As MPs 347/2007, 127/2003 e 59/2002 expressamente condicionam o feito à ausência de prejuízo das finalidades específicas previstas em lei. Portanto, as demais medidas provisórias permaneceriam válidas no que tange ao tratamento dado às fontes originalmente não vinculadas.

O fato de o Congresso Nacional não ter editado Decreto Legislativo a fim de regular os efeitos da vigência da Medida Provisória anteriormente à sua rejeição não suprime a competência desta Corte de analisar a adequação dos atos que lhe foram correlatos nesse período.

Compreendo também não se tratar de questão formal afeta à técnica legislativa, pois não se está a discutir os procedimentos de edição e conversão ou não em lei no Congresso Nacional da norma em apreço, mas sim seu conteúdo, que entra em choque com outros normativos vigentes.

Mesmo sendo norma temporária, relativa a determinado exercício financeiro, traz em seu art. 1º regra de caráter geral, na medida em que procede à desvinculação de fontes sem elencar quais seriam alvo do regramento, o que a torna incompatível com o parágrafo único do art. 8º da LRF, em razão da antinomia estabelecida.

Não se pode menosprezar a exigência imposta pelo legislador quanto à edição de lei específica para alterar a destinação de fontes de receitas decorrentes de superávits financeiros vinculadas a determinada aplicação. A título de exemplo, a defesa menciona em seus argumentos a vinculação referente aos **royalties** do petróleo, cuja alteração fora alvo de intensas discussões. Ora, a matéria é de tal relevância que sua desvinculação, ao ser tratada, deve ser objeto de norma específica, dando à sociedade a necessária clareza sobre os recursos que deixarão de ser destinados à dotação. Por outro lado, se a vinculação dessa fonte for modificada por norma geral, a transparência e o conhecimento sobre os efeitos do ato acabam comprometidos, o que significa que não é dada a oportunidade à sociedade de conhecer quais recursos vinculados estão sendo remanejados e, a partir de então, discutir sobre a adequação de sua destinação. Portanto, não se trata de mera formalidade atinente à administração orçamentária ou à técnica legislativa, mas de um requisito basilar, imposto pelo parágrafo único do art. 8º da LRF, que restou desatendido.

Entendo não ser cabível a suposição da defesa de que, por considerar irregular o procedimento em apreço, esta Corte manter-se-ia insensível às dificuldades que têm sido enfrentadas no gerenciamento da execução de despesas obrigatórias crescentes, frente a um orçamento que tem comportado cada vez maior volume de fontes vinculadas, sem falar no contexto de grave crise econômica que compromete a arrecadação das demais receitas. Porém, a solução do problema deve se dar pela via adequada, no caso, respeitando a compatibilidade com os normativos vigentes, os quais requerem que a desvinculação se dê por meio de norma específica.

Portanto, além dos motivos aqui expostos, perfilho as demais razões trazidas pela Semag para a fundamentação da manutenção do meu entendimento sobre a irregularidade da utilização de recursos vinculados do superávit financeiro de 2014 em finalidade diversa do objeto da vinculação, em ofensa ao parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar 101/2000, bem como o uso de recursos de fundos especiais em desacordo com o estabelecido no art. 73 da Lei 4.320/1964 e com o parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar 101/2000. Os argumentos apresentados pela defesa não foram suficientes para afastar as irregularidades verificadas.

#### SUBITEM 9.2.13 DO ACÓRDÃO Nº 1497/2016-TCU-PLENÁRIO

*“9.2.13. execução de despesa em montante superior à dotação aprovada no Orçamento de Investimento pelas empresas estatais Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social e Petróleo Brasileiro S.A., em desacordo com o disposto no inciso II do art. 167 da Constituição Federal (item III.4.4);”*

Seguindo a orientação adotada em outros tópicos nos quais se entendeu que se trata de atos nos quais não houve participação da Presidente da República, neste ponto não foi apresentada defesa específica. Ocorreu apenas o encaminhamento de documentos fornecidos pelos ministérios e órgãos envolvidos.

A Nota Técnica elaborada pelo ex-diretor do Departamento de Coordenação e Governança das Empresas Estatais (Dest/MP), Murilo Francisco Barella, registra que, embora obrigadas a seguir os limites aprovados em seu Orçamento de Investimento, as empresas estatais possuem autonomia administrativa, operacional e financeira, não estando sujeitas ao controle direto de nenhum órgão da Administração.

O documento afirma, também, que as extrapolações no OI de 2015 são de baixa materialidade, representando apenas 0,5% do montante executado no exercício, e que o indicador apresenta tendência

de queda, devido aos controles introduzidos pelas empresas e ao monitoramento do Dest, cujas rotinas vêm sendo aperfeiçoadas, com excelentes resultados.

Na verdade, apesar de deterem autonomia administrativa, as estatais estão sujeitas à supervisão ministerial e ao cumprimento da legislação, sendo obrigatória a observância ao inciso II do art. 167 da Constituição Federal, que dispõe sobre a vedação da realização de despesas e assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais, e do OI, que compõe a Lei Orçamentária Anual.

A baixa materialidade, por si só, tampouco é suficiente para elidir a irregularidade.

Não obstante a continuidade da ocorrência, seguidamente apontada por este Tribunal na análise das Contas do Governo de vários exercícios, é forçoso reconhecer os progressos que têm sido feitos, com a redução significativa do seu número (88%) e dos valores correspondentes (84%). Além disso, houve a eliminação da realização de despesas em montante superior ao limite global de dotação e da execução acima do limite aprovado para cada fonte de recursos.

Diante disso, embora não se possa afastar a irregularidade, entendo não ser ela suficiente para ensejar a emissão de opinião adversa sobre a execução dos orçamentos da União, devendo, no entanto, ser considerada em conjunto com as demais desconformidades apontadas pelo TCU para emissão do Parecer Prévio sobre as Contas do Governo de 2015.

Acolho, ademais, as recomendações a serem direcionadas ao BNDES e à Petrobras, no sentido de que, quando da execução do Orçamento de Investimento, observem a dotação autorizada para as respectivas programações; ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e ao Ministério de Minas e Energia, para que orientem as empresas supervisionadas no sentido de observarem o limite mencionado; e ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, para que, ao acompanhar a execução orçamentária do Orçamento de Investimento das empresas estatais não dependentes, verifique a obediência à vedação estabelecida no inciso II do art. 167 da Constituição Federal.

#### SUBITEM 9.2.14 DO ACÓRDÃO Nº 1497/2016-TCU-PLENÁRIO

*“9.2.14. ausência de repasse referente ao Seguro Obrigatório de Danos Pessoais Causados por Veículos Automotores de Vias Terrestres, no valor de R\$ 89,7 milhões, destinado ao Fundo Nacional de Saúde, vinculado ao Ministério da Saúde, em inobservância aos dispositivos das Leis 8.212/1991 e 9.503/1997 (item III.6);”*

Quanto à ausência de repasse, ao Fundo Nacional de Saúde, de parcela arrecadada do Seguro Obrigatório de Danos Pessoais Causados por Veículos Automotores de Vias Terrestres (DPVAT) – assim como ocorreu com outros pontos em que a defesa entende constituírem matérias alheias às competências privativas da Presidente –, foram encaminhados apenas elementos elaborados por órgãos e entidades governamentais envolvidas no assunto. No caso, são cinco documentos, cujo conteúdo é sintetizado a seguir.

Por meio do Aviso 36/2016 – BCB – PE 20366, o Banco Central afirma a *“inviabilidade técnica e operacional de esta Autarquia exercer o tipo de fiscalização solicitado”*.

No processo da Superintendência de Seguros Privados (Susep) 15414.001465/2016-69, consta o esclarecimento de que a diferença entre a situação contábil (R\$ 3.880.365.027,94) e a financeira (R\$ 3.887.091.447,97) é de R\$ 6.726.420,03, que não se aproxima dos R\$ 3.805.120,00 relatados pela Semag.

Também da Susep, o processo 15414.001482/2016-04 apresenta a conclusão de que não foi possível apontar a divergência levantada pelo TCU, pois a Seguradora Líder não sabe informar o porquê da discrepância.

Por sua vez, no Ofício 314/2016/SUSEP/GABIN, informa-se que a Susep tem competência somente para supervisionar as operações securitárias da Seguradora Líder.

Integra ainda a defesa da Presidente o Despacho 056.921/2016/ASJUR/FNS/SE/MS, de 26/8/2016, do Fundo Nacional de Saúde (FNS), que relata o seguinte: *“considerando que o Fundo Nacional de Saúde não possui qualquer ingerência no controle ou operacionalização dos valores arrecadados, eis que é mero beneficiário dos repasses, ratificamos os valores demonstrados pelo Sistema da Coordenação de Programação Orçamentária do Ministério da Saúde, em anexo, o qual apresenta o montante de R\$ 3.805.116,058, arrecadado em 2015”*.

Como visto, as unidades mencionadas alegam, de forma geral, que não têm atribuição legal ou condições para esclarecer a diferença verificada. Percebe-se também que não existem mecanismos de controle sobre as quantias que devem ser destinadas ao FNS.

Não obstante, concordo com o posicionamento da Semag no sentido de que, ante a baixa materialidade e a natureza da ocorrência, seria inadequado apontá-la como irregularidade ou ressalva nas contas da Presidente, devendo ser a questão examinada em processo específico que tratará também dos mecanismos de controle quanto a esses valores provenientes do DPVAT que são transferidos para o FNS, como é o caso da Portaria Interministerial MS/MCid/MF nº 293, de 02/07/2012.

#### SUBITEM 9.2.15 DO ACÓRDÃO Nº 1497/2016-TCU-PLENÁRIO

*“9.2.15. concessão indevida de autorização pelo Banco Central do Brasil ao Banco da Amazônia S.A. para que referida instituição financeira efetuassem o registro de R\$ 982,1 milhões no Nível I de seu Patrimônio de Referência, na qualidade de Capital Principal, contrariando o que estabelecem o art. 16, inciso XI, e § 1º, inciso I, da Resolução-CMN 4.192/2013 e com inobservância das determinações contidas nos arts. 9º e 10, inciso IX, da Lei 4.595/1964 (item III.5);”*

Ao enviar as razões de justificativa, a defesa alegou que a Presidente da República não teve qualquer participação nesse procedimento considerado irregular, uma vez que não se tratava de ato de sua competência privativa.

Em síntese, os argumentos trazidos são no sentido de que a integralização da obrigação emitida pelo Basa para a União com o uso de títulos públicos federais cedidos à instituição financeira pelo Tesouro Nacional não fora irregular, pois tal operação só teria sido efetivada após a monetização, pelo banco, desses títulos, em operações compromissadas no mercado. Assim, não teria havido desrespeito ao art. 16, § 1º, inciso I, da Resolução CMN 4.192/2013. Ademais, afirmou-se que não havia indício de que a instituição financeira tivesse financiado a União, em descordo com o art. 16, inciso XI, do mesmo dispositivo.

Segundo a Semag, conquanto a definição acerca da natureza da integralização seja essencial para a apuração deste indício de irregularidade, essa operação foi realizada no final do exercício de 2014, não sendo abrangida pelo período a que se refere este processo de apreciação das Contas do Governo do exercício de 2015. Dessa forma, a possível irregularidade avaliável nas presentes contas restringiu-se tão somente à autorização pelo Bacen ao Basa para que essa instituição efetuassem o registro de R\$ 982,1 milhões no Nível I de seu Patrimônio de Referência, na qualidade de Capital Principal, a qual foi concedida nos primeiros dias de 2015.

A unidade técnica entende que, diferentemente de outros diversos tópicos que integram o relatório de apreciação das contas presidenciais, a tipificação proposta neste indício não abrange eventuais vedações constantes da Lei de Responsabilidade Fiscal, mas possível incompatibilidade do ato de autorização do Bacen em relação ao seu dever de zelar pelo devido cumprimento das normas do CMN. Portanto, não se verifica a condição prevista pelo art. 7º da Resolução TCU 142/2001 de que as constatações relacionadas à LRF devem integrar o relatório sobre as contas referenciadas no art. 71, inciso I, da Constituição da República do exercício a que se referem.



Verifico, em alinhamento com a análise da Semag, que são necessários procedimentos fiscalizatórios adicionais para o aprofundamento do exame das operações envolvidas, os quais devem ser adotados no âmbito do TC 010.173/2015-3, a cargo da diretoria de Representações e Denúncias da Secretaria de Controle Externo da Fazenda Nacional do TCU, já que tal exame não se mostra exequível no prazo exíguo para emissão do parecer prévio.

Entendo que este indício de irregularidade, apesar de não ter sido afastado pelos argumentos da defesa, deve ser retirado desta apreciação de contas presidenciais, sem prejuízo de que eventuais conclusões posteriores, por sua relevância, possam vir a ser informadas ao Congresso Nacional para a adoção das providências que julgar pertinentes, inclusive no que se refere à eventual responsabilidade do Chefe do Poder Executivo.

#### SUBITENS 9.2.16 A 9.2.19 DO ACÓRDÃO Nº 1497/2016-TCU-PLENÁRIO

*“9.2.16. abertura de créditos extraordinários por meio das Medidas Provisórias 686/2015, 697/2015, 702/2015 e 709/2015, em desacordo com os requisitos constitucionais de urgência e imprevisibilidade previstos no art. 167, § 3º (parecer do Ministério Público);*

*9.2.17. abertura de créditos extraordinários por meio das Medidas Provisórias 686/2015, 697/2015, 702/2015 e 709/2015, com características de créditos suplementares e especiais, em desacordo com os arts. 167, inciso V, e 62, § 1º, alínea “d”, da Constituição Federal, c/c os arts. 40 e 41, inciso III, da Lei 4.320/64 (parecer do Ministério Público);*

*9.2.18. abertura de créditos suplementares para o FIES, qualificados indevidamente como crédito extraordinário, por meio da MP 686/2015, para viabilizar a contratação de novas operações de financiamento estudantil, criando despesas obrigatórias de caráter continuado com duração de mais de dois exercícios, com a inobservância dos arts. 15, 16 e 17 da Lei Complementar 101/2000 (LRF), c/c o art. 43 da Lei 4.320/64 (parecer do Ministério Público);*

*9.2.19. abertura de créditos suplementares qualificados indevidamente como créditos extraordinários, por meio das MPs 686/2015 e 697/2015, que aumentaram as despesas primárias da União de forma incompatível com o alcance do resultado primário do exercício, com infringência ao art. 167, inciso V, da Constituição Federal; ao art. 4º da Lei Orçamentária Anual de 2015 – Lei 13.115/2015, bem como em desacordo com o art. 9º da Lei Complementar 101/2000 (parecer do Ministério Público); “*

Por meio dos itens 9.2.16 a 9.2.19 do Acórdão 1.497/2016 – Plenário, foi aberta à Presidente da República a oportunidade para que justificasse os apontamentos feitos pelo Ministério Público junto ao TCU quando da análise preliminar das Contas do Governo de 2015.

Em particular, foram levantados indícios de irregularidades relacionados à edição das Medidas Provisórias 686/2015, 697/2015, 702/2015 e 709/2015, que abriram créditos extraordinários sem observar os requisitos de urgência e imprevisibilidade previstos no art. 167, § 3º, da Constituição Federal.

Além disso, como tais créditos, por sua natureza, deveriam ter sido classificados como suplementares ou especiais, ficou caracterizado o aumento das despesas primárias da União de forma incompatível com o alcance do resultado primário do exercício, com infringência ao art. 167, inciso V, da Constituição Federal; ao art. 4º da Lei Orçamentária Anual de 2015 – Lei 13.115/2015 e ao art. 9º da Lei Complementar 101/2000.

Por fim, no caso específico da MP 686/2015, aventou-se a hipótese de que a dotação de recursos adicionais para o FIES para a celebração de novos contratos de financiamento estudantil gerou despesas obrigatórias de caráter continuado com duração de mais de dois exercícios sem que tenha sido respeitado o disposto nos arts. 15, 16 e 17 da Lei Complementar 101/2000 (LRF), c/c o art. 43 da Lei 4.320/1964.

Quanto a este último ponto, a unidade técnica ressalta o fato de que as prescrições contidas na LRF relativas às despesas de caráter continuado direcionam-se aos respectivos atos executivos ou legislativos que autorizam sua criação ou majoração. Nesse contexto, a abertura de créditos adicionais para programa em curso, por ser mera previsão orçamentária para atender ação governamental, e não sua concreção, não teria o condão de gerar obrigações, não sendo, portanto, o destinatário da norma legal em comento.

Acolho, portanto, os argumentos de defesa apresentados em relação a esta ocorrência, afastando o indício de irregularidade consignado no item 9.2.18 do Acórdão 1.497/2016 – Plenário.

No que se refere à edição das Medidas Provisórias 686/2015, 697/2015, 702/2015 e 709/2015, objeto dos itens 9.2.16, 9.2.17 e 9.2.19 do Acórdão 1.497/2016 – Plenário, a Semag conclui pela sua irregularidade, por não estarem presentes os requisitos constitucionais que autorizariam a abertura de créditos extraordinários, exceto quanto aos valores destinados pela MP 697/2015 ao Ministério da Integração Nacional, por não ter sido possível discriminar se o reforço orçamentário destinou-se ao atendimento de calamidades reais e presentes ou à constituição de um fundo de reserva para desastres futuros.

Concordo com essa análise, mas acredito haver circunstâncias que recomendam um encaminhamento distinto, pelos motivos que passo a expor.

Tanto a edição de medida provisória quanto a abertura de créditos extraordinários são providências excepcionais, que destoam da normalidade legislativa, e que, por isso mesmo, têm suas hipóteses autorizativas claramente delimitadas nos arts. 62, § 1º, inciso I, alínea “d”, e 167, § 3º, da Constituição Federal.

Dizem os referidos dispositivos:

*“Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.*

*§ 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria:*

*I – relativa a:*

*d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º;*

*(...)*

*Art. 167. (...)*

*§ 3º A abertura de crédito extraordinário somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, observado o disposto no art. 62.”*

Em síntese, a despesa a ser atendida pelo crédito extraordinário deve ser necessariamente urgente e imprevisível, requisitos aos quais deve ser acrescida a relevância, pressuposto para sua abertura por meio de medida provisória.

A matéria também já foi objeto de discussão no âmbito do STF, merecendo destaque o julgamento da ADI 4.048, assim ementada:

*“III. LIMITES CONSTITUCIONAIS À ATIVIDADE LEGISLATIVA EXCEPCIONAL DO PODER EXECUTIVO NA EDIÇÃO DE MEDIDAS PROVISÓRIAS PARA ABERTURA DE CRÉDITO EXTRAORDINÁRIO. Interpretação do art. 167, § 3º c/c o art. 62, § 1º, inciso I, alínea ‘d’, da Constituição. Além dos requisitos de relevância e urgência (art. 62), a Constituição exige que a abertura do crédito extraordinário seja feita apenas para atender a despesas imprevisíveis e urgentes. Ao contrário do que ocorre em relação aos requisitos de relevância e urgência (art. 62), que se submetem a uma ampla margem de discricionariedade por parte do Presidente da República, os requisitos de imprevisibilidade e urgência (art. 167, § 3º) recebem densificação normativa da Constituição. Os conteúdos semânticos das expressões ‘guerra’, ‘comoção interna’ e ‘calamidade pública’ constituem vetores para a interpretação/aplicação do art. 167, § 3º c/c o art. 62, § 1º, inciso I, alínea ‘d’, da Constituição. ‘Guerra’, ‘comoção interna’ e ‘calamidade pública’ são conceitos que representam realidades ou situações fáticas de extrema gravidade e de consequências imprevisíveis*

*para a ordem pública e a paz social, e que dessa forma requerem, com a devida urgência, a adoção de medidas singulares e extraordinárias.”*

Em consonância com o juízo manifestado pelo STF, foram emitidos, pelo TCU, os Acórdãos 1.634/2016, 1.716/2016 e 1.863/2016 – Plenário, em resposta a consultas formuladas pelo Ministro da Fazenda quanto às hipóteses de cabimento de abertura de crédito extraordinário mediante a edição de medidas provisórias. Nesses julgamentos, ficou assente a atribuição precípua do Congresso Nacional em avaliar a relevância e urgência ensejadoras da medida provisória, o que não impede esta Corte de Contas de se pronunciar acerca da imprevisibilidade e urgência da despesa associada ao crédito extraordinário, principalmente por se tratar de exercício ínsito ao dever constitucional de análise das Contas de Governo, que implica a verificação da aderência da execução orçamentária ao arcabouço legal, sem que isso anule ou repercuta no juízo já emitido durante o processo legislativo que levou à sua aprovação.

Esclarecido esse ponto, e adentrando o conceito-chave da imprevisibilidade, é de todo pertinente reproduzir as ponderações feitas pela Ministra Carmen Lúcia, do STF, quando do julgamento da já referida ADI 4.048:

*“Senhor Presidente, também eu acompanho Vossa Excelência, porque há uma grande diferença entre imprevisão, imprevisibilidade e imprevidência.*

*As vezes, como em alguns casos, ou numa boa parte dos casos arrolados por Vossa Excelência, a Administração Pública pode prever. Aliás, deve. É seu dever para que haja uma boa administração. E, portanto, a ausência desse dever é uma imprevidência. A imprevisão são casos que poderiam ser previstos, e não o são; a imprevisibilidade é aquilo que não pode ser cogitado pelo administrador público, porque surge de uma maneira arriscada, fora do ordinário.”*

Expondo essa ideia de outro ponto de vista, pode-se afirmar que qualquer despesa necessária se tornará urgente se não forem alocados tempestivamente os recursos suficientes à sua satisfação. Nesses casos, a urgência nasce da imprevisão, que é falha de gestão e não se confunde com imprevisibilidade.

Por isso, não é legítima a invocação de urgência ou imprevisibilidade quando, na verdade, o que houve foi desídia dos gestores, consubstanciada na falta de planejamento adequado, seja como resultado da intenção deliberada de manipular a condução fiscal do País ou mesmo pela incapacidade técnica dos envolvidos em traçar de forma realista a curva de evolução das despesas. Afinal, a LRF preconiza, em seu primeiro artigo, que *“a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas (...).”*

O exame pormenorizado das despesas autorizadas pelas Medidas Provisórias 686/2015, 697/2015, 702/2015 e 709/2015 foi feito pela Semag, tendo sido detalhado cada item de despesa contemplado nesses normativos.

Dessa análise, exsurtem as seguintes conclusões:

a) a ampla maioria das despesas indicadas não pode ser classificada como imprevisível, sendo, portanto, irregular a abertura de créditos extraordinários para sua liquidação;

b) os créditos abertos, por sua natureza, têm características de suplementares, apesar de indevidamente classificados como extraordinários;

c) muitos itens tratavam de ações e programas permanentes ou consolidados, com substrato fático ou histórico pregresso que poderia subsidiar seu adequado planejamento, mas para os quais não houve dotação suficiente na lei orçamentária;

d) em relação especificamente à MP 686/2015, houve a criação de despesas primárias que impactaram no alcance da meta fiscal, sem que ocorresse o necessário contingenciamento de despesas discricionárias equivalentes, para fazer frente aos novos encargos, nos termos do art. 9º da LRF;

e) com a redução da meta fiscal para 2015, alteração aprovada em 02/12/2015 pela Lei 13.199/2015, as despesas previstas nas MPs 702/2015 e 709/2015 poderiam ter sido atendidas mediante a suplementação de créditos via expedição de decretos pelo Poder Executivo, com base no art. 4º da LOA 2015. Entretanto, a abertura de crédito extraordinário nesses casos, além de irregular,

em face da natureza das despesas envolvidas, ainda isentou indevidamente o Governo da obrigação de indicar a fonte dos recursos a serem utilizados (art. 43 da Lei 4.320/1964) e propiciou sua incorporação ao orçamento do ano subsequente sem o crivo legislativo (art. 167, § 2º, da CF).

O diagnóstico feito pela unidade técnica foi integralmente corroborado pelo Ministério Público junto ao TCU, com exceção apenas do crédito extraordinário aberto pela MP 697/2015 em favor do Ministério da Integração Nacional para o atendimento de situações de emergência pela Defesa Civil.

A divergência aqui decorre da ausência de especificidade das portarias de reconhecimento de SE [Situação de Emergência] e ECP [Estado de Calamidade Pública], publicadas pela Secretaria Nacional de Proteção e Defesa Civil, que não indicavam valores, consequentemente, não possibilitando determinar se os recursos se destinavam efetivamente ao socorro às localidades atingidas ou à constituição de um fundo de reserva para atendimento a eventos futuros.

Em face dessa dúvida razoável, que não foi possível dirimir com os elementos disponíveis, acredito ser mais prudente adotar uma postura conservadora, mais favorável à defesa, acolhendo-se os argumentos apresentados pela Presidente, na linha proposta pela Semag.

Importa registrar, ainda, que os Acórdãos 1.634/2016, 1.716/2016 e 1.863/2016, nos quais o Plenário do TCU respondeu a consultas formuladas pelo Ministro da Fazenda acerca da possibilidade de abrir créditos extraordinários em situações específicas, em nada conflitam com essa análise.

Primeiro, porque ficou assente nessas decisões que a abertura de crédito extraordinário é cabível apenas se atendidos os requisitos constitucionais quanto à imprevisibilidade e à urgência da despesa.

Além disso, quando confrontado com o questionamento se *“é cabível a abertura de crédito extraordinário para assegurar o pagamento integral de obrigações assumidas pela União em decorrência e obediência estrita a acórdão do Tribunal de Contas da União”*, o Acórdão 1.634/2016 – Plenário deixou claro que *“as despesas e obrigações dos Poderes e órgãos autônomos da União não decorrem de decisões do Tribunal de Contas da União, mas de determinações constitucionais e legais, uma vez que o art. 37 da Lei Fundamental impõe a subordinação de todo gestor ao princípio da legalidade, sendo dever do administrador público acompanhar o planejamento da ação governamental e adotar as medidas ao seu alcance para que sejam previstos créditos na lei orçamentária anual e, se estes forem insuficientes, buscar a abertura de créditos suplementares ou especiais, de forma a cumprir as disposições dos arts. 165 e 167 da Constituição da República e as normas gerais de finanças públicas, ou ainda a abertura de créditos extraordinários, desde que cumpridos os seus requisitos constitucionais e legais para tanto.”*

Depreende-se, portanto, que a responsabilidade pela abertura de crédito extraordinário para despesas não ordinariamente enquadráveis como ensejadoras dessa medida deve recair sobre o administrador público que deixou de acompanhar o planejamento da ação governamental de forma a assegurar que a adequada dotação fosse incluída na lei orçamentária anual, ou, caso essa se revele insuficiente, buscar tempestivamente a abertura de créditos suplementares ou especiais.

No caso ora em comento, o mesmo Governo que editou as medidas provisórias foi responsável pelo planejamento orçamentário e pelo seu acompanhamento, ficando evidenciada sua responsabilidade quanto às falhas cometidas.

Por fim, quanto à valoração dos atos praticados, acredito caber uma modulação em relação ao encaminhamento proposto pela Semag e pelo Ministério Público, para que as ocorrências sejam objeto de recomendação ao Congresso Nacional sem que integrem o rol de irregularidades relativas às Contas do Governo ora em exame. Explico.

A abertura de créditos extraordinários como instrumento de execução orçamentária tem sido utilizada pelo Executivo há muitos anos, como por ocasião do término do exercício, época em que as casas legislativas, ordinariamente, estão em recesso.

Historicamente, o Congresso Nacional, a exemplo do ocorrido com as Medidas Provisórias 686/2015, 697/2015, 702/2015 e 709/2015, vem, de modo reiterado, aceitando como válida a prática,



conferindo uma aparência de normalidade a um recurso que, na concepção original prevista pela Constituição Federal, seria, no meu entender, reservado para situações extremas.

Contudo, como já comentado, compete precipuamente ao Congresso tanto o exame da presença de relevância e urgência, necessários para a edição de medida provisória, quanto da imprevisibilidade da despesa, condição requerida para a abertura de créditos extraordinários – ressalvada, repito, a possibilidade de que este Tribunal verifique a efetiva imprevisibilidade e urgência da despesa associada ao crédito extraordinário, por se incluir na competência sua de fiscalizar os orçamentos da União. Veja-se que o Parlamento é o titular do poder geral de constituir créditos orçamentários adicionais, mas tem, ele próprio, admitido e convalidado atos do Poder Executivo, consistentes em medidas provisórias que, a rigor, tratam de matéria reservada ao processo legislativo, uma vez que muitas vezes se referem à cobertura de despesas corriqueiras.

Assim, como o problema não ficou adstrito à esfera do Poder Executivo, entendo que não seria razoável adicioná-lo ao rol de irregularidades que maculam as presentes contas. Julgo, portanto, que a defesa apresentada pela Presidente da República possa ser parcialmente acatada em relação a este ponto, encaminhando-se recomendação ao Congresso Nacional para que, eventualmente com o apoio do Poder Executivo, estude a possibilidade de aprimorar o plexo normativo e o processo legislativo relacionados à elaboração e aprovação de créditos extraordinários por meio de medidas provisórias.

#### SUBITEM 9.2.20 DO ACÓRDÃO Nº 1497/2016-TCU-PLENÁRIO

*“9.2.20. autorização para contratação de operação de crédito externa para financiamento do projeto FX-2 sem observar os requisitos previstos no art. 32, § 1º, inciso I, da Lei Complementar 101/2000, uma vez não haver prévia autorização na lei orçamentária ou em créditos adicionais e não ter ocorrido por meio de lei específica (parecer do Ministério Público);”*

Outro aspecto levantado pelo MP/TCU e objeto de questionamento endereçado à Presidente da República (item 9.2.20 do Acórdão 1.497/2016 – Plenário) diz respeito à inclusão, na MP 686/2015, de artigo (2º) autorizando a contratação de operação de crédito externo para financiamento da aquisição de caças Gripen NG para a Força Aérea (Projeto FX-2).

De acordo com o Ministério Público, esse procedimento não atenderia às exigências do art. 32, § 1º, inciso I, da LRF, que prevê que a autorização para a contratação deva constar *“no texto da lei orçamentária, em créditos adicionais ou lei específica”*.

Fazendo uma breve digressão, registro, a partir das informações coletadas pela unidade técnica, que o histórico relativo ao programa de modernização da Força Aérea é anterior ao exercício em exame. Mais especificamente, em 30/12/2014, o Governo publicou a MP 666/2014 abrindo créditos extraordinários, em favor de diversos órgãos, inclusive para o Projeto FX-2 (art. 1º), e autorizando a respectiva operação de crédito externa (art. 2º). O total de créditos abertos superou R\$ 20 bilhões.

É pertinente assinalar que essa medida provisória é mais uma demonstração da utilização indevida dos créditos extraordinários, que a Constituição reservou para situações excepcionais, para a execução orçamentária rotineira. Afinal, o encerramento da sessão legislativa e o recesso do Congresso Nacional não são justificativas plausíveis para a abertura de créditos extraordinários, tampouco encontram respaldo na legislação.

Não obstante essa irregularidade, por ocasião da elaboração da LOA 2015, foi inserida a ação “14T0 – Aquisição de Aeronaves de Caça e Sistemas Afins – Projeto FX-2”, no valor de R\$ 1 bilhão, custeada pela fonte de recursos 100 (exercício corrente – recursos ordinários do Tesouro), depois alterada para 149 (exercício corrente - operações de crédito externas) por meio da Portaria SOF 44, de 17/08/2015, resolvendo a programação orçamentária relacionada ao projeto.

Contudo, como a MP 666/2014 perdeu eficácia, sem sua conversão em lei, em decorrência do término do prazo para sua aprovação pelo Congresso, o Governo viu-se obrigado a reeditar a



autorização de financiamento, o que ocorreu por meio da MP 686/2015. Não houve a necessidade de abertura de crédito adicional para a ação, que já estava contemplado no orçamento.

De qualquer modo, assiste razão ao MP/TCU quando afirma que a MP 686/2015 não foi o veículo adequado para o processamento desse tipo de assunto, pois não havia nenhuma vinculação entre as ações provisionadas pela medida provisória e o Projeto FX-2, o que torna inapropriada sua inclusão no normativo. Um corolário lógico dessa proposição é que a autorização para financiamento externo não pode ser objeto de medida provisória, com exceção das ações que realmente podem ser contempladas por créditos extraordinários, o que não é o caso da ocorrência em exame.

O correto seria que o financiamento externo fosse tratado na Lei Orçamentária, na lei que abrisse créditos adicionais para o projeto ou em lei específica. Observo, porém, que essa falha foi mitigada pela circunstância de a programação orçamentária relacionada ao projeto ter sido consignada na LOA 2015, o que satisfaz o princípio orçamentário da discriminação.

Assim, a despeito de a MP 686/2015 não ser o instrumento pertinente para autorizar a contratação da operação de crédito externa para financiamento da aquisição dos caças, entendo, em consonância com a Semag, que essa ocorrência não deva ser caracterizada como irregularidade, sem prejuízo de recomendar ao Poder Executivo Federal que, em atenção ao disposto no art. 32, § 1º, inciso I, da LRF, no caso excepcional de autorização de operação de crédito externa por meio de medida provisória de crédito adicional extraordinário, a operação e o crédito orçamentário sejam relacionados entre si e a respectiva despesa tenha efetivamente as características de imprevisibilidade e urgência previstas no art. 167, § 3º, da Constituição Federal.

#### SUBITEM 9.2.21 DO ACÓRDÃO Nº 1497/2016-TCU-PLENÁRIO

*“9.2.21. emissão direta de títulos públicos ao Banco do Brasil com inobservância de condição estabelecida na legislação (Resolução CMN 2.238/1996), incorrendo em operação de crédito vedada pelo art. 36 da Lei de Responsabilidade Fiscal (voto do Relator);”*

Em síntese, a defesa alega que: (i) a irregularidade não é decorrente de ato da Presidente da República; (ii) a matéria também é objeto de processo específico (TC 010.173/2015-3 e, por essa razão, não poderia figurar na apreciação do parecer prévio das contas de 2015, sob pena de constituir violação ao amplo direito de defesa; (iii) esse indício de irregularidade só foi incluído no voto que antecedeu o Acórdão 1.497/2016-Plenário “no último minuto”; e (iv) a defesa buscou informações para produção das contrarrazões referentes à matéria objeto desta análise (itens 171 a 190 do voto do Relatório Preliminar), tendo recebido da STN o Informativo Cofis/Gerat de 14/7/2016 e anexos.

Quanto ao fato de não se terem emitido os títulos no prazo estabelecido pelo art. 8º da Resolução CMN 2.238/1996, cuja última parcela estava prevista para 5/1/2002, a STN informou que: (i) houve sucessivas alterações no Registro Comum das Operações Rurais (RECOR) informadas pelo Banco, as quais geravam incerteza e controvérsia quanto aos dados informados; (ii) existia controvérsia quanto à pretensão do BB em equiparar o tratamento dado aos títulos emitidos na fonte “recursos livres dos depósitos de poupança rural”, com previsão de correção pela taxa TR + 8,17% a.a. até 11,33% a.a. (a depender da média das operações do período), à fonte “recursos livres”, com previsão de correção pela taxa TMS + 2% a.a., com base em histórico documental; e (iii) à época havia dúvida quanto ao cumprimento da obrigação contratual pelo BB, referente à informação da transação **on line** no Sisbacen, com vistas a realizar o efetivo pagamento da obrigação assumida pela União, com base em histórico documental. O órgão técnico acrescentou que, somente em 2015, devido ao ingresso de novos servidores no quadro da STN, foi possível constatar a existência de tal transação na rede Sisbacen do Banco Central do Brasil.

Além disso, a STN ressaltou que a edição da Resolução CMN 3.667/2008, que incluiu o parágrafo único ao artigo 13 da Resolução CMN 2.238/1996, não foi questionada à época quanto a sua

legalidade e eficácia. Esse acréscimo à norma previu que, nos casos em que não fosse possível apurar o saldo devedor das operações refinanciadas, o pagamento da equalização poderia ser realizado posteriormente, por meio da emissão de títulos.

Ademais, a STN aduziu que a PGFN, órgão jurídico cujo parecer constitui requisito para a realização de operação de crédito, nos termos do art. 32, § 1º, da LRF, restituiu o processo ao órgão técnico para as providências cabíveis sem, contudo, explicitar as razões para tal restituição no histórico documental. A PGFN emitiu parecer somente em 29/12/2015, submetendo a matéria à autorização ministerial.

Ressalto que tal indício de irregularidade é resultante do descumprimento da condição estabelecida no parágrafo único do art. 13 da Resolução CMN 2.238/1996, o qual determinava, especificamente, que o pagamento da equalização poderia ser realizado posteriormente nos casos em que não fosse possível apurar o saldo devedor das operações. Em vários documentos obtidos originalmente por intermédio do Ofício 0020-621/TCU/SecexFazenda, de 22/10/2014, no âmbito do TC 021.643/2014-8, verifica-se que os valores dos saldos em 30/11/1995 já eram conhecidos antes mesmo do transcurso do prazo estabelecido pelo parágrafo único do artigo 13. Como exemplo, cito o documento do BB da Diretoria do Governo/GEFAZ 2 – 12.213, de 2/8/2002, de onde se extrai o seguinte trecho:

“(…)

*O valor dos títulos a serem emitidos alcançava, em 30/11/1995, o montante de R\$ 114.084.882,55 (cento e quatorze milhões, oitenta e quatro mil, oitocentos e oitenta e dois reais e cinquenta e cinco centavos), demonstrativo em anexo.*

*Atualmente totaliza R\$ 326.987.946,84 (trezentos e vinte e seis milhões, novecentos e oitenta e sete mil, novecentos e quarenta e seis reais e oitenta e quatro centavos), posição em 30 de junho de 2002.*

“(…)” (grifei)

Também menciono outro documento do BB, Diretoria do Governo/Gefep – 2007/40.029, de 10/12/2007, com o seguinte conteúdo:

*“Referindo-nos ao Ofício 952, de 08.02.2007, dessa Coordenação, informamos, a seguir, o valor do saldo, em 30.11.2007, relativo ao diferencial de equivalência-produto, objeto de Termo de Responsabilidade formalizado pelo Banco em 23.10.2002, cuja cópia anexamos.*

*Valor-base, em 30.11.1995: R\$ 114.084.882,55*

*Valor atualizado, em 30.11.2007: R\$ 641.857.292,04*

*“(…)”*

Esses documentos mostram que o saldo devedor já era conhecido e que a condição estabelecida no parágrafo único do art. 13 da Resolução CMN 2.238/1996 não foi respeitada.

Cabe destacar que a emissão de tais títulos teria impacto no resultado fiscal primário no ano respectivo de sua ocorrência porque representaria um aumento da dívida líquida do setor público apurada pelo Bacen.

Ademais, entendo que as informações prestadas pela defesa não foram suficientes para justificar o atraso na emissão desses títulos, cuja última parcela estava prevista para 5/1/2002, segundo art. 8º da Resolução CMN 2.238/1996.

Entende a Semag que, embora não haja dúvida quanto à irregularidade desse tipo de emissão direta de títulos após a vigência da LRF, fato é que, para o caso concreto ora analisado, há informações constantes no Informativo da STN que podem vir a configurar excludentes de ilicitude ou de culpabilidade a depender do resultado das diligências que se fazem necessárias.

A unidade técnica pondera que o conhecimento das razões da postergação da emissão direta dos títulos requer uma investigação mais detida, que passa pela realização de procedimentos fiscalizatórios específicos que não são passíveis de realização durante este processo de prestação de contas anual, em função do tempo disponível. A Semag esclarece que não há elementos no

Informativo da STN e nos demais documentos disponíveis nos autos que permitam formar juízo de convencimento sobre a questão e, por isso, remete a análise do tema para o TC 010.173/2015-3.

Tendo em vista a análise da unidade técnica, anuo à proposta da Semag de excluir esse indício de irregularidade, para fins de emissão do Parecer Prévio das Contas Presidenciais de 2015, sem prejuízo de que, posteriormente, as conclusões dos procedimentos fiscalizatórios adicionais venham a ser informadas ao Congresso Nacional para as providências que julgar cabíveis. Reforço que, não obstante a exclusão do tema nestas contas presidenciais, as alegações da defesa não foram suficientes para afastar esse indício de irregularidade relativo à emissão direta de títulos para instituição financeira controlada, treze anos após o vencimento da última parcela.

#### SUBITEM 9.2.22 DO ACÓRDÃO Nº 1497/2016-TCU-PLENÁRIO

*“9.2.22. falta de consistência de parcela significativa das informações relacionadas a metas previstas no Plano Plurianual 2012-2015 (item IV.1 e anexo I da instrução da Semag);”*

A amostra utilizada pelo TCU para avaliar as metas do PPA 2012-2015 abrangeu 161 do total de 2.402 metas, selecionadas com base em critérios de materialidade e relevância. Da amostra, 44% das metas apresentaram problemas de qualidade e/ou confiabilidade, prejudicando a análise dos resultados alcançados pelo Governo.

Nas contrarrazões, a par de admitir as distorções apontadas pelo TCU, alinham-se diversos motivos para o ocorrido, entre os quais algumas dificuldades operacionais resultantes do aprimoramento do processo de elaboração da Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR) em curso, como o fechamento do Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (Siop) em data anterior à conclusão da correção das desconformidades, a ser realizada por meio de contato com os órgãos setoriais.

Destaca-se, ademais, o caráter contínuo da atividade de planejamento, na qual as metas devem refletir o que o governo se propõe a implementar no período do PPA. Foi sublinhado, também, a característica inovadora do PPA 2012-2015, que teve como resultado o aperfeiçoamento dos processos de monitoramento e avaliação, visando obter incrementos na qualidade e fidedignidade das informações. Foi realçada, ainda, a tentativa de obter metas mais concretas e exequíveis, que levou à redução do número de metas em 50%.

Comento, a seguir, os pontos que considero mais relevantes da análise produzida pela Semag. Em primeiro lugar, é preciso ter em mente que as metas somente estarão aptas a subsidiar a tomada de decisão se os resultados a elas associados forem consistentes. Caso isso não ocorra, elas perdem a capacidade de induzir o aperfeiçoamento dos mecanismos de implementação e integração de políticas públicas com base em seus resultados, devido à baixa confiabilidade.

Fica claro, ademais, que o foco do trabalho do TCU é o monitoramento do desempenho, com ênfase na confiabilidade e qualidade das informações, e não a execução orçamentária.

Deve-se registrar, por outro lado, que as deficiências apontadas pelo Tribunal foram levadas em consideração pelo Poder Executivo, cabendo destacar que as melhorias advindas das correções estão sendo incorporadas ao longo dos ciclos de execução do PPA, inclusive na elaboração do PPA 2016-2019.

Outro destaque positivo refere-se ao enxugamento de metas do novo PPA, a partir da constatação de que o excesso de metas dificulta o monitoramento e a avaliação. A redução foi obtida mediante a eliminação de metas que tratam de processos ou entregas intermediárias, sendo mantidas aquelas consideradas estruturantes para cada política pública, o que sinaliza uma evolução importante do instrumento.

Com esses comentários, acolho o parecer da unidade técnica, no sentido da inexistência de elementos suficientes para elidir as distorções apontadas no item 9.2.22 do Acórdão nº 1.497/2016-Plenário, independentemente dos progressos ocorridos nos últimos anos.

Desse modo, proponho que o parecer prévio considere o indício de irregularidade ora em exame como ressalva, expedindo-se a recomendação sugerida.

#### SUBITEM 9.2.23 DO ACÓRDÃO Nº 1497/2016-TCU-PLENÁRIO

*“9.2.23. achados de auditoria que comprometem a fidedignidade das informações contábeis constantes do Balanço Geral da União apresentado na Prestação de Contas da Presidente da República do exercício de 2015 (item IV.2 e anexo II).”*

O tópico se subdivide em diversos achados de auditoria, a respeito dos quais farei algumas observações, antecipando desde já minha concordância com as conclusões obtidas pela Semag.

#### **Subavaliação do passivo por falta de reconhecimento de provisão para passivos judiciais da União no montante de R\$ 17,74 bilhões**

Os registros contábeis em tela foram feitos em 2016. No entanto, havia condições técnicas para que tivessem sido efetuados ainda em 2015, inclusive no que diz respeito aos critérios e procedimentos a serem adotados, disciplinados pela Portaria AGU nº 40, de 10/2/2015.

Nesse sentido, deve ser mantida a ressalva quanto ao item. No entanto, as medidas já implementadas serão contempladas no monitoramento do processo específico (TC 030.786/2015-0).

#### **Superavaliação do Passivo Financeiro de 2014 em R\$ 221 bilhões**

A superavaliação decorreu de falha na transposição dos saldos entre o plano de contas federal, utilizado até dezembro de 2014, e o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, implantado em janeiro de 2015. Segundo a STN, foi solicitado ao Serpro o reprocessamento dos balanços de todos os órgãos no ambiente Siafiweb 2015 e a posterior divulgação no **site** da Secretaria. Afirmou, ainda, que o assunto será objeto de uma nota explicativa no BGU de 2016.

Deve, assim, ser mantida a ressalva, sem a expedição de recomendação, haja vista as medidas já adotadas.

#### **Superavaliação de R\$ 4,1 bilhões nas Participações Societárias da União no Banco do Brasil**

A auditoria identificou, nas Demonstrações Contábeis de 31/12/2015, superavaliação na participação societária da União no Banco do Brasil no montante de R\$ 4,11 bilhões, em decorrência da não exclusão do montante relativo ao Instrumento Elegível a Capital Principal (IECP) do Patrimônio Líquido da investida.

A STN reconheceu a falha e informou que foram efetuados, em 2016, os registros contábeis de ajuste do valor da equivalência patrimonial referente ao Banco do Brasil.

Considerando as medidas já adotadas, não cabe recomendação acerca do tópico, devendo ser mantida, contudo, a ressalva correspondente.

#### **Superavaliação das Variações Patrimoniais Aumentativas relacionadas a Participações Societárias em R\$ 11,9 bilhões**

A auditoria apontou superavaliação na conta de Variação Patrimonial Aumentativa, causando superdimensionamento do Resultado Positivo de Participações, rubrica constante da Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), estimada em R\$ 11,9 bilhões. A distorção decorre da inclusão, no cálculo de avaliação pelo Método de Equivalência Patrimonial (MEP), dos dividendos e juros sobre capital próprio (JCP) recebidos.

A STN afirmou que a prática não contraria as normas brasileiras de contabilidade do setor público, mas reconheceu que está em desacordo com os procedimentos internacionalmente adotados. Informou, ainda, que será constituído um grupo de trabalho para avaliar e aprimorar os procedimentos

ligados ao registro das participações societárias da União e seu reconhecimento nas demonstrações contábeis consolidadas da União.

Nesse sentido, deve ser mantida a ressalva.

**Classificação incorreta de R\$ 7,7 bilhões referente a Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos**

A auditoria constatou falha na rotina contábil de classificação dos juros recebidos dos haveres financeiros administrados pela Cofis/STN. Em decorrência disso, houve prejuízos à transparência da composição da rubrica Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras da STN em 2015, pois, enquanto o subgrupo “Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos” está subavaliado, o de “Variações Monetárias e Cambiais” está superavaliado, no montante estimado de R\$ 7,7 bilhões.

A STN reconheceu o problema e informou terem sido adotadas, em 2016, as providências para reclassificação dos registros contábeis.

Tendo em vista as medidas já adotadas, não é necessário formular recomendações. No entanto, como as distorções apontadas foram corrigidas apenas em 2016, permanece a ressalva sobre o tópico.

**Classificação incorreta de R\$ 20,4 bilhões do saldo de Empréstimos e Financiamentos Concedidos**

A auditoria detectou classificação incorreta de R\$ 20,4 bilhões do total dos “Empréstimos e Financiamentos Concedidos”, registrados indevidamente no ativo não circulante, quando deveriam estar classificados no ativo circulante.

A STN admitiu a falha, esclarecendo ter tomado, em 2016, medidas com vistas à reclassificação dos registros contábeis.

Assim, torna-se dispensável a expedição de recomendações a esse respeito, mantendo-se, todavia, a ressalva.

**Remanejamento, após regular liquidação e pagamento, de R\$ 60 bilhões de despesa com refinanciamento da dívida para despesa com resgate da dívida**

A auditoria identificou remanejamento de despesas da dívida pública pagas em meses anteriores, no valor de R\$ 60 bilhões. Verificou-se que o remanejamento teve como objetivo alterações na unidade orçamentária, na subfunção, no programa, na ação, na natureza da despesa e no plano interno, além da fonte de recursos.

A STN entende que não houve violação da Lei nº 4.320/64 nem do art. 131 do Decreto-Lei nº 93.872/86, pois os registros foram efetuados na contabilidade mediante classificação em contas contábeis adequadas e, conseqüentemente, não teriam ocorrido distorções nos direitos e obrigações patrimoniais apresentados no BGU de 2015.

Embora o remanejamento das dotações orçamentárias tenha antecedido o dos pagamentos realizados, o cerne da questão, como demonstrado pela Semag, reside no fato de o remanejamento de pagamentos ter sido realizado após a regular execução da despesa. Encerrado o ciclo da despesa, esta deveria ter sido contabilizada definitivamente com as classificações utilizadas originalmente, o que não ocorreu.

Da maneira como foram feitos, os registros contábeis deixaram de refletir o que ocorrera nas esferas financeira e orçamentária ao longo do segundo semestre de 2015. Assim, o que, até 16/12/2015, estava registrado como liquidação e pagamento de despesa de refinanciamento da dívida, passou a ser contabilizado como liquidação e pagamento de despesa com resgate da dívida, com reflexos negativos na tempestividade e integridade do registro do patrimônio e de suas mutações.

Desse modo, deve ser mantida a ressalva e expedida recomendação para revisão da Macrofunção “02.11.11- Execução Orçamentária para o Exercício”, constante do Manual Siafi, por estarem o subitem 6 e respectivos desdobramentos extrapolando a autorização dada pela Lei de Diretrizes Orçamentárias para alterações orçamentárias.



**Reincidência de falha na exclusão de operações intragovernamentais**

A auditoria do BGU de 2015 apurou R\$ 80,9 bilhões em operações intragovernamentais que não foram adequadamente excluídas no processo de consolidação das demonstrações contábeis da União. Tal fato já havia sido apontado na auditoria do BGU em 2014, gerando recomendação no sentido de aprimorar as regras de consolidação.

A STN alegou que não houve falha na exclusão de operações intragovernamentais, pois já teria ocorrido a exclusão dos valores relacionados com as “participações avaliadas por equivalência patrimonial” e com os “empréstimos e financiamentos concedidos” das contas que possuem o quinto nível igual a dois, no processo de consolidação das demonstrações contábeis da União, apresentadas no BGU, constante na Prestação de Contas da Presidência da República (PCPR) do exercício de 2015.

A STN apresentou um quadro demonstrando os valores consolidados e os não consolidados, de acordo com os Balanços Patrimoniais da União, gerados no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), para o exercício de 2015.

Analizando a PCPR, verifica-se que consta um Balanço Patrimonial resumido, cujos valores conferem com os apresentados na conciliação acima referida. No entanto, na mesma PCPR, juntou-se outro Balanço Patrimonial, gerado no Siafi, cujos valores não excluem as operações intragovernamentais, ou seja, referem-se aos valores sem consolidação.

Fica configurada, assim, uma falha na divulgação dos demonstrativos, e não propriamente uma impropriedade na exclusão de tais operações, devendo a ressalva ser mantida, com a alteração da redação para “falha na divulgação de operações intragovernamentais”.

**Pensões militares: ausência de mensuração, reconhecimento e evidenciação de despesas futuras**

As demonstrações contábeis da União não apresentam qualquer provisão sobre valores a serem desembolsados no futuro com as pensões militares previstas na Lei 3.765/1960. Constam nos Relatórios das Contas do Governo de 2013 e de 2014 recomendações dirigidas ao Ministério da Defesa e à Secretaria do Tesouro Nacional, para a adoção de providências visando o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação, no BGU, das provisões relativas a essas pensões.

A STN informou que já efetuou os procedimentos contábeis (criação de contas, atualização de eventos e situações etc.) para realizar os registros relativos às pensões militares, mas que o desfecho se encontra pendente, tendo em vista estarem sob efeito suspensivo os itens 9.6 e 9.7 do Acórdão nº 2.314/2015-Plenário, em face do pedido de reexame interposto pela Secretaria de Coordenação e Organização Institucional do Ministério da Defesa.

O assunto foi objeto de alertas e recomendações ao Ministério da Defesa, à Casa Civil da Presidência da República e à Secretaria do Tesouro Nacional nas Contas do Governo de 2013 e de 2014 e, como visto, a STN já dispõe dos instrumentos necessários para efetuar o lançamento no Balanço Patrimonial da União.

Diante disso, e considerando que o pedido de reexame manejado pelo Ministério da Defesa incide apenas sobre os itens 9.6 e 9.7 do Acórdão nº 2.314/2015-Plenário, conforme despacho do Relator do recurso, Ministro Vital do Rêgo (peça 84 do TC 034.660/2014-3), deve ser mantida a ressalva relativa a esse ponto.

**Militares inativos: ausência de projeção e de política de registros contábeis**

Do mesmo modo que ocorreu no item anterior, os Relatórios das Contas do Governo de 2013 e 2014 já abordaram o tema.

O Relatório de 2013 contém recomendações aos órgãos envolvidos para que seja efetuado o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação do passivo atuarial referente às despesas com militares inativos das Forças Armadas, permitindo assim a apresentação dessa informação no Balanço Patrimonial da União e a divulgação das premissas e detalhamentos em notas explicativas.

No Relatório de 2014, ante o não atendimento das recomendações e as ponderações apresentadas pelo Ministério da Defesa, recomendou-se à Casa Civil da Presidência da República e aos Ministérios da Defesa e da Fazenda que realizassem estudo conjunto com o propósito de avaliar as melhores práticas internacionais de prestação de contas dos encargos com militares inativos, incluindo no escopo

do estudo a necessidade de registros contábeis ou elaboração e divulgação de demonstrações específicas sobre a situação das despesas futuras com os militares.

O grupo de trabalho interministerial encarregado de estudar o assunto foi criado pela Portaria Conjunta nº 1/2016, publicada no DOU de 15/1/2016, com prazo de 180 dias para encerramento. No entanto, conforme informado pela STN, a continuidade do referido grupo de trabalho restou prejudicada, por não haver posicionamento uniforme do TCU sobre a matéria.

Como visto no item anterior, o recurso interposto pelo Ministério da Defesa incidiu apenas sobre os itens 9.6 e 9.7 do Acórdão nº 2.314/2015-Plenário, permanecendo válidas as demais manifestações do TCU sobre o tema.

Nesse sentido, deve ser mantida a ressalva.

#### **Subavaliação do Passivo em decorrência de obrigações não reconhecidas**

A STN instituiu, por meio da Portaria STN/MF 389/2015, um grupo de trabalho com o objetivo principal de aprimorar e padronizar as rotinas e procedimentos de reconhecimento, registro e controle de direitos e obrigações da entidade junto a instituições financeiras oficiais e fundos. Como resultado desse grupo, foram identificadas e regularizadas situações de passivos e ativos que não estavam adequadamente evidenciadas no Balanço Patrimonial da União.

No entanto, a auditoria apontou que, apesar dos esforços empreendidos, ainda persistem situações nas quais estão pendentes de reconhecimento passivos da União relativos ao Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef) e aos programas habitacionais.

A STN informou, com relação aos passivos relativos ao Fundef, que será necessário aprofundar os estudos, dada a incerteza dos valores apurados. Em relação ao PAC, cinco órgãos consultados não enviaram resposta, sete responderam que não possuem passivos não registrados e três ministérios esclareceram ter passivos pendentes de registro em 2015, no montante de R\$ 6,6 bilhões, que foram registrados em 2016.

Considerando as medidas adotadas pelos órgãos responsáveis a fim de corrigir as falhas apontadas, não será feita recomendação acerca desse assunto, permanecendo, no entanto, a ressalva correspondente ao item, uma vez que os lançamentos efetuados não corrigiram as distorções relativas a 2015.

#### **Falta de evidenciação da situação atuarial do Regime Geral de Previdência Social (RGPS)**

Nos processos de Contas do Governo da República de anos anteriores (especificamente em 2013 e 2014), foi discutida a necessidade ou não de constituição de provisões matemáticas previdenciárias para o fundo do RGPS, a fim de evidenciar sua situação atuarial.

A versão preliminar do Balanço Geral da União contém uma nota explicativa (item 4.2 Regime Geral de Previdência Social) em que destaca a projeção atuarial do RGPS para um horizonte de 45 anos, bem como traz informações gerais sobre o assunto. No entanto, essa nota explicativa não apresenta valores de balanço atuarial do RGPS nem traz a valor presente as contribuições e despesas futuras, o que dificulta a mensuração do déficit atuarial do RGPS. Ademais, essa nota explicativa está presente apenas no BGU, não sendo divulgada em notas específicas das demonstrações financeiras do Fundo do Regime Geral de Previdência Social (FRGPS).

Instado a se pronunciar, o INSS não se manifestou. Deve, assim, ser mantida a ressalva.

#### **Superavaliação do ativo do Fundo do Regime Geral de Previdência Social em razão da ausência da constituição de ajuste para perdas referente à conta Créditos por Danos ao Patrimônio**

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), os direitos e os títulos de créditos registrados pelas entidades do setor público deverão ser mensurados ou avaliados pelo valor original. Contudo, os riscos de não recebimento de direitos devem ser reconhecidos em conta de ajuste, a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram.

A conta Créditos por Danos ao Patrimônio refere-se a um direito do FRGPS, constituindo-se de pagamentos feitos indevidamente a beneficiários, ocorridos em razão de erro administrativo, dolo, má-fé, fraude apurada ou terem ocorrido pagamentos posteriormente ao óbito do beneficiário, sendo que

tais valores deverão ser recuperados. Entretanto, os riscos de não recebimento não foram considerados na forma de ajuste para perdas.

A STN encaminhou ofício ao INSS solicitando informações sobre o assunto, mas não obteve resposta. A secretaria concluiu que a falta de registro de tal ajuste em relação ao exercício de 2015 não representa um descumprimento das normas contábeis vigentes para o setor público nacional, uma vez que o prazo estabelecido pela Portaria STN 548/2015 ainda não venceu.

No entanto, a própria STN reconheceu que o sistema está preparado e existem as condições necessárias para o adequado registro da provisão. Ademais, a Portaria STN 548/2015, conforme disposto no § 5º do art. 1º, não restringe a atuação dos órgãos de controle.

Desse modo, deve ser mantida a ressalva relativa a esse ponto.

### **Classificação dos Créditos Tributários a Receber do Ativo Circulante e Não Circulante não segue critérios contábeis (Receita Federal do Brasil-RFB)**

As Notas Explicativas às Demonstrações do MF esclarecem que os sistemas de controle da Codac/RFB não tiveram sua origem nas informações contábeis e, por isso, não é possível segregar os créditos em circulante e não circulante. O critério utilizado considera circulantes todos os créditos classificados como “devedores” e não circulantes os créditos classificados como “parcelados”, com base no argumento de que a maioria dos créditos do tipo devedor são circulantes, enquanto os parcelados e com exigibilidade suspensa são não circulantes. Tal classificação não está alinhada com os preceitos do MCASP, item 2.2.3, e da NBC T 16.2, item 2 (Resolução CFC 1129/08), além de comprometer a interpretação da liquidez do órgão por parte do usuário da informação.

A Receita Federal do Brasil informou que o critério atualmente adotado apresenta a melhor relação custo-benefício e que a obtenção de maior detalhamento dessas informações, com as limitações hoje existentes, poderia acarretar o aumento no tempo de registro dos eventos contábeis.

Informou, ainda, que será proposta, ainda em 2016, a realização de um estudo com o objetivo de definir a composição percentual do ativo em termos de curto e longo prazo.

Como visto, a própria RFB reconhece a necessidade de aperfeiçoamento na classificação dos créditos tributários, em que pese apontar algumas dificuldades operacionais. Desse modo, a ressalva quanto a este ponto deve ser mantida, sem prejuízo da recomendação já formulada no processo específico, mediante o Acórdão nº 2.464/2016-Plenário.

### **Superavaliação dos Créditos Tributários a Receber**

Foi constatada a superavaliação da conta Créditos Tributários a Receber do Ativo Total do Balanço Patrimonial da RFB. Isso decorreu do não reconhecimento contábil da arrecadação tributária, devido à não classificação em natureza de receita dos valores decorrentes de alguns parcelamentos especiais. O montante total da conta é de R\$ 13,8 bilhões, mas não foi possível estimar o montante da distorção.

A RFB esclareceu que, quando é instituído um parcelamento especial, em geral não há consolidação imediata da dívida, uma vez que cada lei de parcelamento estabelece regras diferentes com relação a prazo, número de parcelas, período abrangido etc. Essa consolidação requer recursos e tempo para que os ajustes sejam feitos nos sistemas informatizados da RFB, além do auxílio de prestadores de serviços de tecnologia da informação.

Ainda de acordo com a RFB, estão em andamento providências a fim de solucionar o problema.

Desse modo, deve ser mantida a ressalva.

### **Superavaliação de Créditos de Dívida Ativa Tributária**

A arrecadação dos créditos administrados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) foi de R\$ 13,22 bilhões em 2015, somados os não parcelados, parcelados e os parcelamentos especiais. Embora esse valor tenha sido arrecadado, não há a correspondente baixa no estoque dos créditos parcelados, em virtude de a RFB operacionalizar a arrecadação e, em seguida, enviar a informação à PGFN. Do total arrecadado a título de parcelamentos especiais (R\$ 9 bilhões), que não possuem baixa automática nos créditos da PGFN no momento do recebimento das informações de arrecadação pela

RFB, parte desse montante superavalia o ativo da PGFN, pois já houve a arrecadação, mas não há a respectiva baixa do crédito de dívida ativa correspondente.

Uma das justificativas formuladas pela STN, a de que o crédito é considerado quitado apenas quando houver o pagamento da última parcela, constitui-se precisamente no ponto central da questão, uma vez que esta prática afronta a fidedignidade e a integridade do registro e da informação contábil no setor público estabelecidas pela NBC T 16.5 (Resolução-CFC 1.132/2008), bem como o regime de competência integral.

Os demais argumentos foram adequadamente analisados pela unidade técnica, devendo ser mantida a ressalva.

### **Falta de comparabilidade nas informações apresentadas nas demonstrações contábeis de 2015 com o exercício anterior**

A auditoria indicou falta de comparabilidade entre as informações concernentes aos saldos de encerramento de 2014 e os valores apresentados na abertura do exercício de 2015 no Balanço Patrimonial, em decorrência da implementação do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), que ocorreu em janeiro de 2015.

Quanto à distorção apontada, a STN argumentou que, nas Notas Explicativas do Balanço Geral da União de 2015 foram inseridas considerações sobre a adoção do PCASP pela primeira vez na União, inclusive com ênfase no processo de levantamento e apresentação das demonstrações contábeis relativas a esse exercício e, em especial, em relação à comparabilidade entre exercícios.

A STN destacou, ainda, que o novo modelo contábil privilegia a adoção do regime de competência, em contraposição ao modelo anterior, fortemente influenciado pelo regime de caixa. Assim, por utilizarem regimes de contabilização diferentes, as demonstrações contábeis elaboradas sob tais regimes são, naturalmente, não comparáveis.

A STN acrescentou que as Notas Explicativas ao Balanço Patrimonial de 2015 contêm o BP referente a 31/12/2014, evidenciado em dois formatos, ou seja, de acordo com o plano de contas em vigência no exercício de 2014, e com o modelo PCASP.

Nas demais demonstrações, a comparação não pode ser realizada, em razão de mudanças de grande intensidade em suas estruturas e/ou nas bases de mensuração de seus itens ou, ainda, por serem uma inovação no modelo contábil governamental brasileiro, como é o caso da Demonstração dos Fluxos de Caixa.

Em que pesem os argumentos da STN, a questão da falta de comparabilidade permanece. Isso representa um prejuízo aos interessados em comparar as informações financeiras ao longo do tempo, justificando a manutenção da ressalva.

No entanto, por reconhecer que a falta de comparabilidade é inerente ao primeiro ano da implantação da nova estrutura contábil, não foi proposta qualquer recomendação acerca dessa questão.

### **Deficiências na gestão e falta de registros contábeis nos imóveis funcionais da União**

Foram identificados imóveis funcionais da União não contabilizados no Siafi, com informações incompletas, erradas ou duplicadas, além de falta de transparência nas informações disponíveis sobre a gestão dos imóveis funcionais da União. Embora haja campo para essa finalidade no Portal da Transparência (<http://www.portaldatransparencia.gov.br/imoveisFuncionais/>), o **site** apresenta dados desatualizados e de apenas 1.494 do total de 9.302 imóveis funcionais registrados no Spiunet.

A auditoria concluiu ainda que, em função das amostras testadas, há significativo quantitativo de imóveis funcionais constantes do sistema Spiunet que não estão registrados pelo seu valor real, ou próximo deste, ocasionando descumprimento do disposto no art. 3ºA da Lei 9.636/98.

Os questionamentos enviados à Secretaria de Patrimônio da União (SPU) não tiveram resposta, devendo ser mantida a ressalva.

### **Deficiências na divulgação das Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis**

A auditoria do BGU de 2015 identificou deficiências na divulgação das notas explicativas às demonstrações contábeis no Siafi. Ressalte-se que a não divulgação dessas notas dificulta a compreensão dos usuários da informação contábil, compromete os trabalhos de auditoria realizados

pelos órgãos de controle e afronta a transparência da gestão fiscal, prevista na Lei Complementar 101/2000.

A STN ressaltou que vem atuando para implantar a ferramenta, mas que não há normativo que obrigue a inserção das notas explicativas em sistema informatizado. Aduziu, também, não ter ocorrido afronta ao princípio da transparência, uma vez que as demonstrações contábeis consolidadas e as respectivas notas explicativas foram tempestivamente divulgadas.

As justificativas apresentadas indicam que estão sendo desenvolvidas ações para solucionar o problema, devendo ser expedidas as recomendações sugeridas.

#### **Não divulgação dos critérios de Ajuste para Perdas da Dívida Ativa não Tributária do FRGPS**

A auditoria constatou falha de divulgação da metodologia utilizada e da memória de cálculo do ajuste para perdas de dívida ativa não tributária do Fundo do Regime Geral de Previdência Social (FRGPS).

Foram solicitados esclarecimentos ao INSS, mas não houve resposta. Sendo assim, permanece a ressalva.

#### **Conclusão da análise das contrarrazões**

Após a análise das contrarrazões concernentes às distorções apontadas preliminarmente na auditoria do Balanço Geral da União de 2015, conclui-se pela manutenção das ressalvas indicadas inicialmente. No entanto, houve alteração, após a análise, do item “Reincidência de falha na exclusão de operações intragovernamentais”, cuja redação foi alterada para “Falha na divulgação de operações intragovernamentais”.

Além disso, a distorção inicialmente descrita como “Deficiências na divulgação das Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis” foi reclassificada como “Falha de Controles Internos” no relatório sobre a auditoria do Balanço Geral da União de 2015 (Capítulo 5 deste Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da Presidência da República).

Conclui-se, portanto, pela manutenção da proposta inicial de opinião sobre o Balanço Geral da União de 2015, conforme o Capítulo 5 do Relatório.

## **CAPÍTULO 10 – CONCLUSÃO**

O Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República apresenta ao País diagnóstico sistêmico efetuado pelo TCU sobre aspectos relevantes do desempenho e da conformidade da gestão pública federal no ano que passou. É o mais abrangente e fundamental produto do controle externo e constitui etapa máxima no processo democrático de responsabilização e de prestação de contas governamental, ao subsidiar o Congresso Nacional e a sociedade com elementos técnicos e informações essenciais para compreensão e avaliação das ações relevantes do Poder Executivo Federal na condução dos negócios do Estado.

Pela 81ª vez, o TCU exerce essa solene atribuição. As contas em análise representam o exame do primeiro ano do segundo mandato da Excelentíssima Senhora Presidente da República Dilma Vana Rousseff. A Prestação de Contas da Presidente da República (PCPR) compreende o relatório sobre os orçamentos e a atuação governamental, elaborado por diversos órgãos e consolidado pela Controladoria-Geral da União, bem como o Balanço Geral da União, elaborado e consolidado pela Secretaria do Tesouro Nacional.

A opinião desta Corte é materializada em Parecer Prévio, emitido nos termos do art. 71, inciso I, da Constituição Federal, que deve exprimir se tais contas representam adequadamente as posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial consolidadas no encerramento do exercício, bem como se observam os princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal, com



destaque para o cumprimento das normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais.

Embora o TCU emita Parecer Prévio apenas sobre a PCPR, o Relatório sobre as Contas do Governo da República contempla informações sobre os demais Poderes e o Ministério Público, compondo, assim, um panorama abrangente da administração pública federal. Com base no disposto no art. 228, § 2º, do Regimento Interno desta Corte, o presente Relatório também contém informações sobre: i) o cumprimento dos programas previstos na lei orçamentária anual quanto à legitimidade, eficiência e economicidade, bem como o atingimento de metas e a consonância destes com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias; ii) o reflexo da administração financeira e orçamentária no desenvolvimento econômico e social do país; e iii) o cumprimento dos limites e parâmetros estabelecidos pela Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Os objetivos do Relatório contemplam:

- Contribuir para a transparência das ações estatais;
- Emitir opinião sobre as demonstrações contábeis consolidadas da União, com vistas a ampliar a credibilidade dessas informações financeiras;
- Fornecer um panorama do cenário econômico e das ações macroeconômicas governamentais no exercício em exame;
- Analisar a conformidade e o desempenho do planejamento, do orçamento e da gestão fiscal, aspectos estruturantes da atuação do governo;
- Analisar a conformidade e a confiabilidade das informações sobre o desempenho das ações governamentais; e
- Fomentar o aperfeiçoamento da governança e da gestão pública.

A seguir passa-se a descrever os principais resultados deste relatório.

#### *Desempenho da Economia Brasileira*

O relatório inicia-se com uma visão do cenário econômico em que se deu a atuação governamental em 2015.

No referido exercício, a produção de bens e serviços no país atingiu o patamar de R\$ 5,9 trilhões, com variação negativa de 3,8%, em termos reais (descontada a inflação), em relação ao PIB de 2014. O valor do PIB *per capita* recuou, em termos reais, 4,6% em relação a 2014, passando para US\$ 8,65 mil. Entre os países que compõem o G20 e os Brics, o Brasil ficou em último lugar em termos de variação do PIB. A Indústria de Transformação, com a maior participação na atividade industrial (11,4%), registrou contração de 9,7% em 2015.

A despesa de consumo das famílias teve queda de 4,0% em 2015, em função de, entre outros fatores, redução do rendimento médio real do trabalhador e redução de 1,5 milhão de vagas de emprego, o que provocou redução da massa salarial. Acresça-se ainda a esse cenário a elevação dos níveis dos preços dos alimentos, bens e serviços, aliada a taxas de juros crescentes.

A Formação Bruta de Capital Fixo (FBCF) em 2015 recuou 14,1%, em função, principalmente, da redução da produção interna de máquinas e equipamentos. Estas taxas de investimento acumuladas ao longo do ano em relação ao mesmo período do ano anterior mostram valores negativos nos últimos sete trimestres, desde o 2º trimestre de 2014.

A taxa de poupança nacional bruta em relação ao PIB foi de 14,4% em 2015 e a taxa de investimento (capital fixo – formação bruta) registrada foi de 18,2%.

As vendas dos produtos brasileiros no exterior, em 2015, sofreram retração de 14,1% em valor, pela média diária, se comparadas a 2014.

Sob a ótica do fator agregado, a queda das exportações dos produtos brasileiros no exterior, ao longo de 2015, atingiu todos os grupos de produtos, dos básicos (-20,42%), passando pelos manufaturados (-9,25%) e semimanufaturados (-8,95%).

No encerramento de 2015, a balança comercial apresentou superávit de US\$ 17,7 bilhões. A conta “Transações Correntes” em 2015 apresentou valor negativo de US\$ 58,9 bilhões em função do superávit comercial, e dos valores deficitários das rubricas “Serviços”, no montante de US\$ 36,9 bilhões, e “Rendas”, no valor de US\$ 39,6 bilhões.

O saldo das reservas internacionais, pelo conceito de liquidez, atingiu o montante de US\$ 356,5 bilhões em 2015.

Quanto ao comportamento dos preços em 2015, a taxa de inflação acumulada medida pelo IPCA foi de 10,67% a.a., muito superior à do ano anterior, que registrou 6,41% a.a. Foi a maior taxa observada desde 2002, quando a inflação fora pressionada pelo repasse da alta do dólar e pelo aumento dos preços dos alimentos e da gasolina, elevando-se 12,53%.

Ao longo do ano diversos reajustes ocorreram. No setor de energia elétrica o reajuste das contas foi de 51%. Os combustíveis também tiveram reajuste significativo, com a gasolina subindo 20,10% e o etanol, 29,63%. O grupo Alimentação e Bebidas teve alta de 12,03%. Ao contrário do ano de 2014, quando diversos alimentos tiveram seus preços reduzidos, em 2015 não foi observada diminuição nos preços em nenhum dos produtos divulgados. O grupo Habitação teve reajuste de 18,31%, em virtude de o preço do botijão de gás ter sofrido aumento de 22,55%, e as contas de água e esgoto terem subido 14,75%. O grupo Transportes teve variação de 10,16%, com os ônibus urbanos tendo elevação de 15,09% e os trens, de 12,39%.

A inflação dos produtos com preços monitorados, que são aqueles controlados pelo governo, atingiu 18,07% em 2015.

Também se observou sensível aumento do desemprego, com as taxas mostrando-se elevadas nos primeiros sete meses do ano. A taxa do emprego formal em 2015 revela que foram perdidos 1,54 milhão de postos de trabalho com carteira assinada no ano. Os rendimentos médios reais mensais efetivamente recebidos pelos trabalhadores ao longo de 2015 registraram elevada perda de poder aquisitivo. Os setores da Indústria de Transformação, da Construção Civil, de Serviços, e do Comércio foram responsáveis pela redução de 1,52 milhão de postos de trabalho.

A estimativa da carga tributária brasileira em 2015 foi de 32,71% do PIB, com discreto aumento em relação a 2014 (0,28 p.p. do PIB).

Os indicadores de endividamento também se deterioraram em 2015. A Dívida Bruta do Governo Geral alcançou 66,5% do PIB (57,2% em 2014), a Dívida Líquida do Setor Público passou de 33,11% do PIB em 2014 para 36,19% em 2015. A Dívida Consolidada Líquida, indicador previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal, atingiu R\$ 1,7 trilhão ao final de 2015, aumentando 18,19% em relação ao ano anterior.

O cenário macroeconômico e a atuação do governo em referido contexto refletiram na taxa de risco-país, representada pelo indicador EMBI+. Referida taxa registrou sensível elevação ao longo de 2015, chegando a valores de 250 até 350/380 no 1º semestre, e a valores superiores aos 450 pontos no decorrer do 2º semestre, em função de fatores diversos, tais como: aumento no risco de racionamento de energia, descompasso entre a arrecadação de recursos e as despesas públicas, queda nos índices de confiança, contribuindo para a deterioração dos resultados das contas públicas e levando ao aumento do endividamento público.

#### *Planejamento, Orçamento e Gestão Fiscal*

Traçado esse panorama, passou-se à análise dos instrumentos de planejamento e orçamento que nortearam e viabilizaram a atuação do governo federal e também dos aspectos relacionados à gestão fiscal em 2015.

Sobre o Plano Plurianual, com base nas fiscalizações realizadas pelo TCU durante o exercício de 2015, concluiu-se que: há falta de conexão entre a dimensão estratégica e a dimensão tática do PPA; inexistem indicadores para monitoramento da dimensão estratégica do PPA; não há definição de valores de chegada para os indicadores ao final do Plano; não há definição de valores de referência anuais para as metas; as informações sobre a previsão de recursos no PPA é apresentada de forma consolidada e muito agregada; os valores globais dos programas temáticos são atualizados ano a ano,

replicando-se os valores das leis orçamentárias relativos às dotações atualizadas de cada programa; existe grande discrepância entre os parâmetros macroeconômicos previstos e utilizados na elaboração do PPA e o que tem sido de fato apurado na realidade; o PPA exerce papel meramente indicativo, não sendo suas políticas priorizadas na LOA; e a estrutura conceitual e a forma de organização das informações no PPA dificultam a avaliação dos resultados alcançados, tanto pelo conjunto das políticas públicas, como em cada programa temático.

Dentre outras competências previstas na Constituição Federal e na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a LDO deve definir as metas e prioridades da administração pública federal para o exercício de sua vigência. Verificou-se, no entanto, que, na LDO 2015, não constou anexo de metas e prioridades, tal como nas LDOs relativas aos exercícios de 2013 e 2014, sendo que no exercício de 2015, não houve nem mesmo a definição das ações do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) e do Plano Brasil Sem Miséria (PBSM) como prioritárias, já que o art. 4º do projeto de LDO 2015, que definia essas ações como prioritárias, sofreu veto do Poder Executivo. Dessa forma, restou prejudicada a capacidade do TCU de verificar o grau de execução das prioridades e metas da administração pública federal, bem como houve claro descumprimento do parágrafo 2º do art. 165 da Constituição Federal de 1988.

A LOA, que compreende os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social (OFSS) e o de Investimentos (OI), autorizou, em 2015, despesas da ordem de R\$ 2,938 trilhões para os OFSS, após a aprovação de créditos adicionais. As despesas empenhadas ao final do exercício corresponderam a 81% do valor total autorizado. No OI, as empresas estatais realizaram investimentos no valor de R\$ 80,2 bilhões, correspondentes a 78,7% da dotação final autorizada.

Em relação à inscrição de despesa em restos a pagar, houve, no exercício de 2015, diminuição de 18% de seu estoque em relação a 2014. Essa redução deveu-se, principalmente, ao aumento dos cancelamentos e dos pagamentos dos restos a pagar inscritos e à redução de novas inscrições de despesas em restos a pagar.

No tocante às receitas federais contidas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, verificou-se uma arrecadação de R\$ 2,662 trilhões, ante uma previsão na Lei Orçamentária Anual de 2015 de R\$ 2,876 trilhões, ou seja, a receita realizada ficou 7,5% abaixo do previsto. As receitas correntes totalizaram R\$ 1,325 trilhão, enquanto as receitas de capital alcançaram R\$ 1,336 trilhão. Se descontados os R\$ 775,5 bilhões correspondentes ao refinanciamento da dívida pública federal, a receita realizada fica reduzida a R\$ 1,887 trilhão.

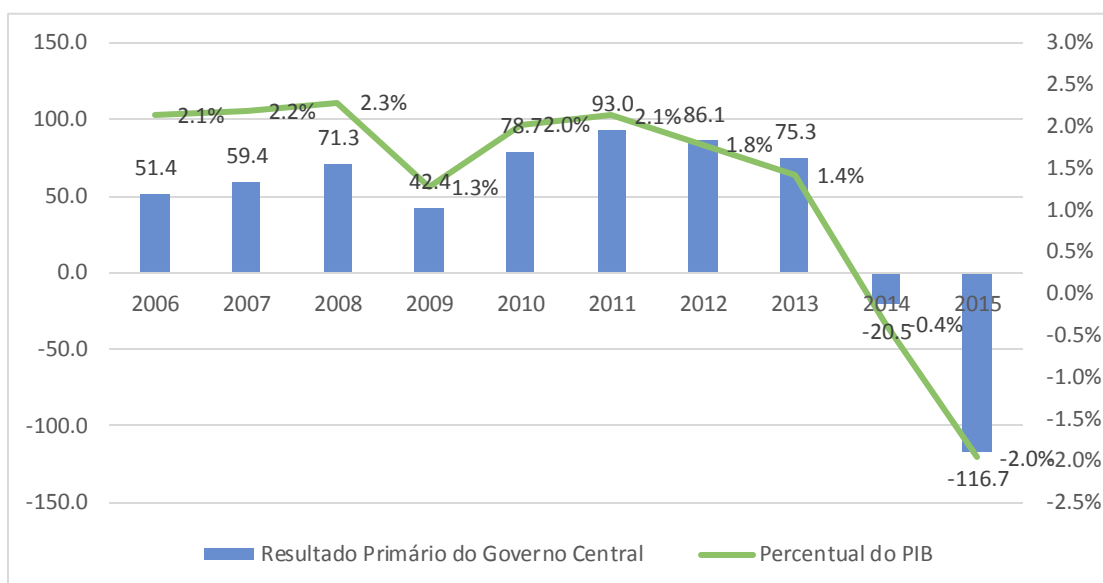
As renúncias de receitas federais alcançaram o montante projetado de R\$ 379,8 bilhões em 2015, assim classificados: R\$ 207,7 bilhões de benefícios tributários, R\$ 64,2 bilhões de benefícios tributários-previdenciários e R\$ 107,9 bilhões de benefícios financeiros e creditícios. Destacou-se a elevação substancial desses últimos benefícios, da ordem de 122% em relação ao ano anterior. Isso decorreu, em parte, dos pagamentos de subvenções relacionadas às liquidações/pagamentos de dívidas inscritas em Restos a Pagar e de valores devidos em 2015, em conformidade com as determinações do Acórdão 825/2015–TCU–Plenário.

Na análise dos aspectos relacionados à gestão fiscal, verificou-se que o conjunto das receitas primárias alcançou R\$ 1,043 trilhão, o que representa uma frustração da receita prevista na LDO 2015 de R\$ 180,29 bilhões. O total das despesas primárias empenhadas, por seu turno, alcançou o montante de R\$ 1,339 trilhão. Ao término de 2015, o resultado primário totalizou um déficit de R\$ 116,7 bilhões, em contraponto à meta de superávit primário inicialmente estabelecida na LDO 2015 de R\$ 55,3 bilhões.

Destacou-se, ainda, a trajetória do resultado primário do governo central, em percentual do PIB, verificada de 2006 a 2015, passando de um resultado superavitário de R\$ 51,3 bilhões (2,1%) para um resultado deficitário de R\$ 116,7 bilhões (2,0%), o que corresponde a uma deterioração do esforço fiscal da ordem de 4,1% do PIB no período de dez anos.

**Resultado Primário do Governo Central – 2006 a 2015**

R\$ bilhões e % do PIB



Fonte: STN.

No que tange ao resultado nominal, o déficit de R\$ 515,8 bilhões apurado em 2015 foi superior à meta de resultado deficitário, de R\$ 456,3 bilhões, estabelecida pela Lei 13.199/2015, que alterou a LDO 2015.

A dívida líquida do governo federal (governo central mais empresas estatais federais), por seu turno, encerrou 2015 com saldo de R\$ 1.310,9 bilhões, ou seja, 7,27% maior que o montante de R\$ 1.222,1 bilhões estabelecido como limite máximo pela LDO. Eis, portanto, a situação atípica resultante da alteração da LDO 2015 que, ao tempo em que parece cumprir a meta de resultado primário, não atende à meta referente à dívida líquida. Ora, se o objetivo de se conceber o resultado primário é a manutenção de uma trajetória sustentável da dívida, não faz sentido o alcance de uma meta que resulta em aumento continuado da dívida.

Em 2015, os juros nominais foram responsáveis pela elevação do endividamento em cerca de R\$ 397,4 bilhões ou 6,73% do PIB, ante um aumento de R\$ 250,8 bilhões ou 4,54% do PIB em 2014.

Despesas de juros e encargos nominais em conjunção com déficits primários resultam em expansão continuada da dívida líquida tanto em valores nominais quanto em percentual do PIB, o que chama a atenção para o caráter expansionista da política fiscal em 2015, cuja imediata consequência é o aumento dos juros pagos no refinanciamento dos títulos públicos federais.

Ressaltou-se o papel cumprido pelas metas fiscais. Com efeito, a estabilidade macroeconômica é um bem público, conquistado à custa de um forte ajuste fiscal suportado por toda a sociedade brasileira em um passado recente. A preservação da percepção de solvência do setor público é crucial para minimizar eventuais expectativas negativas por parte dos agentes econômicos quanto ao controle do endividamento público.

A receita corrente líquida (RCL) teve um crescimento nominal de 5% entre 2014 e 2015, entretanto, em termos reais, apresentou decréscimo de 1,2% com relação ao ano anterior, representando 11,38% do PIB. Destaque-se a importância da RCL, por constituir o principal parâmetro para o cálculo dos limites de despesas total com pessoal, dívida consolidada e mobiliária, operações de crédito e respectivas amortizações, concessões de garantia e contragarantia e reserva de contingência.

Verificou-se que, em 2015, os Poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e o Ministério Público da União, analisados de maneira consolidada, respeitaram os limites de despesa com pessoal estabelecidos pelos arts. 20 e 22 da LRF. A despesa líquida com pessoal (despesa bruta menos despesas não computadas) apresentou elevação de 5,13% em relação aos gastos de 2014.

### *Análise Setorial*

A análise da ação setorial do governo recebeu nova abordagem a partir do exame da Prestação de Contas da Presidente da República (PCPR) relativa ao exercício de 2013. Essa mudança teve como norte: enfatizar o papel do Tribunal dentro do processo de julgamento das Contas do Governo, que é o de oferecer elementos técnicos ao Congresso Nacional para que este possa exercer sua competência constitucional de julgar as contas do Presidente da República e valorizar a PCPR, instrumento de transparência e comunicação entre o Poder Executivo e a sociedade.

Nesse panorama, dedicou-se especial atenção às informações de desempenho (indicadores e metas) dos programas temáticos do PPA 2012-2015, que demonstram os efeitos da atuação estatal para a sociedade, evidenciando a relação entre os recursos públicos aplicados anualmente e a entrega de bens e serviços públicos à sociedade.

Com relação ao trabalho realizado sobre as contas prestadas pela Presidente da República referentes ao exercício 2015, o exame empreendido pelo TCU buscou aferir se as informações relacionadas às metas poderiam ser consideradas evidências aptas a sustentar a opinião do controle externo. A ênfase na avaliação das metas justifica-se, pois o PPA previu para as metas apenas índices a serem alcançados ao final do período, em 2015. Além disso, no plano tático, os resultados da ação governamental explicitada no PPA são representados pelas metas. Assim, diante dos padrões estabelecidos pelas Normas de Auditoria do Tribunal, foram analisadas a qualidade e a confiabilidade das metas, relacionando-se os atributos qualidade e confiabilidade com as características desejáveis a uma boa meta.

Do total de 2.402 metas presentes no PPA 2012-2015, foram examinadas neste trabalho 161 (6,7%), conforme critérios de materialidade e relevância. Dessa amostra, 71 metas (44%) apresentaram problemas de qualidade e/ou de confiabilidade.

Nessa esteira, propôs-se recomendação ao Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle, que aperfeiçoe procedimentos para aumentar a confiabilidade das informações referentes à consecução das metas constantes da Prestação de Contas do Presidente da República, previamente ao seu encaminhamento ao Congresso Nacional.

A nova perspectiva adotada pelo Tribunal ressalta a ênfase no resultado da gestão pública, contribuindo para a melhoria da transparência e do controle social. Busca-se, assim, fornecer não somente a certificação acerca dos indicadores e metas, mas também análises que permitam ao Congresso Nacional e à sociedade avaliarem o desempenho dos órgãos e entidades públicas, contando com panoramas abrangentes dos resultados alcançados a cada ano, capazes de evidenciar a relação entre a alocação de recursos públicos e a entrega de bens e serviços à sociedade.

Com o direcionamento em curso, ao verificar a solidez das informações de desempenho divulgadas pelo Poder Executivo, o TCU auxilia na construção de um sistema de medição adequado às demandas sociais e, por conseguinte, impulsiona o processo de melhoria da governança do setor público.

### *Auditoria do Balanço Geral da União (BGU)*

Para a execução da auditoria do Balanço Geral da União, utilizou-se uma abordagem baseada em risco para definição e aplicação dos procedimentos adequados ao exame da confiabilidade das demonstrações contábeis consolidadas da União referentes ao exercício de 2015. Essa fiscalização teve o intuito de verificar se o BGU reflete, em todos os aspectos relevantes, a situação patrimonial da União em 31/12/2015 e os resultados patrimonial, financeiro e orçamentário também de 2015.

O escopo da análise foi a verificação da confiabilidade das Demonstrações Contábeis Consolidadas do governo federal. As constatações referem-se somente ao aspecto contábil das transações e saldos auditados.

Cabe destacar que, de acordo com as normas de auditoria financeira, o auditor tem a responsabilidade de emitir uma opinião modificada sobre as demonstrações consolidadas auditadas quando concluir que a evidência de auditoria obtida não lhe permite afirmar que as demonstrações financeiras como um todo estão livres de distorção relevante.



Assim, a opinião modificada apresentada advém de distorções identificadas quantificáveis, mas, sobretudo, de distorções identificadas, mas não quantificáveis, cujos possíveis efeitos sobre as demonstrações financeiras consolidadas representam ou poderiam representar uma parcela substancial do total de ativos e passivos da União.

Nesse sentido, de acordo com as normas de auditoria financeira, as evidências relatadas neste Relatório apontaram para a existência de distorções das informações contábeis constantes nas demonstrações financeiras consolidadas da União, respaldando de forma inequívoca a opinião de auditoria consignada neste Relatório e no Parecer Prévio.

Após a análise das evidências obtidas na auditoria, devido ao conjunto das constatações identificadas na auditoria das Demonstrações Consolidadas da União de 2015, conclui-se que os Balanços Patrimonial, Orçamentário e Financeiro, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa e da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido de 2015 refletem, respectivamente, a situação patrimonial, em 31/12/2015 e os resultados orçamentário, financeiro e patrimonial do exercício de 2015, exceto pelas ressalvas apresentadas no capítulo 5 deste Relatório e no Parecer Prévio.

O conjunto das constatações apresentadas neste Relatório resultou em uma opinião de auditoria com ressalvas às Demonstrações Consolidadas da União em 2015, uma vez que as distorções materialmente relevantes encontradas pela auditoria comprometem o entendimento dos usuários das informações contábeis e o entendimento da situação patrimonial da União em 31/12/2015.

Além das distorções identificadas, foram constatadas também deficiências significativas nos controles internos do Sistema de Contabilidade Federal, decorrentes da baixa capacidade dos órgãos desse sistema para responder aos riscos de distorção no Balanço Geral da União.

Dessa forma, com vistas ao aperfeiçoamento dos processos de elaboração e divulgação do Balanço Geral da União, foram propostas recomendações destinadas a diversos órgãos e entidades da administração pública federal.

#### *Conclusão*

Nos termos do art. 228 do Regimento Interno do TCU, o Relatório sobre as Contas do Governo da República deve contemplar informações sobre o cumprimento dos parâmetros estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Por sua vez, o respectivo Parecer Prévio deve concluir sobre a observância dos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal, bem como das normas aplicáveis à execução orçamentária da União e às demais operações realizadas com recursos públicos federais.

Ademais, a prestação de contas do chefe do Poder Executivo e o respectivo parecer prévio, juntamente com outros documentos, foram eleitos pelo legislador complementar como instrumentos de transparência da gestão fiscal, nos termos do art. 48 da LRF, cabendo ao TCU a verificação do cumprimento das normas da referida lei complementar, conforme previsto em seu art. 59.

A transparência e o planejamento são pressupostos basilares da gestão fiscal responsável. Tais pressupostos devem orientar a ação governamental para que seja capaz de prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Para tanto, a norma complementar impõe metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive aquelas realizadas por antecipação de receita, dentre outras.

Em decorrência das análises efetuadas, constataram-se possíveis distorções e indícios de irregularidades graves na execução dos orçamentos e na gestão dos recursos públicos federais – envolvendo o endividamento público, os resultados fiscais, as alterações orçamentárias, a execução orçamentária da despesa, a limitação de empenho e movimentação financeira –, denotando o descumprimento de princípios e pressupostos essenciais preconizados na LRF, na Lei 4.320/1964 e na própria Constituição Federal. Com isso, o Tribunal decidiu, por meio do Acórdão 1497/2016-TCU-Plenário, abrir prazo para apresentação de contrarrazões pela Presidente da República, em nome do devido processo legal e em respeito ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa.

Assim, a partir das informações prestadas pela Presidente da República, este Tribunal analisou se as contrarrazões eram suficientes para afastar os 21 indícios de irregularidades e as duas possíveis distorções detectadas preliminarmente, conforme detalhado no capítulo 7 deste Relatório.

Em seguida, o Procurador-Geral do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas da União, Paulo Soares Bugarin, apresentou seu parecer sobre as Contas prestadas pela Presidente da República referentes ao exercício de 2015.

Por fim, no capítulo 9, o Ministro-Relator registrou suas conclusões a respeito de todas essas análises e apresentou ao Plenário do Tribunal proposta de parecer prévio a ser emitido como resultado da apreciação final das Contas prestadas pela Presidente da República referentes ao exercício de 2015.

Ante o exposto, voto por que o Tribunal adote o acórdão que ora submeto ao Plenário.

TCU, Sala das Sessões Ministro Luciano Brandão Alves de Souza, em 5 de outubro de 2016.

**JOSÉ MÚCIO MONTEIRO**

Relator

## ACÓRDÃO Nº 2523/2016 – TCU – Plenário

1. Processo nº TC-008.389/2016-0
- 1.1. Apensos: TC-006.889/2016-6; TC-008.181/2016-0; TC-007.036/2016-7; TC-007.148/2016-0; TC-007.054/2016-5; TC-006.954/2016-2; TC-028.122/2014-3; TC-007.047/2016-9; TC-007.899/2016-5; TC-011.689/2016-1; TC-007.070/2016-0; TC-007.135/2016-5; TC-006.536/2016-6; TC-007.367/2016-3; TC-004.880/2016-1
2. Grupo I – Classe de Assunto: IV – Contas da Presidente da República, exercício de 2015
3. Responsável: Dilma Vana Rousseff (presidente, CPF 133.267.246-91)
4. Unidade: Presidência da República
5. Relator: Ministro José Múcio Monteiro
6. Representante do Ministério Público: Procurador-Geral Paulo Soares Bugarin
7. Unidade Técnica: Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag)
8. Representação legal: Ricardo Lodi Ribeiro (OAB/RJ 1.268-B), representando Dilma Vana Rousseff

## 9. ACÓRDÃO:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos relativos à apreciação conclusiva sobre as Contas da Presidente da República referentes ao exercício de 2015, sob a responsabilidade da Excelentíssima Senhora Presidente da República Dilma Vana Rousseff.

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em Sessão Extraordinária do Plenário, diante das razões expostas pelo Relator, com fundamento no art. 71, inciso I, da Constituição Federal, nos arts. 1º, inciso III, e 36 da Lei nº 8.443/1992, nos arts. 1º, inciso VI, 221, 223 e 224 do Regimento Interno do TCU, aprovado pela Resolução-TCU nº 246, de 30/11/2011, em aprovar o Parecer Prévio sobre as contas prestadas pela Presidente da República, na forma do documento anexo.

10. Ata nº 38/2016 – Plenário.
11. Data da Sessão: 5/10/2016 – Contas do Governo.
12. Código eletrônico para localização na página do TCU na Internet: AC-2523-38/16-P.
13. Especificação do quorum:
- 13.1. Ministros presentes: Aroldo Cedraz (Presidente), Walton Alencar Rodrigues, Benjamin Zymler, Raimundo Carreiro, José Múcio Monteiro (Relator), Bruno Dantas e Vital do Rêgo.
- 13.2. Ministros-Substitutos convocados: Augusto Sherman Cavalcanti e Marcos Bemquerer Costa.

(Assinado Eletronicamente)  
AROLDO CEDRAZ  
Presidente

(Assinado Eletronicamente)  
JOSÉ MÚCIO MONTEIRO  
Relator

Fui presente:

(Assinado Eletronicamente)  
PAULO SOARES BUGARIN  
Procurador-Geral

## GRUPO I - CLASSE IV - PLENÁRIO

TC-008.389/2016-0

Natureza: Contas da Presidente da República, exercício de 2015

Responsável: Dilma Vana Rousseff (presidente)

Unidade: Presidência da República

SUMÁRIO: CONTAS DA PRESIDENTE DA REPÚBLICA. EXERCÍCIO DE 2015.

## RELATÓRIO

**CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO**

Pela 81ª vez, o Tribunal de Contas da União desempenha a primeira das competências que lhe são atribuídas pela Constituição Federal: apreciar e emitir parecer prévio sobre as contas do Presidente da República. A análise realizada pelo Tribunal subsidia o órgão de cúpula do Poder Legislativo com elementos técnicos para emitir seu julgamento e, assim, atender a sociedade, no seu justo anseio por transparência e correção na gestão dos recursos públicos.

Encaminhadas pelo Excelentíssimo Senhor Presidente do Congresso Nacional, Senador Renan Calheiros, no dia 26 de abril de 2016, as contas ora analisadas referem-se ao período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2015, primeiro ano do segundo mandato da Excelentíssima Senhora Presidente da República Dilma Vana Rousseff, e incluem os balanços gerais da União e o relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo sobre a execução dos orçamentos de que trata o § 5º do art. 165 da Constituição Federal.

Registro que o TCU emite parecer prévio apenas sobre as contas prestadas pela Presidente da República, pois as contas atinentes aos Poderes Legislativo e Judiciário e ao Ministério Público não são objeto de pareceres prévios individuais, mas efetivamente julgadas por esta Corte de Contas, em consonância com a decisão do Supremo Tribunal Federal, publicada no Diário da Justiça de 21/8/2007, ao deferir medida cautelar no âmbito da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2.238-5/DF. Nada obstante, o Relatório sobre as Contas do Governo da República contempla informações sobre os demais Poderes e o Ministério Público, compondo, assim, um panorama abrangente da administração pública federal.

O exame das contas do Governo da República constitui a mais nobre, complexa e abrangente tarefa atribuída a esta Corte pela Constituição Federal e legislação correlata, seja por sua singular relevância, por permitir à sociedade o conhecimento do resultado da atividade do governo federal, seja pela amplitude dos temas tratados e profundidade das análises realizadas por este Tribunal.

Efetivados os trabalhos e concluído o Relatório, apresento a seguir o conteúdo resumido de cada uma das suas seções.

Além desta introdução, o Relatório contém outros nove capítulos. No capítulo 2, consta uma breve síntese sobre o desempenho da economia brasileira no exercício de 2015, destacando-se alguns dos principais dados macroeconômicos que delimitaram o contexto em que o governo precisou atuar e que foram impactados por essa atuação. Nesse sentido, são apresentados dados sobre a atividade econômica, como taxa de inflação, nível de emprego e salários, produto interno bruto, poupança nacional bruta e carga tributária nacional. Também são evidenciados os instrumentos de política fiscal, monetária e creditícia utilizados pelo governo durante o exercício, bem como os impactos deles

decorrentes sobre a dívida pública. Ao final, são trazidos dados sobre as relações econômico-financeiras do país com o exterior.

O capítulo 3 contém análise dos principais instrumentos de planejamento e orçamento – Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA) –, bem como da gestão fiscal realizada em 2015. A esse respeito, destacam-se: o desempenho da arrecadação federal, incluindo a recuperação de créditos parcelados ou inscritos em dívida ativa; a execução das despesas fixadas nos Orçamentos Fiscal, da Seguridade Social e de Investimento, bem como dos restos a pagar; e o expressivo montante das renúncias de receitas decorrentes de benefícios tributários, financeiros e creditícios. A respeito deste último item, ressalto, ainda, a análise dos benefícios tributários, financeiros e creditícios relacionados aos eventos Copa das Confederações Fifa 2013 e Copa do Mundo Fifa 2014.

O último item do terceiro capítulo traz análise da ação governamental sobre as receitas e as despesas públicas à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – Lei Complementar 101/2000, com vistas a verificar o cumprimento dos limites nela fixados e as metas fiscais estabelecidas na LDO 2015.

O quarto capítulo representa o esforço do TCU no sentido de evidenciar os resultados da atuação do governo federal em 2015, por meio da análise da ação setorial do governo. Apresenta-se a evolução do PAC no exercício e a avaliação acerca da qualidade das informações de desempenho divulgadas pela Prestação de Contas da Presidente da República (PCPR). Referida avaliação tem como objetivo aferir se os instrumentos de medição de desempenho – indicadores e metas definidos no PPA e cujos valores atualizados foram informados na PCPR 2015 – são apropriados e suficientes para demonstrar os resultados das intervenções governamentais. Nesse sentido, o resultado da atuação governamental é analisado a partir de programas temáticos e objetivos do PPA 2012-2015, selecionados por critérios de materialidade e relevância.

O quinto capítulo apresenta os resultados e as conclusões da auditoria do Balanço Geral da União (BGU) referente a 2015, realizada no intuito de verificar se o BGU reflete, em todos os aspectos relevantes, a situação patrimonial da União em 31/12/2015 e os resultados patrimonial, financeiro e orçamentário da União no exercício. Destaca-se que o escopo do trabalho se refere à verificação da confiabilidade das demonstrações contábeis consolidadas do governo federal, fundamentando a opinião deste Tribunal no parecer prévio.

No capítulo 6 é apresentada síntese das providências adotadas pelo governo para a correção das falhas apontadas nas recomendações exaradas no Relatório sobre as Contas referentes ao exercício de 2014.

No capítulo 7, a Unidade Técnica relata o exame das contrarrazões apresentadas pela Presidente da República aos indícios de irregularidades e distorções apontados no Acórdão 1497/2016-TCU-Plenário, que resultou da apreciação preliminar das Contas de 2015.

O capítulo 8 apresenta o Parecer do Procurador-Geral do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas da União, Paulo Soares Bugarin.

Em seguida, no capítulo 9, apresento minhas conclusões a respeito de todas essas análises e a proposta de Parecer Prévio a ser emitido pelo Plenário do Tribunal como resultado da apreciação final das Contas prestadas pela Presidente da República referentes ao exercício de 2015, em consonância com as conclusões e as recomendações oriundas dos projetos de fortalecimento das Contas do Governo, realizados em parceria com o Banco Mundial e com a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE). Além disso, com o objetivo de alicerçar a missão constitucional deste Tribunal e de assegurar a observância dos princípios da legalidade, eficiência, legitimidade e economicidade na gestão pública, bem como no intuito de fomentar o aprimoramento da governança e da gestão públicas no âmbito da administração pública federal, são formuladas recomendações ao Poder Executivo.

Por fim, no capítulo 10, apresenta-se breve conclusão deste Relatório.

Submeto, assim, à apreciação deste Egrégio Plenário, na forma prevista no Regimento Interno desta Corte, dentro do prazo constitucional, o relatório e o projeto de parecer prévio sobre as contas prestadas pela Chefe do Poder Executivo.



## **CAPÍTULO 2 - DESEMPENHO DA ECONOMIA BRASILEIRA EM 2015**

O modelo de financiamento ao consumo visando estimular a demanda, em um cenário de persistente elevação dos preços, encarecimento do mercado de crédito com a elevação das taxas de juros, e redução do mercado de trabalho, levou ao aumento do endividamento das famílias. Cumulativamente à perda de renda disponível, verificou-se maior comprometimento da renda com pagamento do serviço das dívidas, o que produziu redução ainda maior do consumo das famílias.

Segundo pesquisa de endividamento e inadimplência do consumidor, realizada mensalmente pela Confederação Nacional do Comércio, em todas as capitais dos estados e no Distrito Federal com cerca de 18 mil consumidores, a média anual do percentual de famílias que se declararam com contas ou dívidas em atraso alcançou 20,9% do total das famílias em 2015, levando a um aumento de 8,4% no número de famílias com contas ou dívidas em atraso. A média anual do percentual das famílias que se declararam sem condições de pagar as dívidas em atraso atingiu 7,7% do total das famílias, o que provocou um aumento de 23,2% no número das famílias sem condições de pagar as dívidas em atraso.

Esse processo de endividamento das famílias é mais perverso para aquelas de menor renda, tendo em vista que, segundo a pesquisa, entre as famílias com renda até 10 salários mínimos (s.m.), 23,4% encontravam-se com as contas em atraso, em comparação aos 10,1% das que possuem renda de mais de 10 s.m., e entre as que ganham até 10 s.m., nas famílias sem condições de pagar as dívidas, 9,0% estavam inadimplentes, diante de 2,8% das famílias entre as que percebem mais de 10 s.m.

Quanto ao comportamento dos preços em 2015, a taxa de inflação acumulada medida pelo IPCA foi de 10,67% a.a., muito superior à do ano anterior, que registrou 6,41% a.a. Foi a maior taxa observada desde 2002, quando a inflação fora pressionada pelo repasse da alta do dólar e pelo aumento dos preços dos alimentos e da gasolina, elevando-se 12,53%.

Ao longo do ano diversos reajustes ocorreram. No setor de energia elétrica o reajuste das contas foi de 51%. Os combustíveis também tiveram reajuste significativo, com a gasolina subindo 20,10% e o etanol, 29,63%. O grupo Alimentação e Bebidas teve alta de 12,03% em 2015. Ao contrário do ano de 2014, quando diversos alimentos tiveram seus preços reduzidos, em 2015 não foi observada diminuição nos preços em nenhum dos produtos divulgados. O grupo Habitação teve reajuste de 18,31%, em virtude de o preço do botijão de gás ter sofrido aumento de 22,55%, e as contas de água e esgoto terem subido 14,75%. O grupo Transportes teve variação de 10,16%, com os ônibus urbanos tendo elevação de 15,09% e os trens, de 12,39%.

A inflação dos produtos com preços monitorados, que são aqueles controlados pelo governo, atingiu 18,07% em 2015.

Também se observou sensível aumento do desemprego, com as taxas mostrando-se elevadas nos primeiros sete meses do ano. A taxa do emprego formal em 2015 revela que foram perdidos 1,54 milhão de postos de trabalho com carteira assinada no ano. Os rendimentos médios reais mensais efetivamente recebidos pelos trabalhadores ao longo de 2015 registraram elevada perda de poder aquisitivo. Os setores da Indústria de Transformação, da Construção Civil, de Serviços, e do Comércio foram responsáveis pela redução de 1,52 milhão de postos de trabalho.

Quanto à produção, o valor do PIB em 2015 totalizou R\$ 5.904,33 bilhões, com variação negativa de 3,8%, em termos reais (descontada a inflação), em relação ao PIB de 2014. O valor do PIB *per capita* recuou, em termos reais, 4,6% em relação a 2014, passando para US\$ 8,65 mil. Entre os países que compõem o G20 e os Brics, o Brasil ficou em último lugar em termos de variação do PIB.

A Indústria de Transformação, com a maior participação na atividade industrial (11,4%), registrou contração de 9,7% em 2015.

A despesa de consumo das famílias teve queda de 4,0% em 2015, em função de, entre outros fatores, redução do rendimento médio real do trabalhador e redução de 1,5 milhão de vagas de emprego,

o que provocou redução da massa salarial. Acresça-se ainda a esse cenário a elevação dos níveis dos preços dos alimentos, bens e serviços, aliada a taxas de juros crescentes.

A Formação Bruta de Capital Fixo (FBCF) em 2015 recuou 14,1%, em função, principalmente, da redução da produção interna de máquinas e equipamentos. Estas taxas de investimento acumuladas ao longo do ano em relação ao mesmo período do ano anterior mostram valores negativos nos últimos sete trimestres, desde o 2º trimestre de 2014.

A taxa de poupança nacional bruta em relação ao PIB foi de 14,4% em 2015. A taxa de investimento (capital fixo – formação bruta) registrada em 2015 foi de 18,2%.

A estimativa da carga tributária brasileira em 2015 foi de 32,71% do PIB, com discreto aumento em relação a 2014 (0,28 p.p. do PIB).

À medida que a economia deteriorava, o alcance do objetivo fiscal, que já havia sido alterado em julho de 2015, também se mostrava improvável. Ressalte-se ainda a necessidade de pagamento dos passivos conhecidos como “pedaladas fiscais”, que foram objeto do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, também como reflexo do resultado fiscal esperado. Uma nova meta fiscal foi aprovada pelo Congresso Nacional em dezembro de 2015, permitindo um déficit de até R\$ 48,9 bilhões para o setor público, sendo o Governo Central autorizado a realizar déficit de até R\$ 119,9 bilhões (2% do PIB), quando efetuada a quitação daqueles passivos.

Durante 2015, a base monetária reduziu-se em R\$ 8.240 milhões, o que representou uma contração de 3,1% em relação ao saldo de dezembro de 2014. O resultado do aumento para R\$ 225.485 milhões no montante de papel-moeda emitido e do aumento para R\$ 29.804 milhões nas reservas bancárias gerou um saldo da base monetária de R\$ 255.289 milhões em 2015, contra um valor da base de R\$ 263.529 milhões em 2014.

O saldo das operações de crédito do sistema financeiro às pessoas físicas e jurídicas, em 2015, com recursos livres e direcionados (provenientes de depósitos compulsórios e programas governamentais), alcançou R\$ 3,217 trilhões, equivalente a 54,53% do PIB. Em 2014, o volume foi de R\$ 3.017 trilhões, o que correspondeu a 53,05% do PIB.

Os indicadores de endividamento também se deterioraram em 2015. A Dívida Bruta do Governo Geral alcançou 66,5% do PIB (57,2% em 2014), a Dívida Líquida do Setor Público passou de 33,11% do PIB em 2014 para 36,19% em 2015. A Dívida Consolidada Líquida, indicador previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal, atingiu R\$ 1,7 trilhão ao final de 2015, aumentando 18,19% em relação ao ano anterior.

As vendas dos produtos brasileiros no exterior, em 2015, sofreram retração de 14,1% em valor, pela média diária, se comparadas a 2014. Os principais países compradores dos produtos brasileiros foram a China, com US\$ 35,6 bilhões, os Estados Unidos, com US\$ 24,2 bilhões, a Argentina, com US\$ 12,8 bilhões, a Holanda, com US\$ 10 bilhões, a Alemanha, com US\$ 5,2 bilhões, e o Japão, com US\$ 4,8 bilhões.

Sob a ótica do fator agregado, a queda das exportações dos produtos brasileiros no exterior, ao longo de 2015, atingiu todos os grupos de produtos, dos básicos (-20,42%), passando pelos manufaturados (-9,25%) e semimanufaturados (-8,95%).

No encerramento de 2015, a balança comercial apresentou superávit de US\$ 17,7 bilhões. A conta “Transações Correntes” em 2015 apresentou valor negativo de US\$ 58,9 bilhões em função do superávit comercial, e dos valores deficitários das rubricas “Serviços”, no montante de US\$ 36,9 bilhões, e “Rendas”, no valor de US\$ 39,6 bilhões.

O saldo das reservas internacionais, pelo conceito de liquidez, atingiu o montante de US\$ 356,5 bilhões em 2015.

A taxa de risco-país, representada pelo indicador EMBI+, registrou sensível elevação ao longo de 2015, chegando a valores de 250 até 350/380 no 1º semestre, e a valores superiores aos 450 pontos no decorrer do 2º semestre, em função de fatores diversos, tais como: aumento no risco de racionamento de energia, descompasso entre a arrecadação de recursos e as despesas públicas, queda nos índices de

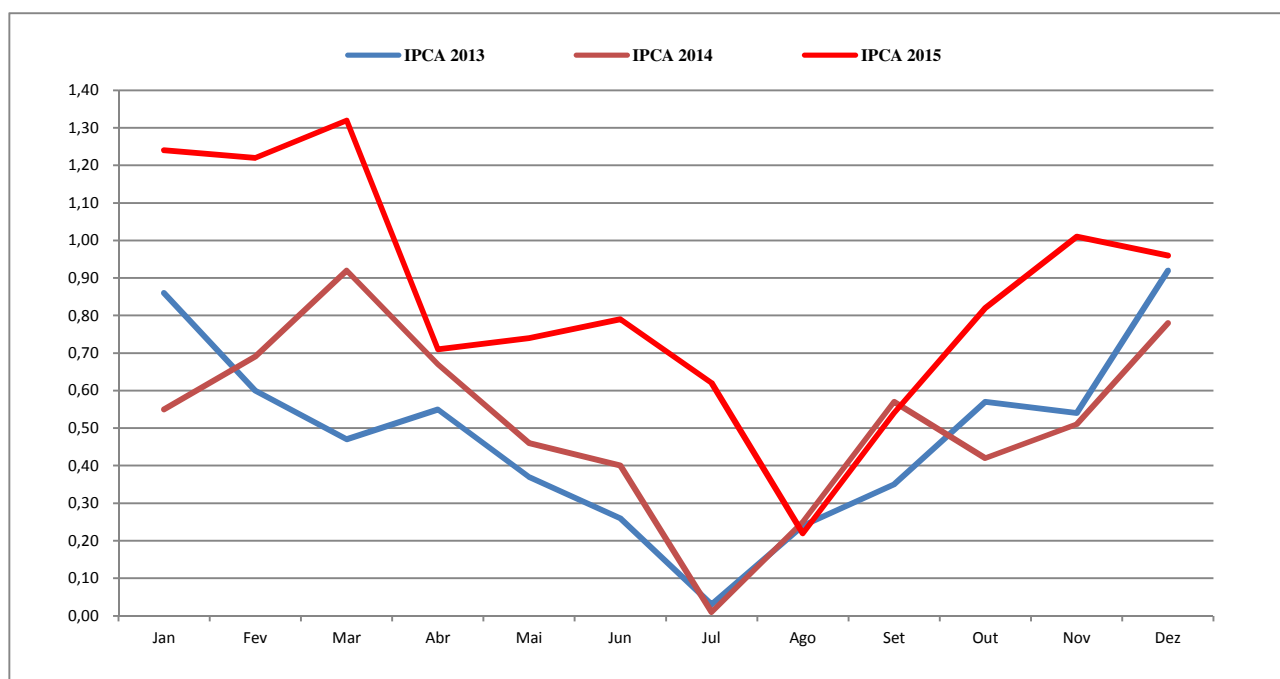
confiança, contribuindo para a deterioração dos resultados das contas públicas e levando ao aumento do endividamento público.

## 2.1 Atividade Econômica

### 2.1.1 Taxas de Inflação

A meta de inflação para o exercício de 2015 estabelecida pelo Conselho Monetário Nacional (CMN) foi de 4,5% a.a., com margem de 2 p.p. para menos ou para mais. O monitoramento da meta estabelecida é realizado pelo Banco Central do Brasil (Bacen) com base no Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), calculado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), que mede o consumo das famílias com renda de até quarenta salários mínimos. Ao Bacen compete executar as políticas necessárias para cumprimento das metas fixadas. Em 2015, a taxa de inflação acumulada medida pelo IPCA foi de 10,67% a.a., muito superior à do ano anterior, que registrou 6,41%. Foi a maior taxa observada nos últimos treze anos: em 2002, a inflação atingiu 12,53%, pressionada, à época, pela alta do dólar e pelo aumento dos preços dos alimentos e da gasolina no final daquele ano.

**Evolução do IPCA (%)**



Fonte: IBGE.

O comportamento mensal do IPCA em 2015 mostra que as maiores taxas ocorreram no primeiro trimestre (1,24%, 1,22% e 1,32%), resultando em uma variação trimestral de 3,83%. Ao longo de 2015 significativos reajustes foram observados. No setor de energia elétrica, foi instituído o Sistema de Bandeiras Tarifárias, visando à cobertura de despesas com aquisição de combustíveis em função da intensificação do uso das termelétricas, que passaram a operar de forma contínua, com o objetivo de aumentar o armazenamento de água nos principais reservatórios das hidrelétricas do país. Ao se analisar apenas o reajuste das contas de energia elétrica, em 2015, constata-se uma variação de 51%. Os combustíveis também causaram impacto significativo no IPCA em 2015, com a gasolina subindo 20,10% e o etanol, 29,63%.

O grupo Alimentação e Bebidas teve alta de 12,03% em 2015, com os alimentos para consumo na residência subindo 12,92%, e os alimentos consumidos fora do domicílio sofrendo elevação de 10,38%. Entre os alimentos adquiridos para consumo em casa relacionam-se 27 produtos com reajustes superiores a 10%, sendo que os produtos com variações extraordinárias foram cebola (60,61%), alho (53,66%), tomate (47,45%), além de batata-inglesa, feijão e açúcar, com variações entre 30 e 34%. Ao contrário de 2014, quando diversos alimentos tiveram seus preços reduzidos, em 2015 não foi observada diminuição nos preços de nenhum dos produtos divulgados.

O grupo Habitação teve reajuste de 18,31%, em virtude principalmente das elevações no preço do botijão de gás (22,55%) e nas contas de água e esgoto (14,75%).

O grupo Transportes teve variação de 10,16%, com os ônibus urbanos tendo elevação de 15,09%, trens, 12,39%, ônibus intermunicipais, 11,95%, e ônibus interestaduais, 11,42%.

A inflação dos produtos com preços livres atingiu 8,51% no encerramento de 2015, contra 6,72% em 2014 e 7,29% em 2013. Já a inflação dos preços monitorados atingiu 18,07% em 2015, contra 5,32% em 2014 e 1,54% em 2013. A relação entre preços livres, formados pelo mercado, e os monitorados, administrados pelo governo, sofreu inversão no período, sendo sensivelmente maiores em 2013 (7,29% dos preços livres, comparados a 1,54% dos preços monitorados), passando por razoável equilíbrio em 2014 (6,72% dos preços livres, comparados a 5,32% dos preços monitorados), terminando 2015 com níveis dos preços livres inferiores à metade dos preços monitorados (8,51%, em comparação com 18,07%).

**IPCA – Variação dos valores dos produtos com preços livres e com preços monitorados – 2015 (%)**

| 2015      | Preços livres        |                                              |                                                  | Monitorados <sup>3</sup><br>Peso: 23,77 |
|-----------|----------------------|----------------------------------------------|--------------------------------------------------|-----------------------------------------|
|           | Geral<br>Peso: 76,23 | Comercializáveis <sup>1</sup><br>Peso: 34,94 | Não Comercializáveis <sup>2</sup><br>Peso: 41,29 |                                         |
| Janeiro   | 7,01                 | 5,57                                         | 8,29                                             | 7,55                                    |
| Fevereiro | 7,12                 | 5,92                                         | 8,17                                             | 9,66                                    |
| Março     | 6,59                 | 5,68                                         | 7,40                                             | 13,37                                   |
| Abril     | 6,64                 | 5,64                                         | 7,53                                             | 13,38                                   |
| Maio      | 6,82                 | 5,71                                         | 7,79                                             | 14,09                                   |
| Junho     | 7,09                 | 6,05                                         | 7,98                                             | 15,08                                   |
| Julho     | 7,67                 | 6,29                                         | 8,86                                             | 15,97                                   |
| Agosto    | 7,70                 | 6,62                                         | 8,60                                             | 15,75                                   |
| Setembro  | 7,48                 | 6,41                                         | 8,38                                             | 16,35                                   |
| Outubro   | 7,71                 | 7,06                                         | 8,23                                             | 17,52                                   |
| Novembro  | 8,28                 | 7,97                                         | 8,51                                             | 17,95                                   |
| Dezembro  | 8,51                 | 8,29                                         | 8,67                                             | 18,07                                   |

Fonte: IBGE.

(1) Alimentos industrializados e semielaborados, artigos de limpeza, higiene e beleza, mobiliário, utensílios domésticos, equipamentos eletroeletrônicos, aquisição de veículos, álcool combustível, cama/mesa/banho, fumo e bebidas, vestuário e material escolar.

(2) Produtos *in natura*, alimentação fora do domicílio, aluguel, habitação-despesas operacionais, veículos-seguro/repairs/lavagem/estacionamento, recreação e cultura, matrícula e mensalidade escolar, livros didáticos, serviços médicos e serviços pessoais.

(3) Serviços públicos e residenciais, transporte público, gasolina e óleo diesel, plano de saúde, produtos farmacêuticos, pedágio, licenciamento.

O Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC), que abrange itens de consumo das famílias que recebem até cinco salários mínimos, apresentou variação de 11,28% em 2015, distante dos 6,23% verificados em 2014. A exemplo do IPCA, a variação do índice também foi a maior desde 2002, quando registrou alta de 14,74%. O grupo Alimentação e Bebidas variou 12,36% em 2015, comparado a 7,80% em 2014. O grupo Habitação teve variação de 18,22% em 2015, mais que o dobro de 2014, quando foi registrada variação de 8,82%. Os grupos Transportes, com 11,77% (3,00% em 2014), e Despesas Pessoais, com 10,44% (7,45% em 2014), também tiveram aumentos relevantes.

O Índice Geral de Preços – Disponibilidade Interna (IGP-DI), que abrange alterações de preços de matérias-primas, bens e serviços, registrou variação em 2015 de 10,70%, muito acima da verificada em 2014, de 3,78%. A variação do IPA (Índice de Preços ao Produtor Amplo), que corresponde a 60% do IGP-DI, foi de 11,31%. O IPC (Índice de Preços ao Consumidor), responsável por 30% do IGP-DI,

registrou elevação de 10,53%. Por sua vez, o Índice Nacional de Construção Civil (INCC), que responde por 10% do IGP-DI, teve variação de 7,48%.

**Taxas de Inflação acumuladas no ano – 2014 e 2015**

| Índice/Entidade | Critério             | 2014       | 2015        |
|-----------------|----------------------|------------|-------------|
| IPCA/IBGE       | Famílias 1 a 40 s.m. | 6,41% a.a. | 10,67% a.a. |
| INPC/IBGE       | Famílias 1 a 5 s.m.  | 6,23% a.a. | 11,28% a.a. |
| IGP-DI/FGV      | Famílias 1 a 33 s.m. | 3,78% a.a. | 10,70% a.a. |

Fontes: IBGE e FGV.

Nota: s.m. = salários mínimos.

A variação mensal dos índices de preços ao longo de 2015 está demonstrada no gráfico adiante.

**Variação da Inflação (%) – IPCA x INPC x IGP-DI – 2015**


Fonte: Ipeadata.

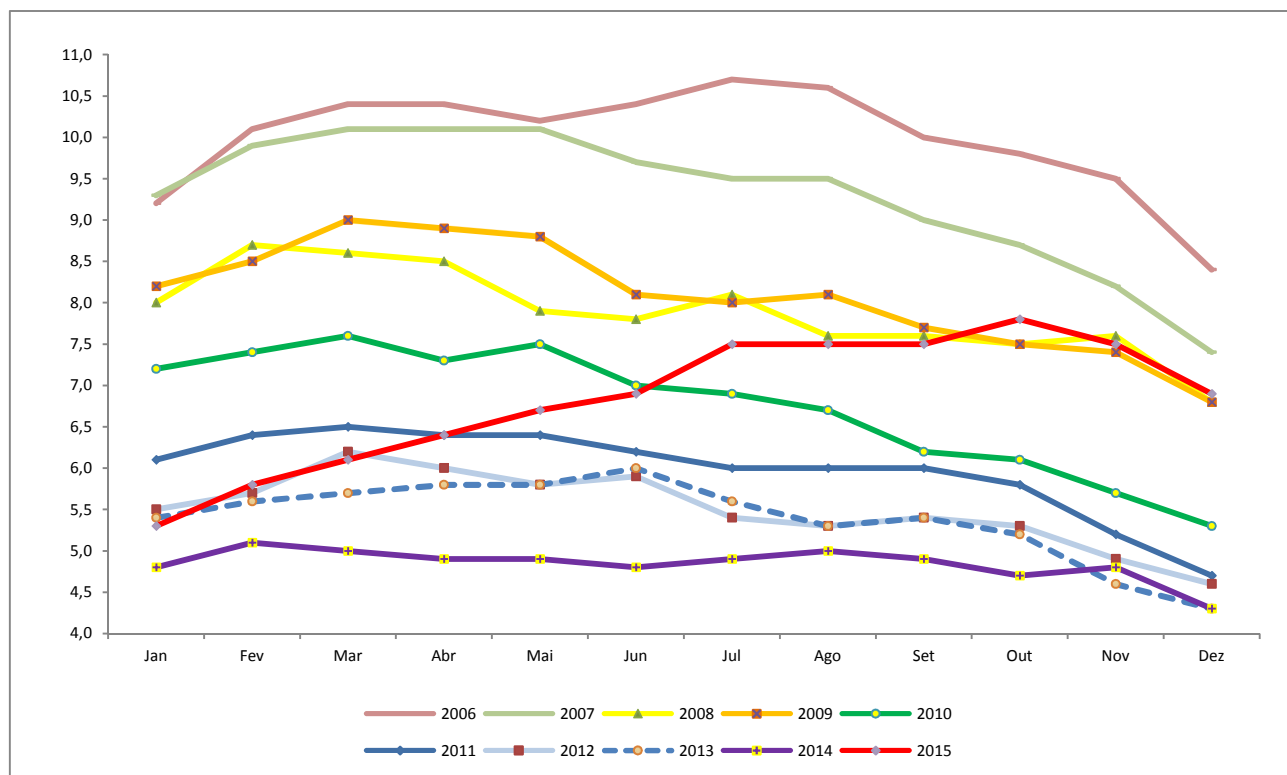
## 2.1.2 Nível de Emprego e Salários

Em 2015, observou-se sensível aumento da taxa de desocupação, sobretudo nos primeiros sete meses do ano. A partir de outubro, registrou-se pequena recuperação no mercado de trabalho. Assim, a taxa do emprego formal em 2015, segundo dados do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados – Caged, elaborado pelo Ministério do Trabalho e Emprego – MTE, revela que foram perdidos 1,54 milhão de postos de trabalho com carteira assinada.

As taxas de desemprego registradas mensalmente ao longo de 2015, de acordo com a Pesquisa Mensal de Emprego (PME), elaborada pelo IBGE, registram persistente aumento, conforme o gráfico adiante. A proporção de desocupados entre os economicamente ativos, ao longo de 2015, demonstra que o nível de desemprego iniciou o exercício com taxas inferiores às do início de 2013, porém, à medida que o ano de 2015 avançava, a taxa de desocupação aumentava, atingindo em outubro valores superiores aos dos anos de 2008 e 2009. Percebe-se a atipicidade da taxa de desocupação em 2015 relativamente aos demais anos, devido a sua tendência crescente. Nos últimos dois meses de 2015, a taxa se reduziu, a exemplo dos demais exercícios, encerrando o ano em 6,9%.



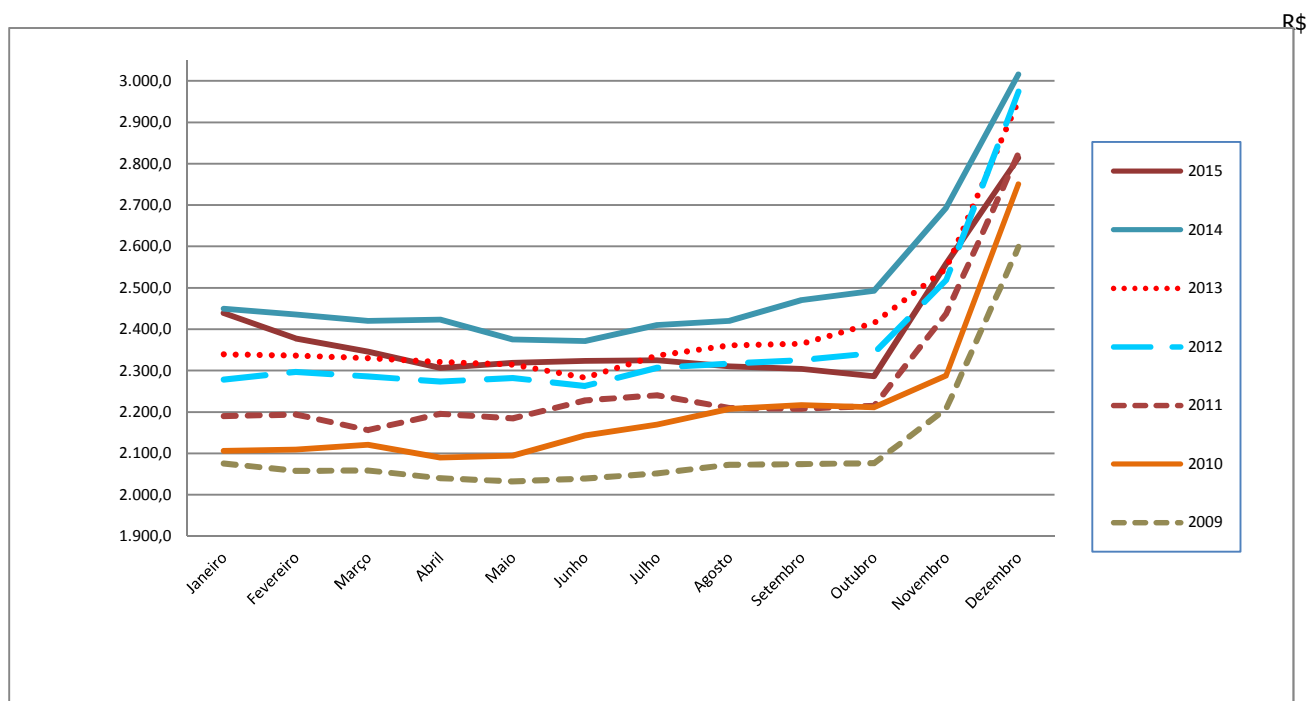
**Taxa de Desocupação (%)**



Fonte: IBGE.

Os rendimentos médios reais mensais efetivamente recebidos pelos trabalhadores ao longo de 2015 demonstram significativa perda de poder aquisitivo. Como pode ser observado no gráfico a seguir, os valores dos rendimentos médios reais a cada início de ano sempre se situaram em patamares superiores, mas em 2015 o valor do rendimento retroagiu a níveis inferiores aos de 2014, e continuou a se reduzir até outubro, voltando a se elevar posteriormente. O rendimento médio real recebido em dezembro de 2015 (R\$ 2.813,90) foi 6,7% inferior ao verificado em dezembro de 2014 (R\$ 3.016,00), se aproximando do recebido em dezembro de 2011 (R\$ 2.825,60).

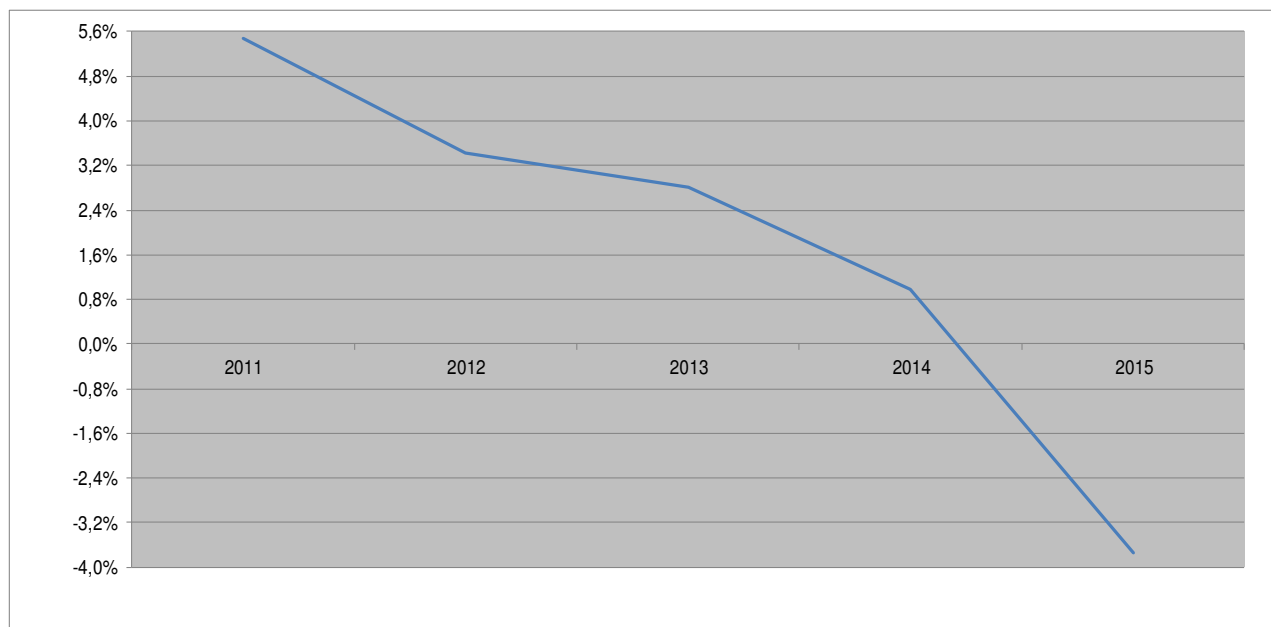
**Rendimento Médio Real Mensal – 2009 a 2015**



Fonte: IBGE.

Segundo dados do Caged, o saldo do registro dos trabalhadores contratados e demitidos, com carteira assinada, nos doze meses encerrados em dezembro de 2015, foi negativo em 1,54 milhão de pessoas, um declínio de 3,74% comparado ao total de vagas existentes em dezembro de 2014. Essa perda de postos de trabalho é superior aos 1,51 milhão de vagas criadas em 2013 e 2014.

**Evolução do Emprego Formal – saldo em 12 meses**



Fonte: Caged.

Os setores responsáveis pela queda da maioria dos postos de trabalho foram: Indústria de Transformação (-608,9 mil vagas), Construção Civil (-416,9 mil vagas), Serviços (-276,0 mil vagas), e Comércio (-218,65 mil vagas de trabalho), conforme tabela abaixo.

**Evolução do Emprego Formal – Setores da Economia – 2015**

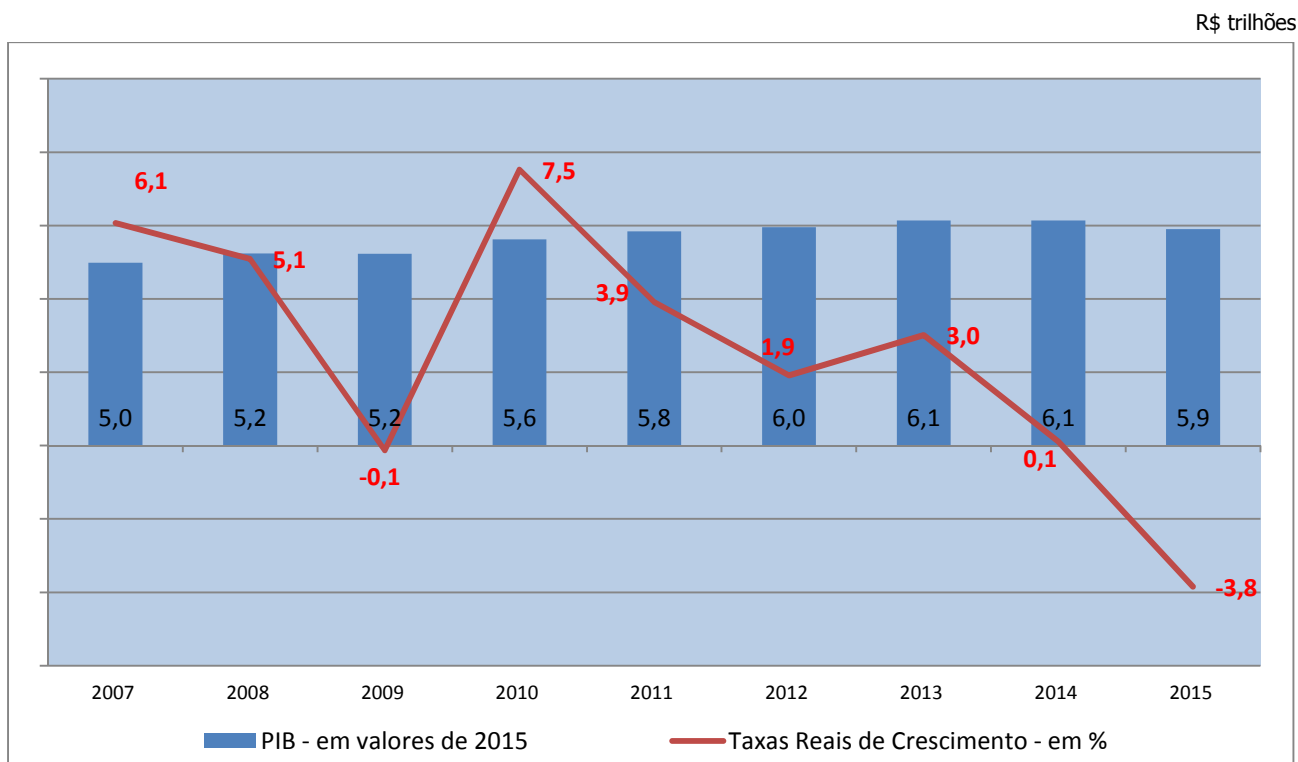
| <b>Tipo de Atividade</b>                  | <b>Nº de empregos formais (saldo)</b> | <b>Variação %</b> |
|-------------------------------------------|---------------------------------------|-------------------|
| Indústria de Transformação                | -608.878                              | -7,41             |
| Construção Civil                          | -416.959                              | -13,60            |
| Serviços                                  | -276.054                              | -1,58             |
| Comércio                                  | -218.650                              | -2,32             |
| Extrativa Mineral                         | -14.039                               | -6,33             |
| Administração Pública                     | -9.238                                | -1,03             |
| Serviços Industriais de Utilidade Pública | -8.374                                | -1,99             |
| Agropecuária                              | 9.821                                 | 0,63              |
| <b>Brasil</b>                             | <b>-1.542.371</b>                     | <b>-3,74</b>      |

Fonte: Caged.

### 2.1.3 Produto Interno Bruto

O PIB em 2015 totalizou R\$ 5.904,33 bilhões, com variação negativa de 3,8%, em termos reais (descontada a inflação), em relação ao PIB de 2014. Essa variação negativa foi a maior da série histórica mais recente, iniciada pelo IBGE em 1996. Se a comparação se der com a série anterior, o desempenho é o pior desde 1990, quando o recuo chegou a 4,3%.

As taxas de variação acumulada em quatro trimestres, ao longo de 2015, apresentam uma perspectiva de contração da economia cada vez mais intensa, com taxa de 1,2% negativa no primeiro trimestre, 1,7% negativa no segundo, 2,5% negativa no terceiro, encerrando o ano com taxa de 3,8% negativa. Considerada a variação semestral, o 2º semestre de 2015 apresentou queda de 5,2% sobre o semestre anterior.

**Produto Interno Bruto – 2007 a 2015**


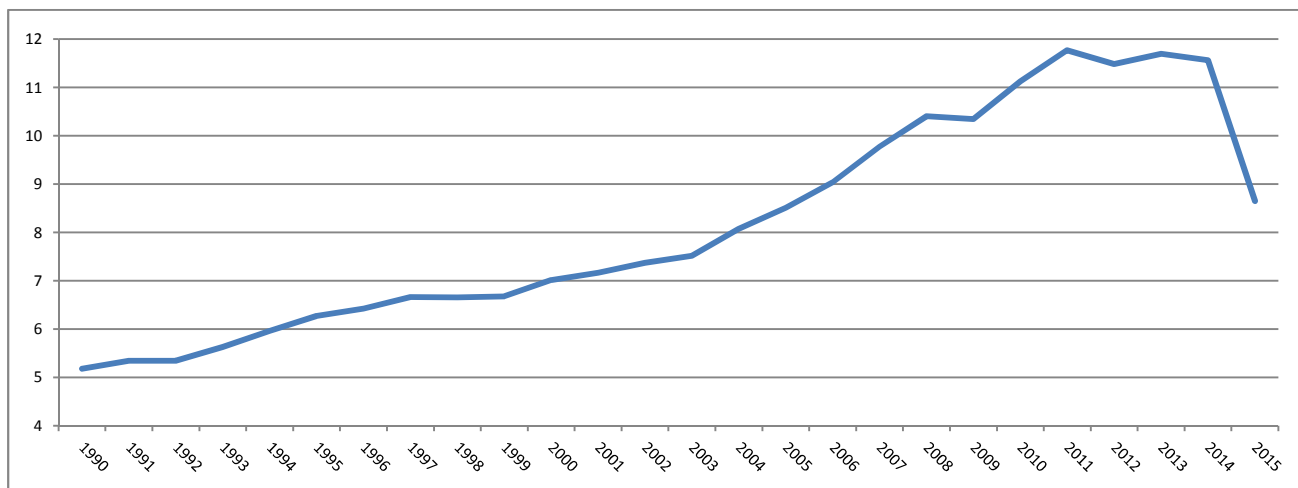
Fonte: IBGE.

Nota: PIB em valores constantes de 2015.

O valor do PIB *per capita* recuou, em termos reais, 4,6% em relação a 2014, segundo estimativas populacionais do IBGE, passando a registrar o valor de R\$ 28.876,00, em valores correntes. Em dólares, tendo em vista a desvalorização acentuada do Real, o PIB *per capita* registrou o valor de US\$ 8,65 mil.

### PIB *per capita* - paridade do poder de compra

US\$ milhares



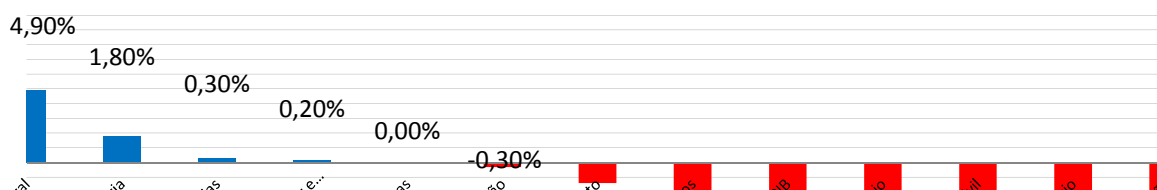
Fonte: IBGE.

Entre os países que compõem o G20, o crescimento do PIB do Brasil ficou em último lugar, atrás inclusive da Rússia, com 3,7% de retração, que ao longo de 2015 enfrentou conflito com a Ucrânia, sofreu retaliações dos países ocidentais, tornando-se inclusive um país considerado de alto risco pelos investidores estrangeiros, e que teve ainda perda de receita de exportações em virtude da queda do preço do petróleo. No grupo dos Brics (Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul), que reúne as maiores economias emergentes do mundo, a variação do PIB do Brasil ficou abaixo dos índices de Índia (7,3%), China (6,9%), e África do Sul (1,3%). Na Europa, a Espanha cresceu 3,2%, Reino Unido, 2,2%, Alemanha, 1,5%, França, 1,1%, e Itália, 0,8%. O PIB dos Estados Unidos cresceu 2,5%, e o do Canadá, 1,2%.

O PIB do Brasil em 2015 – R\$ 5.904,33 bilhões – refere-se à soma do valor adicionado a preços básicos, no montante de R\$ 5.055,37 bilhões, com o valor dos impostos sobre produtos líquidos de subsídios, de R\$ 848,96 bilhões. Entre as atividades que compõem o valor adicionado, duas tiveram desempenho negativo – Indústria, com redução de 6,2%, e Serviços, com decréscimo de 2,7%. A atividade de Agropecuária reagiu positivamente, encerrando 2015 com 1,8% de crescimento.

Ao se considerar os subsetores do PIB, verifica-se que a Indústria de Transformação, com a maior participação na atividade industrial (11,4%), registrou contração de 9,7% em 2015, em função da redução de volume da indústria automotiva, e da fabricação de equipamentos, máquinas em geral, alimentos e bebidas, artigos têxteis, aparelhos eletrônicos e equipamentos de informática. O subsetor Extrativa Mineral, por outro lado, teve variação positiva de 4,9%, com o aumento da extração de petróleo e gás natural e ainda pelo crescimento da extração de minérios ferrosos, mas sua participação na atividade é de apenas 2,1%. Construção recuou 7,6%, com participação de 6,4%. Comércio, pertencente à atividade Serviços, em que possui participação de 12,3% em 2015, recuou 8,9%. Transporte, Armazenagem e Correio, também parte da atividade Serviços, com participação de 4,2% em 2015, sofreu contração de 6,5%.

### PIB e Subsetores – 2015 (%)



Fonte: IBGE.

**Taxa Acumulada de Crescimento do PIB**  
**Varição em volume em relação ao mesmo período do ano anterior (%)**

| <b>Setor de Atividade</b>                | <b>2014.IV</b> | <b>2015.I</b> | <b>2015.II</b> | <b>2015.III</b> | <b>2015.IV</b> |
|------------------------------------------|----------------|---------------|----------------|-----------------|----------------|
| <b>Agropecuária</b>                      | <b>2,1</b>     | <b>1,9</b>    | <b>2,7</b>     | <b>2,1</b>      | <b>1,8</b>     |
| <b>Indústria</b>                         | <b>-0,9</b>    | <b>-3,0</b>   | <b>-3,8</b>    | <b>-4,7</b>     | <b>-6,2</b>    |
| Extrativa Mineral                        | 8,6            | 10,1          | 10,2           | 8,7             | 4,9            |
| Transformação                            | -3,9           | -5,9          | -6,3           | -8,2            | -9,7           |
| Eletricidade, gás, água e limpeza urbana | -2,6           | -5,4          | -4,9           | -2,9            | -1,4           |
| Construção Civil                         | 0,9            | -5,0          | -7,2           | -6,9            | -7,6           |
| <b>Serviços</b>                          | <b>0,4</b>     | <b>-0,5</b>   | <b>-1,0</b>    | <b>-1,6</b>     | <b>-2,7</b>    |
| Comércio                                 | -1,2           | -3,3          | -4,3           | -6,1            | -8,9           |
| Transporte, armazenagem e correio        | 2,1            | -0,2          | -1,3           | -3,8            | -6,5           |
| Serviços de informação                   | 4,7            | 4,1           | 2,9            | 1,1             | -0,3           |
| Intermediação Financeira                 | 0,4            | -0,0          | 0,2            | 0,5             | 0,2            |
| Atividades imobiliárias e aluguel        | 0,9            | 0,5           | 0,6            | 0,5             | 0,3            |
| Outros Serviços                          | 0,4            | -0,4          | -1,2           | -1,9            | -2,8           |
| Administração, saúde e educação públicas | -0,1           | -0,2          | -0,2           | 0,1             | -0,0           |
| <b>PIB</b>                               | <b>0,1</b>     | <b>-1,2</b>   | <b>-1,7</b>    | <b>-2,5</b>     | <b>-3,8</b>    |

Fonte: IBGE.

Nota: dados preliminares – 4º Trimestre de 2015.

A despesa de consumo das famílias teve queda de 4,0% em 2015, resultado bem abaixo do verificado em 2014, que registrou crescimento de 1,3%. Desde 2004 e até 2011, o crescimento da despesa de consumo das famílias foi igual ou superior a 3,5%, influenciada pelas transferências de renda, crédito farto proveniente principalmente dos bancos públicos, aumento em termos reais da massa salarial, e inflação sob controle. Na conjuntura atual, verifica-se redução do rendimento médio real do trabalhador, que passou de R\$ 3.016,00 em dezembro de 2014 para R\$ R\$ 2.813,90 em dezembro de 2015, combinada com redução de 1,5 milhão de vagas de emprego, o que reduz significativamente a massa salarial. Aliada a esse cenário, tem-se elevação dos níveis dos preços dos alimentos, bens e serviços, bem como das taxas de juros, além de desvalorização da taxa de câmbio, encarecendo o consumo de insumos e produtos importados. Ao se analisar a evolução trimestral do consumo das famílias, verifica-se que a despesa no quarto trimestre de 2015 em relação ao mesmo período do ano anterior foi ainda pior, com diminuição de 6,8%. Esse resultado demonstra que o consumo das famílias vem se reduzindo há quatro trimestres consecutivos.

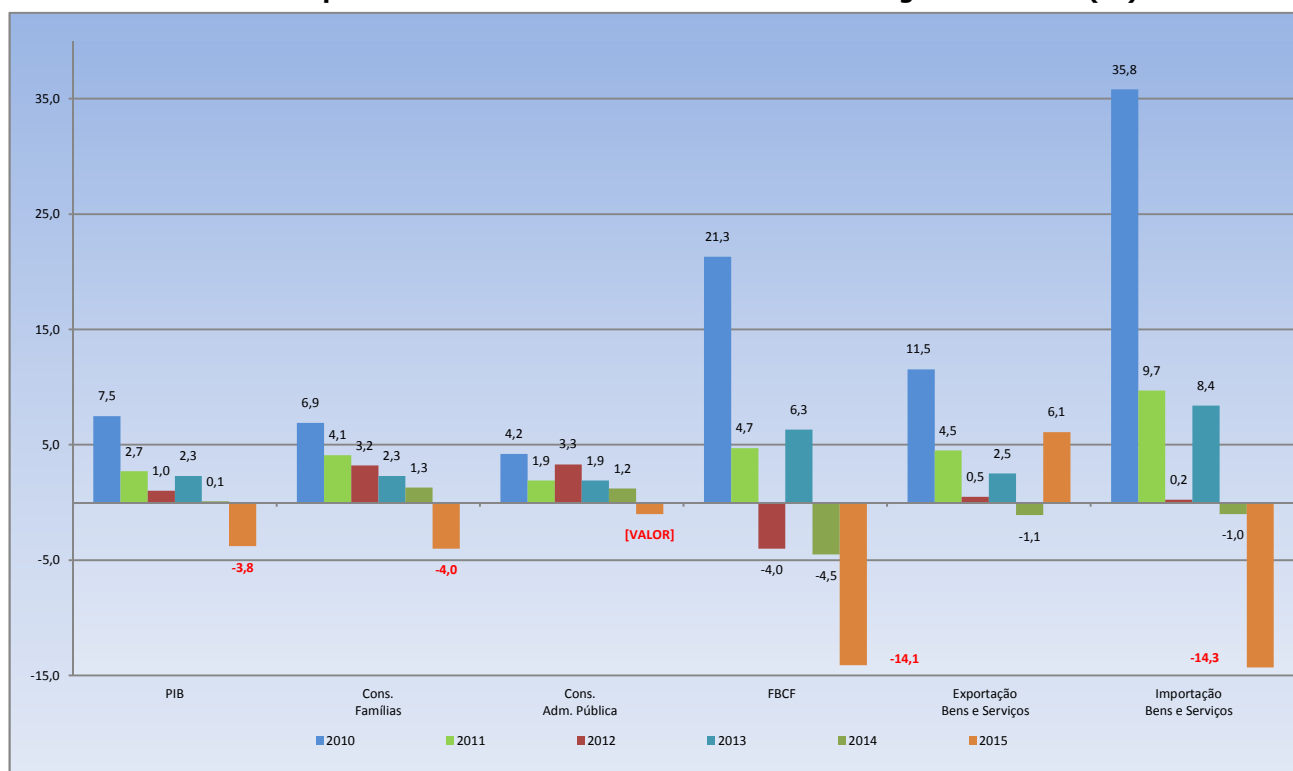
A despesa do consumo da administração pública também sofreu significativa redução. O crescimento observado no encerramento de 2014, na comparação anual, embora modesto, de 1,2%, não se sustentou, resultando em redução de 1,0% no encerramento de 2015. Se a ótica de análise for



trimestral, percebe-se que no último trimestre de 2015 o consumo da administração pública continuou a ceder, apresentando redução de 2,9%, comparado ao trimestre final de 2014.

A Formação Bruta de Capital Fixo (FBCF), que em 2014 já tinha experimentado queda de 4,5%, em 2015 recuou 14,1%, em função, principalmente, da redução da produção interna de máquinas e equipamentos (30,5% de participação na FBCF e queda de 26,5%), e também por influência do baixo desempenho do setor da construção civil (55,5% de participação e queda de 8,5%). A comparação do volume da FBCF no último trimestre de 2015 com o último de 2014 mostra redução ainda maior, de 18,5%. As exportações em 2015 recuaram 6,1% (queda de 1,1% em 2014) e as importações tiveram queda de 14,3% (queda de 1,0% em 2014).

**PIB - Componentes da Demanda – Taxa acumulada ao longo de cada ano (%)**

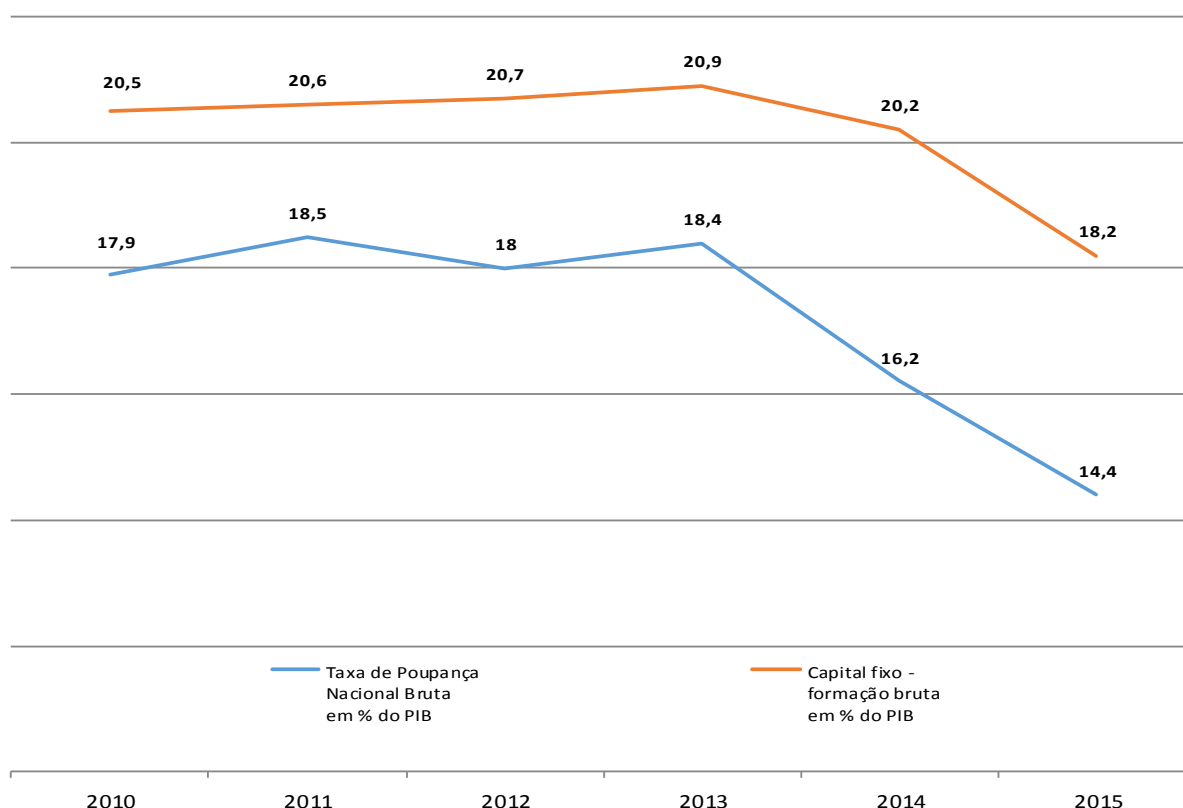


Fonte: IBGE.

Nota: dados preliminares – 4º Trimestre de 2015. Dados dos anos anteriores a 2014 não consideram a mudança metodologia do IBGE.

### 2.1.4 Poupança Nacional Bruta e Investimento

A taxa de poupança nacional bruta em relação ao PIB foi de 14,4% em 2015, abaixo da taxa observada em 2014, de 16,2%. A taxa de investimento (capital fixo – formação bruta) registrada em 2015 foi de 18,2%, também inferior à verificada em 2014, de 20,2%.

**Taxa de Poupança e de Investimento (% do PIB)**


Fonte: IBGE.

### 2.1.5 Carga Tributária Nacional

A estimativa da carga tributária corresponde à razão entre o total dos tributos arrecadados pelas três esferas de governo (União, estados e municípios) e o PIB, calculado pelo IBGE, de acordo com o novo Sistema de Contas Nacionais (SCN 2010).

A estimativa da carga tributária entre 2010 e 2015 foi elaborada pela Secretaria do Tesouro Nacional, baseada em metodologia advinda dos Acordos de Cooperação Técnica 17/2013 e 1/2015 celebrados entre a STN e o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), e encaminhada ao TCU por meio da Nota Técnica Conjunta 3/2016/CESF/STN, de 31/3/2016.

A fonte de informação utilizada para apuração dos valores federais foi o sistema Tesouro Gerencial. As principais fontes utilizadas para apuração dos valores estaduais foram: (i) os balanços anuais e relatórios resumidos de execução orçamentária (RREOs) dos governos subnacionais, especificamente o Balanço Orçamentário; (ii) o Demonstrativo da Receita Corrente Líquida e o Demonstrativo do Resultado Primário. Esses relatórios foram extraídos do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi). No caso dos valores municipais, as principais fontes de informação utilizadas para apuração também foram os balanços anuais e os RREOs. As lacunas na base dos RREOs foram preenchidas com a imputação dos dados faltantes a partir da construção de séries encadeadas para grupos de municípios com características socioeconômicas similares.

Nos cálculos realizados nesta análise, adota-se o critério de carga tributária bruta, que considera as receitas tributárias sem deduções das transferências ao setor privado da economia, como subsídios,

benefícios da seguridade social e saques do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). Quando são feitas essas deduções, obtém-se a carga tributária líquida.

A estimativa da carga tributária brasileira em 2015 foi de 32,71% do PIB, com discreto aumento em relação a 2014 (0,28 p.p. do PIB), conforme tabela a seguir.

**Carga Tributária Bruta – 2010 a 2015**

% do PIB

|                            | 2010   | 2011   | 2012   | 2013   | 2014   | 2015   |
|----------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| <b>Governo Federal</b>     | 21,86% | 22,81% | 21,85% | 21,89% | 21,47% | 21,54% |
| <b>Governos Estaduais</b>  | 8,70%  | 8,59%  | 8,66%  | 8,71%  | 8,75%  | 8,84%  |
| <b>Governos Municipais</b> | 1,94%  | 2,00%  | 2,07%  | 2,08%  | 2,21%  | 2,33%  |
| <b>Carga Total</b>         | 32,50% | 33,40% | 32,57% | 32,68% | 32,43% | 32,71% |

Fontes: Tesouro Gerencial e Siconfi.

Em valores nominais, os tributos arrecadados em 2015 cresceram em todas as esferas, cujo montante ficou 4,73% acima do valor arrecadado em 2014, conforme tabela a seguir.

**Carga Tributária Bruta – 2014 e 2015**

R\$

|                            | 2014              | 2015              | Var %  |
|----------------------------|-------------------|-------------------|--------|
| <b>Governo Federal</b>     | 1.221.001.465.682 | 1.271.872.726.820 | 4,17 % |
| <b>Governos Estaduais</b>  | 497.636.958.193   | 522.179.068.157   | 4,93 % |
| <b>Governos Municipais</b> | 125.529.822.582   | 137.291.634.187   | 9,37 % |
| <b>Carga Total</b>         | 1.844.168.246.457 | 1.931.343.429.165 | 4,73 % |

Fontes: Tesouro Gerencial e Siconfi.

A tabela seguinte apresenta os valores de 2014 corrigidos pelo IPCA de 2015, que foi de 10,67%, objetivando retirar o efeito inflacionário. Como esse índice foi superior à variação nominal da arrecadação observada, a carga tributária, em termos reais, caiu 5,37% em relação a 2014, conforme observa-se a seguir.

**Carga Tributária Bruta – 2014 e 2015**

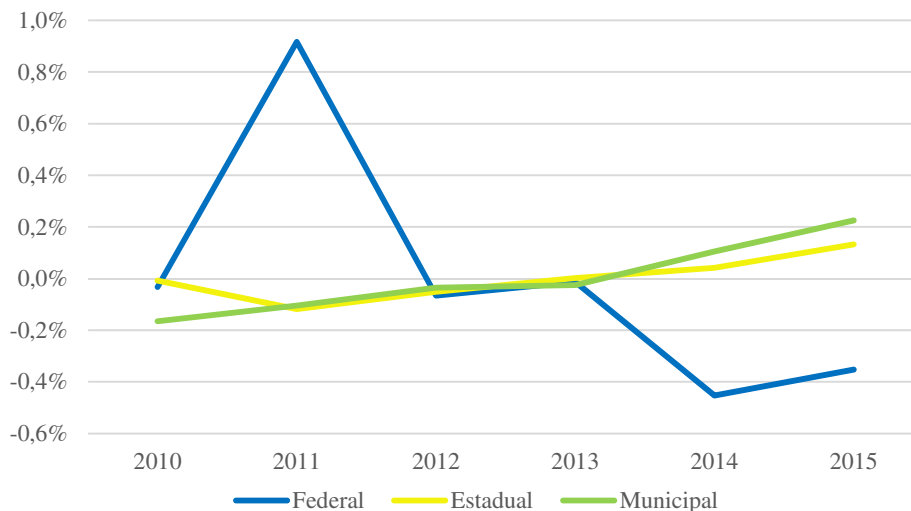
R\$ (a preços de 2015)

|                            | 2014              | 2015              | Var %   |
|----------------------------|-------------------|-------------------|---------|
| <b>Governo Federal</b>     | 1.351.282.322.071 | 1.271.872.726.820 | -5,88 % |
| <b>Governos Estaduais</b>  | 550.734.821.632   | 522.179.068.157   | -5,19 % |
| <b>Governos Municipais</b> | 138.923.854.652   | 137.291.634.187   | -1,17 % |
| <b>Carga Total</b>         | 2.040.940.998.354 | 1.931.343.429.165 | -5,37 % |

Fontes: Tesouro Gerencial e Siconfi.

Constatou-se que a carga tributária apresentou queda real em todas as esferas. Os municípios tiveram queda real de 1,17%. A União e os estados tiveram quedas reais superiores a 5%.

Além da queda real ocorrida entre 2014 e 2015, a evolução ao longo dos anos apresenta aspectos importantes a serem analisados. Como os valores observados da carga tributária das esferas governamentais apresentam pequena variação a cada ano, elaborou-se o gráfico a seguir contendo as diferenças, em pontos percentuais, em relação à média do período de 2010 a 2015. Neste gráfico, o eixo horizontal referente a 0,0% representa a média da arrecadação de cada esfera. Dessa forma, pode-se observar que as cargas tributárias dos estados e municípios cresceram ao longo do período, com exceção de 2011, quando houve queda na arrecadação dos estados. Em contrapartida, a arrecadação da União só ficou acima da média, em termos percentuais, em 2011. Em 2014 e 2015, a arrecadação da União ficou bem abaixo do percentual médio do período.

**Carga Tributária – Diferença em p.p. em relação à média observada no período**


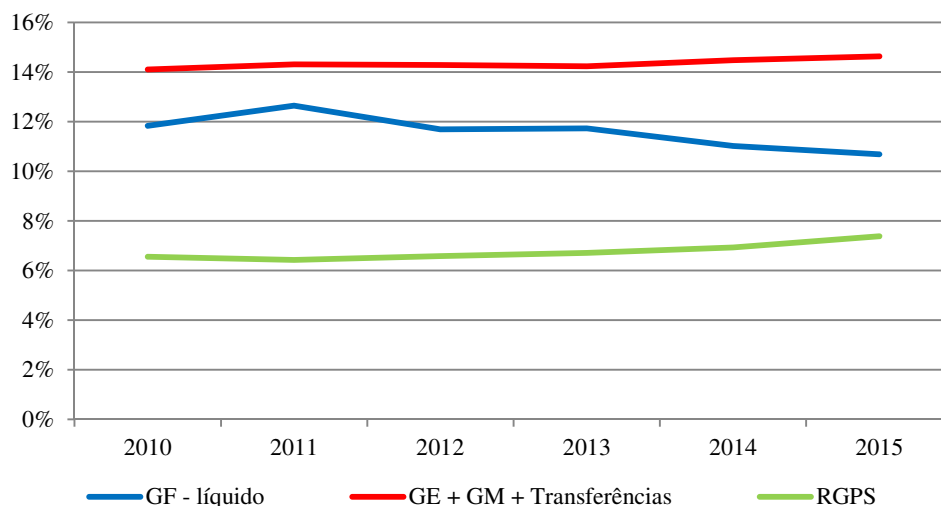
Fontes: Tesouro Gerencial e Siconfi.

Para fins de análise comparativa da carga tributária que cabe à União com aquela do conjunto dos estados e municípios, a carga tributária bruta foi redistribuída de forma a evidenciar a carga tributária disponível a cada esfera: (i) a carga tributária disponível à União corresponde à sua carga tributária bruta sem os valores das transferências a estados e municípios e sem os valores dos benefícios pagos pelo Regime Geral de Previdência Social (RGPS); (ii) a carga tributária disponível aos estados e municípios corresponde à carga tributária bruta dos estados somada à dos municípios e às transferências da União a estados e municípios; (iii) para completar o total da carga tributária bruta foram destacados os valores dos benefícios pagos pelo RGPS.

Os valores dos benefícios pagos pelo RGPS e das transferências da União a estados e municípios foram obtidos do Relatório do Resultado do Tesouro Nacional, publicado pela STN. As transferências consistem dos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios (FPE e FPM), IPI-Exportação, Fundos Constitucionais, Contribuição do Salário Educação, Compensações Financeiras, Cide Combustíveis e outras.

**Carga Tributária Disponível – 2010 a 2015**

% do PIB



Fontes: STN e Siconfi.

Nota: GF – Grupo Federal, GE – Grupo Estadual e GM – Grupo Municipal.

Como se pode observar, a carga tributária disponível à União atingiu um pico em 2011 e teve quedas em 2012, 2014 e 2015. Os benefícios do RGPS só caíram em 2011 e cresceram no restante do período analisado. A comparação entre essas duas curvas mostra que a arrecadação da União não tem sido suficiente para compensar o crescimento dos benefícios do RGPS. Já o comportamento da arrecadação tributária disponível ao conjunto dos estados e municípios cresceu ligeiramente em 2011, ficou relativamente estável entre 2012 e 2013 e voltou a crescer em 2014 e 2015. Outra observação é de que a carga tributária disponível para estados e municípios foi superior em quase 4 p.p. à carga tributária disponível para a União em 2015.

Ante o exposto, constata-se os seguintes aspectos sobre o comportamento da carga tributária:

- a) A carga tributária brasileira em 2015 correspondeu a 32,71% do PIB, com discreto aumento de 0,28 p.p. em relação a 2014;
- b) O aumento de 0,28 p.p. da carga tributária em percentagem do PIB entre 2014 e 2015 não foi suficiente para compensar a queda do PIB de 3,85% no período;
- c) A carga tributária disponível à União vem caindo desde 2011, sendo insuficiente para compensar o crescimento dos benefícios do RGPS;
- d) A carga tributária disponível aos estados e municípios vem crescendo desde 2013, ficando 4 p.p. acima da carga tributária disponível à União em 2015.

## **2.2 Política Macroeconômica**

### **2.2.1 Política Fiscal**

No que tange às metas fiscais, a Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2015 (LDO 2015), Lei 13.080/2015, estabeleceu a meta de resultado primário para a União em R\$ 55,3 bilhões, integralmente atribuída aos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, uma vez que a meta para o Programa de Dispêndios Globais (PDG) foi nula, com base no art. 2º da LDO 2015. Ainda com base no referido artigo, a LDO estabeleceu inicialmente uma meta de R\$ 66,3 bilhões (1,1% do PIB) para o setor público consolidado, sendo R\$ 55,3 bilhões (0,95% do PIB) de responsabilidade do Governo Central.

Com a forte deterioração do nível de atividade econômica ao longo do exercício de 2015 e a decorrente redução da arrecadação de impostos e contribuições, além do crescimento das despesas obrigatórias, o governo foi obrigado a sugerir a revisão da meta fiscal para 2015 em meados e no final do referido exercício financeiro. Em meados de julho de 2015, conforme o Relatório Anual da Dívida Pública Federal de 2015, os resultados primários para o triênio foram alterados para 0,15%, 0,7% e 1,3% do PIB, respectivamente para 2015, 2016 e 2107.

Ainda com base no Relatório Anual da Dívida Pública Federal de 2015, à medida que a economia se deteriorava, o alcance do objetivo fiscal proposto em julho de 2015 se mostrava menos provável. Ressalte-se ainda a necessidade de pagamento dos passivos conhecidos como “pedaladas fiscais” que foram objeto do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, também como reflexo do resultado fiscal esperado. Nesse contexto, uma nova meta fiscal foi aprovada pelo Congresso Nacional em dezembro de 2015, que permitiu um déficit de até R\$ 48,9 bilhões para o setor público, sendo o Governo Central autorizado a realizar déficit de até R\$ 119,9 bilhões (2% do PIB), quando realizada a quitação daqueles passivos.



Uma análise mais detalhada quanto ao cumprimento das metas fiscais consta do item 3.5.5 deste Relatório.

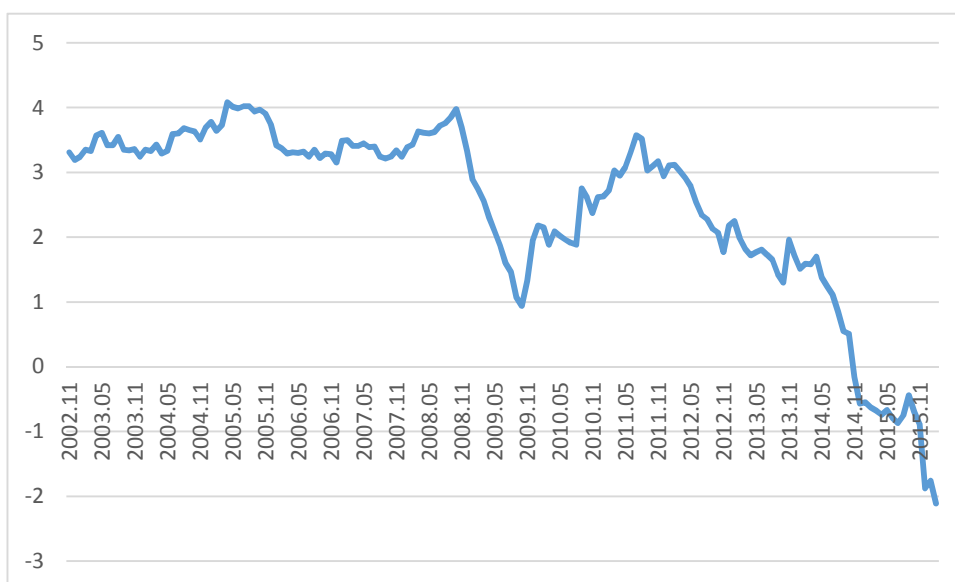
A evolução do indicador fiscal relativo ao resultado primário do setor público como proporção do PIB é evidenciada a seguir com dados mensais de novembro de 2002 a fevereiro de 2016. O resultado primário é definido pela diferença entre o total das receitas públicas (excluídas as de natureza financeira) e total das despesas públicas (excluídos os juros da dívida pública). Nesse sentido, um resultado positivo significa superávit e um resultado negativo, déficit.

Pode-se observar que a série temporal do resultado primário do setor público mostra três fases distintas da política fiscal no período considerado. A primeira fase representa o comprometimento da política fiscal com o equilíbrio das contas públicas. Nota-se que, do final do exercício de 2002 até dezembro de 2008, o superávit primário flutuou entre aproximadamente 3% e 4% do PIB. Com o impacto da crise do *subprime* que atingiu o Brasil mais fortemente no final de 2008 e durante 2009, observa-se o resultado da política fiscal anticíclica que, em janeiro de 2009, já alcançava um superávit primário inferior a 3% do PIB, no valor de 2,89%. Em outubro de 2009, o superávit primário alcançou seu menor valor nessa segunda fase, com 0,94% do PIB. A partir daí, houve uma recuperação temporária até julho de 2011, quando o superávit primário alcançou 3,57% do PIB.

Na terceira fase, observa-se uma redução do superávit primário, que passa de 3,52% em agosto de 2011 para o primeiro déficit primário, no valor de 0,16% em novembro de 2014, até alcançar um déficit ainda mais elevado, no valor de 1,88% do PIB em dezembro de 2015. A piora dos resultados fiscais mês a mês na terceira fase põe em risco a sustentabilidade fiscal da economia brasileira. Pode-se observar ainda a tendência de alta no início de 2016, quando em janeiro e fevereiro os déficits primários já alcançam 1,76% e 2,11% do PIB, respectivamente.

**Resultado Primário do Setor Público – sem desvalorização cambial – 2002 a 2016**

% do PIB



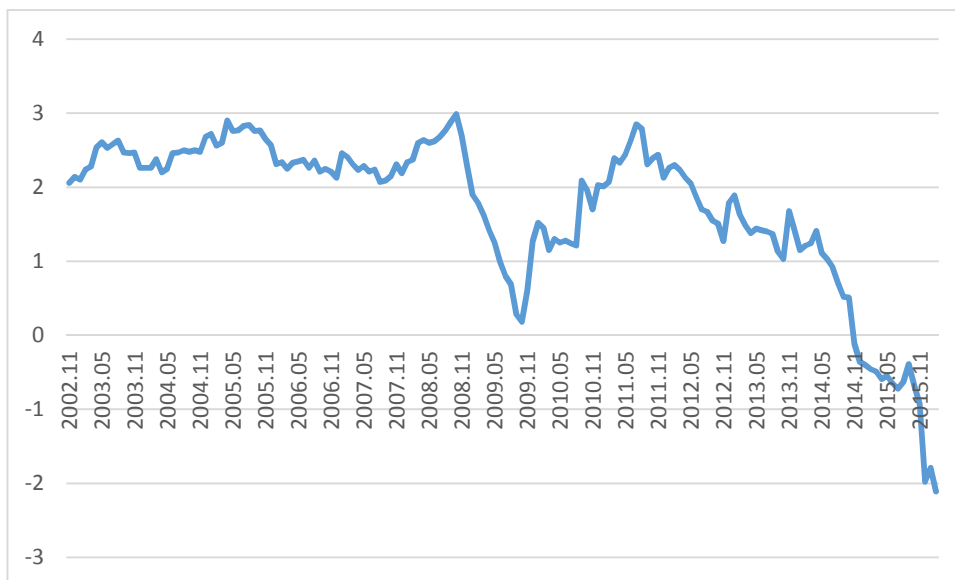
Fonte: Ipea.

Como se pode observar no gráfico apresentado a seguir, a evolução do indicador fiscal relativo ao resultado primário do governo federal e do Banco Central como proporção do PIB com dados mensais de novembro de 2002 a fevereiro de 2016 é muito similar ao gráfico anterior. Pode-se notar que a partir de agosto de 2011 há uma piora do resultado primário, que alcança um déficit de 1,98% do PIB em

dezembro de 2015. Em fevereiro de 2016, o déficit primário já alcança 2,11% do PIB. Dessa forma, fica claro que o desajuste fiscal ocorreu na esfera da União.

### **Resultado Primário do Governo Federal e Banco Central – sem desvalorização cambial – 2002 a 2016**

% do PIB



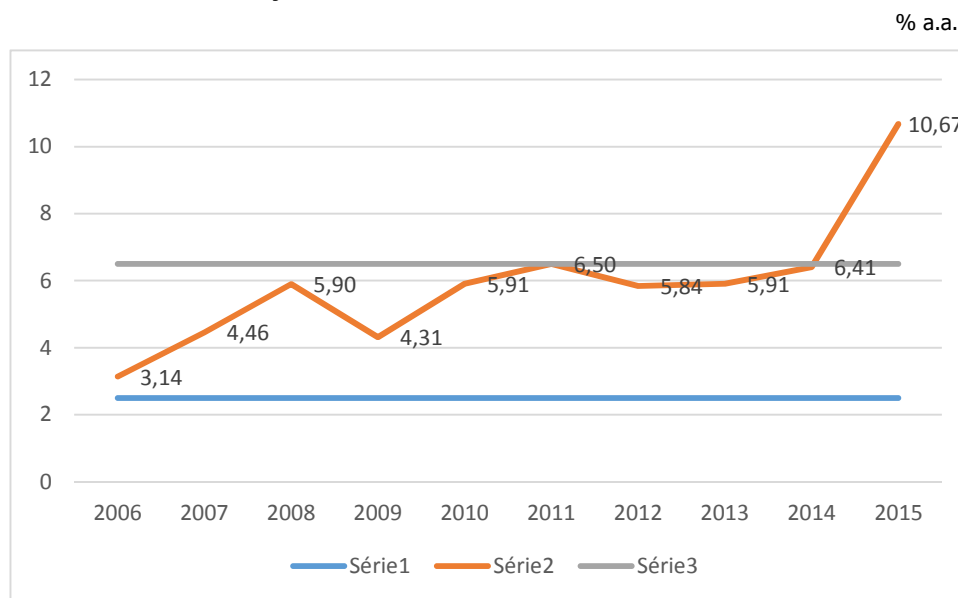
Fonte: Ipea.

## **2.2.2 Política Monetária**

A análise tradicional de execução de uma política pública em um ambiente de incerteza distingue objetivos, instrumentos, metas intermediárias e indicadores de política. Os objetivos são os fins últimos da política econômica, tais como inflação e desemprego ou o comportamento do produto. Os instrumentos são as variáveis que os formuladores de política podem controlar diretamente, tais como as operações de mercado aberto, as exigências de reservas requeridas dos bancos comerciais pela autoridade monetária, as alíquotas de tributos e as compras governamentais. As metas intermediárias, por sua vez, tais como o comportamento da inflação, permitem aferir a eficácia dos instrumentos. Por último, a avaliação da eficácia da autoridade monetária pelo público depende de quão próximo do centro da meta estipulada ficou a inflação, e de seus impactos sobre a estabilização da produção. Nesse sentido, a meta inflacionária para 2015 foi de 4,50% a.a., com intervalo de tolerância de menos 2 p.p. e de mais 2 p.p.

Conforme estabelece o art. 4º do Decreto 3.088/1999, considera-se que a meta foi cumprida quando a variação acumulada da inflação, relativa ao período de janeiro a dezembro, situar-se na faixa do seu respectivo intervalo de tolerância.

Encerrado o ano de 2015, o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), calculado pelo IBGE e utilizado para aferição do cumprimento da meta, alcançou 10,67% a.a., índice 6,17 p.p. acima do centro da meta (4,5%) e 4,17 p.p. acima do limite superior (6,5%). Dessa forma, a meta para 2015 não foi alcançada, uma vez que a inflação se situou acima do limite superior estabelecido pelo Conselho Monetário Nacional (CMN) por meio da Resolução 4.237/2013.

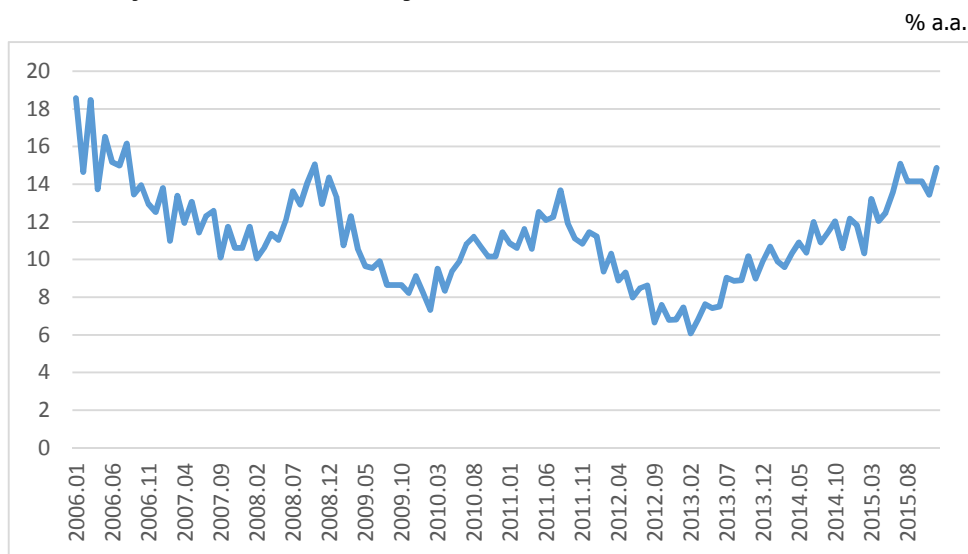
**Taxa de Inflação e Intervalo de Tolerância – 2006 a 2015**


Fonte: Ipea.

Nota: Série 1 – Limite Inferior da Meta; Série 2 – Taxas de Inflação Anual; Série 3 – Limite Superior da Meta.

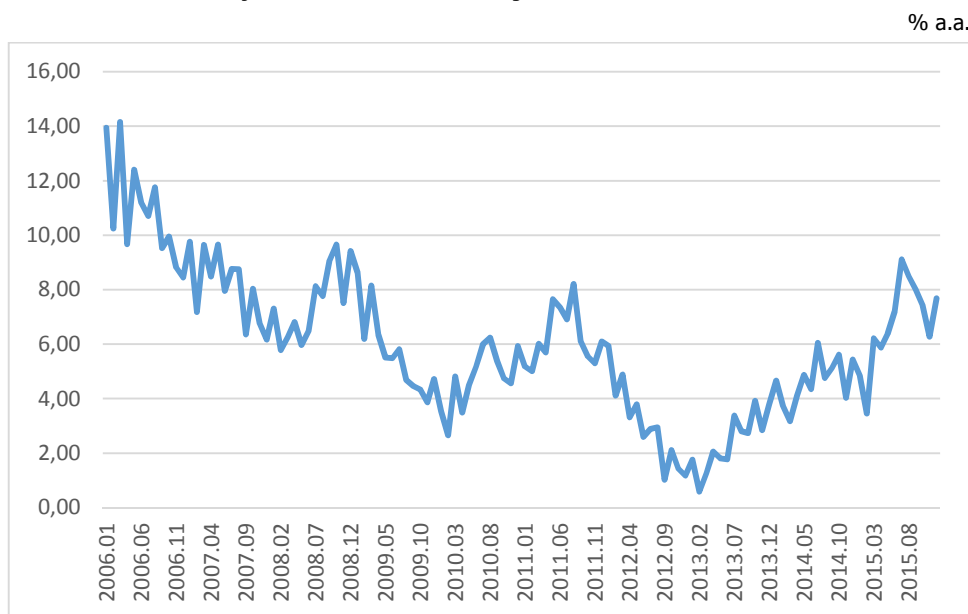
Por meio do Aviso 1/2016-BCB, o presidente do Banco Central do Brasil, Alexandre Tombini, cumpriu o rito estabelecido no parágrafo único do art. 4º do Decreto 3.088/1999, segundo o qual o presidente do Bacen deve divulgar publicamente as razões do descumprimento da meta de inflação, por meio de carta aberta ao ministro da Fazenda, descrevendo de forma detalhada as causas do descumprimento, as providências para assegurar o retorno da inflação aos limites estabelecidos e o prazo no qual se espera que as providências produzam efeito.

Com base no gráfico a seguir, observa-se que a partir de agosto de 2011 a taxa de juros rompeu a tendência de alta iniciada em 2010, e o Bacen passou a implementar uma política monetária expansionista até fevereiro de 2013. A partir daí a autoridade monetária mostra uma nova tendência de alta, indicando uma política mais restritiva. Os efeitos da política monetária sobre o comportamento dos preços da economia não são imediatos, de forma que o país mais uma vez apresentou taxa de inflação bem mais próxima do limite superior do que do centro da meta em 2014 e alcançou um valor muito superior à meta em 2015, com uma inflação de dois dígitos: 10,67% a.a.

**Evolução mensal da taxa de juros Over/Selic anualizada – 2006 a 2015**


Fonte: Ipea.

O gráfico apresentado a seguir mostra a evolução mensal da taxa de juros real, que é definida pela diferença entre a Taxa Over/Selic anualizada utilizada no gráfico anterior e a expectativa média de inflação do IPCA, que se trata da taxa acumulada para os próximos doze meses (% a.a.). Pode-se notar que a evolução das duas séries é muito similar.

**Evolução mensal da taxa de juros real – 2006 a 2015**


Fonte: Ipea.

**Base Monetária**

Durante 2015, a base monetária reduziu-se em R\$ 8.240 milhões, o que representou uma contração de 3,1% em relação ao saldo de dezembro de 2014. O resultado do aumento para R\$ 225.485 milhões no montante de papel-moeda emitido e do aumento para R\$ 29.804 milhões nas reservas bancárias gerou um saldo da base monetária de R\$ 255.289 milhões em 2015, contra R\$ 263.529 milhões em 2014.

A tabela seguinte mostra os fatores que condicionaram referida variação, com destaque para: i) as expansões proporcionadas pelas operações do Tesouro Nacional, no montante de R\$ 59.666 milhões e pelas operações com derivativos e ajustes, no valor de R\$ 89.657 milhões; ii) a contração monetária ocasionada pelas operações com títulos públicos federais, no valor de R\$ 124.016 milhões, as quais incluem os ajustes de liquidez efetuados pelo Bacen no mercado monetário via operações compromissadas.

**Fatores Condicionantes da Base Monetária – 2010 a 2015**

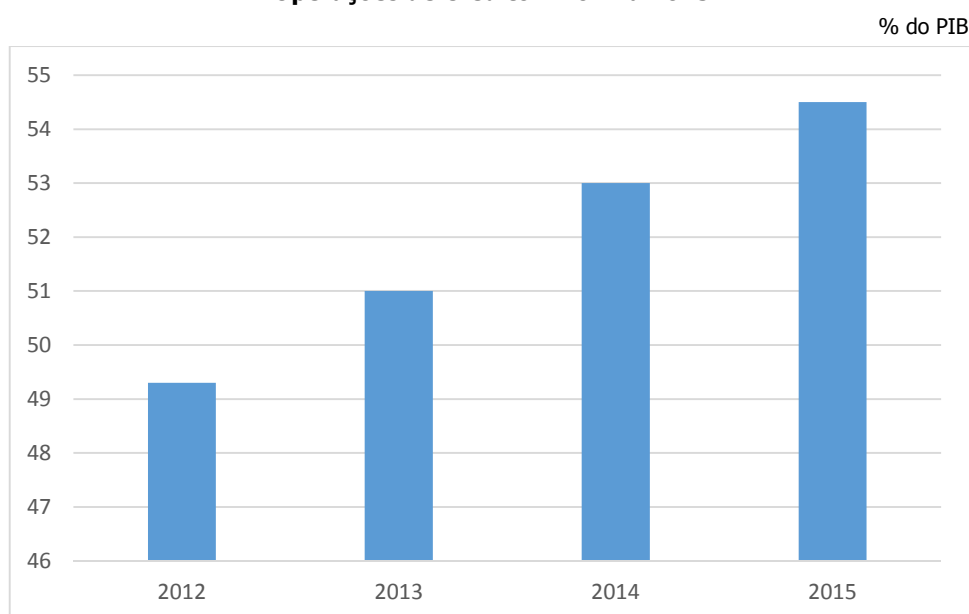
| R\$ milhões |                  |                     |               |                         |                       |                         |                     |
|-------------|------------------|---------------------|---------------|-------------------------|-----------------------|-------------------------|---------------------|
| Período     | Tesouro Nacional | Tít. Publ. Federais | Setor Externo | Depósitos Inst. Financ. | Derivativos e ajustes | Outras contas e ajustes | Var. Base Monetária |
| 2010        | -51.204          | 249.513             | 75.553        | -236.911                | -1                    | 3.830                   | 40.780              |
| 2011        | -125.633         | 70.196              | 85.157        | -24.388                 | -707                  | 2.757                   | 7.382               |
| 2012        | -121.649         | 5.653               | 25.897        | 118.729                 | -1.101                | -8.393                  | 19.136              |
| 2013        | -127.555         | 198.327             | -22.429       | -19.903                 | 1.315                 | -13.619                 | 16.136              |
| 2014        | -688             | -48.879             | 16.275        | 56.163                  | 17.329                | -26.201                 | 14.019              |
| 2015        | 59.666           | -124.016            | -15.038       | -24.740                 | 89.657                | 6.231                   | -8.240              |

Fonte: Bacen.

Nota: (+) Expansão da Base Monetária / (-) retração da Base Monetária.

**2.2.3 Política Creditícia**

O saldo das operações de crédito do sistema financeiro às pessoas físicas e jurídicas, em 2015, com recursos livres e direcionados (provenientes de depósitos compulsórios e programas governamentais), alcançou o montante de R\$ 3,217 trilhões, equivalente a 54,53% do PIB. Em 2014, o volume alcançou R\$ 3,017 trilhões, o que correspondeu a 53,05% do PIB.

**Operações de Crédito – 2012 a 2015**


Fontes: Bacen e IBGE.

Nota: PIB anual em R\$ correntes do IBGE.

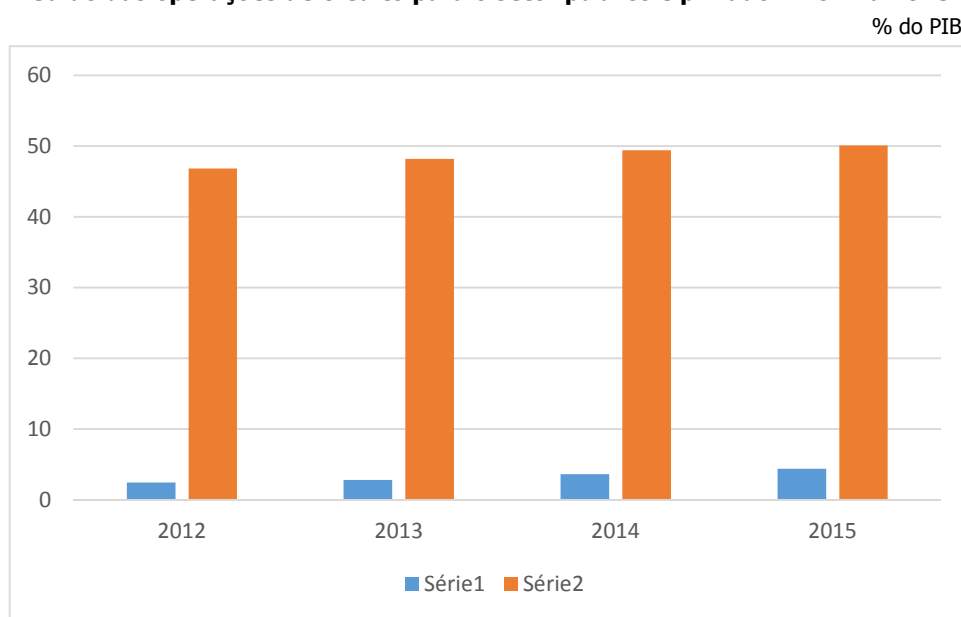
Ao longo de 2015, registrou-se um aumento de 6,69% no total das operações de crédito, em relação a dezembro de 2014. Do total do montante de crédito contratado, 49,14% foram assinados com recursos direcionados e 50,86%, com recursos livres. As participações no PIB dos recursos direcionados das



pessoas jurídicas (PJ) e físicas (PF) em 2015 foram de 14,82% e 11,97%, respectivamente. Nesse contexto, as participações no PIB dos recursos livres das PJs e PFs em 2015 foram de 14,09% e 13,64%, respectivamente.

O gráfico apresentado a seguir mostra a evolução do saldo das operações de crédito aos setores público e privado como proporção do PIB para o período de 2012 a 2015. Destaque-se que o crédito ao setor público evoluiu de 2,45% em 2012 para 4,42% do PIB em 2015. Embora a participação do crédito ao setor público no PIB em comparação com a do setor privado seja bem inferior, em termos relativos o crédito ao setor público (% do PIB) praticamente dobrou ao longo dos quatro anos analisados. Enquanto o crédito para o setor público em 2015 foi de 4,42% do PIB, para o setor privado foi de 50,10% do PIB. O saldo do crédito ao setor privado (% do PIB) aumentou de 46,83% em 2012 para 50,10% em 2015.

**Saldo das operações de crédito para o setor público e privado – 2012 a 2015**



Fontes: Bacen e IBGE.

Notas: PIB anual em R\$ correntes do IBGE; Série 1 – Setor Público (% do PIB); Série 2 – Setor Privado (% do PIB).

Do saldo de crédito ao setor público no valor de R\$ 261 bilhões em 2015, R\$ 123,6 bilhões (2,09% do PIB) referem-se ao governo federal e R\$ 137,4 bilhões (2,33% do PIB), aos governos estaduais e municipais. O saldo do crédito ao setor público em 2014 foi de R\$ 206,8 bilhões. O saldo do crédito ao governo federal aumentou 32% entre 2014 e 2015, enquanto no âmbito dos governos estaduais e municipais o aumento foi de 21,54%.

## **2.2.4. Fundamentos Macroeconômicos**

O Plano Real, diferentemente de planos anteriores, foi eficiente em estabilizar o nível geral de preços e criar condições para um ajuste fiscal da União e dos estados e municípios. Até meados da década de 1990, o Brasil convivia com um ambiente de negócios extremamente desfavorável, assolado por processos hiperinflacionários, desajustes fiscais em todos os níveis de governo e sucessivos fracassos de planos de estabilização implementados ao longo de toda a década de 1980.

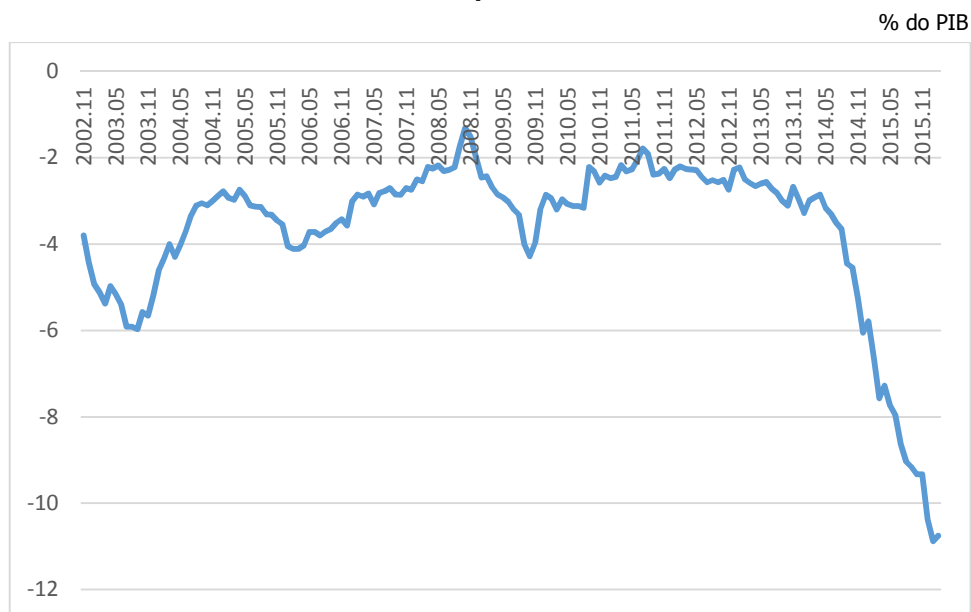
O plano de estabilização iniciado com o Plano Real, e aperfeiçoado nos anos seguintes, conseguiu obter sucesso em estabilizar a inflação e sanear as contas públicas, orientando suas políticas econômicas em três vertentes (tripé macroeconômico) que passaram a ser implementadas a partir de 1999: ajuste fiscal, sistema de metas de inflação e flexibilização cambial por meio da adoção de câmbio flutuante.

Tais ajustes dos fundamentos macroeconômicos foram essenciais para o crescimento a partir da década de 2000. Nesse contexto, análise seguinte busca verificar se o tripé macroeconômico fundamentado em ajuste fiscal, metas de inflação e câmbio flutuante, nesta ordem, ainda se manteve nos anos mais recentes, com especial destaque para o exercício de 2015.

A necessidade de financiamento do setor público nominal, que contabiliza a diferença entre as despesas governamentais, incluindo os juros da dívida, e o total das receitas do governo, gera o resultado nominal. No gráfico a seguir, observa-se a evolução do resultado nominal do setor público como proporção do PIB, considerando-se o período de novembro de 2002 a fevereiro de 2016. Percebe-se inicialmente que há uma tendência de queda do déficit nominal (% do PIB) de setembro de 2003 (5,97%) a outubro de 2008 (1,32%). Isso evidencia uma política fiscal responsável, que visa uma melhoria nos fundamentos macroeconômicos ao respeitar um dos principais pilares do Plano Real, que diz respeito a uma política fiscal compatível com a sustentabilidade da dívida pública. Ressalte-se que essa política foi reorientada no final de 2008 em função da crise do *subprime*, quando o governo utilizou políticas anticíclicas para minimizar os efeitos do choque externo sobre a economia brasileira. Nesse contexto, houve uma política fiscal expansionista entre outubro de 2008 e outubro de 2009, quando o déficit nominal alcançou 4,28% do PIB.

Por um breve período, a política fiscal perseguiu uma redução da NFSP nominal até alcançar a taxa de 1,78% do PIB em julho de 2011, a segunda menor em todo o período analisado. A menor taxa foi alcançada em outubro de 2008, com 1,32% do PIB.

**Resultado Nominal do Setor Público – sem desvalorização cambial**  
**Acumulado 12 meses – frequência mensal – 2002 a 2016**

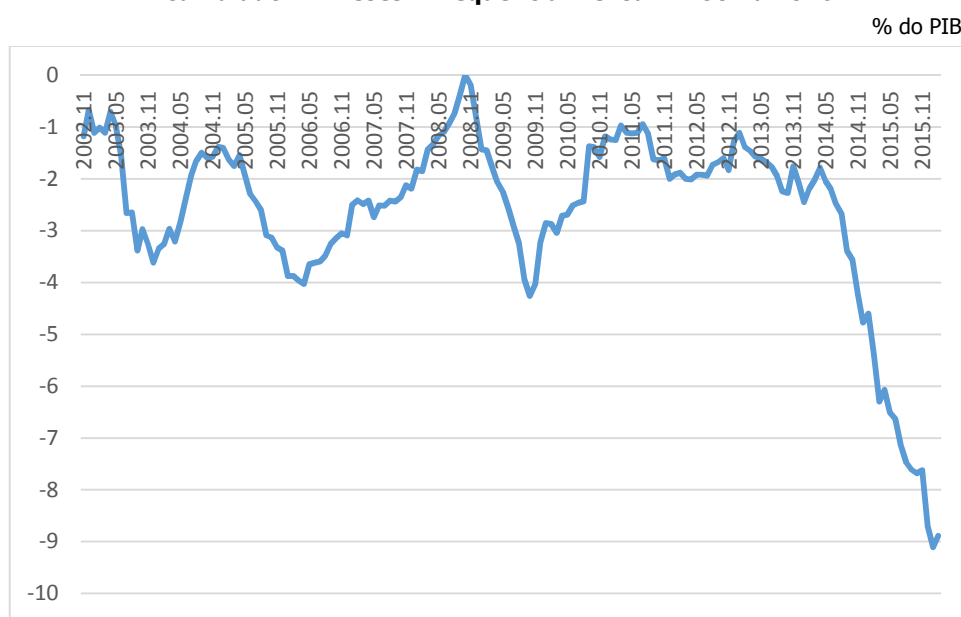


Fonte: Ipea.

A partir de meados de 2011, observa-se uma tendência de elevação do déficit nominal (% do PIB) mais suave até abril de 2014 e mais acentuada desde então. Fica muito claro que a partir de meados de 2014 o governo abandona de forma abrupta a perseguição de uma política fiscal compatível com a estabilidade da razão dívida pública/PIB. Destaque-se que em dezembro de 2015 o resultado nominal alcança um valor extremamente elevado, equivalente a 10,38% do PIB. Em fevereiro de 2016 o déficit nominal foi de 10,75% do PIB.

No gráfico a seguir, observa-se a evolução do déficit nominal como proporção do PIB referente ao governo federal e Bacen, considerando-se o período de novembro de 2002 a fevereiro de 2016. Em dezembro de 2015, esse indicador fiscal também alcança um valor muito elevado, equivalente a uma taxa de 8,70% do PIB. Destaque-se que o mesmo indicador evoluiu em janeiro e fevereiro de 2016 para 9,11% e 8,89% do PIB, respectivamente. As séries temporais dos dois indicadores fiscais evoluem de forma relativamente similar até meados de 2011. Enquanto a evolução do resultado nominal para todo o setor público mostra um suave crescimento do déficit entre meados de 2011 e meados de 2014, o déficit nominal do governo federal e Bacen, que apresenta uma menor abrangência (exclui estados, municípios e empresas estatais), mostra uma tendência de crescimento mais acentuada. Contudo, a partir de meados de 2015, ambos os indicadores apresentam um forte crescimento da razão déficit nominal/PIB.

**Resultado Nominal – Governo Federal e Bacen – sem desvalorização cambial**  
**Acumulado 12 meses – frequência mensal – 2002 a 2016**



Fonte: Ipea.

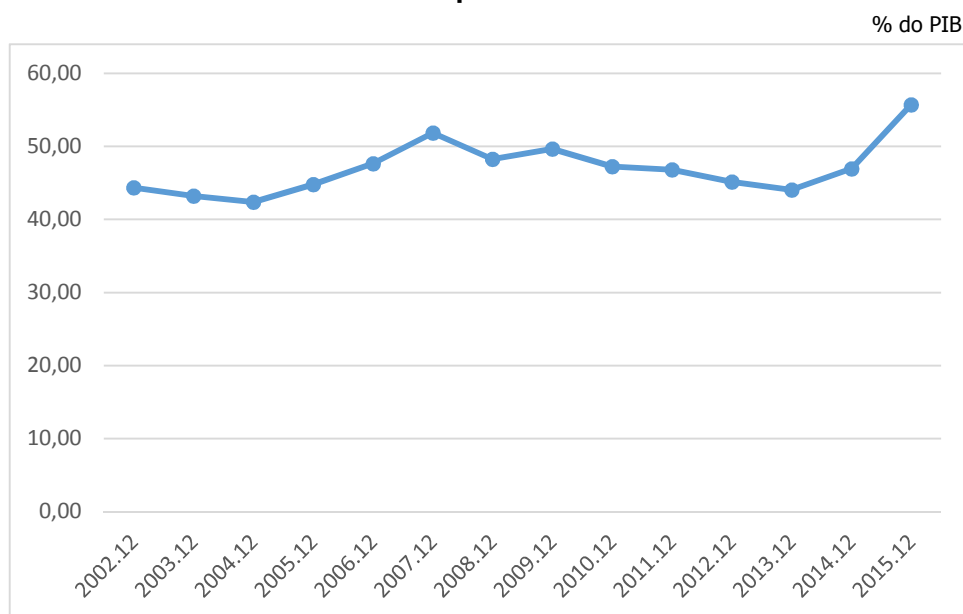
Conforme abordado no subitem 2.2.1 sobre política fiscal, fica evidenciado que o resultado primário como proporção do PIB sofre forte deterioração desde meados de 2011, o que sugere uma mudança do regime fiscal a partir desse período. A diferença entre os resultados primário e nominal está no fato de que, entre meados de 2011 e meados de 2014, o incremento do déficit nominal foi menos acentuado do que o do déficit primário. Considerando-se que a variável de controle da política fiscal é o resultado primário, ou seja, os formuladores da política fiscal ajustam o resultado fiscal em resposta às mudanças da dívida pública, então os resultados sugerem que há uma mudança do regime fiscal desde meados do exercício de 2011.

Uma mudança de regime fiscal se caracteriza por uma troca de foco de política. No presente caso, a política fiscal engendrada pelo Plano Real tinha como foco compatibilizar os resultados fiscais, especificamente o primário, com uma trajetória sustentável da dívida pública. Nesse contexto, o superávit primário respondia positivamente a mudanças na dívida pública, isto é, para um dado incremento da dívida pública, o superávit primário deveria aumentar num montante necessário e suficiente para manter uma trajetória da dívida não explosiva. Esse raciocínio pode ser estendido para uma análise ao longo do tempo, de forma que, mesmo com breves inversões do sinal do resultado primário em decorrência de medidas de política fiscal anticíclica, como no caso da crise do *subprime*, a

política fiscal deve retornar ao seu papel passivo de zelar pela estabilidade da razão dívida/PIB. Nesse contexto, considerando a evolução dos resultados nominal e primário nos anos recentes, pode-se inferir que a política fiscal proposta pelo Plano Real, que zelava pela manutenção de uma trajetória da dívida pública não explosiva, foi abandonada em prol de uma política que conduz a uma dívida pública não sustentável.

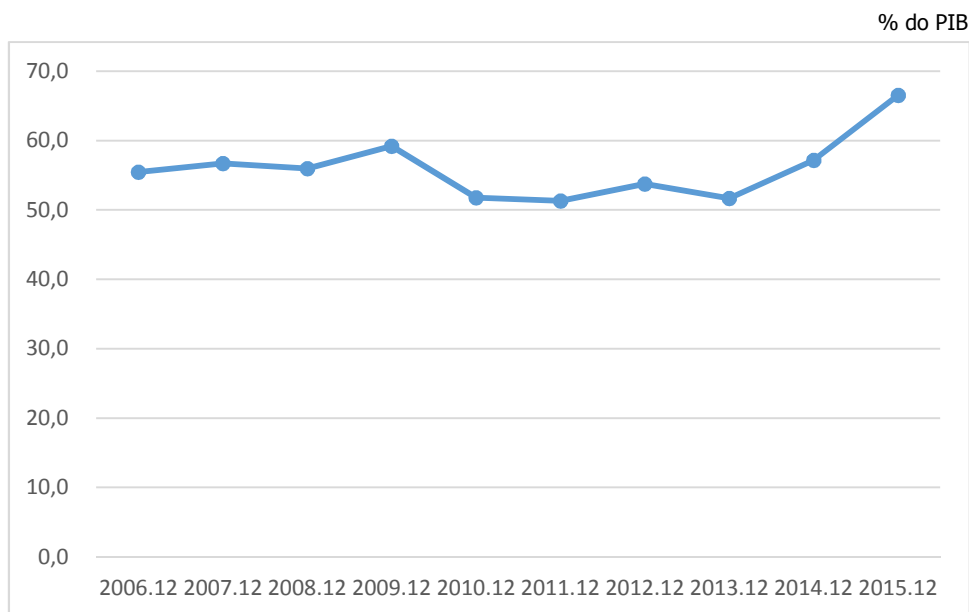
O gráfico a seguir mostra a participação da dívida interna do setor público no PIB com dados anuais de 2002 a 2015. Em dezembro de 2015, a dívida interna alcançou 55,71% do PIB, o maior índice em todo o período. O segundo maior índice, de 51,84% do PIB, ocorreu em 2007. Mas o que torna a trajetória da dívida preocupante, do ponto de vista da sustentabilidade, é a velocidade de aumento da dívida, que passou de 44,03% em 2013, para 46,94% em 2014 e 55,71% em 2015. Em janeiro e fevereiro de 2016, a dívida interna já aumentou para 56,09% e 56,82% do PIB, respectivamente. No período a partir de 2013, há indicativos de uma trajetória explosiva da dívida. Esses resultados mostram fortes evidências de uma mudança de regime da política fiscal.

**Dívida Interna Líquida do Setor Público – 2002 a 2015**



Fonte: Bacen.

O gráfico a seguir mostra a evolução da razão dívida bruta do governo geral/ PIB com dados anuais de 2006 a 2015. Em 2015, a dívida bruta alcançou 66,5% do PIB, o maior índice em todo o período. O segundo maior índice ocorreu em 2009, 59,2% do PIB. Do ponto de vista da sustentabilidade, o que torna a trajetória da dívida bruta também preocupante é a velocidade de aumento da dívida, que passou de 51,7% em 2013, para 57,2% em 2014 e 66,5% em 2015. Em janeiro e fevereiro de 2016, a dívida bruta já aumentou para 67,4% e 67,6%, respectivamente. Nesse contexto, há indicativos de uma trajetória explosiva da dívida bruta a partir de 2013.

**Dívida Bruta do Governo Geral – 2006 a 2015**


Fonte: Bacen.

Nota: Esta série disponibiliza dados a partir de dezembro de 2006.

O sistema de metas inflacionárias implementado a partir de 1999 foi um segundo pilar do Plano Real para a manutenção dos fundamentos macroeconômicos. No subitem 2.2.2 sobre política monetária, destacou-se que a taxa de inflação foi de 10,67% a.a. em 2015, acima do limite superior da meta estabelecida pelo CMN.

De fato, desde 2008 o Bacen tem se mostrado muito tolerante a taxas de inflação acima do centro da meta de 4,5% a.a. Nesse contexto, a taxa de inflação superou o centro da meta em 2008 (5,90%), 2010 (5,91%), 2011 (6,50%), 2012 (5,84%), 2013 (5,91%), 2014 (6,41%) e 2015 (10,67%). Demonstrada a forte tolerância da autoridade monetária a taxas de inflação elevadas ao longo do período considerado, e especialmente em 2015, pode-se atestar que o pilar da política monetária com base no sistema de metas de inflação implementado no Plano Real foi abandonado.

Por fim vale destacar o terceiro pilar, associado ao sistema de câmbio flutuante que começou a vigorar no início de 1999. O sistema de câmbio fixo ou administrado mostrou-se vulnerável aos diversos ataques especulativos no período inicial do Plano Real, em decorrência das crises do México, da Ásia, da Rússia e da Argentina. O resultado foi uma forte redução das reservas internacionais e o abandono do regime.

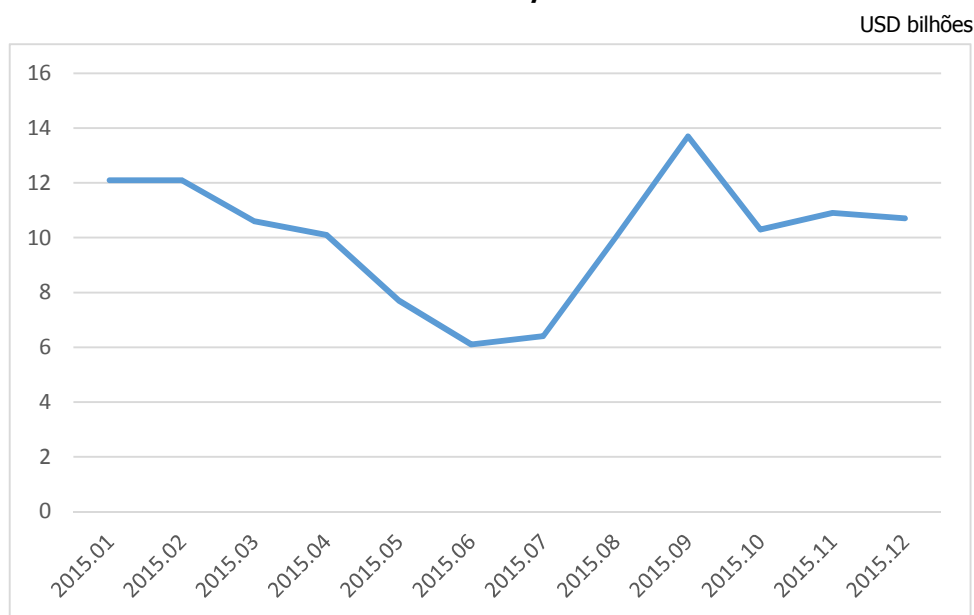
Deve-se destacar que em um regime de taxa de câmbio flutuante, teoricamente não deveria ocorrer intervenções do Banco Central no mercado cambial, pois o mercado deveria determinar a taxa de câmbio de equilíbrio, com base na oferta e na demanda por moeda estrangeira. Ainda assim, os bancos centrais fazem intervenções no mercado de câmbio para corrigir tendências, diminuir a volatilidade cambial e acalmar os mercados em momentos de crise.

A partir de janeiro de 1999, o Banco Central do Brasil passou a utilizar diversos instrumentos de intervenção no mercado cambial. Um deles é a compra e venda de moeda estrangeira no mercado à vista e de taxa de juros. O Bacen também utiliza outros instrumentos não tradicionais, que são derivativos da taxa de câmbio nominal, como títulos públicos indexados ao dólar e *swaps* cambiais. Nesse contexto, o regime de taxa de câmbio flutuante funciona, na prática, como um sistema cambial de flutuação “suja”, com o Banco Central intervindo no mercado cambial.

Dentre os diversos instrumentos utilizados pelo Banco Central para reduzir a variância da taxa de câmbio, destacam-se as intervenções no mercado de câmbio via *swaps* cambiais. O Banco Central realiza mensalmente leilões de *swap* cambial tradicional firmados através de contratos de vencimentos no próprio exercício ou no ano seguinte.

O gráfico a seguir mostra a evolução do montante mensal resultante dos leilões de *swap* cambial durante 2015. Pode-se observar uma redução do volume de recursos entre janeiro (USD 12,1 bilhões) e junho (USD 6,1 bilhões) de 2015. Observa-se, ainda, uma intervenção crescente entre julho e setembro (USD 13,7) de 2015. No último trimestre, os leilões resultaram em valores mensais em torno de USD 10 bilhões.

**Valores dos leilões mensais de *swap* cambial tradicional – 2015**



Fonte: Bacen.

Ante o exposto, é possível afirmar que o tripé para melhorar os fundamentos macroeconômicos da economia brasileira, implementado durante e após o Plano Real, levando-se em conta ajuste fiscal, metas de inflação e câmbio flutuante, foram abandonados, principalmente, os pilares das políticas fiscal e monetária. Os resultados mostram um processo de destruição desses fundamentos, que visaram estabilizar preços e gerar um ambiente fiscal favorável ao crescimento e ao desenvolvimento do país. Nesse sentido, a condução da política econômica culminou possivelmente num dos piores quadros econômicos de toda a história da República. Pode-se afirmar que os resultados da política recente, especialmente em 2014 e 2015, revelam que sua condução fracassou no sentido de assegurar a estabilidade necessária ao avanço da economia brasileira.

## 2.3 Dívida Pública

Dívida pública é o montante levantado pelo governo junto ao setor privado ou às agências multilaterais, para financiar as ações governamentais, inclusive pretéritas. Para tanto, o governo assume contratos de empréstimos e financiamentos e emite títulos que variam em maturidade, no modo como são vendidos e na forma como seus pagamentos são estruturados. A mensuração da dívida pública restringe-se ao setor público não financeiro e sua compilação varia de acordo com a metodologia empregada, os entes da Federação abrangidos, a perspectiva bruta ou líquida, bem como com a exclusão ou não de algumas empresas, a exemplo da Petrobras e da Eletrobras, na União.



Os indicadores de estoque da dívida oficialmente divulgados pelo governo federal são:

a) Dívida Bruta do Governo Geral (DBGG): publicado pelo Banco Central do Brasil, abrange União, estados, Distrito Federal e municípios. Aumentou R\$ 675,1 bilhões no exercício, chegando a R\$ 3.927,5 bilhões ou 66,5% do PIB, com crescimento de 9,3 p.p. em relação a 2014 (57,2% do PIB);

b) Dívida Líquida do Setor Público (DLSP): publicado pelo Bacen, cresceu R\$ 253,7 bilhões em 2015, atingindo R\$ 2.136,9 bilhões ou 36,2% do PIB. Abrange o endividamento líquido do setor público não financeiro e do Bacen junto ao sistema financeiro (público e privado), ao setor privado não financeiro e ao resto do mundo. Inclui os governos federal, distrital, estaduais e municipais, o Bacen, a Previdência Social e as empresas estatais, com exclusão da Petrobras e da Eletrobras;

c) Dívida Consolidada (DC) da União: publicado no Relatório de Gestão Fiscal (RGF) do Poder Executivo Federal, observados os critérios estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Aumentou R\$ 621,4 bilhões em 2015, alcançando R\$ 4.073,9 bilhões;

d) Dívida Consolidada Líquida (DCL) da União: também publicado no RGF do Poder Executivo Federal. Em virtude do incremento do saldo da dívida consolidada em R\$ 621,4 bilhões e do saldo dos ativos da União no valor de R\$ 250,3 bilhões, a Dívida Consolidada Líquida ampliou-se em R\$ 371,1 bilhões, totalizando R\$ 1.730,6 bilhões ao final de 2015.

Este tópico contém cinco análises. A primeira examina a DBGG e a segunda, as variações da DLSP, com seus respectivos fatores condicionantes. A terceira trata da evolução da taxa Selic e da taxa implícita da DLSP (média das taxas de juros incidentes sobre passivos e ativos). A quarta comenta o Plano Anual de Financiamento da Dívida Pública Federal e o Relatório Anual da Dívida Pública Federal. Por fim, a quinta examina o Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida.

As informações utilizadas foram coletadas: nas Notas para a Imprensa de Política Fiscal e de Política Monetária, nas Séries Históricas e nas Demonstrações Financeiras do Bacen e nas Demonstrações Financeiras do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), para vários exercícios; no Plano Anual de Financiamento da Dívida para 2015 e no Relatório Anual da Dívida Pública Federal de 2015, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN); e, no RGF, publicado em conjunto pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e pela STN, assim como nos Acórdãos 2.891/2015 e 3.297/2015 prolatados pelo Plenário do TCU, e nos documentos do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi).

### 2.3.1 Dívida Bruta do Governo Geral

Desde 2008, foram introduzidas quatro alterações conceituais substantivas na metodologia de cálculo da DBGG. A primeira excluiu os títulos na carteira do Bacen do total da DBGG e a segunda modificação incluiu as operações compromissadas no cômputo desse indicador. As outras duas mudanças metodológicas referem-se à exclusão da Petrobras e da Eletrobras do cálculo do resultado primário, conforme as Leis 12.017/2009 e 12.377/2010, respectivamente.

A exclusão dos títulos na carteira do Banco Central, deduzidas as operações compromissadas, diminui tanto a dívida interna quanto a DBGG em R\$ 373,2 bilhões ao final de 2015, conforme explicitado na tabela seguinte.

#### Impacto das Alterações Metodológicas nas Dívidas Interna e Bruta do Governo Geral – 2013 a 2015

| Item                                     | R\$ milhões |       |           |       |           |       |
|------------------------------------------|-------------|-------|-----------|-------|-----------|-------|
|                                          | 2013        | % PIB | 2014      | % PIB | 2015      | % PIB |
| Dívida Bruta do Governo Geral – DBGG (1) | 3.177.361   | 59,76 | 3.560.826 | 62,61 | 4.300.759 | 72,84 |

| Item                                            | 2013      | % PIB | 2014      | % PIB | 2015      | % PIB |
|-------------------------------------------------|-----------|-------|-----------|-------|-----------|-------|
| Dívida Interna (1)                              | 3.027.702 | 56,95 | 3.371.532 | 59,28 | 4.038.348 | 68,40 |
| Títulos na Carteira do Bacen (A)                | 958.098   | 18,02 | 1.117.440 | 19,65 | 1.286.515 | 21,79 |
| Operações Compromissadas do Bacen (B)           | 528.734   | 9,95  | 809.063   | 14,23 | 913.280   | 15,47 |
| Títulos Livres na Carteira do Bacen (C = A - B) | 429.365   | 8,08  | 308.378   | 5,42  | 373.236   | 6,32  |
| Dívida Bruta do Governo Geral – DBGG (2)        | 2.747.997 | 51,69 | 3.252.449 | 57,19 | 3.927.523 | 66,52 |
| Dívida Interna (2)                              | 2.598.338 | 48,87 | 3.063.154 | 53,86 | 3.665.112 | 62,07 |
| Produto Interno Bruto                           | 5.316.455 |       | 5.687.309 |       | 5.904.331 |       |

Fonte: Bacen.

(1) Antes e (2) Depois da alteração metodológica.

Os indicadores de endividamento divulgados pela União não evidenciam completamente a situação gerada pelo descontrole fiscal do último triênio. Isso decorre tanto das alterações metodológicas, que diminuem a dívida bruta, quanto da não explicitação de passivos, conforme evidenciado pela fiscalização que resultou no Acórdão 825/2015-TCU-Plenário. De fato, quando se subtrai da dívida bruta da Petrobras e da Eletrobras seus respectivos caixas, encontra-se a dívida líquida dessas empresas. Em consequência, quando se acrescenta a dívida líquida dessas empresas à DBGG, o endividamento em 2015 chega a quase 80% do PIB, conforme se demonstra a seguir.

**Impacto da Inclusão da Dívida Líquida da Petrobras e da Eletrobras – 2013 a 2015**

R\$ milhões

| Item                                     | 2013      | % PIB | 2014      | % PIB | 2015      | % PIB |
|------------------------------------------|-----------|-------|-----------|-------|-----------|-------|
| Dívida Bruta do Governo Geral – DBGG (0) | 3.423.106 | 64,39 | 3.877.604 | 68,18 | 4.722.732 | 78,99 |
| Dívida Líquida da Petrobras              | 221.549   | 4,17  | 282.033   | 4,96  | 391.957   | 6,64  |
| Dívida Líquida da Eletrobras             | 24.196    | 0,46  | 34.745    | 0,61  | 30.016    | 0,51  |
| Dívida Bruta do Governo Geral – DBGG (1) | 3.177.361 | 59,76 | 3.560.826 | 62,61 | 4.300.759 | 72,84 |
| Produto Interno Bruto                    | 5.316.455 |       | 5.687.309 |       | 5.904.331 |       |

Fonte: Bacen.

(0) Antes (1) Depois da alteração metodológica.

De acordo com os dados do Bacen e conforme mostrado na tabela seguinte, houve aumento em 2015, em relação a 2014, da DBGG, da DLGG e da DLSP, respectivamente, em R\$ 675,1 bilhões, R\$ 356,4 bilhões e R\$ 253,7 bilhões, representando, em relação ao PIB, crescimentos de 9,3 p.p., 4,8 p.p. e 3,1 p.p., respectivamente. O aumento do endividamento bruto decorreu, principalmente, do impacto da dívida mobiliária do Tesouro Nacional (que variou de R\$ 2.173,7 bilhões para R\$ 2.640,0 bilhões) e das operações compromissadas do Bacen (que variaram de R\$ 809,1 bilhões para R\$ 913,3 bilhões), além dos aumentos da dívida externa e da dívida bancária dos governos estaduais, respectivamente, em R\$ 39,6 bilhões e R\$ 20,9 bilhões.

**Dívidas Bruta e Líquida do Governo Geral – 2013 a 2015**

R\$ milhões

| Item                                               | 2013             | % PIB       | 2014             | % PIB       | 2015             | % PIB       |
|----------------------------------------------------|------------------|-------------|------------------|-------------|------------------|-------------|
| <b>Dívida Líquida do Setor Público (A= B+K+L)</b>  | <b>1.626.335</b> | <b>30,6</b> | <b>1.883.147</b> | <b>33,1</b> | <b>2.136.888</b> | <b>36,2</b> |
| <b>Dívida Líquida do Governo Geral (B=C+F+I+J)</b> | <b>1.660.187</b> | <b>31,2</b> | <b>1.915.773</b> | <b>33,7</b> | <b>2.272.217</b> | <b>38,5</b> |
| <b>Dívida Bruta do Governo Geral (C=D+E)</b>       | <b>2.747.997</b> | <b>51,7</b> | <b>3.252.449</b> | <b>57,2</b> | <b>3.927.523</b> | <b>66,5</b> |
| <b>Dívida Interna (D)</b>                          | <b>2.598.338</b> | <b>48,9</b> | <b>3.063.154</b> | <b>53,9</b> | <b>3.665.112</b> | <b>62,1</b> |
| Dívida mobiliária em mercado                       | 1.990.128        | 37,4        | 2.141.081        | 37,6        | 2.609.104        | 44,2        |
| Dívida mobiliária do Tesouro Nacional              | 2.017.344        | 37,9        | 2.173.694        | 38,2        | 2.640.001        | 44,7        |
| Títulos sob custódia do FGE                        | -5.654           | -0,1        | -5.668           | -0,1        | -5.673           | -0,1        |
| Dívidas securitizadas e TDA                        | 10.782           | 0,2         | 9.917            | 0,2         | 10.165           | 0,2         |
| Aplic.de entidades da adm. Federal                 | -31.816          | -0,6        | -36.551          | -0,6        | 35.355           | -0,6        |
| Aplicações dos governos subnacionais               | -528             | -0,0        | -310             | -0,0        | 33               | -0,0        |
| Operações compromissadas do Bacen                  | 528.734          | 9,9         | 809.063          | 14,2        | 913.280          | 15,5        |
| Dívida bancária do Governo Federal                 | 10.702           | 0,2         | 12.422           | 0,2         | 17.215           | 0,3         |
| Dívida assumida pela União Lei 8.727/93            | 1.687            | 0,0         | 0                | 0,0         | 0                | 0,0         |
| Dívida bancária governos estaduais                 | 55.395           | 1,0         | 85.801           | 1,5         | 106.753          | 1,8         |
| Dívida bancária governos municipais                | 11.692           | 0,2         | 14.788           | 0,3         | 18.760           | 0,3         |
| <b>Dívida Externa (E)</b>                          | <b>149.659</b>   | <b>2,8</b>  | <b>189.294</b>   | <b>3,3</b>  | <b>262.411</b>   | <b>4,4</b>  |
| Governo Federal                                    | 90.058           | 1,7         | 106.965          | 1,9         | 136.540          | 2,3         |
| Governos Estaduais                                 | 52.623           | 1,0         | 74.174           | 1,3         | 113.749          | 1,9         |
| Governos Municipais                                | 6.978            | 0,1         | 8.156            | 0,1         | 12.122           | 0,2         |

| Item                                            | 2013              | % PIB        | 2014              | % PIB        | 2015              | % PIB        |
|-------------------------------------------------|-------------------|--------------|-------------------|--------------|-------------------|--------------|
| <b>Créditos do Governo Geral (F=G+H)</b>        | <b>-1.512.226</b> | <b>-28,4</b> | <b>-1.579.880</b> | <b>-27,8</b> | <b>-1.917.603</b> | <b>-32,5</b> |
| <b>Créditos Internos (G)</b>                    | <b>-1.511.717</b> | <b>-28,4</b> | <b>-1.579.502</b> | <b>-27,8</b> | <b>-1.917.498</b> | <b>-32,5</b> |
| Disponibilidades do governo geral               | -727.586          | -13,7        | -674.269          | -11,9        | -944.828          | -16,0        |
| Aplic. da Previdência Social                    | -206              | -0,0         | -216              | -0,0         | -245              | -0,0         |
| Arrecadação a recolher                          | -3.802            | -0,1         | -2.384            | -0,0         | -5.416            | -0,1         |
| Depósitos à vista                               | -8.145            | -0,2         | -10.869           | -0,2         | -9.853            | -0,2         |
| Disponibilidades do gov federal no Bacen        | -655.965          | -12,3        | -605.921          | -10,7        | -881.932          | -14,9        |
| Aplicações na rede bancária (estadual)          | -59.468           | -1,1         | -54.880           | -1,0         | -47.383           | -0,8         |
| Créditos concedidos a Inst. Fin. Oficiais       | -466.925          | -8,8         | -545.610          | -9,6         | -567.434          | -9,6         |
| Instrumentos híbridos de capital e dívida       | -53.912           | -1,0         | -57.748           | -1,0         | -52.920           | -0,9         |
| Créditos junto ao BNDES                         | -413.012          | -7,8         | -487.862          | -8,6         | -514.515          | -8,7         |
| Aplicações em fundos e programas                | -116.190          | -2,2         | -136.312          | -2,4         | -154.216          | -2,6         |
| Créditos junto às estatais                      | -8.121            | -0,2         | -7.454            | -0,1         | -7.769            | -0,1         |
| Demais créditos do Governo Federal              | -9.230            | -0,2         | -13.679           | -0,2         | -16.573           | -0,3         |
| Recursos do FAT na rede bancária                | -183.665          | -3,5         | -202.178          | -3,6         | -226.677          | -3,8         |
| <b>Créditos Externos (H)</b>                    | <b>-508</b>       | <b>-0,0</b>  | <b>-377</b>       | <b>-0,0</b>  | <b>-106</b>       | <b>-0,0</b>  |
| <b>Títulos livres na carteira do Bacen (I)</b>  | <b>429.365</b>    | <b>8,1</b>   | <b>308.378</b>    | <b>5,4</b>   | <b>373.236</b>    | <b>6,3</b>   |
| <b>Equalização Cambial (J)</b>                  | <b>-4.949</b>     | <b>-0,1</b>  | <b>-65.173</b>    | <b>-1,1</b>  | <b>-110.938</b>   | <b>-1,9</b>  |
| <b>Dívida Líquida do Banco Central (K)</b>      | <b>-65.035</b>    | <b>-1,2</b>  | <b>-65.035</b>    | <b>-1,3</b>  | <b>-187.621</b>   | <b>-3,2</b>  |
| <b>Dívida Líquida das Empresas Estatais (L)</b> | <b>31.183</b>     | <b>0,6</b>   | <b>31.183</b>     | <b>0,7</b>   | <b>52.292</b>     | <b>0,9</b>   |

Fonte: Bacen.

### 2.3.2 Dívida Líquida do Setor Público

A DLSP aumentou R\$ 253,7 bilhões entre 2014 e 2015, quando alcançou R\$ 2.136,9 bilhões. Em percentual do PIB, houve aumento de 3,08 p.p., de 33,11% em dezembro de 2014 para 36,19% ao final de 2015. O governo federal aumentou o endividamento líquido, com variação de R\$ 227,9 bilhões em 2015. Destaca-se que o Bacen e os demais entes (governos estaduais e municipais e empresas estatais estaduais e municipais) também apresentaram variações expressivas. Enquanto aquele aumentou seus ativos líquidos em R\$ 115,6 bilhões ao longo de 2015, estes, no mesmo período, aumentaram seu indicador em R\$ 139,4 bilhões. Vale ressaltar, outrossim, o aumento em R\$ 4,1 bilhões do endividamento líquido das estatais federais, que passou de cerca de R\$ 2 bilhões negativos em 2014, para R\$ 2,1 bilhões em 2015.

#### Evolução da Dívida Líquida do Setor Público – 2013 a 2015

R\$ milhões

| Item                          | 2013             | % PIB         | 2014             | % PIB         | 2015              | % PIB         | Variação        | % PIB        |
|-------------------------------|------------------|---------------|------------------|---------------|-------------------|---------------|-----------------|--------------|
| <b>Dívida líquida total</b>   | <b>1.626.335</b> | <b>30,59</b>  | <b>1.883.147</b> | <b>33,11</b>  | <b>2.136.888</b>  | <b>36,19</b>  | <b>253.741</b>  | <b>3,08</b>  |
| Governo Federal               | 1.090.393        | 20,51         | 1.272.707        | 22,38         | 1.500.582         | 25,41         | 227.875         | 3,03         |
| Bacen                         | -65.035          | -1,22         | -72.028          | -1,27         | -187.621          | -3,18         | -115.593        | -1,91        |
| Estatais Federais             | -5.897           | -0,11         | -4.077           | -0,07         | -1.990            | -0,03         | 2.086           | 0,04         |
| Demais entes                  | 606.874          | 11,42         | 686.544          | 12,07         | 825.917           | 13,99         | 139.372         | 1,92         |
| <b>Dívida interna líquida</b> | <b>2.341.011</b> | <b>44,03</b>  | <b>2.669.547</b> | <b>46,94</b>  | <b>3.289.112</b>  | <b>55,71</b>  | <b>619.566</b>  | <b>8,77</b>  |
| Governo Federal               | 1.000.843        | 18,83         | 1.166.120        | 20,50         | 1.364.148         | 23,10         | 198.028         | 2,60         |
| Bacen                         | 804.454          | 15,13         | 909.952          | 16,00         | 1.236.016         | 20,93         | 326.065         | 4,93         |
| Estatais Federais             | -6.178           | -0,12         | -4.447           | -0,08         | -2.490            | -0,04         | 1.957           | 0,04         |
| Demais entes                  | 541.891          | 10,19         | 597.922          | 10,51         | 691.438           | 11,71         | 93.516          | 1,20         |
| <b>Dívida externa líquida</b> | <b>-714.676</b>  | <b>-13,44</b> | <b>-786.400</b>  | <b>-13,83</b> | <b>-1.152.224</b> | <b>-19,51</b> | <b>-365.825</b> | <b>-5,68</b> |
| Governo Federal               | 89.550           | 1,68          | 106.587          | 1,87          | 136.434           | 2,31          | 29.847          | 0,44         |
| Bacen                         | -869.490         | -16,35        | -981.979         | -17,27        | -1.423.637        | -24,11        | -441.658        | -6,84        |
| Estatais Federais             | 280              | 0,01          | 370              | 0,01          | 500               | 0,01          | 130             | 0,00         |
| Demais entes                  | 64.983           | 1,22          | 88.622           | 1,56          | 134.479           | 2,28          | 45.856          | 0,72         |
| <b>PIB</b>                    | <b>5.316.455</b> |               | <b>5.687.309</b> |               | <b>5.904.331</b>  |               |                 |              |

Fonte: Bacen.

Os condicionantes da variação da relação DLSP/PIB estão evidenciados na tabela seguinte, agrupados em fatores relacionados à variação do estoque da dívida líquida e ao crescimento do PIB. Os fatores referentes à variação do saldo da DLSP aumentaram o endividamento em 4,3%, enquanto o crescimento nominal do PIB reduziu o endividamento em 1,2%. A conjugação dos dois fatores resultou em aumento da dívida líquida como percentual do PIB em 3,1%.

Os juros nominais ampliaram a dívida líquida em R\$ 501,8 bilhões (8,5% do PIB) e o déficit primário aumentou a dívida líquida em R\$ 111,3 bilhões (1,9% do PIB), assim como os outros ajustes efetuados na dívida externa, da ordem de R\$ 21,8 bilhões (ou 0,4% do PIB) e o reconhecimento de dívidas (haveres), no valor de R\$ 4,6 bilhões (ou 0,1% do PIB), enquanto o principal fator de redução foi o ajuste cambial de R\$ 385,7 bilhões (ou 6,5% do PIB).

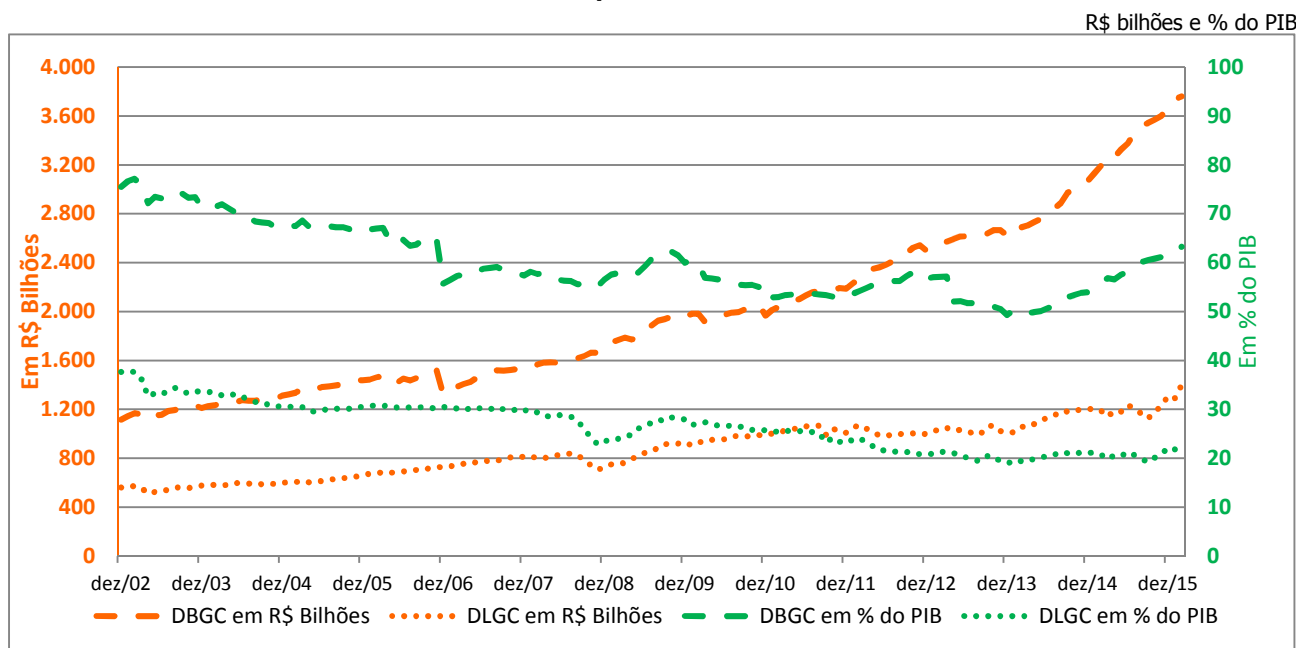
**Fatores Condicionantes da Variação da DLSP/PIB em 2015**

| R\$ milhões                             |                  |              |                  |              |                  |              |
|-----------------------------------------|------------------|--------------|------------------|--------------|------------------|--------------|
| Item                                    | 2013             | % PIB        | 2014             | % PIB        | 2015             | % PIB        |
| <b>Dívida líquida total – saldo</b>     | <b>1.626.335</b> | <b>30,59</b> | <b>1.883.147</b> | <b>33,11</b> | <b>2.136.888</b> | <b>36,19</b> |
| <b>Dívida líquida – var acum no ano</b> | <b>76.252</b>    | <b>-1,66</b> | <b>256.812</b>   | <b>2,52</b>  | <b>253.741</b>   | <b>3,08</b>  |
| <b>Fatores condicionantes:</b>          | <b>76.252</b>    | <b>1,43</b>  | <b>256.812</b>   | <b>4,52</b>  | <b>253.741</b>   | <b>4,30</b>  |
| NFSP                                    | 157.550          | 2,96         | 343.916          | 6,05         | 613.035          | 10,38        |
| Primário                                | -91.306          | -1,72        | 32.536           | 0,57         | 111.249          | 1,88         |
| Juros Nominais                          | 248.856          | 4,68         | 311.380          | 5,48         | 501.786          | 8,50         |
| Ajuste Cambial                          | -95.923          | -1,80        | -96.075          | -1,69        | -385.743         | -6,53        |
| Dívida interna indexada ao câmbio       | -4.643           | -0,09        | -2.835           | -0,05        | -16.568          | -0,28        |
| Dívida externa – metodológico           | -91.280          | -1,72        | -93.239          | -1,64        | -369.175         | -6,25        |
| Dívida externa – outros ajustes         | 17.600           | 0,33         | 12.481           | 0,22         | 21.830           | 0,37         |
| Reconhecimento de Dívidas               | -2.427           | -0,05        | -3.511           | -0,06        | 4.619            | 0,08         |
| Privatizações                           | -547             | -0,01        | 0                | 0,00         | 0                | 0,00         |
| <b>Efeito crescimento PIB – dívida</b>  |                  | <b>-3,10</b> |                  | <b>-1,99</b> |                  | <b>-1,22</b> |
| <b>PIB</b>                              | 5.316.455        |              | 5.687.309        |              | 5.904.331        |              |

Fonte: Bacen.

A manutenção de despesas de juros e encargos nominais maiores, em conjunção com déficit primário, resulta em expansão continuada tanto da dívida bruta quanto da dívida líquida em valores nominais, mas em trajetórias divergentes, aumentando a diferença entre as duas medidas pelo acúmulo de passivos do Governo Central. Em percentual do PIB também há crescimento tanto na dívida bruta quanto na dívida líquida.

Além dessas observações, cabe mencionar que a volatilidade cambial também proporciona oscilações abruptas no saldo do endividamento líquido, como pode ser visualizado no gráfico a seguir, que aponta o comportamento da Dívida Bruta do Governo Central (DBGC) e da Dívida Líquida do Governo Central (DLGC) no período de 2002 a 2015, em valores correntes e em percentual do PIB.

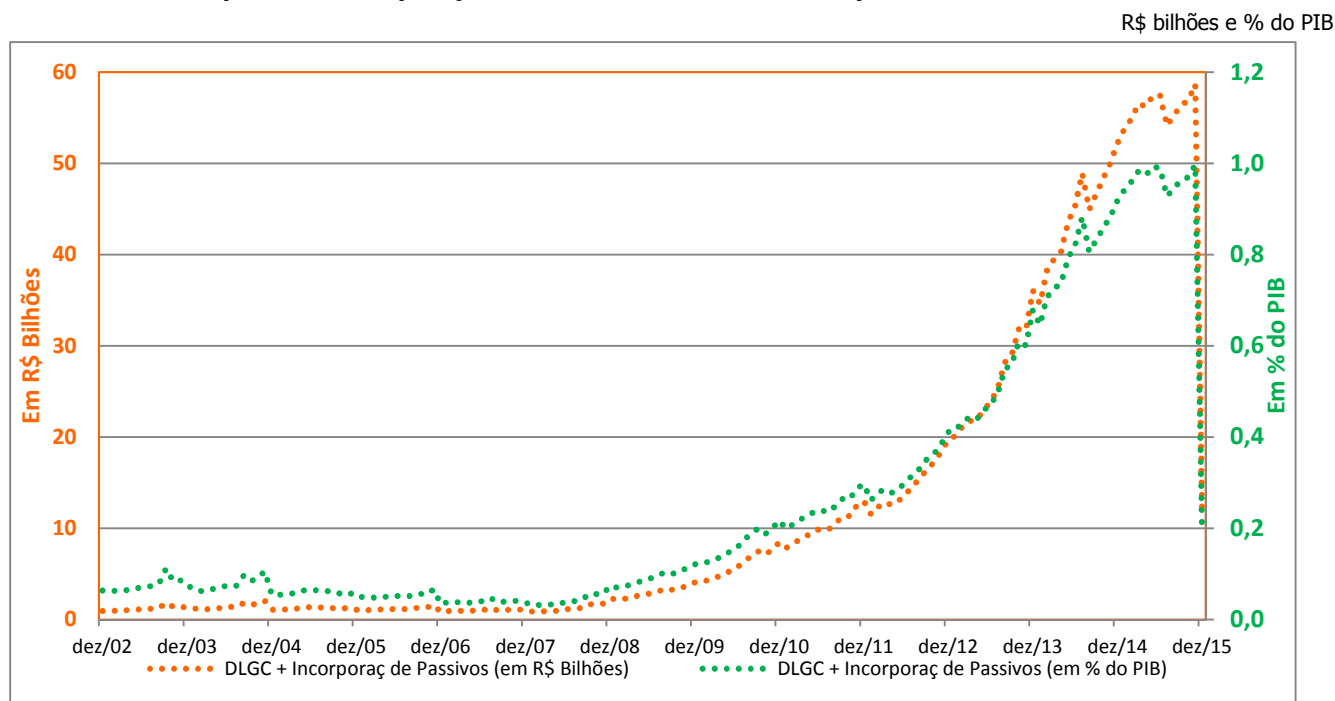
**Dívidas Bruta e Líquida do Governo Central**


A aferição da variação do endividamento pelo Bacen, conforme comprovado nos autos do processo TC 021.643/2014-8, que originou o Acórdão 825/2015-TCU- Plenário, não vinha contemplando, no cálculo da DLSP, passivos do Tesouro junto ao Banco do Brasil (equalização de taxas – safra agrícola), ao BNDES (haveres da Agência Especial de Financiamento Industrial junto à União) e ao FGTS. As razões pelas quais esses passivos devem ser registrados na DLSP são: (i) a existência de financiamento concedido à União; (ii) os montantes já são devidos pela União; e (iii) os valores estão registrados nos ativos do Banco do Brasil, do BNDES e do FGTS.

Os embargos de declaração da União e do Bacen que questionaram as determinações corretivas do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário não foram aceitas pelo Tribunal que, por meio do Acórdão 3.297/2015-TCU-Plenário, entre outras providências, determinou ao Bacen que:

9.1.1. publique quadro específico na Nota de Imprensa de Política Fiscal em que fiquem evidenciados os montantes da Dívida Líquida do Setor Público (DLSP) e dos resultados nominal e primário que deveriam ter sido apurados para o exercício financeiro de 2014 caso os passivos referentes aos adiantamentos concedidos pela Caixa Econômica Federal à União no âmbito do Programa Bolsa Família, do Seguro-Desemprego e do Abono Salarial estivessem sendo captados pelas estatísticas fiscais;

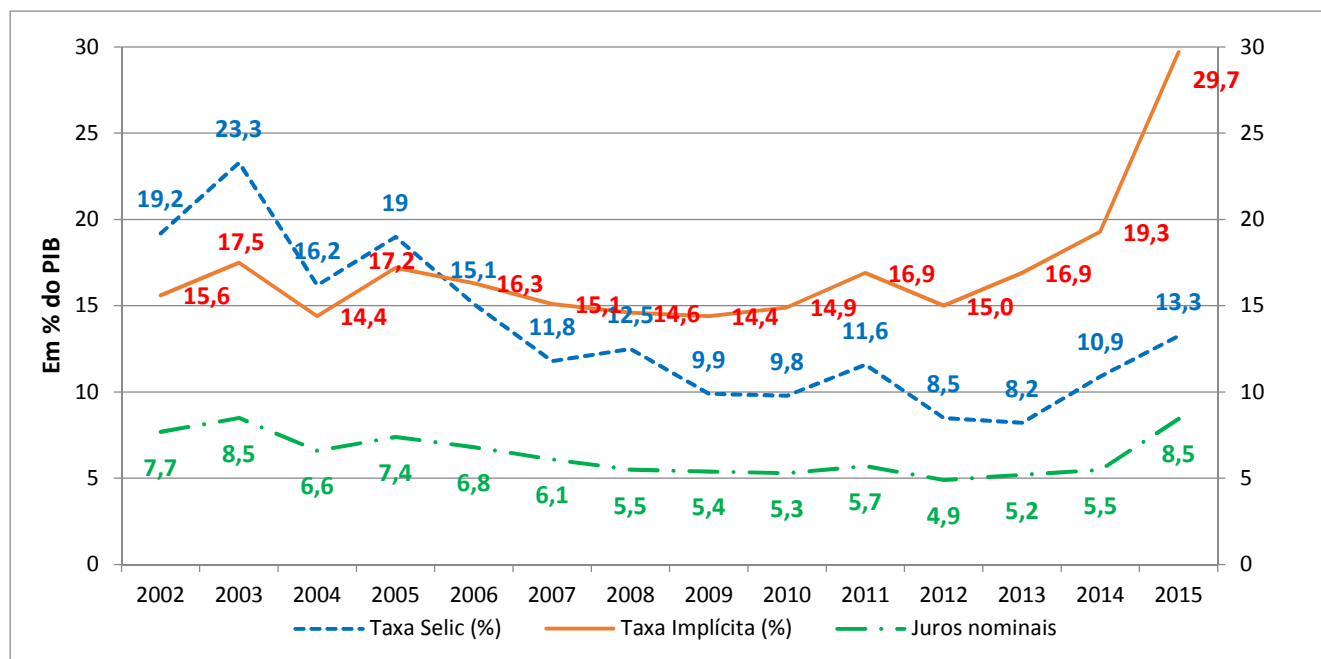
Em cumprimento à determinação, o Bacen acrescentou três quadros (XLI, XLII e XLIII) à Nota de Política Fiscal de janeiro de 2016, apresentando os fluxos mensais referentes ao equacionamento de passivos, com impacto sobre a dívida líquida, o resultado primário e o resultado nominal, respectivamente, tanto para o setor público consolidado como para o governo federal. O gráfico seguinte explicita esses impactos sobre a Dívida Líquida do Governo Central.

**Impacto da Incorporação de Passivos sobre a Dívida Líquida do Governo Central**

**Evolução da Taxa Selic e da taxa implícita da DLSP**

O aumento da intervenção da União na atividade econômica por meio da acumulação de ativos e passivos mantém a DLSP relativamente sob controle. No entanto, carrega para o Tesouro Nacional a carga fiscal representada pela diferença entre a taxa pela qual a União vende seus títulos (Selic) e a taxa que a União recebe das instituições financeiras oficiais e de outros programas de fomento (Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP).

Dados da Nota de Política Fiscal de março de 2016 e da série histórica do Bacen mostram que, entre 2002 e 2015, a taxa Selic recuou 5,9 p.p. (de 19,2% para 13,3%), enquanto a taxa implícita da DLSP aumentou 14,1 p.p. (de 15,6% para 29,7%). Ou seja, o custo fiscal dessas operações de fomento, representado pelo diferencial de taxas, expande-se continuamente, conforme se visualiza no gráfico seguinte. Adicionalmente, a apropriação dos juros nominais alcançou 8,5% do PIB.



**Evolução da Taxa Selic (%), da Taxa Implícita da DLSP (%) e dos Juros Nominais (% do PIB)**


Fonte: Bacen.

**2.3.3 Plano Anual de Financiamento e Relatório da Dívida Pública Federal**

De acordo com o Plano Anual de Financiamento da Dívida Pública Federal para 2015, a necessidade líquida de financiamento do Tesouro Nacional no exercício seria de R\$ 487,7 bilhões, resultado de uma necessidade bruta de R\$ 634,8 bilhões, deduzidos os recursos orçamentários de R\$ 147,1 bilhões. Essa necessidade bruta está dividida em R\$ 558 bilhões de dívida interna em mercado, R\$ 63 bilhões de encargos no Banco Central e R\$ 13,8 bilhões de dívida externa. Eis o comparativo entre o programado e o executado. Não estão incluídas as receitas do resultado positivo do balanço patrimonial do Bacen.

**Necessidade de Financiamento: Programado X Executado em 2015**

|                                          | R\$ bilhões |           |           |
|------------------------------------------|-------------|-----------|-----------|
|                                          | Programado  | Executado | Diferença |
| (=) Necessidade Líquida de Financiamento | 487,7       | 615,8     | 128,1     |
| (+) Recursos Orçamentários               | 147,1       | 162,2     | 15,1      |
| (=) Necessidade Bruta de Financiamento   | 634,8       | 778       | 143,2     |
| (+) Dívida Externa                       | 13,8        | 21,4      | 7,6       |
| (+) Dívida Interna em Mercado            | 558         | 691,8     | 133,8     |
| (+) Encargos no Banco Central            | 63,0        | 64,8      | 1,8       |

Fonte: Relatório Anual da Dívida Pública Federal 2015.

Pela programação da revisão do PAF, o estoque ocorrido ao final de 2014, de R\$ 2.295,98 bilhões, deveria crescer em 2015 para um intervalo entre R\$ 2.650 bilhões e R\$ 2.800 bilhões. Os resultados apresentados a seguir demonstram que a DPF cresceu R\$ 497,1 bilhões, alcançando R\$ 2.793 bilhões, próximo da banda superior da previsão do PAF 2015. O percentual vincendo em doze meses permaneceu em 21,6%, também dentro do limite previsto (21% a 25%).

**Dívida Pública Federal – 2007 a 2015**

| Indicadores DPF        | 2007    | 2008    | 2009    | 2010    | 2011    | 2012    | 2013    | 2014    | 2015    | PAF 2015    |
|------------------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|-------------|
| Estoque em R\$ bilhões | 1.333,8 | 1.397,3 | 1.497,4 | 1.694,0 | 1.866,4 | 2.008,0 | 2.122,8 | 2.295,9 | 2.793,0 | 2.650/2.800 |
| Prazo médio (meses)    | 39,2    | 42,0    | 42,4    | 42,0    | 42,0    | 48,0    | 50,4    | 52,8    | 55,2    | 52,8/55,2   |

| <b>Indicadores DPF</b>   | <b>2007</b> | <b>2008</b> | <b>2009</b> | <b>2010</b> | <b>2011</b> | <b>2012</b> | <b>2013</b> | <b>2014</b> | <b>2015</b> | <b>PAF 2015</b> |
|--------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-----------------|
| % vencimento/12 meses    | 28,2        | 25,4        | 23,6        | 23,9        | 25,4        | 24,4        | 24,8        | 24,0        | 21,6        | 21/25           |
| <b>Composição da DPF</b> |             |             |             |             |             |             |             |             |             |                 |
| Prefixado (%)            | 35,1        | 29,9        | 32,2        | 36,6        | 37,2        | 40,0        | 42,0        | 41,6        | 39,4        | 40 - 44         |
| Índice de preços (%)     | 24,1        | 26,6        | 26,7        | 26,6        | 28,3        | 33,9        | 34,5        | 34,9        | 32,5        | 33 - 37         |
| Selic (%)                | 30,7        | 32,4        | 33,4        | 30,8        | 30,1        | 21,7        | 19,1        | 18,7        | 22,8        | 17 - 22         |
| Câmbio (%)               | 8,2         | 9,7         | 6,6         | 5,1         | 4,4         | 4,4         | 4,3         | 4,9         | 5,3         | 4 - 6           |
| TR e outros (%)          | 1,9         | 1,4         | 1,1         | 0,8         | -           | -           | -           | -           | -           | -               |

Fontes: Plano Anual de Financiamento da Dívida Pública Federal 2015 e Relatório Anual da Dívida Pública 2015.

De acordo com o Relatório Anual da Dívida de 2015 foram emitidos, fora dos leilões competitivos, R\$ 12,9 bilhões em títulos públicos no exercício para o Fundo de Financiamento ao Estudante de Ensino Superior (Fies), o Programa de Financiamento às Exportações (Proex), o programa de Reforma Agrária, o Banco do Brasil (equalização de passivos de R\$ 1,5 bilhão) e Fundo de Compensação de Variações Salariais (FCVS).

### 2.3.4 Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida no Relatório de Gestão Fiscal

Com base nos dados oficiais, a Dívida Consolidada Líquida cresceu R\$ 371,1 bilhões entre dezembro de 2014 e dezembro de 2015, como resultado da expansão de R\$ 250,3 bilhões de ativos e de R\$ 621,4 bilhões de passivos. Entre os ativos da DCL, destaca-se o crescimento de R\$ 864 bilhões nos depósitos do Tesouro Nacional no Bacen, de R\$ 24,3 bilhões de disponibilidades do FAT no BNDES e sistema bancário, de R\$ 52,1 bilhões das dívidas de estados e municípios e de R\$ 18,2 bilhões dos demais ativos financeiros. Em contrapartida, mencione-se o saldo de ajustes para perdas no montante de R\$ 100,6 bilhões. Quanto aos passivos da mesma DCL, mencione-se a Dívida Mobiliária do Tesouro Nacional em mercado e na carteira do Bacen, que expandiram, respectivamente, R\$ 465 bilhões e R\$ 167,9 bilhões.

#### Relatório de Gestão Fiscal da União – Janeiro a Dezembro de 2014 e Quadrimestres de 2015

##### Detalhamento do Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida

|                                                          | R\$ milhões      |                  |                 |                  |               |                  |               |
|----------------------------------------------------------|------------------|------------------|-----------------|------------------|---------------|------------------|---------------|
| <b>Especificação</b>                                     | <b>2014</b>      | <b>1ºQD2015</b>  | <b>Var. %</b>   | <b>2ºQD2015</b>  | <b>Var. %</b> | <b>3ºQD2015</b>  | <b>Var. %</b> |
| <b>Dívida Consolidada - DC (I)</b>                       | <b>3.452.539</b> | <b>3.572.420</b> | <b>3,47</b>     | <b>3.816.859</b> | <b>6,84</b>   | <b>4.073.910</b> | <b>6,73</b>   |
| <b>Dívida Mobiliária do Tesouro Nacional</b>             | <b>3.395.698</b> | <b>3.550.466</b> | <b>4,56</b>     | <b>3.796.552</b> | <b>6,93</b>   | <b>4.053.082</b> | <b>6,76</b>   |
| Dívida Mobiliária do TN Interna (mercado)                | 2.198.688        | 2.351.098        | 6,93            | 2.566.512        | 9,16          | 2.663.713        | 3,79          |
| (-) Aplicações em Títulos Públicos                       | -35.492          | -38.267          | 7,82            | -43.589          | 13,91         | -39.395          | -9,62         |
| Dívida Mobiliária do TN Interna (cart. Bacen)            | 1.118.645        | 1.119.616        | 0,09            | 1.140.796        | 1,89          | 1.286.587        | 12,78         |
| Dívida Securitizada                                      | 10.348           | 10.000           | -3,36           | 9.777            | -2,23         | 10.596           | 8,38          |
| Dívida Mobiliária Externa                                | 103.509          | 108.018          | 4,36            | 123.055          | 13,92         | 131.582          | 6,93          |
| <b>Operações de Equalização Cambial</b>                  | <b>0</b>         | <b>0</b>         | <b>0</b>        | <b>0</b>         | <b>0</b>      | <b>0</b>         | <b>0</b>      |
| <b>Dívida Contratual</b>                                 | <b>43.828</b>    | <b>7.909</b>     | <b>-81,95</b>   | <b>5.573</b>     | <b>-29,53</b> | <b>7.258</b>     | <b>30,23</b>  |
| <b>Precatórios posteriores a 5/5/2000</b>                | <b>85</b>        | <b>1.729</b>     | <b>1.933,83</b> | <b>1.960</b>     | <b>13,37</b>  | <b>295</b>       | <b>-84,94</b> |
| <b>Dívida Assumida pela União (Lei 8.727/93)</b>         | <b>8.713</b>     | <b>6.370</b>     | <b>-26,89</b>   | <b>7.193</b>     | <b>12,92</b>  | <b>8.102</b>     | <b>12,64</b>  |
| <b>Passivos reconhecidos por insuf. créd./recursos</b>   | <b>4.215</b>     | <b>5.946</b>     | <b>41,07</b>    | <b>5.581</b>     | <b>13,489</b> | <b>5.173</b>     | <b>-61,7</b>  |
| <b>DEDUÇÕES (II)</b>                                     | <b>2.093.003</b> | <b>2.241.591</b> | <b>7,10</b>     | <b>2.352.571</b> | <b>4,95</b>   | <b>2.343.304</b> | <b>-0,39</b>  |
| <b>Ativo Disponível</b>                                  | <b>603.540</b>   | <b>724.792</b>   | <b>20,09</b>    | <b>816.300</b>   | <b>12,63</b>  | <b>879.390</b>   | <b>7,73</b>   |
| Depósitos do TN no Bacen                                 | 602.683          | 702.034          | 16,48           | 801.196          | 14,12         | 877.758          | 9,56          |
| Depósitos à Vista                                        | 454              | 419              | -7,86           | 1.750            | 318,05        | 1.318            | -24,64        |
| Arrecadação a Recolher                                   | 402              | 22.340           | 5.450,8         | 13.355           | -40,22        | 314              | -97,65        |
| <b>Haveres Financeiros</b>                               | <b>1.527.912</b> | <b>1.561.630</b> | <b>2,21</b>     | <b>1.580.972</b> | <b>1,24</b>   | <b>1.509.174</b> | <b>-4,54</b>  |
| Aplicações Financeiras                                   | 483.943          | 503.256          | 3,99            | 497.290          | -1,19         | 490.330          | -1,40         |
| Disponibilidades do FAT no BNDES e Sist. Banc.           | 202.716          | 208.789          | 3,00            | 213.338          | 2,18          | 226.994          | 6,40          |
| Aplicações Fundos Diversos ao Setor Privado              | 281.227          | 294.468          | 4,71            | 283.952          | -3,57         | 263.335          | -7,26         |
| Renegociação de Dívidas de Entes da Federação            | 529.371          | 534.486          | 0,97            | 546.656          | 2,28          | 486.043          | -11,09        |
| Dívidas Est./Mun.: Lei 9.496/97 e MP 2.185/01            | 497.454          | 502.678          | 1,05            | 518.484          | 3,14          | 549.577          | 6,00          |
| Créditos da Lei 8.727/93                                 | 12.810           | 12.492           | -2,48           | 12.276           | -1,73         | 11.982           | -2,39         |
| Dívida Externa Reneg. (Aviso MF nº 30 e outros)          | 5.245            | 6.371            | 21,46           | 6.614            | 3,82          | 6.306            | -4,66         |
| Demais (Royalties, créds. CEF ced União/out)             | 21.156           | 19.728           | -6,75           | 18.137           | -8,07         | 18.746           | 3,36          |
| Ajustes para Perdas                                      | -7.295           | -6.783           | -7,02           | -8.855           | 30,55         | -100.568         | 1.035,77      |
| Demais Ativos Financeiros                                | 514.599          | 523.888          | 1,81            | 537.026          | 2,51          | 532.802          | -0,79         |
| <b>(-) Restos a Pagar Processados**</b>                  | <b>-38.449</b>   | <b>-44.832</b>   | <b>16,60</b>    | <b>-44.701</b>   | <b>-0,29</b>  | <b>-45.260</b>   | <b>1,25</b>   |
| <b>Dívida Consolidada Líquida - DCL (III) = (I - II)</b> | <b>1.359.537</b> | <b>1.330.829</b> | <b>-2,11</b>    | <b>1.464.288</b> | <b>10,03</b>  | <b>1.730.606</b> | <b>18,19</b>  |

| Especificação                  | 2014    | 1ºQD2015 | Var. % | 2ºQD2015 | Var. % | 3ºQD2015 | Var. % |
|--------------------------------|---------|----------|--------|----------|--------|----------|--------|
| Receita Corrente Líquida - RCL | 641.578 | 642.507  | 0,14   | 656.858  | 2,23   | 674.523  | 2,69   |
| % da DC sobre a RCL            | 538,13% | 556,01%  | 3,32   | 581,08%  | 4,51   | 603,97%  | 3,94   |
| % da DCL sobre a RCL           | 211,91% | 207,13%  | -2,25  | 222,92%  | 7,62   | 256,57%  | 15,09  |

Fontes: Relatórios de Gestão Fiscal do Poder Executivo Federal.

## Ações de Controle Externo

Por imposição da Lei de Responsabilidade Fiscal, o TCU realizou acompanhamentos sobre os limites e condições atinentes à dívida consolidada, às operações de crédito, às garantias e contra garantias, entre outros aspectos relevantes da gestão fiscal da União. Tais acompanhamentos resultaram nos Acórdãos 2.891/2015 e 3.297/2015, prolatados pelo Plenário, além das fiscalizações levadas a cabo nos processos TCs 007.722/2015-0, 011.919/2015-9, 026.476/2015-0 e 030.930/2015-4, em vias de apreciação pelo Plenário.

Essas ações de controle evidenciam a baixa qualidade das informações da dívida consolidada, uma vez que, além de outras incorreções detectadas anteriormente, durante o exame do demonstrativo dessa dívida para o segundo quadrimestre de 2015, objeto do TC 026.476/2015-0, foi observada dupla contagem no detalhamento dos valores. Nos termos do relatório, não apreciado até a presente data:

126. Analisando os valores componentes dos itens de dedução do Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida, foi identificado que valores expressivos, da ordem de R\$ 212 bilhões, dos quais R\$ 190 bilhões referem-se a empréstimos de longo prazo e R\$ 21 bilhões a depósitos especiais, estão sendo duplicados na dedução do demonstrativo. Tais valores registrados no FAT estão sendo computados tanto no item “Aplicações de Fundos Diversos Junto ao Setor Privado”, quanto no item “Disponibilidades do FAT”.

127. A consequência disso é que a Dívida Consolidada Líquida, no Demonstrativo do RGF, está subavaliada em aproximadamente R\$ 212 bilhões.128. Diante do exposto, faz-se necessário, com fulcro no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992, c/c o art. 250, inciso II, do RITCU, determinar à STN e à SFC/CGU que providenciem, a partir do próximo Relatório Gestão Fiscal que vier a ser publicado, a exclusão da duplicidade de valores da ordem de R\$ 212 bilhões, referentes a registros do Fundo de Amparo ao Trabalhador que estão computados tanto no item “Aplicações de Fundos Diversos Junto ao Setor Privado”, quanto no item “Disponibilidades do FAT”, apresentando o detalhamento e o efeito contábil desse ajuste em nota explicativa do Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida, em cumprimento ao disposto no art. 29, inciso I, da LRF.

128. Além disso, diante da comprovada inadequação da metodologia do item de dedução “Aplicações de Fundos Diversos Junto ao Setor Privado” do Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida, cabe determinar, com fundamento no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992, c/c o art. 250, inciso II, do RITCU, à STN e à SFC/CGU que adequem a metodologia do item em questão, até a publicação do segundo RGF após a ciência do acórdão que vier a ser proferido nestes autos, para que os valores computados reflitam efetivamente haveres financeiros da União.

Em dezembro de 2015 os valores publicados no item “Aplicações de Fundos Diversos Junto ao Setor Privado”, continuavam duplicando os registros do item “Disponibilidades do FAT”, num montante de R\$ 226 milhões. Como consequência, essa incorreção subestima a dívida consolidada líquida em montante similar. Não por acaso, a confirmação da falha está explicitada na resposta a solicitação de informações do Tribunal, em que a STN assim se pronuncia (peça 67 do TC 026.476/2015-0, p. 4):

5. O relatório do Tribunal apresenta relevante achado referente à duplicidade de valores computados simultaneamente em dois diferentes itens que compõem as deduções da Dívida Consolidada: “Aplicações de Fundos Diversos Junto ao Setor Privado” e “Disponibilidades do FAT”. Em razão disso, o valor da Dívida Consolidada Líquida publicada no RGF do 2º quadrimestre de 2015 está subavaliada num valor de R\$ 212 bilhões. Consequentemente, uma das determinações do acórdão trata justamente de se eliminar essa

duplicidade, “apresentando o detalhamento e o efeito contábil desse ajuste em nota explicativa do Demonstrativo”, e de se adequar a metodologia do demonstrativo.

6. Após análise, decidimos por acatar as conclusões do Tribunal e procederemos à correção da metodologia do demonstrativo da DCL, com a devida inclusão de nota explicativa, a partir da elaboração do RGF do 1º quadrimestre de 2016. Além disso, procederemos à republicação dos demonstrativos da DCL referentes ao exercício de 2015, com a devida correção da duplicidade apontada.

Outra impropriedade, abordada no mesmo TC 026.476/2015-0, trata dos demonstrativos das Operações de Crédito publicados nos Relatórios de Gestão Fiscal do Poder Executivo Federal nos dois primeiros quadrimestres de 2015, que deduziam indevidamente o saldo total de garantias concedidas pela União, e não o montante das operações realizadas no período de apuração, conforme regulamento próprio. Em resposta ao Tribunal, assim se pronunciou o Poder Executivo (peça 67 do TC 026.476/2015-0, p. 5): “(...) esse erro já fora constatado e corrigido por ocasião da elaboração do RGF do 3º quadrimestre de 2015”.

De fato, a republicação com essa correção referente aos dois quadrimestres iniciais de 2015 ocorreu no RGF de fim de exercício. Sanado, portanto, relevante aspecto da informação contábil. Há, contudo, uma correção que não foi atendida pela STN. Trata-se da dedução do montante global das operações de crédito da União das operações de concessão de garantia da União, tema esse que será abordado quando da publicação do acórdão referente ao processo em tela.

## 2.4 Relações Econômico-Financeiras com o Exterior

Os principais países compradores dos produtos brasileiros em 2015 foram a China, com US\$ 35,6 bilhões, equivalentes a 18,6% do total exportado, os Estados Unidos, com US\$ 24,1 bilhões (12,6% do total), a Argentina, com US\$ 12,8 bilhões (6,7%), os Países Baixos (Holanda), com US\$ 10 bilhões (5,3%), a Alemanha, com US\$ 5,2 bilhões (2,7%) e o Japão, com US\$ 4,8 bilhões (2,5%).

As vendas dos produtos brasileiros em 2015, no total de US\$ 191,1 bilhões, sofreram retração de 14,1% em valor, pela média diária, se comparadas a 2014, quando se registraram US\$ 225,1 bilhões. Os preços dos produtos sofreram queda, em média, de 21%. As quantidades embarcadas cresceram em média 17%. Adiante é apresentada a variação de preços e de quantidades entre 2014 e 2015 de alguns destes produtos.

**Exportações em 2015**

| Itens                  | Variação dos Preços em 2015<br>em relação à 2014 (%) | Variação das Quantidades em<br>2015 em relação à 2014 (%) | Participação<br>em 2015 (%) |
|------------------------|------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|-----------------------------|
| Soja em grão           | -24,18                                               | 18,89                                                     | 10,98                       |
| Minério de ferro       | -48,73                                               | 6,33                                                      | 7,36                        |
| Óleo bruto de petróleo | -49,27                                               | 41,98                                                     | 6,16                        |
| Carne bovina           | -8,39                                                | 12,13                                                     | 2,44                        |
| Laminados planos       | -24,97                                               | 63,91                                                     | 1,01                        |
| Açúcar refinado        | -17,10                                               | 4,50                                                      | 0,91                        |
| Algodão em bruto       | -14,64                                               | 11,44                                                     | 0,68                        |
| Carne suína            | -28,49                                               | 12,96                                                     | 0,61                        |
| Etanol                 | -26,58                                               | 33,55                                                     | 0,46                        |
| Gasolina               | -38,89                                               | 69,11                                                     | 0,13                        |

Fonte: Secex/MDIC.

Os principais blocos econômicos reduziram suas compras do mercado brasileiro. A Ásia sofreu queda de 13%, América Latina e Caribe diminuiu suas aquisições em 14,1%, União Europeia, em 18,3%, e África registrou queda de 14,4%. As vendas para o Oriente Médio tiveram a menor perda entre os

blocos econômicos, com retração de 3,3%. A maior retração ocorreu com a Europa Oriental, com perdas de 36,7%. Ao se considerar a participação de cada bloco econômico no total exportado, verifica-se pouca variação entre os exercícios de 2014 e 2015. A maior variação positiva ocorreu com os países do Oriente Médio, passando de 4,6% para 5,2%.

**Exportações Brasileiras – Principais Blocos Econômicos**

 US\$ milhões *fob*

| Blocos Econômicos e Países     | 2015           | 2014           | Var % 2015/2014 pela média diária | Participação % |              |
|--------------------------------|----------------|----------------|-----------------------------------|----------------|--------------|
|                                |                |                |                                   | 2015           | 2014         |
| <b>Ásia</b>                    | <b>63.171</b>  | <b>73.513</b>  | <b>-13,0</b>                      | <b>33,1</b>    | <b>32,7</b>  |
| - China                        | 35.608         | 40.616         | -11,3                             | 18,6           | 18,0         |
| <b>América Latina e Caribe</b> | <b>39.095</b>  | <b>46.046</b>  | <b>-14,1</b>                      | <b>20,5</b>    | <b>20,5</b>  |
| - Mercosul (*)                 | 20.987         | 25.053         | -15,2                             | 11,0           | 11,1         |
| - Argentina                    | 12.800         | 14.282         | -9,3                              | 6,7            | 6,3          |
| - demais da AL e Caribe        | 18.108         | 20.993         | -12,7                             | 9,5            | 9,3          |
| <b>União Europeia</b>          | <b>33.947</b>  | <b>42.047</b>  | <b>-18,3</b>                      | <b>17,8</b>    | <b>18,7</b>  |
| <b>EUA (**)</b>                | <b>24.216</b>  | <b>27.145</b>  | <b>-9,7</b>                       | <b>12,7</b>    | <b>12,1</b>  |
| <b>África</b>                  | <b>8.202</b>   | <b>9.701</b>   | <b>-14,4</b>                      | <b>4,3</b>     | <b>4,3</b>   |
| <b>Oriente Médio</b>           | <b>9.957</b>   | <b>10.419</b>  | <b>-3,3</b>                       | <b>5,2</b>     | <b>4,6</b>   |
| <b>Europa Oriental</b>         | <b>2.867</b>   | <b>4.583</b>   | <b>-36,7</b>                      | <b>1,5</b>     | <b>2,0</b>   |
| <b>Outros</b>                  | <b>9.680</b>   | <b>11.647</b>  | <b>-15,9</b>                      | <b>5,1</b>     | <b>5,2</b>   |
| <b>Total</b>                   | <b>191.134</b> | <b>225.101</b> | <b>-14,1</b>                      | <b>100,0</b>   | <b>100,0</b> |

Fonte: MDIC.

(\*) Inclui a Venezuela.

(\*\*) Inclui Porto Rico.

A queda das exportações dos produtos brasileiros no exterior, ao longo de 2015, sob a ótica do fator agregado, atingiu todos os grupos de produtos. Foi mais acentuada nos produtos básicos (-20,42%), vindo em seguida os manufaturados (-9,25%) e os semimanufaturados (-8,95%). A retração, considerando-se a média diária, foi semelhante.

Como o montante em dólares vendido dos produtos básicos foi significativamente menor, a participação destes produtos em relação às vendas totais diminuiu, passando de 48,7% em 2014 para 45,6% em 2015. Consequentemente, houve aumento da participação dos produtos industrializados, passando de 48,5% em 2014 para 51,9% em 2015.

**Exportação Brasileira por Fator Agregado – 2014 e 2015**

 US\$ milhões *free on board* (FOB)

| Fator Agregado             | Janeiro a Dezembro |                | Variação % 2015 / 2014 pela média diária | Participação % |              |
|----------------------------|--------------------|----------------|------------------------------------------|----------------|--------------|
|                            | 2015               | 2014           |                                          | 2015           | 2014         |
| <b>Básicos</b>             | 87.188             | 109.557        | <b>-19,5</b>                             | 45,6           | 48,7         |
| <b>Industrializados</b>    | 99.254             | 109.276        | <b>-8,1</b>                              | 51,9           | 48,5         |
| <i>Semimanufaturados</i>   | 26.463             | 29.065         | -7,9                                     | 13,8           | 12,9         |
| <i>Manufaturados</i>       | 72.791             | 80.211         | -8,2                                     | 38,1           | 35,6         |
| <b>Operações Especiais</b> | 4.692              | 6.268          | <b>-24,2</b>                             | 2,5            | 2,8          |
| <b>Total</b>               | <b>191.134</b>     | <b>225.101</b> | <b>-14,1</b>                             | <b>100,0</b>   | <b>100,0</b> |

Fonte: Secex/MDIC.

As importações brasileiras em 2015, comparadas a 2014, sofreram decréscimo de 25,2%, considerando a média diária, passando de US\$ 229.154 milhões para US\$ 171.461 milhões (*free on*

board - FOB). Todas as categorias de uso consideradas tiveram decréscimo (combustíveis e lubrificantes: -44,3%; bens de capital: -20,2%; matérias primas e intermediários: -20,2%; e bens de consumo: -19,6%), sendo que a redução nas aquisições de bens de capital ocorreu em função de menores compras de máquinas e ferramentas (-31,8%), acessórios de maquinaria industrial (-27,8%), partes e peças para bens de capital para agricultura (-26,9%), maquinaria industrial (-22,8%), e máquinas e aparelhos de escritório e uso científico (-22,3%).

A categoria de produto “matérias-primas e intermediários”, de maior relevância na pauta de importações, com participação em 2015, no total importado, de 47,4%, registrou retração em função, principalmente, de quedas nas compras dos itens materiais de construção, com variação de -30,2%, produtos alimentícios com -30,1%; e produtos minerais, com -25,7%.

#### 2.4.1 Balanço de Pagamentos e Reservas Internacionais

Com exportações de US\$ 190,1 bilhões e importações de US\$ 172,4 bilhões, segundo demonstrativo elaborado com base na metodologia adotada pelo Bacen, a balança comercial apresentou superávit de US\$ 17,7 bilhões ao final de 2015.

A conta “Transações Correntes” em 2015 apresentou valor negativo de US\$ 58,9 bilhões (em 2014, o déficit registrado foi de US\$ 104,2 bilhões), em função do superávit comercial, e dos valores deficitários das rubricas “Serviços”, no montante de US\$ 36,9 bilhões, e “Rendas”, no valor de US\$ 39,6 bilhões. Na conta “Investimento Direto no exterior”, verifica-se o valor de US\$ 13,5 bilhões, no acumulado de 2015. Os fluxos líquidos de investimentos diretos no país ao final de 2015 alcançaram US\$ 75,1 bilhões, sendo US\$ 56,4 bilhões em ingressos líquidos em participações no capital de empresas no país. Os “Investimentos em Carteira” apresentaram ingresso líquido de US\$ 18,5 bilhões em recursos, sendo US\$ 10 bilhões em ações e US\$ 8,5 bilhões em títulos de renda fixa.

##### **Evolução do Balanço de Pagamentos –2014 e 2015**

| Discriminação                                                     | US\$ milhões    |                |
|-------------------------------------------------------------------|-----------------|----------------|
|                                                                   | 2014            | 2015           |
| <b>Transações Correntes</b>                                       | <b>-104.181</b> | <b>-58.882</b> |
| Balança Comercial (FOB)                                           | -6.629          | 17.670         |
| Exportação de Bens *                                              | 224.098         | 190.092        |
| Importação de Bens *                                              | 230.727         | 172.422        |
| Serviços                                                          | -48.107         | -36.919        |
| Renda Primária                                                    | -52.170         | -42.357        |
| Renda Secundária (Transferências Unilaterais) <sup>1</sup>        | 2.725           | 2.724          |
| <b>Conta Capital e Financeira</b>                                 | <b>-100.368</b> | <b>-54.294</b> |
| Conta Capital                                                     | 231             | 440            |
| Conta Financeira: concessões líquidas (+); captações líquidas (-) | -100.599        | -54.734        |
| Investimento Direto                                               | -70.855         | -61.576        |
| No exterior                                                       | 26.040          | 13.498         |
| <b>No país</b>                                                    | <b>96.895</b>   | <b>75.075</b>  |
| <b>Participação no Capital</b>                                    | <b>57.918</b>   | <b>56.421</b>  |
| Investimento em Carteira (ações e títulos)                        | -38.707         | -22.048        |
| Ativos                                                            | 2.820           | -3.548         |
| <b>Passivos: entrada de recursos (+)</b>                          | <b>41.527</b>   | <b>18.500</b>  |
| Derivativos                                                       | 1.568           | 3.450          |
| Outros Investimentos <sup>2</sup>                                 | -3.436          | 20.377         |
| Ativos                                                            | 50.667          | 44.001         |
| Passivos                                                          | 54.103          | 20.130         |



| <b>Discriminação</b>    | <b>2014</b>  | <b>2015</b>  |
|-------------------------|--------------|--------------|
| <b>Erros e Omissões</b> | <b>3.351</b> | <b>3.708</b> |

Fonte: Bacen. Notas: dados preliminares (abril/2016).

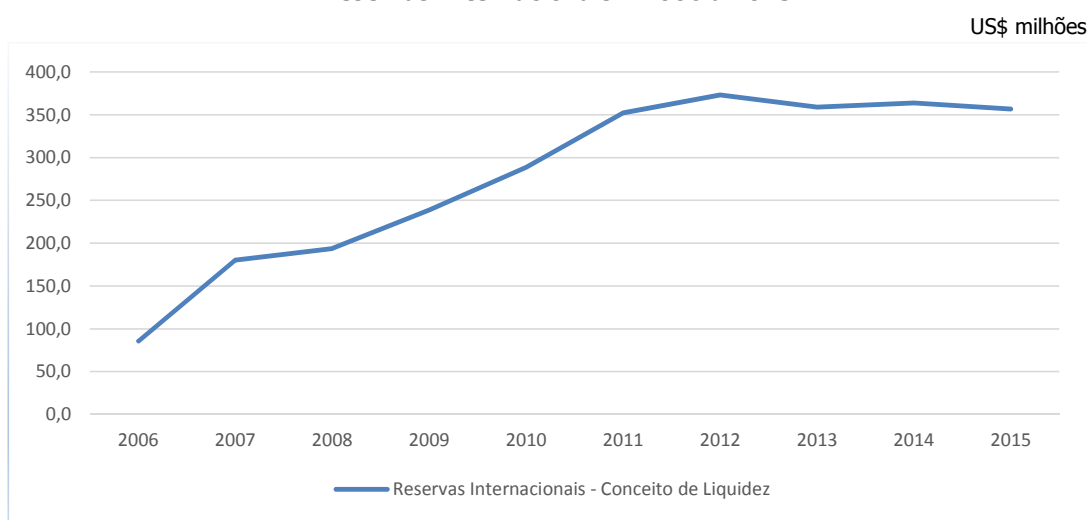
\* Exclui mercadorias deixando o (para exportações) ou ingressando no (para importações) território nacional sem mudança de proprietário. Inclui mercadorias entregues no território nacional (exportação ficta) ou fora do território nacional (importação ficta), além de outros ajustes. Essa metodologia difere da adotada pelo MDIC.

<sup>1</sup> A conta Transferências Unilaterais na metodologia BPM5 utilizada pelo Bacen até abril de 2015 teve sua nomenclatura ajustada para Renda Secundária na metodologia BPM6 utilizada atualmente - <http://www.bcb.gov.br/pt-br/#!/n/6MANBALPGTO>;

<sup>2</sup> Depósitos, empréstimos, créditos comerciais e outros ativos e passivos.

O saldo das reservas internacionais, pelo conceito de liquidez, atingiu o montante de US\$ 356,5 bilhões em 2015, apresentando retração de 1,9% sobre o saldo existente no final do exercício anterior, de US\$ 363,5 bilhões.

**Reservas Internacionais – 2006 a 2015**

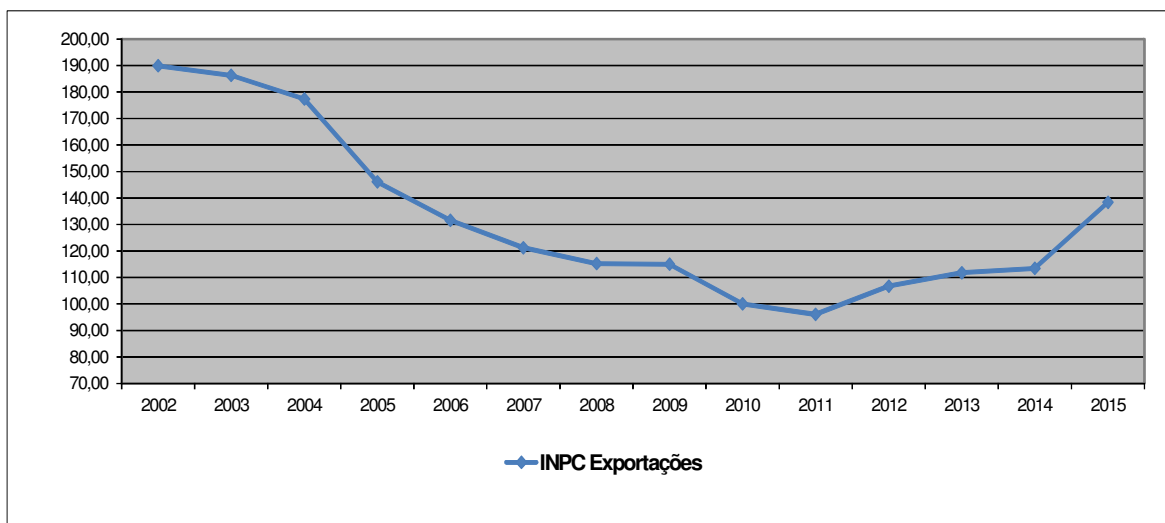


Fonte: Bacen.

## 2.4.2 Taxa de Câmbio Real

A taxa de câmbio efetiva real é interpretada como uma medida da competitividade das exportações brasileiras. Denomina-se taxa de câmbio real o resultado do quociente entre a taxa de câmbio nominal e a relação decorrente do índice de preços no atacado de cada país parceiro do Brasil e do Índice de Preços ao Consumidor do Brasil (INPC). O quociente obtido é ponderado pela participação de cada país no total das exportações brasileiras, obtendo-se assim a taxa cambial efetiva. A elevação do índice significa desvalorização da taxa de câmbio efetiva real, indicando melhoria da competitividade internacional dos produtos exportados fabricados no país.

A partir de 2012, é possível observar o aumento da competitividade das exportações brasileiras.

**Taxa de Câmbio Efetiva Real – 2002 a 2015**


Fonte: Ipeadata.

Observação: média ponderada do índice de paridade do poder de compra dos dezesseis maiores parceiros comerciais do Brasil.

### 2.4.3 Risco-País

A taxa de risco-país, representada pelo indicador EMBI+ (*Emerging Markets Bond Index Plus* ou Índice dos Bônus de Mercados Emergentes), elaborado pelo banco J. P. Morgan, compara a diferença entre a taxa de juros cobrada pelo mercado financeiro para títulos públicos de um conjunto de 21 países emergentes, em relação à taxa de juros dos papéis dos Estados Unidos da América (EUA). O risco-país indica ao investidor o “preço” de se arriscar a fazer negócios em um determinado país. Quanto menor o número, menor o risco. Quanto menor for o risco, maior será a capacidade do país de atrair investimentos estrangeiros, sem que para isso tenha de elevar as taxas de juros que remuneram os títulos da sua dívida.

Ao longo de 2015, o indicador mudou de patamar, passando da faixa de 150 a 250 pontos em que estava desde 2010, para valores de 250 até 350/380 no 1º semestre, e valores superiores aos 450 pontos no decorrer do 2º semestre.

Em fins de janeiro, o risco de racionamento de energia atingiu 20% para as regiões Sul, Sudeste e Centro-Oeste, e o risco de novos apagões atingiu 54% nessas regiões. Em 19 de janeiro, o Operador Nacional do Sistema Elétrico havia determinado o corte de energia em dez estados. Os custos de geração, transmissão e distribuição de energia foram elevados em função da falta de chuvas, do baixo nível dos reservatórios, e do acionamento de forma ininterrupta das usinas térmicas, passando a vigorar o novo sistema de bandeiras tarifárias, onerando os consumidores.

Para superar o descompasso entre a arrecadação em queda e as despesas públicas em alta, na mesma data foi determinado aumento de impostos visando obtenção de R\$ 20 bilhões adicionais, e a Caixa Econômica Federal elevou os juros do financiamento imobiliário.

Em 20 de janeiro, foi divulgado pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) que o Índice de Confiança do Empresário Industrial (ICEI) havia diminuído de 53,1 pontos em janeiro de 2014 para 44,4 pontos em 2015 (abaixo de 50 indica falta de confiança). Os índices de confiança do consumidor, comércio e de serviços atingiram os piores resultados das séries. Em 23 de janeiro, dados do Ministério do Trabalho divulgaram que 2014 havia registrado o pior nível de criação de empregos, aumentado as expectativas, à época, de que, no encerramento de 2015, a taxa de desemprego seria elevada, como de fato foi. No mesmo dia, o IBGE divulgou o IPCA-15, prévia da inflação, que em doze meses havia

registrado 6,69%. Estimativas do mercado financeiro para a inflação em 2015, divulgadas pelo Banco Central em 26 de janeiro, atingiram 6,99%, muito acima da meta de 4,5%.

Em 28 de janeiro, a Petrobras divulgou o balanço financeiro do 3º trimestre de 2014 sem considerar as baixas contábeis causadas pelos contratos superestimados em virtude da corrupção que se instalou na empresa. Como era esperada pelo mercado privado uma baixa contábil de R\$ 52 bilhões, as ações despencaram no mesmo dia mais de 10% na Bovespa. Todos esses fatos negativos levaram o indicador EMBI+ para 324 pontos em 30 de janeiro e em 2 de fevereiro de 2015.

Em 22 de julho o governo anunciou redução da meta de superávit primário, passando de 1,19% do PIB para 0,15% do PIB, tendo em vista a possibilidade de redução das receitas tributárias e previdenciárias. Em 28 de julho, o indicador chegou a 350 pontos.

Em 21 de outubro, divulgou-se que o governo estava discutindo nova revisão da meta fiscal. Essa nova proposta de redução da meta fiscal, que passaria de superávit, embora já reduzido, para um déficit, causou desconforto nos participantes do mercado financeiro, que enxergavam com desconfiança essas sucessivas mudanças, tendo em vista a velocidade dos acontecimentos e a magnitude dos valores envolvidos. A reação do mercado foi imediata e o indicador EMBI+ registrou 450 pontos no mesmo dia.

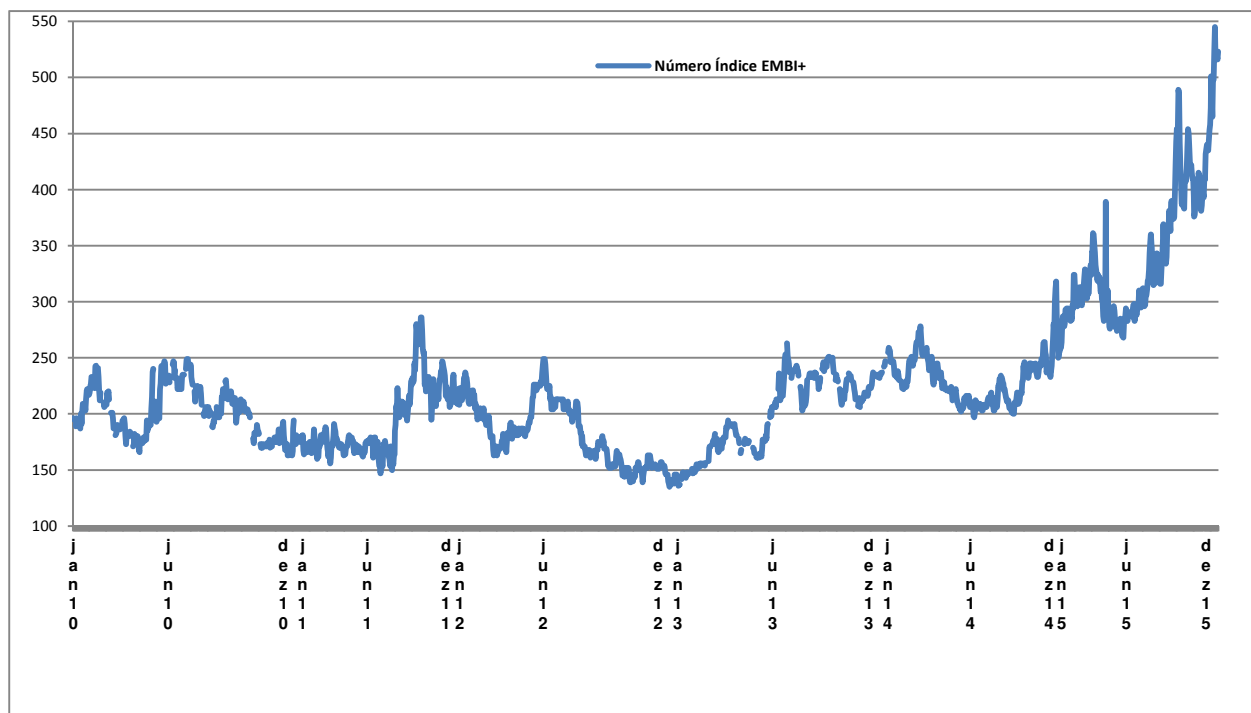
Em 27 de outubro, o Poder Executivo de fato revisou para baixo a meta fiscal de 2015, desta vez para um déficit primário de R\$ 51,8 bilhões, o equivalente a cerca de 0,8% do PIB. Esse resultado não incluía as dívidas do Tesouro Nacional com o BNDES, FGTS, Banco do Brasil e Caixa Econômica Federal, no valor de R\$ 57 bilhões, as denominadas “pedaladas fiscais”, e considerava como parte das receitas o valor de R\$ 11 bilhões proveniente dos leilões das hidrelétricas.

Em 2 de dezembro, O Congresso Nacional aprovou a alteração da meta de resultado primário de 2015, permitindo ao governo fechar 2015 com déficit primário de até R\$ 119,9 bilhões. Neste valor tinham sido incluídas as dívidas do Tesouro Nacional referente às “pedaladas fiscais”. Em 11 de dezembro, o índice EMBI registrou 501 pontos.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2016 foi aprovada pelo Congresso em 17 de dezembro, com a meta de superávit primário, que visa pagar parte dos juros da dívida pública, reduzida de 0,7% 0,5% do PIB, equivalente a R\$ 30 bilhões. No dia 18 de dezembro, confirmou-se a saída do ministro Joaquim Levy. Um dos pontos de divergência era sobre a economia para se pagar os juros da dívida, de 0,7% do PIB defendido por Levy, contra 0,5% do PIB defendido pela equipe do novo ministro Nelson Barbosa. No dia 21 de dezembro, o indicador EMBI+ atingiu 545 pontos, maior nível alcançado em 2015.

Esse conjunto de acontecimentos indica deterioração dos resultados das contas públicas, impedindo a realização de necessários níveis de superávit primário, fundamental para impedir o aumento do endividamento público.

**Taxa de Risco-País - Brasil – janeiro de 2010 a dezembro de 2015**



## 2.5 Autorização indevida para aumento do Patrimônio de Referência do Banco da Amazônia

O processo TC 010.173/2015-3, sob relatoria do Ministro Raimundo Carreiro, trata de Inspeção de Conformidade na Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STN/MF), podendo se estender a outros órgãos e entidades relacionados, com o objetivo de apurar a ocorrência de irregularidades nas concessões de crédito da União às instituições financeiras oficiais.

No âmbito dessa inspeção, identificaram-se irregularidades no processo que, ao final, resultou em autorização indevida concedida pelo Banco Central do Brasil (Bacen) ao Banco da Amazônia S.A. (Basa) para que referida instituição financeira efetuasse o registro de R\$ 982,1 milhões no Nível I de seu Patrimônio de Referência, na qualidade de Capital Principal.

O art. 8º da Lei 12.712/2012 autorizou a União a subscrever e integralizar capital do Basa, com vistas ao aumento do capital social dessa instituição financeira no montante de R\$ 1 bilhão. Para tanto, o parágrafo único do art. 8º autorizava a União a emitir títulos diretamente ao Basa, para cobertura do montante estabelecido pelo *caput*, *in verbis*:

Art. 8º Fica a União autorizada a subscrever e integralizar, até 31 de dezembro de 2014, ações do Banco da Amazônia S.A., visando a aumentar seu capital social no montante de R\$ 1.000.000.000,00 (um bilhão de reais).

Parágrafo único. Para a cobertura dos valores de que trata este artigo, a União poderá emitir, sob a forma de colocação direta, em favor do Banco da Amazônia S.A., títulos da Dívida Pública Mobiliária Federal, cujas características serão definidas pelo Ministro de Estado da Fazenda, devendo ser respeitada a equivalência econômica dos títulos com os valores previstos neste artigo.

Posteriormente, por intermédio do art. 68 da Lei 13.043/2014, o art. 8º da Lei 12.712/2012 teve sua redação alterada, com o seguinte objetivo: (i) incluir autorização para a União conceder crédito ao

Basa no valor de R\$ 1 bilhão; e (ii) determinar que o crédito a ser concedido apresentasse as condições que permitissem o seu enquadramento como instrumento elegível a patrimônio de referência, *in verbis*:

Art. 8º Fica a União autorizada a subscrever e integralizar ações do Banco da Amazônia S.A. **ou conceder crédito em condições financeiras e contratuais** definidas em ato do Ministro de Estado da Fazenda **que permitam o seu enquadramento como instrumento elegível ao capital principal na formação do patrimônio de referência, nos termos de normas estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional**, até 31 de dezembro de 2014, no montante de até R\$ 1.000.000.000,00 (um bilhão de reais). (grifou-se)

A Lei 13.043/2014 também fez inserir o § 1º, no *caput* do art. 8º, da Lei 12.712/2012, passando a autorizar que a cobertura do crédito a ser concedido ao Basa poderia ser feita por meio da emissão direta de títulos públicos à referida instituição financeira, *in verbis*:

§ 1º **Para a cobertura do crédito** de que trata o caput, a União poderá emitir, sob a forma de colocação direta, em favor do Banco da Amazônia S.A., títulos da Dívida Pública Mobiliária Federal, cujas características serão definidas em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (grifou-se)

Em 9 de dezembro de 2014, União e Basa celebraram o Contrato nº 1.016/PGFN/CAF de Mútuo (peça 5), cuja cláusula primeira estabelece que a União concedia ao Basa crédito no valor de R\$ 1 bilhão, a ser liberado em parcela única, e cuja cláusula segunda estabelecia que a União deveria emitir em favor do Basa, sob a forma de colocação direta, em parcela única e na data da efetiva concessão do crédito ao banco, R\$ 1 bilhão em títulos da Dívida Pública Mobiliária Federal Interna.

No mesmo dia 9 de dezembro, o Basa fez publicar fato relevante (peça 5, p. 7), por intermédio do qual informou que, com a assinatura do contrato: “(...) foi concedido crédito ao Banco por meio de Instrumento Elegível a Capital Principal (IECP) para compor Capital Principal, conforme disposto no art. 16 da Resolução CMN nº 4.192, de 01.03.2103”. Referido fato relevante também informou que: “A elegibilidade do IECP para Capital Principal está condicionada à análise e aprovação do Banco Central do Brasil, conforme legislação vigente”.

A emissão dos títulos ao Basa foi autorizada pela Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional nº 707, de 15 de dezembro de 2014 (peça 5, p.9), nos seguintes termos:

Art. 1º Autorizar emissão de 1.432.790 (um milhão, quatrocentos e trinta e dois mil, setecentos e noventa) Letras do Tesouro Nacional – LTN, no valor econômico de R\$ 999.999.442,39 (novecentos e noventa e nove milhões, novecentos e noventa e nove mil, quatrocentos e quarenta e dois reais e trinta e nove centavos), para o Banco da Amazônia S.A. – BASA, conforme disposto no Contrato nº 1.016/PGFN/CAF de Mútuo, celebrado entre a União e o Banco em 09 de dezembro de 2014, (...).

Posteriormente, conforme mostra a tabela transcrita a seguir, o Basa, com lastro nos títulos públicos recebidos da União, teria captado o total de R\$ 982,1 milhões em recursos junto a instituições do mercado financeiro, por intermédio da realização de operações compromissadas de apenas 1 (um) dia de duração.

**BASA - Operações Compromissadas**

| <b>Data da ida</b> | <b>Contraparte</b> | <b>PU ida</b> | <b>Quantidade LTNs</b> | <b>Financeiro (R\$)</b> |
|--------------------|--------------------|---------------|------------------------|-------------------------|
| 15/12/2014         | BANSICREDI         | 687,97037991  | 363.387                | 249.999.492,44          |
| 15/12/2014         | BCO                | 687,97037991  | 72.680                 | 50.001.687,21           |
|                    | GUANABARA          |               |                        |                         |
| 16/12/2014         | BCO                | 685,37925792  | 72.953                 | 50.000.473,00           |
|                    | GUANABARA          |               |                        |                         |

| Data da ida  | Contraparte | PU ida       | Quantidade LTNs  | Financeiro (R\$)      |
|--------------|-------------|--------------|------------------|-----------------------|
| 16/12/2014   | BANSICREDI  | 685,37925792 | 364.761          | 249.999.623,50        |
| 19/12/2014   | BCO         | 682,95552452 | 73.211           | 49.999.856,91         |
|              | GUANABARA   |              |                  |                       |
| 19/12/2014   | BANSICREDI  | 682,95552452 | 366.056          | 249.999.967,48        |
| 24/12/2014   | BANSICREDI  | 685,80018256 | 119.742          | 82.119.085,46         |
| <b>Total</b> |             |              | <b>1.432.790</b> | <b>982.120.185,98</b> |

Fonte: peça 7, p. 6.

Em 15 de dezembro de 2014, por meio do Ofício DIREX-DIREC/DINEG 2014/323 (peça 4, p. 3), o Basa encaminha ao Banco Central do Brasil, em cumprimento ao que estabelece o art. 24 da Resolução CMN 4.192/2013, pedido de enquadramento de Capital Principal, anexando comprovação (peça 4, p. 12-18) da captação de recursos ocorrida no dia 15 de dezembro de 2014, no valor de R\$ 300 milhões.

Posteriormente, em 26 de dezembro de 2014, por intermédio do Ofício DIREX-DIREC/DINEG 2014/337 (peça 4, p. 52), o Basa, em aditamento ao ofício citado no parágrafo anterior, encaminhou ao Bacen comprovante (peça 4, p. 53-80) das captações ocorridas em 16, 19 e 24 de dezembro de 2014, no valor total de R\$ 682 milhões, solicitando, ao final, que referido montante fosse considerado como Capital Principal nas respectivas datas de monetização.

Em 5 de janeiro de 2015, mediante Ofício 037/2015-BCB/Deorf/Difin, o Bacen comunicou ao BASA o seguinte, *in verbis*:

(...) comunicamos que **este Banco Central**, por despacho do senhor Diretor de Organização do Sistema Financeiro e Controle de Operações de Crédito Rural, de 2 de janeiro de 2015, **autorizou o valor de R\$ 982.120.185,98, referente ao valor integralizado em espécie de captação realizada por meio do referido contrato**, seja considerado elegível a compor o Nível I do PR dessa instituição, na qualidade de Capital Principal, desde as datas da integralização em espécie de cada parcela desse valor, nos termos da Resolução nº 4.192, de 2013. (grifou-se)

No dia 6 de janeiro de 2015, a instituição fez publicar novo fato relevante (peça 6, p. 21), informando que o pleito havia sido atendido pelo Bacen.

### **Das competências do CMN e do Bacen e das condições para os instrumentos elegíveis a Capital Principal**

Entre outras, o art. 4º da Lei 4.595/1964 atribui ao Conselho Monetário Nacional (CMN) as seguintes competências, *in verbis*:

Art. 4º Compete ao Conselho Monetário Nacional, segundo diretrizes estabelecidas pelo Presidente da República:

(...)

XI - Estipular índices e outras condições técnicas sobre encaixes, mobilizações e outras relações patrimoniais a serem observadas pelas instituições financeiras;

XII - Expedir normas gerais de contabilidade e estatística a serem observadas pelas instituições financeiras;

(...)

XXII - Estatuir normas para as operações das instituições financeiras públicas, para preservar sua solidez e adequar seu funcionamento aos objetivos desta lei;



No exercício de tais atribuições, o CMN editou as Resoluções 3.444/2007 e 4.192/2013, cujos artigos 8º, 16 e 24 estabelecem o seguinte, *in verbis*:

Resolução CMN 3.444/2007 – Art. 8º Para integrar o Nível I e o Nível II do PR, os instrumentos híbridos de capital e dívida, de que trata o art. 1º, **devem atender os seguintes requisitos**:

(...)

II - **ser integralizados em espécie**; (Grifou-se)

Resolução CMN 4.192/2013 – Art. 16. As instituições financeiras não sujeitas aos procedimentos estabelecidos na Lei nº 6.024, de 13 de março de 1974, podem compor seu Capital Principal com outros elementos patrimoniais **que atendam aos seguintes requisitos**:

(...)

XI - **não ter sua compra financiada**, direta ou indiretamente, pela instituição emissora;

§ 1º Além dos requisitos citados, os elementos mencionados no caput **também devem**:

I - **ser integralizados em espécie**;

(...)

III - **ser adquiridos pela União**.

§ 2º Os instrumentos mencionados no caput devem ser registrados contabilmente como passivos da instituição emissora e reclassificados como patrimônio líquido para fins de divulgação de suas demonstrações financeiras. (Grifou-se)

Resolução CMN 4.192/2013 – Art. 24. Os valores efetivamente integralizados referentes a instrumentos de capital ou de dívida, com exceção dos itens mencionados no inciso I do art. 4º, **somente podem compor** o Capital Principal, Complementar e o Nível II **mediante autorização do Banco Central do Brasil**. (Grifou-se)

Quanto às atribuições do Bacen, assim determina a Lei 4.595/1964, *in verbis*:

Art. 9º Compete ao Banco Central da República do Brasil **cumprir e fazer cumprir** as disposições que lhe são atribuídas pela legislação em vigor e as **normas expedidas pelo Conselho Monetário Nacional**.

Art. 10. Compete privativamente ao Banco Central da República do Brasil:

(...)

VI - Exercer o controle do crédito sob todas as suas formas;

(...)

IX - **Exercer a fiscalização das instituições financeiras** e aplicar as penalidades previstas; (Grifou-se)

### **Das irregularidades praticadas**

A autorização dada pelo Banco Central do Brasil para que o valor de R\$ 982,1 milhões fosse considerado elegível a compor o Nível I do Patrimônio de Referência do Basa, na qualidade de Capital Principal, foi exarada sem o atendimento e a observância de condicionantes e vedações estabelecidas pela legislação de regência, como demonstrado a seguir.

A primeira irregularidade reside na inobservância da condicionante estabelecida pelo art. 16, § 1º, I, da Resolução CMN 4.192/2013. Isso porque a integralização do passivo emitido pelo Basa - passivo esse oriundo da assinatura do Contrato nº 1.016/PGFN/CAF de Mútuo assinado com a União - não foi efetuada em espécie como determina referido dispositivo, mas, sim, com a emissão direta, pela União, de títulos públicos à instituição financeira.

A segunda irregularidade encontra-se no não atendimento de vedação trazida expressamente pelo art. 16, XI, da Resolução CMN 4192/2013, o qual proíbe que a compra do instrumento - a ser elegível a patrimônio de referência - emitido pela instituição financeira seja financiada, direta ou indiretamente, pela própria instituição emissora. Referido dispositivo não foi observado porque, em vez de receber recursos em espécie da União como pagamento pela aquisição do instrumento por ele emitido, o Basa aceitou receber, de referido ente federado, um conjunto de compromissos financeiros assumidos/emitidos pela União, consubstanciados nos títulos públicos (LTNs) emitidos com base na Portaria 707, de 15 de dezembro de 2014, o que caracteriza, inequivocamente, o financiamento direto, pelo próprio banco à União, da aquisição do instrumento emitido.

Sabedor que a integralização do instrumento havia ocorrido em títulos - e não em espécie -, o Basa pôs em prática sistemática que teve por objetivo fazer parecer que os títulos teriam sido monetizados - vendidos em mercado - e que, desse modo, teria ocorrido a chamada "integralização em espécie", necessária à concessão de autorização pelo Bacen a que se refere o art. 24 da Resolução CMN 4.192//2013.

Ocorre que, como já apresentado acima, os títulos públicos que o Basa havia recebido da União não foram vendidos em mercado, permanecendo de propriedade de referida instituição financeira. Na realidade, a obtenção, pelo Basa, dos mais de R\$ 982 milhões decorreu, isso sim, da emissão de novos outros passivos junto às instituições financeiras listadas pela tabela anterior, por intermédio da realização das chamadas "operações compromissadas", cujo prazo de vencimento, no caso em tela, foi de apenas 1 (um) dia. Ou seja, os R\$ 982 milhões foram angariados não com a venda dos títulos públicos, mas com a emissão de novos passivos junto ao sistema financeiro.

Ainda nessa esteira, fundamental que se atente para aspecto que revela ainda mais a irregularidade cometida. Como se pode observar dos documentos (peça 4, p. 12-34 e 54-80) trazidos aos autos, as operações compromissadas realizadas pelo Basa não ocorreram em apenas uma única data, mas em dias consecutivos. Significa dizer que, na realidade, o total de R\$ 982,1 milhões obtidos pelo Basa decorreu, isso sim, do somatório do montante referente à rolagem, nos dias 16, 19 e 24 de dezembro de 2014, das operações compromissadas realizadas no dia 15 do mesmo mês, como mostra a tabela a seguir.

**Rolagem das Operações Compromissadas**

| Instituição   | Data / R\$<br>1ª operação | Data / R\$<br>2ª operação | Data / R\$<br>3ª operação | Data / R\$<br>4ª operação | Total                      |
|---------------|---------------------------|---------------------------|---------------------------|---------------------------|----------------------------|
| BANSICREDI    | 15/12/2014                | 16/12/2014                | 19/12/2014                | 24/12/2014                | -                          |
|               | 249.999.492,4<br>4        | 249.999.623,5<br>0        | 249.999.967,4<br>8        | 82.119.085,4<br>6         | 832.118.168,8<br>8         |
| BCO           | 15/12/2014                | 16/12/2014                | 19/12/2014                | -                         | -                          |
| GUANABAR<br>A | 50.001.687,21             | 50.000.473,00             | 49.999.856,91             | -                         | 150.002.017,1<br>2         |
| <b>Total</b>  |                           |                           |                           |                           | <b>982.120.185,9<br/>8</b> |

Fonte: peça 4, p. 12-34 e 54-80.

Desse modo, ainda que sabedor dessa situação, posto que devidamente informado e fartamente abastecido com documentos que lhe foram remetidos pelo Basa, o Bacen ignorou o fato de que, em verdade, os R\$ 982 milhões que referida autarquia autorizou a compor o Nível I do Patrimônio de Referência do Basa não correspondiam ao instrumento que se originou da assinatura do contrato de mútuo celebrado entre a União e o referido banco federal, mas, sim, aos passivos emitidos junto às

instituições financeiras listadas nas tabelas acima. Ignorou, também, que, na realidade, a monetização efetuada pelo Basa durou apenas um único dia e em montante muito inferior aos R\$ 982,1 milhões que foi objeto da autorização exarada pela autoridade monetária.

Assim, ao autorizar que o montante de R\$ 982,1 milhões oriundos da realização e rolagem de operações compromissadas junto a instituições financeiras passasse a integrar o Capital Principal do Basa, o Bacen descumpre todas as regras estabelecidas pela Resolução CMN 4.192/2013. Em adição, ao assim proceder, o Bacen adota conduta altamente repreensível, pois deixa de observar o que determina o art. 9º e o art. 10, IX, ambos da Lei 4.595/1964, cujos teores merecem ser transcritos novamente, *in verbis*:

Art. 9º Compete ao Banco Central da República do Brasil **cumprir e fazer cumprir** as disposições que lhe são atribuídas pela legislação em vigor e as **normas expedidas pelo Conselho Monetário Nacional**. (Grifou-se)

Art. 10. Compete privativamente ao Banco Central da República do Brasil:

(...)

VI - Exercer o controle do crédito sob todas as suas formas;

(...)

IX - **Exercer a fiscalização das instituições financeiras** e aplicar as penalidades previstas; (Grifou-se)

Por fim, importa ressaltar que as condutas adotadas tanto pelos gestores do Basa quanto do Bacen podem vir a se enquadrar nos arts. 4º e 6º da Lei 7.492/1986, *in verbis*:

#### DOS CRIMES CONTRA O SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL

Art. 4º Gerir fraudulentamente instituição financeira:

Pena - Reclusão, de 3 (três) a 12 (doze) anos, e multa.

Art. 6º Induzir ou manter em erro, sócio, investidor ou repartição pública competente, relativamente a operação ou situação financeira, sonegando-lhe informação ou prestando-a falsamente:

Pena - Reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos, e multa.

#### INDÍCIO DE IRREGULARIDADE

- Concessão indevida de autorização pelo Banco Central do Brasil (Bacen) ao Banco da Amazônia S.A. (Basa) para que referida instituição financeira efetuasse o registro de R\$ 982,1 milhões no Nível I de seu Patrimônio de Referência, na qualidade de Capital Principal, contrariando o que estabelecem o art. 16, inciso XI, e § 1º, I, da Resolução-CMN 4.192/2013 e com inobservância das determinações contidas nos arts. 9º e 10, inciso IX, ambos da Lei 4.595/1964.

### **CAPÍTULO 3 - PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO FISCAL**

Neste capítulo serão analisados temas relacionados: (i) ao Plano Plurianual (PPA); (ii) à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO); (iii) à Lei Orçamentária Anual (LOA); (iv) aos benefícios financeiros, tributários e creditícios; e (v) à gestão fiscal.

Além de contribuir para a transparência fornecendo informações sobre a atuação do Governo Federal nas finanças públicas, os exames efetuados pelo Tribunal de Contas da União visam verificar a conformidade dessa atuação às normas regentes. Para isso, são realizadas auditorias específicas e análises da Prestação de Contas da Presidente da República, com o fim de fornecer insumos ao Tribunal para a emissão do parecer prévio, especialmente quanto à observância às normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, em especial quanto ao que estabelece a lei orçamentária anual. No entanto, ressalta-se que, dadas as limitações inerentes ao trabalho, tais como volume e nível de agregação dos dados examinados, o resultado dessa avaliação não se configura em certificação acerca da regularidade da gestão, em similitude ao disposto no art. 206 da Resolução-TCU 246/2011 (RITCU).

Com relação ao PPA, cabe ao TCU verificar se o plano cumpre a função de representar um instrumento de planejamento de médio prazo, e se esse instrumento é transparente, no sentido de deixar claro o alcance dos resultados das políticas públicas executadas por meio de seus programas temáticos. Nesse sentido, serão detalhadas no item 3.1 deste capítulo as principais conclusões acerca do tema, decorrentes de fiscalizações realizadas pelo Tribunal durante o exercício de 2015.

Dentre outras competências previstas na Constituição Federal e na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a LDO deve definir as metas e prioridades da administração pública federal para o exercício de sua vigência. Assim, cabe ao Tribunal verificar se a LDO vem sendo utilizada de fato como um instrumento de priorização das ações governamentais. Para isso, analisou-se o teor do projeto da LDO 2015 (PL 3/2014 – CN) e da Lei 13.080/2015 (LDO 2015), que estipulou as diretrizes orçamentárias para o exercício de 2015, conforme será relatado no item 3.2 deste capítulo.

No item 3.3, por sua vez, serão apresentadas análises sobre: a previsão e a arrecadação de receitas; as disponibilidades por fonte de recursos na Conta Única do Tesouro Nacional; a abertura de créditos adicionais; a execução das despesas orçamentárias, conforme suas principais classificações, examinando-se a execução face ao orçamento dos anos anteriores, bem como os desvios verificados em relação ao previsto na LOA do respectivo exercício, além do cumprimento de dispositivos legais e constitucionais; a aplicação dos mínimos constitucionais em saúde e educação; a execução de restos a pagar em 2015; o orçamento de investimento das empresas estatais; a desvinculação de recursos do superávit financeiro de 2014; e, o pagamento de passivos junto a bancos públicos e o FGTS.

Em seguida, abordam-se os benefícios tributários, financeiros e creditícios, contemplando uma avaliação do benefício financeiro e creditício do Programa de Financiamento às Exportações (Proex) e análises sobre os benefícios creditícios e tributários referentes ao evento Copa do Mundo da Fifa 2014 (item 3.4).

Com relação à gestão fiscal (seção 3.5 deste capítulo), serão apresentadas análises sobre: a previsão e arrecadação das receitas primárias, a receita corrente líquida, a recuperação de créditos tributários e previdenciários, a execução das despesas primárias, a programação orçamentária e financeira e contingenciamento, as disponibilidades de caixa e a inscrição em restos a pagar, o resultado primário da União e as operações de crédito junto a instituições financeiras oficiais.

Considerando a ordem de apresentação do conteúdo do presente capítulo, cumpre registrar um esclarecimento quanto à distinção entre as óticas orçamentária e fiscal. Na seção 3.3, apresentam-se informações sobre a execução da lei orçamentária anual e verifica-se o cumprimento de certos dispositivos constitucionais e legais que regulam a gestão orçamentária. A análise da gestão fiscal (item 3.5), por sua vez, considera as previsões de receita e a execução das despesas segundo a

classificação aplicada para fins de cálculo do resultado primário, e busca averiguar se foram respeitados os princípios, regras e parâmetros estabelecidos pela Lei Complementar 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal.

Destaque-se que, em decorrência dos trabalhos realizados, foram identificados indícios de irregularidades relacionados à gestão orçamentária e fiscal, conforme será detalhado adiante, tais como: a abertura de créditos suplementares incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário vigente à época, em desacordo com o art. 4º da LOA e com o art. 167 da Constituição Federal; omissão do Poder Executivo no dever de promover limitação de empenho e movimentação financeira das despesas discricionárias no montante necessário para cumprimento do disposto no art. 9º da LRF; registro de pagamentos de dívida da União junto ao Banco do Brasil e ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), em desacordo com a legislação de regência; realização de operações de crédito pela União junto ao Banco do Brasil e ao BNDES, em afronta aos arts. 32 e 36 da LRF; entre outros.

Destarte, na sessão de 15/6/2016, o Plenário do Tribunal de Contas da União prolatou o Acórdão 1497/2016-TCU-Plenário, comunicando ao Congresso Nacional que as contas prestadas pela Excelentíssima Senhora Presidente da República, Dilma Vana Rousseff, referentes ao exercício de 2015, não estavam em condições de serem apreciadas pelo Tribunal, em razão de indícios de irregularidades e possíveis distorções que demandavam a abertura de prazo para apresentação de contrarrazões, em nome do devido processo legal e em respeito ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa. No item 9.2 da referida decisão, o Tribunal deu ciência à Senhora Presidente da República da deliberação, concedendo o prazo de trinta dias para que ela se pronunciasse, caso entendesse necessário, sobre os indícios de irregularidades e possíveis distorções listados.

Esclarece-se que no presente capítulo serão apresentados esses indícios de irregularidades identificados na análise prévia sobre as contas prestadas pela Presidente da República. Nos capítulos 7 e 8, por sua vez, serão expostas a análise da Unidade Técnica especializada sobre as contrarrazões apresentadas em atenção ao item 9.2 do Acórdão 1497/2016-TCU-Plenário e as considerações do Ministro Relator, respectivamente.

### **3.1 Plano Plurianual - PPA 2012/2015**

Conforme a Constituição Federal de 1988, art. 165, § 1º, a lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

À luz das regras constitucionais estabelecidas para o PPA, deve o TCU verificar se o Plano tem cumprido com sua função de representar um instrumento de planejamento de médio prazo, orientando os órgãos e entidades públicas na elaboração de seus orçamentos e planejamentos anuais, como também se o Plano mostra-se como instrumento adequado para transmitir à sociedade, de forma transparente e verificável, os compromissos assumidos de mudança de realidade nacional.

O PPA 2012/2015, instituído pela Lei 12.593/2012, inaugurou um novo modelo metodológico, substituindo uma estrutura conceitual utilizada desde o ano de 2000, que empregava a classificação funcional, estruturada por programas e ações, com foco na resolução de problemas e caracterizada por buscar o controle de gastos do governo. Contudo, o modelo sofria críticas em decorrência de seu monitoramento e avaliação serem considerados demasiado detalhados e burocráticos, perdendo, assim, valor para a tomada de decisão gerencial.

A partir de 2012, um novo padrão de planejamento é instaurado, transferindo a dimensão operacional exclusivamente para o orçamento anual, visando, dessa forma, retomar a função estratégica do PPA. A nova sistemática buscou fazer uma leitura por recortes de políticas públicas, representados pelos programas temáticos, congregando em cada programa os diversos objetivos afetos ao tema. Foram propostos 65 programas temáticos, que expressam e orientam a ação governamental para a entrega de bens e serviços à sociedade, e 44 programas de gestão e manutenção, que exprimem as ações destinadas ao apoio, à gestão e à manutenção da atuação governamental. Os programas temáticos reuniram 492 objetivos, expressando o que deve ser feito no período, e 2.417 metas, que refletem a medida do alcance dos objetivos a elas atrelados. Foram previstos, à época da aprovação do PPA, recursos da ordem de R\$ 4,53 trilhões (84%) para os programas temáticos e R\$ 889,7 bilhões (16%) para os programas de gestão.

A visão de futuro apresentada pelo PPA 2012/2015, que constitui o que se almeja conquistar para o país, propôs que o Brasil fosse reconhecido:

- por seu modelo de desenvolvimento sustentável, bem distribuído regionalmente, que busca a igualdade social com educação de qualidade, produção de conhecimento, inovação tecnológica e sustentabilidade ambiental;
- por ser uma nação democrática, soberana, que defende os direitos humanos e a liberdade, a paz e o desenvolvimento no mundo.

Contudo, o modelo metodológico introduzido em 2012 trouxe também, ao longo de sua vigência, críticas em relação a diversos aspectos. Se, por um lado, o modelo adotado até o PPA 2008/2011 sofria censuras dos gestores relativas ao excessivo detalhamento, a estrutura metodológica adotada pelo novo PPA parece ter tendido em demasiado para o outro extremo, com um perfil muito generalista, em detrimento da transparência e da *accountability* desejadas.

Com base em fiscalizações realizadas por esta Corte de Contas cujo escopo incluiu a análise do PPA 2012/2015 (TC 023.984/2015-5 e TC 033.142/2015-7), são relacionadas a seguir as principais conclusões acerca do tema:

- Falta de conexão entre a dimensão estratégica e a dimensão tática do PPA: a ausência de vínculos claros entre os macro-objetivos estratégicos e os programas temáticos impossibilita identificar quais órgãos, objetivos, iniciativas e metas contribuirão no alcance de cada referencial estratégico eleito como prioridade para o quadriênio;
- Inexistência de indicadores para monitoramento da dimensão estratégica do PPA: a falta de mecanismos de monitoramento claramente definidos compromete a verificação da real contribuição dos resultados dos programas temáticos para o alcance dos macrodesafios estratégicos definidos para o quadriênio e para a mudança de realidade pretendida;
- Ausência de valores esperados ao final do quadriênio para os indicadores dos programas temáticos, de forma a avaliar a dimensão tática do PPA. Com isso, não são definidos de maneira objetiva os resultados efetivos que se pretende atingir com as políticas públicas escolhidas para o período. A falta de pactuação clara depõe contra a transparência dos compromissos de governo, além de prejudicar o acompanhamento do desempenho das ações públicas. O fato de o governo não se comprometer com índices a serem alcançados restringe a possibilidade de cobrança por resultados;
- Ausência de valores anuais de referência para as metas: considerando que as metas são a medida das entregas de produtos e serviços à sociedade, sua aferição apenas após findado o PPA, sem



parâmetros intermediários para avaliação de performance, limitam de forma prejudicial tanto seu acompanhamento como seu alcance;

- Alto grau de agregação das informações dos recursos previstos no PPA, apresentadas de forma consolidada por programa temático, divididas entre o valor fixado para o primeiro ano do Plano e o somatório do valor designado para os demais três anos de sua vigência. A consolidação dos valores impossibilita análises tanto qualitativas como quantitativas, em decorrência da falta de informações disponíveis. Esse fato traz significativas limitações aos trabalhos do Congresso Nacional, instância revisora do PPA, bem como dos demais órgãos de controle e da sociedade civil. Problemas acarretados por tal condição referem-se à impossibilidade de se analisar o custo de oportunidade relativo à distribuição proposta para os recursos, de se verificar a adequação do volume financeiro atribuído para cada programa, bem como de se analisar alternativas de aplicação desses mesmos recursos em outras demandas, atendendo a potenciais prioridades a serem debatidas com a sociedade. A extrema agregação de informações financeiras compromete também análises de custo-benefício e de economicidade das ações governamentais frente aos resultados alcançados em cada período. Essa situação pode também impactar negativamente o equilíbrio fiscal, haja vista que, diante da ausência de informações de custos, não há como antever qual o impacto fiscal que as emendas parlamentares de inclusão, alteração ou exclusão de objetivos, metas e iniciativas do PPA gerariam;
- Valores globais dos programas temáticos do PPA atualizados, ano a ano, replicando-se os valores das leis orçamentárias relativos às dotações atualizadas de cada programa. Assim, ao invés de o PPA balizar a elaboração das LOAs, as dotações atualizadas das leis orçamentárias é que fundamentam o processo de revisão do PPA, o que retira do Plano qualquer característica de instrumento de planejamento, já que os valores globais dos programas temáticos não são utilizados como parâmetro para elaboração da lei orçamentária;
- Parâmetros macroeconômicos previstos e utilizados na elaboração do PPA têm apresentado grande discrepância em relação aos parâmetros apurados na realidade. Essa diferença significativa entre os parâmetros previstos e os reais deve-se, em parte, a falhas na metodologia preditiva utilizada, conforme já foi tratado no Acórdão 1.723/2015-TCU-Plenário. A inadequação dos referenciais macroeconômicos que subsidiam o planejamento e a elaboração das leis orçamentárias no Brasil resulta na elaboração de leis com previsões e metas distorcidas da realidade, implicando sucessivos contingenciamentos, inclusive já no início do exercício financeiro. Tal prática, além de revelar problemas na condução da política fiscal do país, prejudica sobremaneira o planejamento e a implementação das políticas programadas;
- PPA exerce papel meramente indicativo e políticas previstas no plano não são priorizadas no momento da elaboração da LOA. O planejamento ocorre, na prática, por meio da elaboração da LOA pelos órgãos setoriais, mais especificamente no momento da liberação dos referenciais monetários (tetos orçamentários) pela Secretaria de Orçamento Federal, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (SOF/MP). Esse fato decorre, preponderantemente, da recorrente falta de realismo na fase de planejamento, uma vez que os recursos disponibilizados aos órgãos, por vezes, ficam abaixo de suas necessidades e, por serem inferiores ao planejado no PPA e, inclusive, ao previsto na LOA, prejudicam a execução das políticas finalísticas planejadas. A falta de coerência entre planejamento e orçamento e a incapacidade da administração de realizar previsões consistentes e íntegras resultam na imposição de restrições orçamentárias e financeiras muito altas aos órgãos setoriais no decorrer do exercício. Essa falta de coerência tem causado

prejuízos à execução eficaz e eficiente das ações da LOA e à implementação dos programas do PPA;

- Estrutura conceitual e forma de organização das informações do PPA dificultam a avaliação dos resultados alcançados, tanto pelo conjunto de políticas públicas como também para cada programa temático. Os programas são estruturados a partir de um conjunto de objetivos, cada qual com um conjunto de metas e iniciativas atreladas, porém não interligadas. As iniciativas conectam as ações previstas na LOA, porém os recursos previstos são apresentados apenas por programa temático, sem detalhamento em objetivos, metas ou iniciativas. Assim, torna-se intrincado e confuso mensurar a contribuição de cada objetivo, que pode possuir várias metas, à realização do programa temático, que pode possuir vários objetivos, e ainda relacionar a contribuição das ações da LOA a esse conjunto. Por fim, os indicadores não são associados diretamente aos objetivos, mas somente aos programas temáticos. Reforça-se que tais dissonâncias reduzem a transparência do Plano e dificultam ao cidadão associar os custos incorridos pela Administração aos produtos e resultados entregues a cada período do ciclo de gestão.

Dessa forma, verifica-se que o PPA 2012-2015 não funcionou como um plano de médio prazo para a Administração Pública Federal, conforme preconizado na Constituição Federal. O que se tem visto é que, apesar de ser um instrumento com peso constitucional, o PPA tem sido elaborado muito mais com o intuito de cumprir determinação constitucional, do que de orientar os órgãos, como um planejamento de médio prazo, na elaboração de seus orçamentos e planejamentos anuais, ou de apresentar à sociedade um plano federal de médio prazo cujos resultados e contribuições podem ser acompanhados e aferidos ao longo de sua vigência, demonstrando o alcance do sucesso das políticas públicas e da mudança de realidade proposta para o período.

### **3.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO 2015**

O § 2º do art. 165 da Constituição Federal estabelece o propósito da lei de diretrizes orçamentárias (LDO), notadamente a definição de metas e prioridades da administração pública federal. Assim, a LDO deve antecipar a direção dos gastos públicos, definindo os parâmetros que nortearão a elaboração do projeto de lei orçamentária para o exercício subsequente. A Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), por sua vez, acrescentou outros conteúdos à LDO e determinou que o projeto de lei deve ser acompanhado pelos anexos de metas fiscais e de riscos fiscais.

Diante desses comandos legais, cabe ao Tribunal verificar se a LDO vem sendo utilizada de fato como um instrumento de priorização das ações governamentais. Para isso, analisou-se o teor do projeto da LDO 2015 (PL 3/2014 – CN) e da Lei 13.080/2015 (LDO 2015), que estipulou as diretrizes orçamentárias para o exercício de 2015.

Observou-se que foram vetados 36 dispositivos (artigos, parágrafos e incisos) e as 120 programações do Anexo de Prioridades e Metas (Mensagem 1/2015 da Presidência da República) constantes do projeto substitutivo da LDO aprovado pelo Congresso Nacional e encaminhado à sanção presidencial.

O projeto de lei encaminhado ao Congresso Nacional não continha anexo específico de prioridades e metas, exatamente como ocorrido em relação ao projeto da LDO nos exercícios de 2012 a 2014. As prioridades para 2015 foram abordadas no art. 4º do PL 3/2014 - CN, nos seguintes termos:

Art. 4º As prioridades e metas da administração pública federal para o exercício de 2015, atendidas as despesas contidas no Anexo III, as de funcionamento dos órgãos e das entidades que integram os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, correspondem às ações relativas ao PAC e ao Plano Brasil Sem Miséria - PBSM, as quais

terão precedência na alocação dos recursos no Projeto e na Lei Orçamentária de 2015, não se constituindo, todavia, em limite à programação da despesa.

O Parecer Preliminar sobre o PL 3/2014 – CN, aprovado pela Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional (CMO), determinou, por sua vez, a necessidade de inclusão do Anexo de Metas e Prioridades no PLDO para o ano 2015, o Anexo VII.

Segundo o parecer proferido pela CMO, o PLDO 2015 determinou tão somente, em seu art. 4º, que as prioridades corresponderiam às ações integrantes do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) e do Plano Brasil Sem Miséria (PBSM). Contudo, a mera indicação de programas e planos, quando não associada ao detalhamento das ações orçamentárias, não atenderia aos requisitos constitucionais, uma vez que a definição de metas e prioridades direcionaria a aplicação dos recursos públicos. Desse modo, no texto do projeto de lei substitutivo, foram acrescentadas ao artigo 4º as programações decorrentes de emendas individuais e as dispostas no Anexo VII.

Encaminhado o projeto de lei substitutivo à sanção presidencial, tanto o *caput* do art. 4º como todas as 120 ações elencadas no Anexo VII foram vetados. Argumentou-se que não teria sentido a inclusão das programações resultantes das emendas individuais pelo fato de serem de execução obrigatória e que a ampliação realizada pelo Congresso Nacional no rol de prioridades, para além daquelas encaminhadas no PLDO, notadamente o PAC e o PBSM, poderia desorganizar os esforços do governo para melhorar a execução, o monitoramento e o controle de suas prioridades, podendo, inclusive, afetar o contexto fiscal do país.

No entanto, a ausência de indicação das metas e prioridades na LDO 2015 configura o não atendimento do § 2º do art. 165 da CF/1988 e subverte a lógica orçamentária, em que o papel preponderante da LDO é o de colaborar para que as aspirações do planejamento governamental se materializem em um orçamento com credibilidade, capaz de alocar os recursos públicos em suas prioridades.

Cabe mencionar, ainda, que a não indicação do que compreende as metas e prioridades para o exercício deixou um vácuo normativo no próprio texto da LDO 2015, em que consta:

Art. 1º São estabelecidas, em cumprimento ao disposto no § 2º do art. 165 da Constituição Federal e na Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, as diretrizes orçamentárias da União para 2015, compreendendo:

**I - as metas e prioridades da administração pública federal;** (grifou-se)

Sobre a importância das metas, podem-se citar as palavras de Oliveira (OLIVEIRA, Weder. Curso de Responsabilidade Fiscal: Direito, Orçamento e Finanças Públicas. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 486):

O estabelecimento de metas visa obter resultados melhores dos que os já obtidos, ou caminhar planejadamente e eficientemente em direção bem definida. Metas, como ensina Falconi, são definidas para serem atingidas (não para justificar alocação de recursos), devem estar alinhadas e amarradas no orçamento da organização e devem ser suficientemente desafiantes, em todos os níveis gerenciais, de tal modo a forçar a busca de conhecimento novo.<sup>25</sup>

Se o modelo gerencial baseia-se na estipulação de metas (e esse não é o único modelo), essas devem ser coerentes com o que se pretende gerenciar e avaliar, e que sejam estabelecidas, monitoradas e avaliadas em conjunto com critérios qualitativos.

A respeito da definição de metas e prioridades nas leis de diretrizes orçamentárias, convém mencionar recomendação proferida recentemente pelo Tribunal no Acórdão 214/2016-TCU-Plenário:

Recomendar à Secretaria de Orçamento Federal, com base no art. 20 do Anexo I do Decreto 8.189/2014 e no art. 8º da Lei 10.180/2001, e à Casa Civil da Presidência da República, com fulcro na Lei 10.683/2003, art. 2º, inciso I, que, em conjunto, apresentem análise a respeito das oportunidades de melhoria quanto à definição de metas e prioridades nas leis de diretrizes orçamentárias, para fins de orientar a elaboração dos orçamentos anuais e permitir o acompanhamento e o monitoramento pelos controles externo e social, considerando as limitações identificadas em sucessivos Relatórios e Pareceres Prévios das Contas de Governo acerca da indefinição ou adoção de metas e prioridades genéricas para a administração pública federal, encaminhando o resultado ao Tribunal no prazo de noventa dias;

De maneira complementar, podem-se mencionar alguns estudos sobre o tema, a exemplo do manual publicado pelo Banco Mundial, *Public Expenditure Management Handbook* (1998), e do artigo da Oxford Policy Management, *Medium Term Expenditure Frameworks – panacea or dangerous distraction?* (2000), em que são abordadas questões voltadas para o planejamento orçamentário de médio prazo. Em ambos, a falha em se conectar a política pública, o planejamento e o orçamento é tratada como causa para resultados orçamentários insatisfatórios. (<http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/handbook/pem98.pdf> e <http://siteresources.worldbank.org/INTPEAM/Resources/OPMMTEFReview.pdf>)

Até o exercício de 2011, a apresentação das metas e prioridades da LDO em anexos específicos possuía diversas inconsistências. Porém, a partir desses anexos foram realizadas análises acerca da execução das ações prioritárias propostas, o que resultou nas observações do TCU constantes dos pareceres prévios sobre as contas do Presidente da República desses anos.

A forma como as prioridades e metas da administração pública federal passaram a ser apresentadas a partir de 2012 até 2014, sem o referido anexo, compromete o papel constitucional da LDO ao limitar a capacidade dada a essa lei de estabelecer o que de fato deveria ser tratado como prioritário na execução do orçamento do ano de sua vigência, indicando apenas genericamente que corresponderiam às ações do PAC e do PBSM. Ademais, o Tribunal destacou o fato de o Poder Executivo ter autonomia durante todo o exercício para incluir/excluir ações nesses dois conjuntos, abrangentes por natureza, definidos como prioritários.

No exercício de 2015, a situação agravou-se, pois foi vetado não apenas o anexo específico da LDO, mas a totalidade do artigo em que eram informadas, mesmo que genericamente, as prioridades e metas da administração pública federal.

A indicação genérica das metas e prioridades ou a sua completa ausência nessa espécie de normativo permeiam incertezas e comprometem o exercício da função constitucional da LDO, visto que essa norma perde a capacidade de relacionar o PPA à LOA em termos de prioridades. Assim, a LDO como um mecanismo de priorização das ações governamentais não vem sendo utilizada de maneira eficaz.

Essas constatações já foram tratadas no Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República do exercício de 2013 e foram objeto de ressalva pelo Tribunal. No exercício de 2014, pela primeira vez, elas foram tratadas como indícios de irregularidade, conforme item 9.2.5 do Acórdão 1.464/2015-TCU-Plenário, em face do descumprimento do § 2º do art. 165 da Constituição Federal. Entretanto, após análise das contrarrazões do Poder Executivo, retirou-se esse indício do rol das irregularidades, mas manteve-se a ressalva que culminou em recomendação à Casa Civil e ao MP para que incluíssem nos projetos de leis de diretrizes orçamentárias o rol de metas e prioridades da administração federal, a fim de possibilitar o monitoramento e avaliação de seu desempenho ao longo

da execução do orçamento a que se referem, conforme Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário, da sessão de 7/10/2015.

A partir do exposto constata-se que a LDO 2015 não foi utilizada como instrumento de priorização das ações governamentais, como determina o § 2º do art. 165 da Constituição Federal. Reitera-se, ainda, que a mera indicação genérica de planos e programas abrangentes como metas e prioridades, como ocorrido em lei de diretrizes orçamentárias de exercícios anteriores, também não se mostrou suficiente para dar cumprimento ao mandamento constitucional.

Embora não seja o escopo das presentes contas presidenciais, verificou-se que a LDO 2016 (Lei 13.2402/2015) apresenta as metas e prioridades da administração pública federal para o exercício de 2016. Diante disso, e considerando que a recomendação constante do Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário foi expedida em data posterior à sanção presidencial da LDO 2015 (2/1/2015), deixa-se de propor nova recomendação no âmbito do presente relatório. No entanto, por ocasião da elaboração do relatório sobre as contas prestadas pela Presidente da República referentes ao exercício de 2016, tal recomendação será novamente monitorada.

### 3.3 Lei Orçamentária Anual (LOA)

A Constituição Federal, no art. 165, inciso III e § 5º, determina que lei de iniciativa do Poder Executivo estabeleça o orçamento anual, o qual compreenderá o orçamento fiscal, referente aos poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público; o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; e o orçamento da seguridade social, abrangendo as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo poder público.

Antes de adentrar na análise da execução da LOA 2015, relata-se brevemente os resultados de um levantamento de auditoria realizado pelo Tribunal de Contas da União com o objetivo de comparar as boas práticas orçamentárias aceitas internacionalmente às práticas existentes no Brasil, que deu origem ao Acórdão 948/2016-TCU-Plenário (TC 033.142/2015-7). Nesse trabalho foram analisados oito dos dez princípios de boa governança orçamentária apresentados pela OCDE no documento *Recommendation of the Council on Budgetary Governance*, de 2015.

#### Boas práticas orçamentárias e o orçamento brasileiro

A análise da compatibilidade do processo orçamentário brasileiro a esses oito princípios está sintetizada no quadro a seguir:

| <b>Comparativo: Princípios Orçamentários OCDE X Orçamento Brasileiro</b> |                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|--------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Princípio Orçamentário OCDE</b>                                       | <b>Requisitos para alcance do princípio</b>                                                                      | <b>As práticas orçamentárias brasileiras</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| 1. Orçamentação com objetivos fiscais.                                   | 1.1. Os orçamentos devem ser gerenciados dentro de limites de política fiscal claros, verossímeis e previsíveis. | Os parâmetros macroeconômicos previstos e utilizados na elaboração tanto do PPA quanto da LOA têm apresentado grande discrepância em relação aos índices verificados durante a execução do orçamento. Essa discrepância significativa deve-se, em parte, a falhas na metodologia preditiva utilizada para elaboração dos parâmetros, conforme já tratado no Acórdão 1.723/2015-TCU. |



| <b>Princípio Orçamentário OCDE</b>                                               | <b>Requisitos para alcance do princípio</b>                                                                                                                                                                           | <b>As práticas orçamentárias brasileiras</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|----------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                       | Verificou-se, ainda, alterações na meta de resultado primário, nos exercícios de 2014 e 2015, com o objetivo de ajustá-la aos gastos do governo, o que vai contra as regras de equilíbrio fiscal estabelecidas na LRF. Dessa forma, concluiu-se da fiscalização que não é possível afirmar que no Brasil os orçamentos estejam sendo gerenciados com limites claros, credíveis e previsíveis em matéria de política fiscal.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| 2. Alinhamento dos planos estratégicos de médio prazo às prioridades do governo. | 2.1. Os orçamentos devem estar estreitamente alinhados às prioridades estratégicas de médio prazo do governo.                                                                                                         | O Brasil possui um plano estratégico de médio prazo com patamar constitucional, o PPA, no entanto, este Plano não tem funcionado na prática como um plano de médio prazo para a administração pública federal, não cumprindo o papel que lhe caberia de orientador da ação estratégica do governo. Não sendo observado no Brasil, dessa forma, o princípio que trata da necessidade de alinhamento dos planos estratégicos de médio prazo às prioridades do governo                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| 3. Desempenho, avaliação e custo benefício.                                      | 3.1. O processo orçamentário deve ser composto por:<br>- desempenho;<br>- avaliação; e<br>- valorização dos recursos.                                                                                                 | Observou-se falta de uma instância de coordenação responsável pela supervisão da execução orçamentária e cobrança mais efetiva por resultados. O Ministério do Planejamento comporta-se como mero definidor de cronogramas e consolidador de informações, ao invés de exercer o papel de protagonista dos processos de planejamento e orçamento federal, supervisionando e monitorando a execução dos orçamentos e do PPA, bem como avaliando os impactos das intervenções governamentais.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| 4. Qualidade, integridade e auditoria independente.                              | 4.1 A integridade e a qualidade das previsões orçamentárias, do planejamento fiscal e da execução orçamentária, devem ser promovidas mediante rigorosa certificação de qualidade, incluindo a auditoria independente. | Verificou-se que o PPA exerce papel indicativo e que o planejamento ocorre, na prática, por meio da elaboração da LOA pelos órgãos setoriais, mais especificamente no momento da liberação dos referenciais monetários (tetos orçamentários) pela SOF. Esse fato decorre, preponderantemente, da recorrente falta de realismo na fase de planejamento, uma vez que os recursos disponibilizados aos órgãos, por vezes, ficam abaixo de suas necessidades e – por serem inferiores ao planejado no PPA e, inclusive, ao previsto na LOA – prejudicam a execução das políticas finalísticas planejadas.                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| 5. Transparência, abertura e acessibilidade.                                     | 5.1. Os documentos e dados orçamentários devem ser abertos, transparentes e acessíveis.                                                                                                                               | Embora o Poder Executivo disponibilize grande quantidade de dados e relatórios orçamentários, em grande parte das vezes essas informações são intempestivas, não sendo hábeis para a tomada de decisão, o que faz com que o princípio que trata da transparência, abertura e acessibilidade seja apenas parcialmente atendido no processo orçamentário brasileiro. Ressalte-se que as informações orçamentárias devem sempre ser íntegras e confiáveis.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| 6. Debate participativo, inclusivo e realista.                                   | 6.1. O debate sobre as escolhas orçamentárias deve ser inclusivo, participativo e realista.                                                                                                                           | No processo de elaboração do PPA, a participação social e do Congresso Nacional deu-se de forma efetiva, por meio de reuniões entre representantes do Congresso e da SPI/MP e oficinas com a participação de representantes dos Fóruns Interconselhos, no entanto, essa participação não foi igual para todos os órgãos do Poder Executivo Federal.<br>Quanto à elaboração da LOA, a SOF e parte dos órgãos setoriais afirmaram que existe um processo orçamentário participativo e realista, em que as decisões em matéria de orçamento são discutidas e planejadas, no entanto, o TCU verificou que no planejamento sobre a adequada alocação dos recursos entre os órgãos setoriais, a participação social não é considerada.<br>Dessa forma, considerou-se que o princípio que trata do debate participativo, inclusivo e realista é apenas parcialmente observado. |



| <b>Princípio Orçamentário OCDE</b>        | <b>Requisitos para alcance do princípio</b>                                                                                        | <b>As práticas orçamentárias brasileiras</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|-------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 7. Riscos fiscais e sua sustentabilidade. | 7.1. A sustentabilidade de longo prazo e outros riscos fiscais devem ser identificados, avaliados e gerenciados de forma prudente. | Atualmente, o único instrumento institucionalizado de gerenciamento de riscos existente no processo orçamentário brasileiro é o Anexo de Riscos Fiscais da LDO, previsto no parágrafo 3º do art. 4º da LRF. Esse anexo considera os eventos originários de situações decorrentes de obrigações específicas do governo, estabelecidas por lei ou contrato, às quais ele deve legalmente atender, mas cuja ocorrência ainda é incerta, e que podem afetar o orçamento.<br>Dessa forma, considerou-se que o princípio que trata dos riscos fiscais e sua sustentabilidade é parcialmente observado.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| 8. Execução eficaz do orçamento.          | 8.1 A execução orçamentária deve ser ativamente planejada, gerenciada e monitorada.                                                | No que se refere à execução do orçamento, verificou-se falta de coerência entre planejamento e orçamento e incapacidade da Administração em realizar previsões consistentes e íntegras, o que resulta na imposição de altas restrições orçamentárias e financeiras aos órgãos setoriais, prejuízo à execução eficaz e eficiente das ações da LOA e, consequentemente, à implementação dos programas do PPA.<br>Em relação ao monitoramento da execução orçamentária e à avaliação de resultados, verificou-se que faltam indicadores de efetividade no PPA; os seus objetivos não possuem indicadores e tampouco metas anuais; não há definição clara dos responsáveis pela realização desses objetivos, principalmente aqueles decorrentes de agendas transversais sem planos nacionais; o monitoramento semestral revela-se intempestivo para auxiliar a gestão; a atual estrutura do orçamento dificulta a associação entre custos incorridos e o resultado das políticas; falta uma instância de coordenação, responsável pela supervisão da execução orçamentária e cobrança mais efetiva por resultados; e os processos de monitoramento e avaliação são formais e nem sempre retroalimentam o sistema de planejamento.<br>Dessa forma, concluiu-se que o Brasil ainda não está aderente ao princípio que trata da execução eficaz do orçamento. |

Fonte: TC 033.142/2015-7

Com o intuito de aproximar as práticas orçamentárias brasileiras aos princípios consagrados internacionalmente, o TCU, por meio do Acórdão 948/2016-TCU-Plenário, recomendou ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão que:

- i) Disponibilize, em meio de amplo acesso público, as informações originais constantes dos planos plurianuais, relativas a valor global dos programas, valor de referência, indicadores, objetivos, metas e iniciativas, de forma a permitir a compatibilidade entre os valores inicialmente estimados e os incluídos por meio de revisões ocorridas no decorrer dos respectivos planos;
- ii) Crie mecanismos para promover a melhoria da integração, articulação e diálogo institucional entre a Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos e a Secretaria de Orçamento Federal, com o intuito de melhorar a integração entre planejamento e orçamento;
- iii) Aperfeiçoe os mecanismos de transparência, abertura e acessibilidade dos documentos e dados orçamentários, com ênfase na tempestividade, especialmente no que se refere à disponibilização dos relatórios de avaliação do PPA, do Orçamento Cidadão, atualizado conforme a lei orçamentária anual aprovada, e, para fins gerenciais, dos dados do Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP).

### 3.3.1 Receitas Orçamentárias

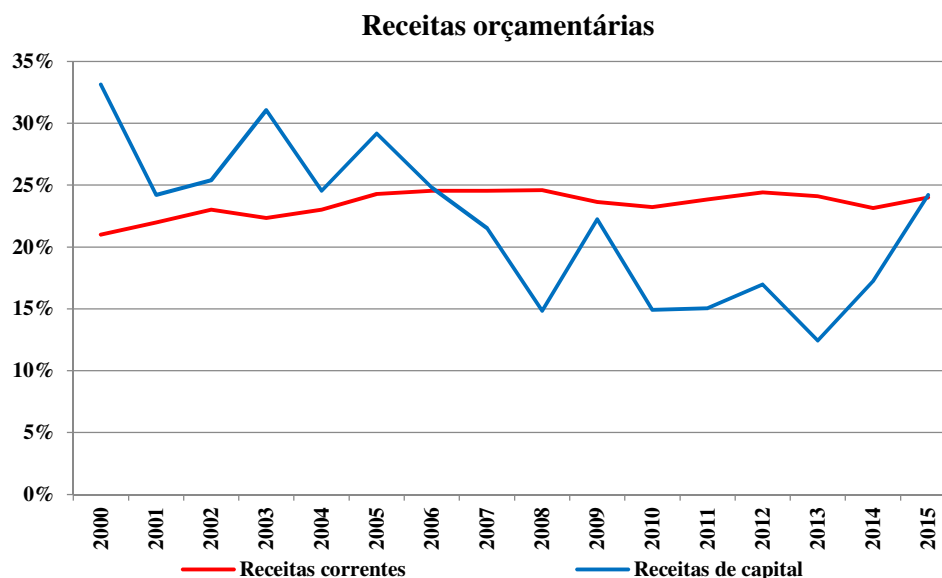
#### 3.3.1.1 Previsão e Arrecadação de Receita

As receitas correntes realizadas ao longo dos últimos anos, em percentual do PIB, apresentam comportamento relativamente estável, com algum crescimento até 2008. Posteriormente, houve pequena oscilação no período de 2010 a 2014 e recuperação em 2015.

Por outro lado, as receitas de capital realizadas ao longo dos últimos anos, em percentual do PIB, apresentam comportamento bastante instável. Os três componentes das receitas de capital que mais variaram foram: (1) operações de crédito, que caíram muito no período, devido ao alongamento dos títulos federais; (2) resultado do BC que teve picos em 2003, 2009, 2012 e 2015 devido a variações no câmbio; e (3) remuneração das disponibilidades do TN que teve um pico em 2002 devido ao aumento da taxa Selic.

O gráfico a seguir, mostra estes comportamentos das receitas orçamentárias.

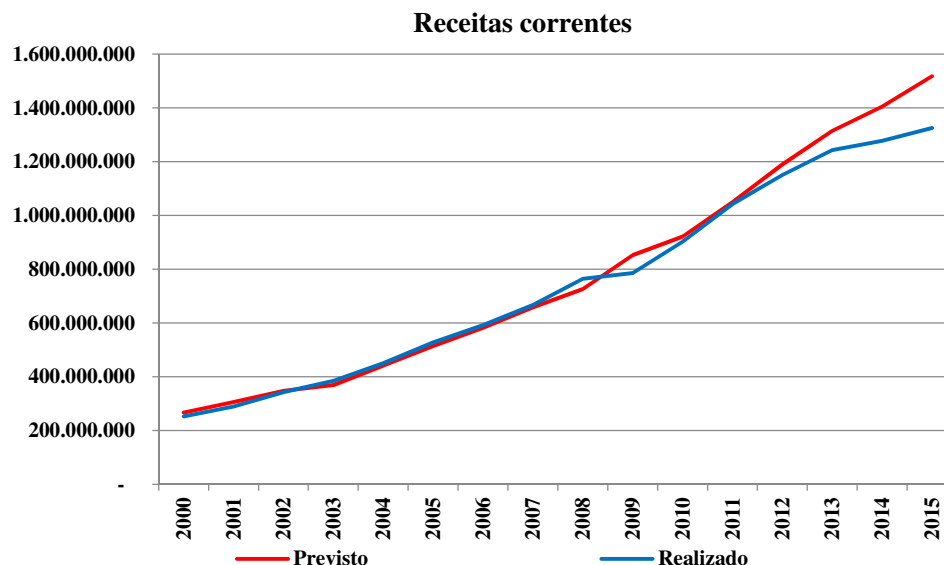
Em % sobre o PIB



Fonte: Balanços Gerais da União

O comportamento relativamente estável das receitas correntes nos últimos quinze anos facilita a obtenção de previsões mais acuradas no âmbito das leis orçamentárias anuais, conforme pode-se observar no gráfico a seguir. Até 2011, com exceção de 2008, quando ficou abaixo, e de 2009, quando ficou acima, as previsões ficaram bem próximas das receitas realizadas. Estas divergências podem ser atribuídas à crise financeira ocorrida em 2008. Já a partir de 2012, as previsões passaram a ser sistematicamente superiores aos valores arrecadados.

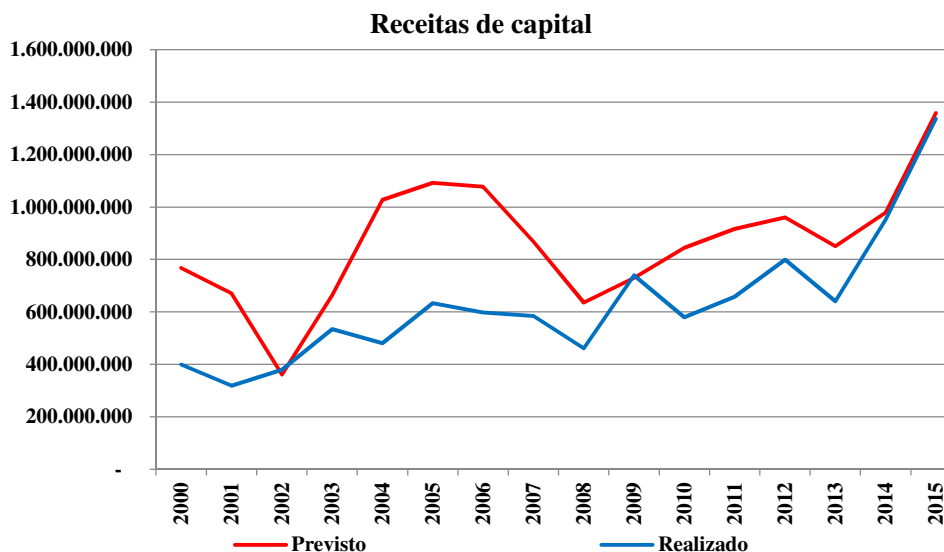
Valores correntes em R\$ milhares



Fonte: Balanços Gerais da União

Por outro lado, as receitas de capital, em decorrência de sua instabilidade, são mais difíceis de serem previstas. Até 2013, com exceção de 2002 e 2009, as previsões ficaram acima do realizado. A partir de 2014, as previsões ficaram mais próximas do realizado. O gráfico a seguir mostra esta evolução.

Valores correntes em R\$ milhares



Fonte: Balanços Gerais da União

A Lei Orçamentária Anual de 2015 (Lei 13.115/2015), estimou inicialmente em R\$ 2.876,6 bilhões a arrecadação total da União, compreendendo os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social. Esta previsão foi mantida na atualização. A tabela a seguir, extraída do Balanço Orçamentário, item 6.1.3 da PCPR 2015, mostra que as receitas correntes em 2015 ficaram 12,7% abaixo da previsão e as receitas de capital ficaram 23,6% acima da previsão. Considerando as operações de crédito/refinanciamento, as receitas de capital ficaram apenas 1,6% abaixo da previsão.

**Previsão e Realização das Receitas Orçamentárias – 2015**

R\$ milhares

| RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS                                     | Previsão             | Previsão             | Receitas             | Saldo               | Varição       |
|------------------------------------------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|---------------------|---------------|
|                                                            | Inicial              | Atualizada           | Realizadas           |                     | %             |
|                                                            | (a)                  | (b)                  | (c)                  | (d) = (c-b)         | (d) / (b)     |
| <b>Receitas Correntes (I)</b>                              | <b>1.518.111.713</b> | <b>1.518.111.713</b> | <b>1.325.741.287</b> | <b>-192.370.426</b> | <b>-12,7%</b> |
| Receita Tributária                                         | 453.352.462          | 453.352.462          | 424.674.736          | -28.677.726         | -6,3%         |
| Receita de Contribuições                                   | 786.563.409          | 786.563.409          | 705.946.451          | -80.616.958         | -10,2%        |
| Receita Patrimonial                                        | 104.827.942          | 104.827.942          | 65.822.835           | -39.005.107         | -37,2%        |
| Receita Agropecuária                                       | 30.263               | 30.263               | 28.486               | -1.777              | -5,9%         |
| Receita Industrial                                         | 1.076.547            | 1.076.547            | 800.839              | -275.708            | -25,6%        |
| Receita de Serviços                                        | 53.466.437           | 53.466.437           | 43.943.598           | -9.522.839          | -17,8%        |
| Transferências Correntes                                   | 963.063              | 963.063              | 1.115.842            | 152.779             | 15,9%         |
| Outras Receitas Correntes                                  | 117.831.590          | 117.831.590          | 83.408.500           | -34.423.090         | -29,2%        |
| <b>Receitas de Capital (II)</b>                            | <b>454.023.639</b>   | <b>454.023.639</b>   | <b>561.094.622</b>   | <b>107.070.983</b>  | <b>23,6%</b>  |
| Operações de Crédito                                       | 274.236.067          | 274.236.067          | 252.169.729          | -22.066.338         | -8,0%         |
| Alienação de Bens                                          | 6.316.452            | 6.316.452            | 1.502.672            | -4.813.780          | -76,2%        |
| Amortizações de Empréstimos                                | 42.332.333           | 42.332.333           | 55.099.901           | 12.767.568          | 30,2%         |
| Transferências de Capital                                  | 179.612              | 179.612              | 95.601               | -84.011             | -46,8%        |
| Outras Receitas de Capital                                 | 130.959.175          | 130.959.175          | 252.226.719          | 121.267.544         | 92,6%         |
| <b>Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores (III)</b> | <b>-</b>             | <b>-</b>             | <b>-</b>             | <b>-</b>            | <b>-</b>      |
| <b>SUBTOTAL DAS RECEITAS (IV) = (I + II + III)</b>         | <b>1.972.135.352</b> | <b>1.972.135.352</b> | <b>1.886.835.909</b> | <b>-85.299.443</b>  | <b>-4,3%</b>  |

| RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS                              | Previsão             | Previsão             | Receitas             | Saldo               | Varição       |
|-----------------------------------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|---------------------|---------------|
|                                                     | Inicial              | Atualizada           | Realizadas           |                     | %             |
|                                                     | (a)                  | (b)                  | (c)                  | (d) = (c-b)         | (d) / (b)     |
| <b>Operações de Crédito / Refinanciamento (V)</b>   | <b>904.541.595</b>   | <b>904.541.595</b>   | <b>775.511.500</b>   | <b>-129.030.095</b> | <b>-14,3%</b> |
| Operações de Crédito Internas                       | 902.028.908          | 902.028.908          | 775.511.500          | -126.517.408        | -14,0%        |
| Operações de Crédito Externas                       | 2.512.687            | 2.512.687            | -                    | -2.512.687          | -100,0%       |
| <b>SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (VI) = (IV + V)</b> | <b>2.876.676.947</b> | <b>2.876.676.947</b> | <b>2.662.347.409</b> | <b>-214.329.538</b> | <b>-7,5%</b>  |
| <b>Déficit (VII)</b>                                | <b>-</b>             | <b>-</b>             | <b>-</b>             | <b>-</b>            | <b>-</b>      |
| <b>TOTAL (VIII) = (VI + VII)</b>                    | <b>2.876.676.947</b> | <b>2.876.676.947</b> | <b>2.662.347.409</b> | <b>-214.329.538</b> | <b>-7,5%</b>  |
| <b>RECEITAS DE CAPITAL TOTAIS (IX) = (II + V)</b>   | <b>1.358.565.234</b> | <b>1.358.565.234</b> | <b>1.336.606.122</b> | <b>-21.959.112</b>  | <b>-1,6%</b>  |

Fonte: Balanço Orçamentário 2015 – Página 324 do PCPR 2015.

**3.3.1.2 Comportamento da Arrecadação de Receitas Correntes**

A tabela a seguir apresenta a comparação das receitas correntes de 2014 e 2015. Apesar de ter havido crescimento nominal de 3,75%, ao se descontar a inflação medida pelo IPCA de 10,67% em 2014, observa-se que houve queda real de 6,25% nestas receitas. Como o PIB caiu 3,85%, em termos reais, pode-se observar que todos os itens, com exceção das transferências correntes e das outras receitas correntes, tiveram queda superior à queda do PIB.

**Comparação das Receitas Correntes entre 2014 e 2015**

| R\$ milhares              |                                                         |                  |           |                  |                  |            |         |
|---------------------------|---------------------------------------------------------|------------------|-----------|------------------|------------------|------------|---------|
| 2014                      |                                                         |                  | 2015      |                  | Variações %      |            |         |
| Valor corrente<br>(A)     | Valor corrigido<br>(B)<br><br>(B) =<br>(A) x (1 + IPCA) | % sobre<br>total | Valor (C) | % sobre<br>total | Nominal<br>(C/A) | IPCA (C/B) |         |
| Receitas Correntes        | 1.277.794.608                                           | 1.414.135.293    | 100,00%   | 1.325.741.287    | 100,00%          | 3,75%      | -6,25%  |
| Receita tributária        | 400.546.812                                             | 443.285.157      | 31,35%    | 424.674.736      | 32,03%           | 6,02%      | -4,20%  |
| Receita de contribuições  | 687.005.225                                             | 760.308.683      | 53,76%    | 705.946.451      | 53,25%           | 2,76%      | -7,15%  |
| Receita patrimonial       | 82.397.230                                              | 91.189.014       | 6,45%     | 65.822.835       | 4,96%            | -20,12%    | -27,82% |
| Receita agropecuária      | 26.908                                                  | 29.779           | 0,00%     | 28.486           | 0,00%            | 5,86%      | -4,34%  |
| Receita industrial        | 800.861                                                 | 886.313          | 0,06%     | 800.839          | 0,06%            | 0,00%      | -9,64%  |
| Receita de serviços       | 41.837.559                                              | 46.301.627       | 3,27%     | 43.943.598       | 3,31%            | 5,03%      | -5,09%  |
| Transferências correntes  | 774.296                                                 | 856.913          | 0,06%     | 1.115.842        | 0,08%            | 44,11%     | 30,22%  |
| Outras receitas correntes | 64.405.717                                              | 71.277.807       | 5,04%     | 83.408.500       | 6,29%            | 29,50%     | 17,02%  |

Fonte: Balanços Gerais da União

De acordo com o Relatório de Análise da Arrecadação de Receitas Federais – dez/2015, a queda destas receitas deveu-se, principalmente, ao desempenho dos principais indicadores macroeconômicos que influenciaram a arrecadação dos tributos, com destaque para redução do PIB, à arrecadação relativa a concessão de Parcelamentos Especiais em 2014 com impacto no exercício de 2015, por conta das Leis 12.966/14 e 13.043/14 e o impacto das desonerações tributárias no valor de R\$ 7,9 bilhões instituídas desde 2010.

O principal item de arrecadação, receita de contribuições, que corresponde a 53,25% do total arrecadado, teve queda real de 7,15%, bem maior que a queda do PIB, refletindo a grande perda da massa salarial e da atividade econômica em 2015. Merecem destaque a redução de CSLL (13,77%), Cofins (4,87%), PIS/Pasep (4,99%) e Receita Previdenciária (6,59%), todos em termos reais pela variação do IPCA.

O segundo principal item de arrecadação, receita tributária, que corresponde a 32,03% do total arrecadado, teve queda real de 4,20%. Merecem destaque a redução do IPI (16,07%) e IRPJ (13,85%), ambos em termos reais pela variação do IPCA.

### 3.3.1.3 Receita do Seguro Obrigatório de Danos Pessoais Causados por Veículos Automotores de Vias Terrestres - DPVAT

As receitas do Seguro Obrigatório de Danos Pessoais Causados por Veículos Automotores de Vias Terrestres de que trata a Lei 6.194/1974 (DPVAT) devem indenizar vítimas de acidentes e em caso de morte e de invalidez permanente. Além disso, reembolsam eventuais despesas comprovadas com atendimento médico-hospitalar.

A destinação dos recursos arrecadados por meio do seguro DPVAT segue o disposto no parágrafo único do art. 27 da Lei 8.212/91 e no parágrafo único do art. 78 da Lei 9.503/97, bem como a Resolução-CNSP 192/2008. Assim, do valor arrecadado anualmente pela Seguradora Líder, 45% devem ser repassados à Seguridade Social e 5% ao Departamento Nacional de Trânsito (Denatran).

Pelos dados apresentados nas tabelas abaixo, verificou-se, em razão do acompanhamento do Tribunal, conforme o item 9.2.2 do Acórdão 1861/2005-TCU-Plenário, que o repasse efetivo ao SUS em 2015 foi inferior ao relatado pela Seguradora Líder em R\$ 89,68 milhões e ao Denatran foi superior em

R\$ 3,79 milhões, este decorrente de valores referentes a repasses atrasados de anos anteriores, segundo informado pelo Departamento.

| Valores correntes em R\$ milhões              |              |          |
|-----------------------------------------------|--------------|----------|
| <b>Prêmios arrecadados e sua distribuição</b> | <b>Valor</b> | <b>%</b> |
| Arrecadação bruta                             | 8.654,1      | 100,0%   |
| Repasse à União obrigatórios por lei:         | -4.327,6     | -50,0%   |
| Sistema Único de Saúde - SUS                  | -3.894,8     | -45,0%   |
| Departamento de Trânsito - DENATRAN           | -432,8       | -5,0%    |

Fonte: Relatório da Administração da Seguradora Líder dos Consórcios do Seguro DPVAT S.A.

A tabela, a seguir, apresenta os dados extraídos do Siafi sobre arrecadação de receitas do Ministério da Saúde e da Denatran, vinculado ao Ministério da Cidades.

| <b>Receita orçamentária líquida</b> |                                             | Valores correntes em R\$ milhões |
|-------------------------------------|---------------------------------------------|----------------------------------|
| <b>Órgão UGE</b>                    |                                             | <b>Valor</b>                     |
| 36000                               | MINISTERIO DA SAUDE                         | 3.805,12                         |
| 56901                               | FUNDO NAC. DE SEGUR. E EDUCACAO DO TRANSITO | 436,59                           |
| <b>Total</b>                        |                                             | <b>4.241,70</b>                  |

Fonte: SIAFI

Ante o exposto, constatou-se que o repasse do DPVAT ao Fundo Nacional de Saúde, conforme extraído do Siafi, foi inferior em R\$ 89,68 milhões ao relatado pela Seguradora Líder, em desacordo com os dispositivos das Leis 8.212/1991 e 9.503/1997.

#### **INDÍCIO DE IRREGULARIDADE**

- Ausência de repasse referente ao Seguro DPVAT, no valor de R\$ 89,7 milhões, destinado ao Fundo Nacional de Saúde, vinculado ao Ministério da Saúde, em inobservância aos dispositivos das Leis 8.212/91 e 9.503/97.

#### **3.3.1.4 Disponibilidades por fonte de recursos**

Em que pese a necessidade de resultados primários positivos, as limitações de movimentação e empenho e de pagamento têm gerado, ao longo dos anos, significativas restrições ao alcance dos objetivos pretendidos no âmbito dos programas de governo. São expressivas as disponibilidades de recursos que permanecem na Conta Única do Tesouro Nacional, sem utilização imediata.

Em razão do parágrafo único do art. 8º da LRF – ao dispor que os recursos legalmente vinculados à finalidade específica devem ser utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso –, os valores arrecadados e classificados nas fontes orçamentárias devem permanecer nelas contabilizados nos exercícios subsequentes ao de sua arrecadação.

Não obstante, as receitas primárias só afetam o cálculo do resultado primário no exercício de sua arrecadação. Dessa forma, as despesas efetivadas à conta desses valores em exercícios seguintes ao da arrecadação não possuem contrapartida em nenhuma receita, e, por isso, causam efeito negativo no resultado primário. Isso termina por incentivar a manutenção de tais recursos na Conta Única, e,

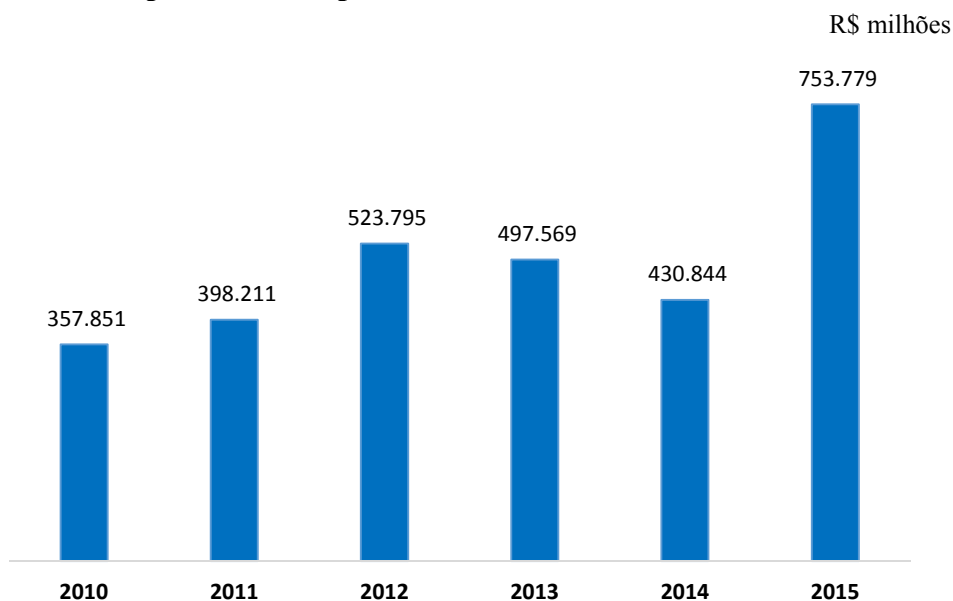


consequentemente, dificultar o uso desses recursos nas áreas em que originalmente deveriam ser aplicados.

A conta Disponibilidades por Fonte de Recursos indica o montante dos recursos arrecadados e temporariamente não aplicados, disponíveis na conta única. Seu saldo, ao final do exercício de 2015, correspondeu a R\$ 753,8 bilhões. Desses, R\$ 361,4 bilhões (47,95%) referem-se à fonte de recursos 43 - Refinanciamento da Dívida Pública Mobiliária Federal, composta de recursos oriundos de emissão de títulos da dívida pública, de responsabilidade do Tesouro Nacional.

O gráfico a seguir compara os saldos finais da referida conta ao final de cada exercício de 2010 a 2015.

### Disponibilidades por fonte de recursos – 2010 a 2014



Fonte: Siafi

O grande aumento das disponibilidades por fonte, que passaram de R\$ 431 bilhões em 2014 para R\$ 754 bilhões em 2015, um acréscimo de 75%, deveu-se ao superávit do orçamento de capital em 2015, de R\$ 474 bilhões, muito acima do déficit do orçamento corrente, de R\$ 147 bilhões. Em resposta à indagação feita pelo TCU, a STN informou que este aumento foi concentrado principalmente na fonte 143, com o objetivo de auxiliar no enxugamento de liquidez do mercado e diminuir o risco de refinanciamento das parcelas da dívida pública federal com vencimento concentrado nos quatro primeiros meses de 2016.

## 3.3.2 Despesas Orçamentárias

### 3.3.2.1 Abertura de Créditos Adicionais

De acordo com o princípio da universalidade, presente na Lei 4.320/1964, art. 2º, a Lei Orçamentária Anual (LOA) deve conter todas as receitas e despesas do exercício financeiro. Em decorrência do dinamismo do orçamento, o art. 40 daquela lei trata dos créditos adicionais, que são autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na LOA.

O art. 41 da referida lei diz que os créditos adicionais classificam-se em: suplementares, destinados a reforço de dotação já prevista na LOA; especiais, referentes a despesas sem dotação específica;

extraordinários, destinados a despesas urgentes e imprevistas (urgentes e imprevisíveis, nos termos da Constituição Federal (CF/1988), art. 167, § 3º).

No ano de 2015, as despesas dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social somaram inicialmente R\$ 2,88 trilhões. Ao final do exercício, após a aprovação de créditos adicionais, a dotação autorizada alcançou o montante de R\$ 2,94 trilhões. A programação anual para os dispêndios com investimentos das empresas estatais federais passou, por sua vez, de R\$ 105,86 bilhões para R\$ 101,97 bilhões.

Segundo dados dos sistemas de informações e órgãos do governo federal, com a abertura e a reabertura de créditos adicionais, computados os anulados (fonte de recurso) e os cancelados, o orçamento anual foi acrescido em R\$ 58 bilhões, sendo um aumento de R\$ 61,8 bilhões no Orçamento Fiscal e da Seguridade Social (OFSS) e um decréscimo de R\$ 3,8 bilhões no Orçamento de Investimento (OI).

As tabelas a seguir registram, para os exercícios de 2014 e 2015, os valores abertos por tipo de crédito no âmbito dos OFSS e OI. Destaca-se que parcela dos créditos adicionais foi suportada por cancelamento de dotações já previstas na LOA, cujos valores também estão registrados.

#### **Abertura de créditos adicionais – OFSS – 2014 e 2015**

|                            | R\$ bilhões  |             |
|----------------------------|--------------|-------------|
| <b>Créditos Adicionais</b> | <b>2014</b>  | <b>2015</b> |
| Suplementares              | 324,9        | 257,2       |
| Especiais                  | 1,7          | 1,7         |
| Extraordinários            | 17,8         | 53,3        |
| Total Bruto                | 344,4        | 312,3       |
| Cancelamentos              | (119,2)      | (250,5)     |
| <b>Total Líquido</b>       | <b>225,2</b> | <b>61,8</b> |

Fonte: Tesouro Gerencial.

#### **Abertura de créditos adicionais – OI – 2014 e 2015**

|                            | R\$ bilhões |              |
|----------------------------|-------------|--------------|
| <b>Créditos Adicionais</b> | <b>2014</b> | <b>2015</b>  |
| Suplementares              | 8,8         | 17,7         |
| Especiais                  | 0,2         | 4,8          |
| Extraordinários            | 18,4        | 0,3          |
| Total Bruto                | 27,4        | 22,8         |
| Cancelamentos              | (21,9)      | (26,6)       |
| <b>Total Líquido</b>       | <b>5,5</b>  | <b>(3,8)</b> |

Fonte: Departamento de Coordenação e Governança das Empresas Estatais (Dest).

### **Decretos de abertura de crédito suplementar sem autorização orçamentária**

Para fundamentar a opinião do Tribunal de Contas da União em seu parecer prévio sobre a observância às normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, em especial quanto ao que estabelece a lei orçamentária anual (§ 1º do art. 228 do RITCU), cumpre analisar se a abertura de créditos adicionais realizada pelo Poder Executivo no exercício de referência observou as normas regentes da matéria, especialmente quanto às condições dispostas na LOA.

Nesse sentido, recorda-se que o Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo relativas ao exercício de 2014 apontou a ocorrência de irregularidade na abertura de créditos suplementares por decreto sem número, no período em que a meta de resultado primário já estava comprometida. Registra-se ainda a existência de representação de Procurador do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas da União (MPTCU) sobre possíveis irregularidades em créditos suplementares abertos em 2015, cuja apuração está em andamento no âmbito do TC 035.014/2015-6.

A Constituição Federal de 1988 (CF 1988), art. 165, § 8º, expressa que a LOA pode conter autorização para abertura de créditos suplementares. Essa é uma das exceções ao princípio da exclusividade, segundo o qual a LOA não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa.

Em sintonia com o comando constitucional, a Lei 13.115/2015 (LOA 2015), em seu art. 4º, dispôs o seguinte:

Art. 4º Fica autorizada a abertura de créditos suplementares, restritos aos valores constantes desta Lei, excluídas as alterações decorrentes de créditos adicionais, desde que as alterações promovidas na programação orçamentária sejam compatíveis com a obtenção da meta de resultado primário estabelecida para o exercício de 2015 e sejam observados o disposto no parágrafo único do art. 8º da LRF e os limites e as condições estabelecidos neste artigo, vedado o cancelamento de valores incluídos ou acrescidos em decorrência da aprovação de emendas individuais, para o atendimento de despesas: (grifou-se)

Referido artigo representa a autorização orçamentária para abertura de crédito suplementar, apenas quando a condição nele contida seja observada, qual seja, as alterações promovidas na programação orçamentária devem ser compatíveis com a obtenção da meta de resultado primário estabelecida para 2015. Se essa condição não for obedecida, não estará autorizada a abertura de crédito suplementar, a qual deve ser solicitada ao Poder Legislativo, que tem, em regra, a prerrogativa de decidir sobre a criação ou o aumento de despesas.

De acordo com a Lei 13.080/2015, Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO 2015), art. 40, as propostas de abertura de créditos suplementares autorizados na LOA 2015 serão submetidas ao Presidente da República, acompanhadas de exposição de motivos que inclua a justificativa e a indicação dos efeitos dos cancelamentos de dotações, exceto no caso dos créditos com indicação de recursos compensatórios dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público da União (MPU) e da Defensoria Pública da União (DPU), nos termos da Lei 4.320/1964, art. 43, § 1º, inciso III. Este dispositivo trata da anulação parcial ou total de dotações como origem para abertura de créditos suplementares e especiais. No âmbito do Poder Executivo, o Presidente da República poderá delegar aos Ministros de Estados a abertura dos referidos créditos suplementares.

Assim, apenas nos casos de indicação de recursos compensatórios decorrentes de anulação parcial ou total de dotações, os Poderes Legislativo e Judiciário, o MPU e a DPU poderão abrir diretamente créditos suplementares autorizados pela LOA. Nos demais casos, as propostas de abertura de crédito serão submetidas ao Presidente da República, para verificação das condições impostas pela LOA 2015, art. 4º.

A Presidente da República enviou ao Congresso Nacional, por meio da Mensagem 269, de 22/7/2015, um projeto de lei (PLN 5/2015) visando à alteração da meta fiscal. No PLN, informa-se que “tornou-se imperiosa a redução da meta de resultado primário a ser realizado em 2015”.

A LDO 2015 vigente à época, estabelecia, no art. 2º, que aprovação do PLOA e a execução da referida lei deveriam ser compatíveis com a obtenção da meta de superávit primário dos Orçamentos

Fiscal e da Seguridade Social de R\$ 55,3 bilhões. No PLN 5/2015, foi proposta a alteração da meta para R\$ 5,8 bilhões. Conforme exposto na exposição de motivos EMI 00105/2015 MP MF do Projeto de Lei:

(...) considerando os efeitos de frustração de receitas e elevação de despesas obrigatórias, o esforço fiscal já empreendido não será suficiente, no momento, para a realização da meta de superávit primário para o setor público não financeiro consolidado estabelecida na Lei de Diretrizes Orçamentária.

O conteúdo do PLN 5/2015 deixa claro que o cenário econômico era indicativo de não cumprimento da meta em vigor.

Quanto à delimitação do período de análise, adotou-se o mesmo critério utilizado no Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo relativas ao exercício de 2014, qual seja, analisou-se a edição de decretos que abriram créditos suplementares no período entre o envio do PLN 5/2015 (22/7/2015) e a aprovação da mudança da meta pelo Poder Legislativo (3/12/2015). Isso porque nesse período é possível afirmar que o Poder Executivo já sabia que a meta de resultado primário em vigor estava comprometida.

Na representação do MPTCU, há quatro decretos sem número de 27/7/2015 e dois decretos sem número de 20/8/2015. Registra-se ainda a existência de um decreto sem número de 2/9/2015, além dos seis mencionados pelo MPTCU na representação. Considerando apenas as fontes de financiamento superávit financeiro e excesso de arrecadação, os sete decretos abrem créditos suplementares no valor de R\$ 2,5 bilhões, conforme discriminado nas tabelas a seguir:

**Decretos por fonte de financiamento**

R\$ 1,00

| Data         | Decreto Sem Número | Fonte de Financiamento |                      | Total por Decreto    |
|--------------|--------------------|------------------------|----------------------|----------------------|
|              |                    | Excesso de Arrecadação | Superávit Financeiro |                      |
| 27/7/2015    | 14241              |                        | 56.550.100           | <b>56.550.100</b>    |
| 27/7/2015    | 14242              | 594.113.666            | 666.186.440          | <b>1.260.300.106</b> |
| 27/7/2015    | 14243              | 7.000.000              | 703.465.057          | <b>710.465.057</b>   |
| 27/7/2015    | 14244              | 365.726                |                      | <b>365.726</b>       |
| 20/8/2015    | 14250              | 262.173.117            | 231.412.685          | <b>493.585.802</b>   |
| 20/8/2015    | 14252              |                        | 1.370.419            | <b>1.370.419</b>     |
| 2/9/2015     | 14256              |                        | 4.000.000            | <b>4.000.000</b>     |
| <b>TOTAL</b> |                    | <b>863.652.509</b>     | <b>1.662.984.701</b> | <b>2.526.637.210</b> |

Fonte: Decretos sem número e Tesouro Gerencial

**Decretos por indicador de resultado primário**

R\$ 1,00

| Data      | Decreto Sem Número | Indicador de Resultado Primário |                          |                                     |                                                               | Total por Decreto    |
|-----------|--------------------|---------------------------------|--------------------------|-------------------------------------|---------------------------------------------------------------|----------------------|
|           |                    | 0 - Financeira                  | 1 - Primária Obrigatória | 2 - Primária Discricionária não PAC | 6 - Primária Discricionária Decorrente de Emendas Individuais |                      |
| 27/7/2015 | 14241              |                                 | 56.550.100               |                                     |                                                               | <b>56.550.100</b>    |
| 27/7/2015 | 14242              | 3.359.418                       |                          | 1.256.686.288                       | 254.400                                                       | <b>1.260.300.106</b> |
| 27/7/2015 | 14243              | 703.465.057                     |                          | 7.000.000                           |                                                               | <b>710.465.057</b>   |
| 27/7/2015 | 14244              |                                 |                          | 365.726                             |                                                               | <b>365.726</b>       |
| 20/8/2015 | 14250              |                                 |                          | 493.585.802                         |                                                               | <b>493.585.802</b>   |
| 20/8/2015 | 14252              | 1.370.419                       |                          |                                     |                                                               | <b>1.370.419</b>     |

| Data         | Decreto Sem Número | Indicador de Resultado Primário |                          |                                     |                                                               | Total por Decreto    |
|--------------|--------------------|---------------------------------|--------------------------|-------------------------------------|---------------------------------------------------------------|----------------------|
|              |                    | 0 - Financeira                  | 1 - Primária Obrigatória | 2 - Primária Discricionária não PAC | 6 - Primária Discricionária Decorrente de Emendas Individuais |                      |
| 2/9/2015     | 14256              |                                 |                          | 4.000.000                           |                                                               | <b>4.000.000</b>     |
| <b>TOTAL</b> |                    | <b>708.194.894</b>              | <b>56.550.100</b>        | <b>1.761.637.816</b>                | <b>254.400</b>                                                | <b>2.526.637.210</b> |

Fonte: Decretos sem número e Tesouro Gerencial

Repita-se que o tema em questão (edição de decretos para abertura de crédito suplementar no cenário econômico de descumprimento da meta em vigor) foi objeto de avaliação do TCU no Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo de 2014. Na ocasião, foram excluídos da análise os créditos abertos que utilizaram como fonte de recursos anulação parcial ou total de dotações orçamentárias (por configurarem mero remanejamento entre despesas, não impactam a meta de resultado primário fixada), assim como os créditos abertos com fontes financeiras para cobertura de despesas financeiras, fato que igualmente não tem impacto no resultado primário.

Naquele relatório, o TCU concluiu que a abertura dos créditos suplementares, entre 5/11/2014 e 14/12/2014, por meio dos Decretos não Numerados 14028, 14029, 14041, 14042, 14060, 14062 e 14063, foi incompatível com a obtenção da meta de resultado primário então vigente, em desacordo com o art. 4º da LOA 2014 e, infringindo, por consequência, o art. 167, inciso V, da Constituição Federal.

Para a análise dos decretos referentes a 2015, serão excluídos os créditos abertos decorrentes de anulação de despesa, por tratar-se de remanejamento sem impacto na meta de resultado primário.

Preliminarmente, ressalta-se que o exame de compatibilidade imposto pela LOA 2015, art. 4º, deve ser realizado considerando a meta em vigor no momento da prática do ato, ainda que posteriormente a meta tenha sido alterada. Esse foi o entendimento do TCU exposto na análise das Contas de Governo de 2014:

É notório que o citado projeto de lei de alteração da meta fiscal estabelecida pela LDO 2014 não teve o condão de suspender a eficácia das normas prescritas no art. 9º da LRF, c/c o art. 51 da LDO 2014. Uma vez demonstrada a necessidade de contingenciamento, dado que a realização da receita não era compatível com o cumprimento da meta fiscal estabelecida na LDO, o Poder Executivo deveria ter apurado o montante necessário e informado a cada órgão orçamentário dos Poderes Legislativo e Judiciário, do MPU e da DPU até o 22º dia após o encerramento do bimestre.

Não se alegue que a superveniente publicação da Lei 13.053/2014, que alterou a meta fiscal da LDO 2014, em 15/12/2014, elidiu a exigência de se limitar a execução orçamentária e financeira. Isso porque a situação indicativa de não cumprimento da meta fiscal ressaltada no Relatório de Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais do 2º Quadrimestre de 2014 impunha, desde então, a adoção de tal medida, a teor do disposto no art. 9º da LRF, c/c o art. 51 da LDO 2014.

O Poder Executivo deve conduzir a gestão fiscal tendo como base a meta vigente aprovada pela LDO. Abandonar a meta vigente e orientar a execução da política fiscal por meta constante em projeto de lei afronta toda a essência de mecanismos de controle da LRF.

A seguir, será analisada a compatibilidade entre créditos suplementares abertos por decreto e a obtenção da meta de resultado primário vigente à época, de acordo com a LDO 2015.

**Abertura de crédito – Despesa Financeira  
(Indicador de resultado primário 0)**

R\$ 1,00

| <b>Data</b>  | <b>Decreto Sem Número</b> | <b>Valor</b>       |
|--------------|---------------------------|--------------------|
| 27/7/2015    | 14242                     | 3.359.418          |
| 27/7/2015    | 14243                     | 703.465.057        |
| 20/8/2015    | 14252                     | 1.370.419          |
| <b>TOTAL</b> |                           | <b>708.194.894</b> |

Fonte: Decretos sem número e Tesouro Gerencial

Conforme a tabela, observa-se que foram abertos decretos para despesas financeiras no valor de R\$ 708,2 milhões. A condição exigida pela LOA 2015, art. 4º, diz respeito a compatibilidade entre as alterações promovidas na programação orçamentária e a obtenção da meta de resultado primário. Exclusivamente com relação ao atendimento dessa condição, entende-se que, independentemente da fonte de recursos utilizada, a referida abertura de crédito altera a programação orçamentária da LOA, inserindo, por meio de crédito adicional (suplementar), uma despesa financeira, o que não influencia o resultado primário, de modo que não há razão para considerá-la incompatível com a obtenção da meta de resultado primário estabelecida na LDO.

Quanto às despesas discricionárias, as exposições de motivos dos decretos sem número em análise mencionam que as alterações promovidas não afetam a obtenção da meta de resultado primário fixada, pois a execução das despesas será realizada de acordo com os limites constantes do Decreto 8.456/2015, que dispõe sobre a programação orçamentária e financeira de 2015.

Importa destacar que a edição de decreto de abertura de crédito suplementar não é suficiente para alterar diretamente o resultado primário, pois este é calculado pelo regime de caixa. A alteração efetiva no resultado primário ocorre apenas na execução da despesa.

Em obediência ao art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), bem como ao art. 51 da LDO 2015, o Poder Executivo deve estabelecer a programação financeira, com vistas ao cumprimento da meta fiscal. O art. 9º da LRF e o art. 52 da LDO 2015 dispõem que em um cenário indicativo de não atingimento da meta, deve ser promovida a limitação de empenho e movimentação financeira, o que é feito alterando-se o decreto que dispõe sobre a programação orçamentária e financeira.

Salienta-se que a programação orçamentária para cada exercício é estabelecida pela LOA, o que o citado decreto faz, além de estabelecer a programação financeira, é dispor sobre os limites de execução da programação orçamentária.

Assim, de fato o decreto que dispõe sobre a programação orçamentária e financeira é um importante instrumento para tratar da obtenção da meta fiscal, mediante o controle dos limites de empenho e de pagamento. Mas não é o único. O arcabouço legislativo orçamentário estabelece outras exigências relacionadas à meta fiscal.

A LRF, no art. 5º, inciso I, enuncia que o PLOA deve conter demonstrativo de que a programação dos orçamentos é compatível com as metas fiscais da LDO. Conforme Weder de Oliveira (Curso de Responsabilidade Fiscal, 2013), a LRF requer que, na LOA, a combinação de previsão de receitas



financeiras e primárias e de autorizações para realização de despesas primárias e financeiras não resulte em resultado primário inferior ao definido na LDO.

A LOA 2015, Volume VI, Quadro 9 - Demonstrativo dos Resultados Primário e Nominal do Governo Central, buscou materializar a necessária compatibilidade entre a previsão de receitas e de despesas e a meta de resultado primário estabelecida pela LDO 2015.

Percebe-se que não só é possível, mas também **é exigido pela legislação, avaliar a compatibilidade entre a meta de resultado primário e a previsão de receitas e autorização para despesas, em momento anterior e de forma independente do decreto de programação orçamentária e financeira.** A CF/1988, art. 166, § 3º, diz que as emendas ao PLOA ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas caso sejam compatíveis com a LDO.

Na mesma linha, a LDO 2015, no art. 2º, exige que a aprovação do PLOA 2015 e a execução da referida lei sejam compatíveis com a obtenção da meta de resultado primário estabelecida. Se a aprovação do PLOA deve ser compatível com a meta, é forçoso concluir que a abertura de crédito suplementar, que altera diretamente as despesas previstas na LOA, também deve ser. A verificação dessa compatibilidade ocorre na forma disciplinada pela LOA 2015, art. 4º.

Assim, a existência do decreto de programação orçamentária e financeira não dispensa a necessidade de que a previsão de receitas e a autorização para realização de despesas seja compatível com a meta fiscal.

A autorização constante do art. 4º da LOA refere-se à abertura de crédito suplementar. Essa autorização impõe, como condição, que as alterações promovidas na programação orçamentária sejam compatíveis com a obtenção da meta de resultado primário estabelecida. Se a edição de um decreto abre crédito suplementar referente a despesa primária, isso representa uma alteração na programação orçamentária, que insere na LOA, por meio de créditos adicionais, uma despesa primária, o que não pode ser entendido como um ato alheio à obtenção da meta de resultado primário.

**Entender que a autorização constante na LOA, art. 4º, permite que mesmo quando a meta de resultado primário estiver comprometida, possam ser abertos créditos suplementares, pois a simples abertura não altera diretamente o resultado primário, desvirtua e esvazia a própria condição do dispositivo.**

Isso fica claro ao examinar a LDO 2015, art. 39, § 4º, *in verbis*:

As exposições de motivos às quais se refere o § 3º, relativas a projetos de lei de créditos suplementares e especiais destinados ao atendimento de despesas primárias, deverão conter justificativa de que a realização das despesas objeto desses créditos não afeta a obtenção do resultado primário anual previsto nesta Lei (grifou-se)

Comparando a condição imposta pela LOA 2015, art. 4º, com a condição exigida pela LDO 2015, art. 39, § 4º, fica patente a diferença. Enquanto esta exige que se demonstre nos projetos de lei que a realização das despesas não afeta a obtenção do resultado primário, aquela requer que as alterações promovidas na programação orçamentária sejam compatíveis com a obtenção da referida meta. Percebe-se que o legislador impôs uma condição mais severa ao autorizar a abertura de créditos suplementares na LOA, os quais não precisam ser submetidos ao Poder Legislativo, uma vez obedecida a condição.

Considerando ainda que o § 1º do art. 1º da LRF trata da responsabilidade na gestão fiscal, que pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultado, conclui-se que **a abertura de crédito suplementar relativa a despesas primárias discricionárias, decorrente de superávit financeiro ou excesso de arrecadação, diante do cenário de comprometimento da meta,**

**é uma medida incompatível com a obtenção da meta de resultado primário, assim, não está autorizada pelo art. 4º da LOA 2015, razão pela qual representa infração ao disposto na Constituição, art. 167, inciso V, que veda a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa.**

Quanto aos créditos abertos decorrentes de excesso de arrecadação, registra-se que o excesso pode representar um acréscimo na receita primária prevista na LOA, o que poderia sugerir que abrir uma despesa primária apresentando como fonte uma receita primária oriunda de excesso de arrecadação seria um ato de efeito neutro sobre a meta de resultado primário.

Entretanto, o momento do reconhecimento da previsão da receita por excesso de arrecadação é diferente e independente do momento da abertura de crédito suplementar. Ainda que em determinados casos, cronologicamente os eventos ocorram em datas próximas ou até mesmo coincidentes, conceitualmente os momentos são distintos e os efeitos na programação orçamentária devem ser analisados separadamente.

Considerando o cenário econômico de comprometimento da meta de resultado primário, o registro de uma receita por excesso de arrecadação altera a programação orçamentária inserindo uma receita primária que não estava prevista. Se o referido excesso for suficiente para que o cenário aponte para o cumprimento da meta, então nesse caso poder-se-ia abrir crédito suplementar.

Por outro lado, se mesmo com o excesso de arrecadação, o cenário permanece indicativo de não cumprimento da meta, o momento da abertura de crédito suplementar altera a programação orçamentária, inserindo na LOA, por meio de crédito adicional, uma despesa primária, e essa alteração é incompatível com a obtenção da meta de resultado primário.

Com relação às despesas obrigatórias, a exposição de motivos do Decreto Sem Número 14241, de 27/7/2015, registra que as alterações decorrentes da abertura deste crédito não afetam a obtenção da meta de resultado primário fixada, pois serão consideradas na avaliação bimestral de receitas e despesas.

Ocorre que tanto o Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias (RARDP) do 3º Bimestre (publicado em julho/2015) quanto do 4º Bimestre (publicado em setembro/2015) consideraram a meta de resultado primário constante do PLN 5/2015, que somente foi aprovado em dezembro de 2015.

A LRF, art. 9º, § 2º, assevera que “não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias”.

Assim, as despesas obrigatórias previstas na LOA ou em créditos adicionais não podem ser contingenciadas, por força da LRF. Porém, o fato de haver comando legal ou constitucional para a execução de uma despesa não dispensa a necessidade de que essa despesa conste na LOA ou em créditos adicionais, sob pena de caracterizar infração à Constituição, art. 167, inciso II, que veda a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais.

Dessa forma, a despesa obrigatória incorporada ao orçamento anual por meio de crédito suplementar com base na autorização do art. 4º da LOA somente é válida se atendida a condição constante no dispositivo, qual seja, a abertura dessa despesa deve ser compatível com a obtenção da meta de resultado primário.

Assim, a abertura de crédito suplementar por decreto relativa a despesas primárias, discricionárias ou obrigatórias, decorrentes de superávit financeiro ou excesso de arrecadação, diante do cenário de comprometimento da meta, é uma medida incompatível com a obtenção da meta de resultado primário,

assim, não está autorizada pelo art. 4º da LOA 2015, razão pela qual representa infração ao disposto na Constituição, art. 167, inciso V, que veda a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa.

**Créditos Abertos sem Autorização Legislativa**

R\$ 1,00

| Data         | Decreto Sem Número | Indicador de Resultado Primário |                                     |                                                               | Total por Decreto    |
|--------------|--------------------|---------------------------------|-------------------------------------|---------------------------------------------------------------|----------------------|
|              |                    | 1 - Primária Obrigatória        | 2 - Primária Discricionária não PAC | 6 – Primária Discricionária Decorrente de Emendas Individuais |                      |
| 27/7/2015    | 14241              | 56.550.100                      |                                     |                                                               | 56.550.100           |
| 27/7/2015    | 14242              |                                 | 1.256.686.288                       | 254.400                                                       | 1.256.940.688        |
| 27/7/2015    | 14243              |                                 | 7.000.000                           |                                                               | 7.000.000            |
| 27/7/2015    | 14244              |                                 | 365.726                             |                                                               | 365.726              |
| 20/8/2015    | 14250              |                                 | 493.585.802                         |                                                               | 493.585.802          |
| 2/9/2015     | 14256              |                                 | 4.000.000                           |                                                               | 4.000.000            |
| <b>TOTAL</b> |                    | <b>56.550.100</b>               | <b>1.761.637.816</b>                | <b>254.400</b>                                                | <b>1.818.442.316</b> |

Fonte: Decretos sem número e Tesouro Gerencial

**INDÍCIO DE IRREGULARIDADE**

- Abertura de créditos suplementares, entre 27/7/2015 e 2/9/2015, por meio dos Decretos Não Numerados 14241, 14242, 14243, 14244, 14250 e 14256, incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário então vigente, em desacordo com o art. 4º da Lei Orçamentária Anual de 2015, infringindo, por consequência, o art. 167, inciso V, da Constituição Federal.

**Abertura de créditos extraordinários sem a observância dos requisitos constitucionais**

A presente seção reproduz trecho do voto do Ministro Relator José Múcio, no âmbito da apreciação preliminar das contas prestadas pela Presidente da República referentes ao exercício de 2015, que embasou o Acórdão 1497/2016-TCU-Plenário:

Além das ocorrências detectadas e examinadas pelo corpo técnico deste Tribunal de Contas, o Ministério Público junto ao TCU, representado pelo Procurador-Geral Paulo Soares Bugarin, apontou fato que entendo constituir relevante indício de irregularidade a compor o conjunto de questionamentos a serem apresentados à Presidente da República. Trata-se da abertura de créditos orçamentários extraordinários, por meio de medidas provisórias (MPs), sem a observância dos requisitos constitucionais.

O art. 167, § 3º, da Constituição Federal prevê que a “abertura de crédito extraordinário somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, observado o disposto no art. 62” (grifo acrescido).

Anoto que o mencionado art. 62 cuida das MPs, que podem ser adotadas pelo Presidente da República em casos de urgência e relevância.

Dessa forma, é de fácil compreensão que apenas é aderente à previsão constitucional a medida provisória editada para a abertura de créditos extraordinários cuja despesa seja relativa a evento relevante, urgente e imprevisível.

As MPs indicadas pela Procuradoria – 686, de 30/07/2015, 697, de 8/10/2015, 702, de 17/12/2015, 709, de 30/12/2015 –, cujos valores somados atingiram o montante de R\$ 49,66 bilhões, não parecem ter adimplido os pressupostos constitucionais.

Como exemplo da natureza das despesas que se discutem, apresento, a seguir, os créditos abertos por intermédio da MP 686, de 30/7/2015:

| MP  | Data da Edição | Unidade(s) Favorecida(s)                                                                                    | Finalidade                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Valor (R\$)      |
|-----|----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|
| 686 | 30/07/2015     | Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep)                               | Garantir a aplicação do Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (Enade)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 35.862.575,00    |
|     |                | Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (Bndes) e à Financiadora de Estudos e Projetos (Finep) | Viabilizar o pagamento de subvenção econômica referente ao Programa de Sustentação do Investimento (PSI), a necessidade de atualização monetária do repasse de valores devidos ao Bndes e à Finep                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 4.606.500.000,00 |
|     |                | Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior (Fies/MEC)                                           | Garantir a continuidade do financiamento a estudantes do ensino superior não gratuito, tendo em vista as novas operações contratadas; atendimento de serviços administrativos que são prestados pelos agentes financeiros referentes a essa contratação; e aporte de recursos ao Fundo de Garantia de Operações de Crédito Educativo – FGEDUC (fundo que garante os créditos concedidos pelo Fies) para regularização do capital relativo a 2014 e outorga de garantias na contratação de aditamentos e financiamentos em 2015 | 5.178.277.293,00 |

Concordo com o Ministério Público que não há como identificar fato imprevisível associado a essas despesas. Em sua maioria, esses créditos adicionais implicam reforço na dotação orçamentária já fixada na lei orçamentária original. Sendo assim, teriam características de créditos suplementares, conforme a definição do art. 41 da Lei 4.320/1964: “Os créditos adicionais classificam-se em: (...) suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária”.

Portanto, as informações apresentadas levam à conclusão preliminar que, com a edição dessas MPs, deixou-se de observar a exigência legal para a abertura de créditos com essas características. De acordo com a Constituição Federal, art. 167, inciso V, os créditos suplementares dependem de autorização legislativa, que, para o exercício de 2015 (art. 4º da Lei Orçamentária Anual de 2015), estava condicionada à compatibilidade das novas despesas com a meta de resultado primário.

Como assinalado pela Procuradoria, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, é consolidado o entendimento (compartilhado por esta Corte de Contas), de que é inconstitucional a expedição de MPs sem que esteja configurada situação de imprevisibilidade, urgência e relevância.

Não obstante, é interessante anotar que uma das despesas incluídas em uma das MPs (709, de 30/12/2015) em princípio, parece ter respeitado a regra constitucional, pois se refere às ações do Exército Brasileiro no combate ao mosquito transmissor do vírus da Dengue, Zika e Febre Chikungunya.

Enfim, considerando a consistência dos elementos trazidos aos autos pelo Ministério Público, penso que a questão da edição de MPs para a abertura de créditos extraordinários, sem a observação dos requisitos constitucionais, deve ser incluída na oitiva da Presidente da República.

Cabe destacar, adicionalmente, apontamentos constantes do parecer exarado pelo Procurador-Geral do Ministério Público junto ao TCU, Paulo Soares Bugarin, cuja proposta resultante de inclusão de indício de irregularidade foi acolhida pelo Plenário do Tribunal:

Convém registrar que a presente MP trata de duas situações distintas. Além da abertura de créditos extraordinários, a MP ainda autoriza a contratação de operação de crédito externa para financiamento do Projeto FX-2, a cargo do Ministério da Defesa.

No que se refere à autorização para abertura de contratação de operação de crédito, esta deve observar os seguintes requisitos previstos no art. 32 da LRF:

Art. 32. O Ministério da Fazenda verificará o cumprimento dos limites e condições relativos à realização de operações de crédito de cada ente da Federação, inclusive das empresas por eles controladas, direta ou indiretamente.

§ 1º O ente interessado formalizará seu pleito fundamentando-o em parecer de seus órgãos técnicos e jurídicos, demonstrando a relação custo-benefício, o interesse econômico e social da operação e o atendimento das seguintes condições:

I - existência de prévia e expressa autorização para a contratação, no texto da lei orçamentária, em créditos adicionais ou lei específica;

Da análise do dispositivo legal supracitado, conclui-se que a autorização para realização da operação de crédito relativa ao financiamento do Projeto FX-2 deveria se dar por meio de lei específica, pois o texto da LOA/2015 não contém essa autorização; a autorização concedida no art. 2º da MP não possui característica de crédito adicional e a MP não é uma lei específica, pois trata de dois objetos distintos.

#### **INDÍCIOS DE IRREGULARIDADES**

- Abertura de créditos extraordinários por meio das Medidas Provisórias 686/2015, 697/2015, 702/2015 e 709/2015, em desacordo com os requisitos constitucionais de urgência e imprevisibilidade previstos no art. 167, § 3º;

**INDÍCIOS DE IRREGULARIDADES**

- Abertura de créditos extraordinários por meio das Medidas Provisórias 686/2015, 697/2015, 702/2015 e 709/2015, com características de créditos suplementares e especiais, em desacordo com os arts. 167, inciso V, e 62, § 1º, alínea “d”, da Constituição Federal, c/c os arts. 40 e 41, inciso III, da Lei 4.320/64;
- Abertura de créditos suplementares para o FIES, qualificados indevidamente como crédito extraordinário, por meio da MP 686/2015, para viabilizar a contratação de novas operações de financiamento estudantil, criando despesas obrigatórias de caráter continuado com duração de mais de dois exercícios, com a inobservância dos arts. 15, 16 e 17 da Lei Complementar 101/2000 (LRF), c/c o art. 43 da Lei 4.320/64;
- Abertura de créditos suplementares qualificados indevidamente como créditos extraordinários, por meio das MPs 686/2015 e 697/2015, que aumentaram as despesas primárias da União de forma incompatível com o alcance do resultado primário do exercício, com infringência ao art. 167, inciso V, da Constituição Federal; ao art. 4º da Lei Orçamentária Anual de 2015 – Lei 13.115/2015, bem como em desacordo com o art. 9º da Lei Complementar 101/2000;
- Autorização para contratação de operação de crédito externa para financiamento do projeto FX-2 sem observar os requisitos previstos no art. 32, § 1º, inciso I, da Lei Complementar 101/2000, uma vez não haver prévia autorização na lei orçamentária ou em créditos adicionais e não ter ocorrido por meio de lei específica.

**3.3.2.2 Execução das Despesas Orçamentárias**

Compete ao Tribunal de Contas da União, em cumprimento ao seu mandato constitucional e legal, e conforme estabelecem o caput e o § 1º do art. 228 do seu Regimento Interno, apurar se houve observância aos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal, com destaque para o cumprimento das normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, em especial quanto ao que estabelece a lei orçamentária anual.

A Lei Complementar 101/2000 estabelece como adequada com a lei orçamentária anual, a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício.

Nesse sentido, constituem-se objeto de verificação as despesas dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, aprovadas pela Lei 13.115/2015 (LOA 2015), agregadas por classificação funcional, órgão superior, categoria econômica e grupo de despesa. Nos itens que seguem, examina-se também a execução face ao orçamento dos anos anteriores, bem como os desvios verificados em relação ao previsto na LOA do respectivo exercício, além do cumprimento de dispositivos legais e constitucionais.

No ano de 2015, as despesas orçamentárias somaram inicialmente R\$ 2,877 trilhões. Ao final do exercício, após a aprovação de créditos adicionais, a dotação autorizada alcançou o montante de R\$ 2,938 trilhões. A tabela que segue apresenta a execução orçamentária das despesas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, segregando-as, inicialmente, por esfera orçamentária e identificador de resultado primário. Os dispêndios referentes ao Orçamento de Investimento das Empresas Estatais serão tratados no tópico 3.3.4 deste Relatório.



**Execução orçamentária por esfera e identificador de resultado primário – 2015<sup>1</sup>**

R\$ milhões

| Esfera Orçamentária /<br>Indicador de Resultado Fiscal | LOA 2015         | LOA +<br>créditos | Despesas<br>Empenhadas<br>(A) | %<br>Empenho | Valores<br>Pagos (B) | % B/A      | Restos a<br>Pagar<br>Processados | Restos a<br>Pagar Não<br>Processados |
|--------------------------------------------------------|------------------|-------------------|-------------------------------|--------------|----------------------|------------|----------------------------------|--------------------------------------|
| <b>Orçamento Fiscal</b>                                | <b>2.079.571</b> | <b>2.126.498</b>  | <b>1.585.463</b>              | <b>75%</b>   | <b>1.514.258</b>     | <b>96%</b> | <b>7.778</b>                     | <b>63.426</b>                        |
| Primária Obrigatória                                   | 437.158          | 468.742           | 433.040                       | 92%          | 414.162              | 96%        | 725                              | 18.153                               |
| Primária Discricionária                                | 95.099           | 103.503           | 71.224                        | 69%          | 47.694               | 67%        | 4.033                            | 19.497                               |
| Despesa Discricionária de Emenda<br>Parlamentar        | 4.463            | 4.446             | 1.766                         | 40%          | 38                   | 2%         | 9                                | 1.719                                |
| Primária Discricionária - PAC                          | 61.435           | 63.517            | 39.996                        | 63%          | 23.249               | 58%        | 2.950                            | 13.798                               |
| Financeira                                             | 1.481.417        | 1.486.291         | 1.039.436                     | 70%          | 1.029.115            | 99%        | 62                               | 10.260                               |
| <b>Orçamento da Seguridade Social</b>                  | <b>797.106</b>   | <b>811.988</b>    | <b>796.580</b>                | <b>98%</b>   | <b>753.340</b>       | <b>95%</b> | <b>28.866</b>                    | <b>14.371</b>                        |
| Primária Obrigatória                                   | 754.597          | 768.754           | 767.786                       | 100%         | 732.629              | 95%        | 28.416                           | 6.741                                |
| Primária Discricionária                                | 30.238           | 31.247            | 22.150                        | 71%          | 16.925               | 76%        | 444                              | 4.781                                |
| Despesa Discricionária de Emenda<br>Parlamentar        | 5.218            | 5.220             | 1.665                         | 32%          | 7                    | 0%         | 0                                | 1.656                                |
| Primária Discricionária - PAC                          | 4.109            | 3.790             | 2.104                         | 56%          | 928                  | 44%        | 5                                | 1.171                                |
| Financeira                                             | 2.943            | 2.977             | 2.875                         | 97%          | 2.852                | 99%        | 1                                | 22                                   |
| <b>Total = Fiscal + Seguridade Social</b>              | <b>2.876.677</b> | <b>2.938.486</b>  | <b>2.382.043</b>              | <b>81%</b>   | <b>2.267.598</b>     | <b>95%</b> | <b>36.644</b>                    | <b>77.797</b>                        |

Fonte: Tesouro Gerencial.

<sup>1</sup> Podem ocorrer diferenças nos valores constantes da tabela, em virtude de arredondamento, para mais ou para menos, de acordo com as regras pertinentes.

Do total da despesa autorizada mais créditos adicionais, foram empenhados 81%. Desse montante, em 95% houve o efetivo desembolso de recursos financeiros (valores pagos), sendo que as demais despesas resultaram na inscrição de restos a pagar processados (1,5%) e não processados (3,3%).

Considerando-se apenas as despesas primárias discricionárias dos orçamentos fiscal e da seguridade social, excluídas as despesas discricionárias decorrentes de emenda individual e as despesas com o PAC, o percentual de empenhos corresponde a 69% da dotação aprovada na LOA mais créditos adicionais, sendo que os valores pagos correspondem a 48% desse valor, tendo sido o restante inscrito em restos a pagar processados e não processados.

No que se refere às despesas discricionárias decorrentes de emenda individual, chama atenção o fato de apenas 36% dos valores autorizados mais créditos terem sido empenhados e somente 0,5% terem sido pagos, tendo o restante sido inscrito em restos a pagar não processados, no montante de R\$ 3,3 bilhões.

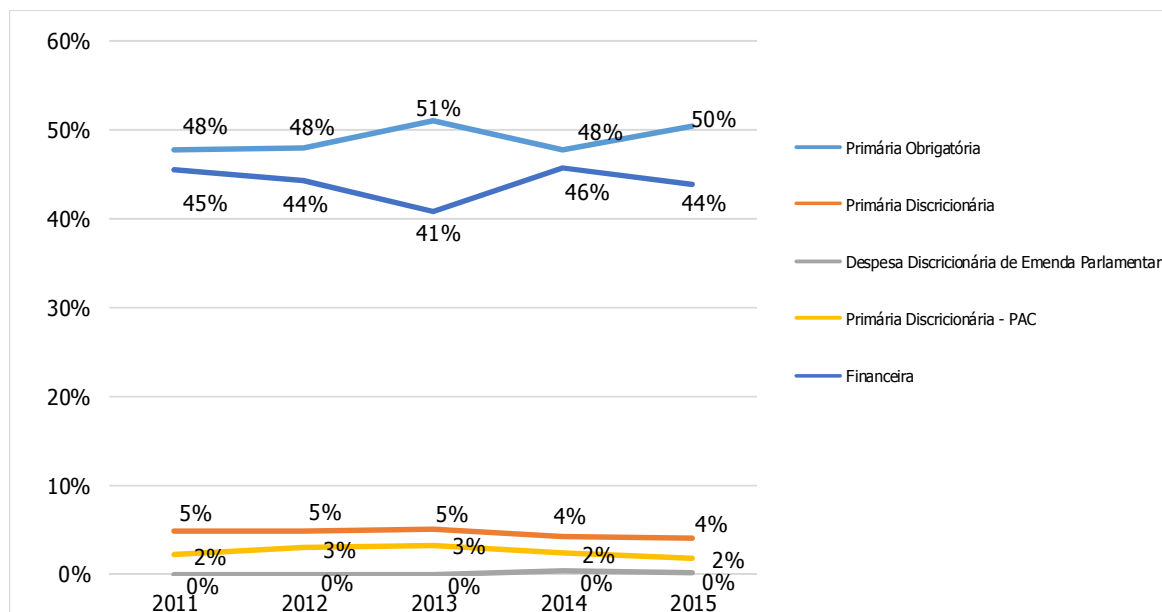
Analisando-se os valores que correspondem ao PAC, verifica-se que foi empenhado 63% da dotação prevista na LOA mais créditos adicionais, e foram pagos apenas 36% desses valores, o que resultou na inscrição em restos a pagar não processados no montante de aproximadamente R\$ 15 bilhões, contribuindo, assim, para o aumento do estoque desses restos a pagar.

Em comparação a 2014, o valor real empenhado em 2015 diminuiu 3%. O valor real empenhado em despesas discricionárias, incluindo o PAC e emendas parlamentares, diminuiu 16%, sendo que somente as despesas reais com o PAC diminuíram 27%. Por outro lado, as despesas obrigatórias reais cresceram 2% e as despesas financeiras reais diminuíram 7% em relação a 2014.

No período entre 2011 e 2015, o crescimento real das despesas orçamentárias foi de 6%. No entanto, o PAC apresentou um decréscimo de 11% no período. As despesas primárias obrigatórias também tiveram crescimento maior que a média, 12%, e as despesas financeiras cresceram 2%. Já as despesas primárias discricionárias, excluídas as despesas do PAC e as despesas com emenda parlamentar, tiveram queda real de 13% no período.

O gráfico a seguir contém a série histórica da participação dos identificadores de resultado no total das despesas empenhadas no período de 2011 a 2015.

#### Participação dos identificadores de resultado primário no total de despesas empenhadas – 2011 a 2015



Fonte: Tesouro Gerencial.

Observa-se que houve aumento no percentual de participação das despesas obrigatórias de 2014 para 2015, bem como queda da participação das despesas financeiras no mesmo período. Em conjunto, tais dispêndios somaram 94% do total de despesas empenhadas, o que revela a prevalência de despesas primárias obrigatórias e financeiras na execução orçamentária. Como resultado, observa-se que a margem disponível para execução de despesas discricionárias, aquelas que efetivamente concorrem para produção de bens e serviços públicos, tem sido bastante reduzida, apenas 6% no exercício de 2015.

#### Execução das despesas decorrentes de emendas parlamentares individuais

A Emenda Constitucional 86, promulgada em 17/3/2015, alterou os arts. 165 e 166 da Constituição e instituiu o chamado “Orçamento Impositivo”, impondo ao governo federal a obrigatoriedade de execução orçamentária e financeira da programação incluída na Lei Orçamentária Anual (LOA) por meio de emendas parlamentares individuais em montante correspondente a 1,2% da Receita Corrente Líquida (RCL) realizada no exercício anterior, sendo que metade deste percentual deve destinar-se a ações e serviços públicos de saúde.

Em paralelo, os arts. 54 a 65 da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) para 2015 detalharam esse regime e estabeleceram que: (i) as emendas individuais ao projeto de lei orçamentária anual (PLOA) serão aprovadas no limite de 1,2% da RCL prevista nesse mesmo projeto; (ii) pelo menos metade do valor aprovado por parlamentar será destinado a ações e serviços públicos de saúde; (iii) no exercício de 2015, a obrigatoriedade de execução compreenderá, cumulativamente, o empenho e o pagamento (incluindo restos a pagar até o limite de 0,6%) correspondente a 1,2% da RCL realizada em 2014; e (iv) o montante de execução obrigatória poderá ser reduzido até a mesma proporção do contingenciamento incidente sobre o conjunto das despesas discricionárias.

Nesse contexto, as emendas parlamentares individuais foram aprovadas com base no referencial de 1,2% da RCL prevista no PLOA 2015. Assim, foram consignadas a essas emendas dotações da ordem

de R\$ 9,68 bilhões na LOA 2015. Contudo, o limite mínimo de execução obrigatória foi fixado em R\$ 7,7 bilhões, levando-se em conta a RCL realizada em 2014 (R\$ 641,6 bilhões).

Ademais, a limitação orçamentária e financeira em 2015 abrangeu 39,63% do total de dotações destinadas a despesas contingenciáveis. Nos termos do art. 62 da LDO 2015, tal percentual pôde incidir sobre as dotações relativas a emendas individuais. Dessa maneira, houve redução de R\$ 3,05 bilhões no piso de execução, resultando no montante obrigatório de R\$ 4,65 bilhões.

Isso posto, os limites mínimos de execução das emendas e os valores efetivamente realizados em 2015 estão demonstrados na tabela a seguir, elaborada com base em informações da Secretaria de Orçamento Federal (SOF) e naquelas constantes do Relatório Resumido da Execução Orçamentária da União e da Prestação de Contas da Presidente da República.

**Execução Orçamentária e Financeira das Ações decorrentes de Emendas Parlamentares Individuais – 2015**

| R\$ bilhões                                            |                                           |               |             |
|--------------------------------------------------------|-------------------------------------------|---------------|-------------|
| Montante Aprovado                                      | 1,2% da RCL prevista no PLOA 2015         | (A)           | 9,68        |
| Montante de Execução Obrigatória                       | 1,2% da RCL Realizada em 2014 – R\$ 641,6 | (B)           | 7,70        |
| Contingenciamento                                      | 39,63% das Despesas Discricionárias 2015  | (B)*0,39= (C) | 3,05        |
| <b>Execução Obrigatória após Contingenciamento</b>     | <b>(B) – (C)</b>                          | <b>(D)</b>    | <b>4,65</b> |
| <b>Destinação a Ações e Serviços Públicos de Saúde</b> | <b>Mínimo de 50% de (D)</b>               | <b>(E)</b>    | <b>2,32</b> |
| <hr/>                                                  |                                           |               |             |
| <b>Montante Executado Total</b>                        | <b>Despesas Empenhadas Total</b>          | <b>(F)</b>    | <b>3,43</b> |
| % Realizado – Execução Orçamentária Total              | (F) / (D)                                 | (G)           | 73,8%       |
| <b>Montante Executado Saúde</b>                        | <b>Despesas Empenhadas Saúde</b>          | <b>(H)</b>    | <b>1,59</b> |
| % Realizado – Execução Orçamentária Saúde              | (H) / (E)                                 | (I)           | 68,5%       |
| <b>Montante Pago</b>                                   | <b>Despesas Pagas + RPNP Pagos</b>        | <b>(J)</b>    | <b>2,37</b> |
| % Realizado – Execução Financeira                      | (J) / (D)                                 | (K)           | 51%         |

<sup>1</sup>Restos a pagar não processados inscritos em 2014 e pagos em 2015, até o limite de 0,6% da RCL de 2014.

Fontes: SOF, RREO dezembro 2015 e PCPR 2015.

Observa-se que a execução orçamentária das ações decorrentes de emendas individuais atingiu somente R\$ 3,43 bilhões em 2015, ou seja, 73,8% do montante mínimo obrigatório. Importa registrar que, desse total realizado, R\$ 3,37 bilhões foram executados por meio da inscrição em restos a pagar não processados.

Quanto à destinação das emendas a ações e serviços públicos de saúde, foram executadas despesas no importe de R\$ 1,59 bilhão, correspondente a 46,3% do total realizado e a apenas 68,5% do montante obrigatório após contingenciamento.

Relativamente ao atendimento do piso de execução financeira, verifica-se que, de acordo com o art. 61 da LDO 2015, os restos a pagar poderão ser computados até o limite de 0,6% da RCL do exercício anterior. Nesse sentido, em 2014, primeiro ano em que vigorou a obrigatoriedade de execução, R\$ 5,9 bilhões relativos a emendas individuais foram inscritos em restos a pagar não processados. Desse total, R\$ 2,32 bilhões foram pagos em 2015. Contemplando também o pagamento das despesas da LOA 2015, no montante de R\$ 44,8 milhões, o pagamento das emendas individuais alcançou, no exercício sob análise, R\$ 2,37 bilhões, importância ainda inferior à execução mínima exigida.

Sobre o não atingimento dos limites mínimos, a SOF esclareceu que a execução das emendas individuais depende de fatores alheios àquela secretaria, tais como: falta de indicação de beneficiários; não priorização da emenda pelo parlamentar; desistência do proponente; não apresentação ou aprovação do plano de trabalho; não atendimento de ajustes nos prazos estipulados; e incompatibilidade do objeto indicado com o programa do órgão executor ou com a finalidade da ação orçamentária.

A esse respeito, cumpre dizer que, em 20/8/2015, o Poder Executivo encaminhou ao Congresso Nacional a relação de impedimentos técnicos à execução das emendas individuais, totalizando R\$ 2,4 bilhões; em 21/9/2015, o Poder Legislativo consolidou as propostas individuais para correção e informou ao Executivo o remanejamento das programações com impedimentos insuperáveis; e, em 30/9/2015, o Poder Executivo encaminhou os projetos de lei 8 e 9/2015 ao Congresso Nacional, com vistas ao remanejamento da programação com impedimento insuperável.

De fato, constata-se que o Poder Executivo cumpriu o cronograma previsto na CF/1988 e replicado na LDO 2015, o qual trata do rito de correção e remanejamento das programações decorrentes das emendas individuais e constantes da LOA 2015, bem como regulamentou o processo de avaliação dos impedimentos técnicos por meio das Portarias Interministeriais 221 e 222/2015.

Ressalta-se que os parágrafos 14 e 15 do art. 166 da CF/1988 e o art. 60 da LDO 2015 previram que se, até 20/11, o Congresso Nacional não deliberar sobre os projetos encaminhados pelo Poder Executivo para remanejamento das programações sinalizadas com impedimento insuperável, tais programações não serão consideradas de execução obrigatória. De fato, embora enviados pelo Executivo no prazo legalmente determinado, os aludidos projetos de lei somente foram aprovados pelo Legislativo em 22/12/2015, convertendo-se nas Leis 13.206 e 13.207/2015.

Conforme relatado, a execução orçamentária e financeira das ações decorrentes de emendas parlamentares individuais, no exercício de 2015, ficou abaixo do limite mínimo obrigatório de 1,2% da RCL do exercício anterior, mesmo considerando o contingenciamento realizado, o que contraria o comando insculpido no art. 56 da LDO 2015, incorporado permanentemente ao ordenamento jurídico pátrio nos termos da Emenda Constitucional 86/2015. Igualmente, a parcela dessas despesas destinada a ações e serviços públicos de saúde não atingiu a metade do montante passível de realização. Contudo, essa não execução do montante mínimo obrigatório deu-se em virtude de impedimentos de ordem técnica que inviabilizaram a consecução integral da programação aprovada.

### Despesas por Função

A classificação funcional é composta de um rol de funções e subfunções (Portaria-SOF 42/1999) e serve como agregador de gastos públicos por área de ação governamental. De acordo com o Manual Técnico de Orçamento, a função pode ser traduzida como maior nível de agregação das diversas áreas de atuação do setor público e está relacionada com a missão institucional do órgão, por exemplo, cultura, educação, saúde, defesa, que guarda relação com os respectivos ministérios.

As despesas empenhadas por função, assim como seu percentual em relação à dotação orçamentária e sua variação entre os exercícios de 2014 e 2015 estão dispostas adiante.

#### Despesas empenhadas por função – 2014 e 2015<sup>1</sup>

| R\$ milhões        |           |                        |           |                        |                       |
|--------------------|-----------|------------------------|-----------|------------------------|-----------------------|
| Função             | 2014      | Desp. Emp./<br>Dotação | 2015      | Desp. Emp./<br>Dotação | Variação<br>2015/2014 |
| Encargos Especiais | 1.288.621 | 86%                    | 1.299.090 | 74%                    | 1%                    |
| Previdência Social | 495.306   | 100%                   | 541.216   | 100%                   | 9%                    |
| Saúde              | 94.065    | 94%                    | 102.094   | 90%                    | 9%                    |
| Educação           | 93.897    | 92%                    | 103.780   | 90%                    | 11%                   |
| Trabalho           | 71.640    | 98%                    | 67.328    | 96%                    | -6%                   |
| Assistência Social | 70.433    | 99%                    | 73.231    | 98%                    | 4%                    |
| Defesa Nacional    | 40.250    | 94%                    | 41.424    | 89%                    | 3%                    |

| Função                           | 2014             | Desp. Emp./<br>Dotação | 2015             | Desp. Emp./<br>Dotação | Variação<br>2015/2014 |
|----------------------------------|------------------|------------------------|------------------|------------------------|-----------------------|
| Judiciária                       | 28.532           | 97%                    | 30.947           | 96%                    | 8%                    |
| Administração                    | 21.235           | 84%                    | 21.796           | 74%                    | 3%                    |
| Transporte                       | 21.124           | 81%                    | 16.807           | 68%                    | -20%                  |
| Agricultura                      | 18.852           | 77%                    | 21.629           | 75%                    | 15%                   |
| Segurança Pública                | 8.945            | 84%                    | 9.036            | 84%                    | 1%                    |
| Ciência e Tecnologia             | 8.337            | 87%                    | 8.521            | 80%                    | 2%                    |
| Gestão Ambiental                 | 6.792            | 79%                    | 4.841            | 66%                    | -29%                  |
| Legislativa                      | 6.680            | 95%                    | 7.104            | 95%                    | 6%                    |
| Essencial à Justiça              | 5.563            | 97%                    | 6.453            | 93%                    | 16%                   |
| Comércio e Serviços              | 4.748            | 80%                    | 4.180            | 71%                    | -12%                  |
| Organização Agrária              | 4.292            | 72%                    | 3.091            | 53%                    | -28%                  |
| Urbanismo                        | 4.143            | 52%                    | 4.371            | 46%                    | 6%                    |
| Relações Exteriores <sup>2</sup> | 2.437            | 102%                   | 3.154            | 103%                   | 29%                   |
| Desporto e Lazer                 | 2.417            | 73%                    | 2.045            | 60%                    | -15%                  |
| Indústria                        | 2.289            | 87%                    | 2.223            | 81%                    | -3%                   |
| Cultura                          | 1.836            | 60%                    | 1.867            | 67%                    | 2%                    |
| Saneamento                       | 1.691            | 74%                    | 1.094            | 44%                    | -35%                  |
| Comunicações                     | 1.517            | 84%                    | 1.446            | 89%                    | -5%                   |
| Direitos da Cidadania            | 1.485            | 79%                    | 1.319            | 60%                    | -11%                  |
| Energia                          | 1.160            | 53%                    | 1.886            | 81%                    | 63%                   |
| Habitação                        | 48               | 13%                    | 69               | 38%                    | 44%                   |
| <b>Total</b>                     | <b>2.308.335</b> | <b>88%</b>             | <b>2.382.043</b> | <b>81%</b>             | <b>3%</b>             |

Fonte: Tesouro Gerencial.

<sup>1</sup> Podem ocorrer diferenças nos valores constantes da tabela, em virtude de arredondamento, para mais ou para menos, de acordo com as regras pertinentes.

<sup>2</sup> Segundo a PCPR 2015, a despesa empenhada no Ministério das Relações Exteriores em 2015 teve valor superior ao da dotação empenhada em função da variação cambial entre a data de empenho e a do fechamento do câmbio.

A tabela enfatiza a distribuição da despesa empenhada do exercício, em comparação ao ano anterior, entre as diferentes áreas de atuação governamental. Em acréscimo, apresenta o percentual das despesas empenhadas em relação à dotação orçamentária da respectiva função.

Os maiores incrementos percentuais verificados nas despesas empenhadas em 2015, em relação ao ano anterior, foram: Energia (63%), Habitação (44%) e Relações Exteriores (29%). As principais reduções apuradas verificaram-se nos seguintes itens: Saneamento (-35%), Gestão Ambiental (-29%), Organização Agrária (-28%) e Transportes (-20%).

A execução das despesas orçamentárias, por função, é compatível, em sua maioria, com o planejado na LOA 2015. Destacam-se, a parte, algumas funções de governo cujo empenho foi inferior a 50% da dotação atualizada para 2015, a exemplo de Habitação, Saneamento e Urbanismo.

A função Habitação, por exemplo, apesar de ter tido um incremento de 44% nos valores empenhados em 2015, em relação ao ano anterior, apresentou execução de apenas 38% da respectiva dotação em 2015. As funções Saneamento e Urbanismo também apresentaram empenho inferior a 50% das dotações previstas, nos percentuais de 44% e 46%, respectivamente.

Em 75% dos empenhos realizados em tais funções foram realizadas transferências a outras esferas de governo (estados, municípios ou Distrito Federal) ou para entidades privadas ou outras instituições, em comparação a 25% das despesas empenhadas que foram executadas diretamente pela unidade detentora do crédito orçamentário.

Ressalte-se também que 89% das despesas empenhadas em tais funções compreendem investimentos (78%) e outras despesas correntes (11%). É de salientar, em particular, que os empenhos realizados no grupo de despesa relativo aos investimentos vêm se reduzindo a cada ano, passando, em termos agregados, de R\$ 56 bilhões para R\$ 37,5 bilhões, de 2014 para 2015, respectivamente, o que representou uma redução de 33%, conforme análise da despesa por categoria econômica e grupo de despesa, a ser apresentada mais adiante.

A função Encargos Especiais representou, isoladamente, 55% das despesas empenhadas em 2015. A maior parte dos empenhos nessa função são despesas financeiras associadas aos serviços da dívida pública; 58% dos empenhos referem-se aos elementos de despesa 71, 72 e 76 (principal da dívida contratual resgatado, principal da dívida mobiliária resgatado e principal corrigido da dívida mobiliária refinanciada) e 16% referem-se a empenhos nos elementos de despesa 21 e 23 (juros sobre a dívida por contrato e juros, deságios e descontos da dívida mobiliária).

Excluindo-se os dispêndios com Encargos Especiais, destacam-se os dispêndios nas Funções Previdência Social (50%), Educação (10%), Saúde (9%), Assistência Social (7%), Trabalho (6%) e Defesa (4%), que totalizam um percentual de 86% do montante empenhado no período.

### Despesas por Órgão Superior

A classificação institucional demonstra a estrutura administrativa responsável pela programação orçamentária, qual seja, os órgãos e respectivas unidades orçamentárias da administração pública federal.

Neste ponto, cumpre destacar que o critério adotado neste Relatório considera a execução dos créditos orçamentários consignados ao órgão, ainda que executados por unidades de outros órgãos por meio de descentralização de créditos. Privilegia-se, portanto, o detentor do crédito orçamentário consignado na LOA ou nos créditos adicionais, em detrimento daquele que apenas o executa.

Feitas essas ponderações, a tabela a seguir traz as despesas, por dotação atualizada e empenho, segundo órgão superior em 2015, comparando-as com as do exercício anterior.

#### Despesas empenhadas por órgão superior – 2014 e 2015<sup>1</sup>

R\$ milhões

| Órgão Superior                               | 2014          | Desp.<br>Emp./Dotação | 2015          | Desp.<br>Emp./Dotação | Variação<br>2015/2014 |
|----------------------------------------------|---------------|-----------------------|---------------|-----------------------|-----------------------|
| Câmara dos Deputados                         | 4.749         | 96%                   | 5.094         | 95%                   | 7%                    |
| Senado Federal                               | 3.548         | 94%                   | 3.817         | 97%                   | 8%                    |
| Tribunal de Contas da União                  | 1.628         | 99%                   | 1.783         | 98%                   | 10%                   |
| <b>Poder Legislativo</b>                     | <b>9.925</b>  | <b>96%</b>            | <b>10.693</b> | <b>96%</b>            | <b>8%</b>             |
| Supremo Tribunal Federal                     | 15.325        | 97%                   | 17.202        | 98%                   | 12%                   |
| Superior Tribunal de Justiça                 | 9.029         | 99%                   | 9.909         | 97%                   | 10%                   |
| Justiça Federal                              | 6.016         | 97%                   | 6.311         | 96%                   | 5%                    |
| Justiça Militar                              | 2.051         | 100%                  | 2.291         | 99%                   | 12%                   |
| Justiça Eleitoral                            | 1.139         | 98%                   | 1.262         | 94%                   | 11%                   |
| Justiça do Trabalho                          | 523           | 91%                   | 559           | 90%                   | 7%                    |
| Justiçado Distrito Federal e dos Territórios | 432           | 98%                   | 467           | 98%                   | 8%                    |
| Conselho Nacional de Justiça                 | 144           | 65%                   | 151           | 53%                   | 5%                    |
| <b>Poder Judiciário</b>                      | <b>34.659</b> | <b>97%</b>            | <b>38.153</b> | <b>97%</b>            | <b>10%</b>            |
| Ministério da Fazenda                        | 1.211.544     | 84%                   | 1.227.423     | 74%                   | 1%                    |
| Ministério da Previdência Social             | 416.146       | 100%                  | 455.049       | 100%                  | 9%                    |



| Órgão Superior                                  | 2014             | Desp.<br>Emp./Dotação | 2015             | Desp.<br>Emp./Dotação | Variação<br>2015/2014 |
|-------------------------------------------------|------------------|-----------------------|------------------|-----------------------|-----------------------|
| Ministério da Educação                          | 116.079          | 93%                   | 127.907          | 92%                   | 10%                   |
| Ministério da Saúde                             | 101.866          | 94%                   | 110.229          | 91%                   | 8%                    |
| Ministério da Defesa                            | 77.062           | 95%                   | 82.064           | 93%                   | 6%                    |
| Ministério do Trabalho e Emprego                | 72.313           | 94%                   | 84.043           | 97%                   | 16%                   |
| Minist. do Desenv. Social e Comb. à Fome        | 70.767           | 99%                   | 74.107           | 98%                   | 5%                    |
| Ministério de Minas e Energia                   | 46.391           | 94%                   | 22.405           | 54%                   | -52%                  |
| Ministério das Cidades                          | 22.329           | 82%                   | 22.050           | 59%                   | -1%                   |
| Ministério dos Transportes                      | 22.707           | 84%                   | 18.664           | 73%                   | -18%                  |
| Ministério da Integração Nacional               | 22.684           | 84%                   | 19.208           | 77%                   | -15%                  |
| Minist. do Planejamto., Orçamento e Gestão      | 14.673           | 89%                   | 19.389           | 93%                   | 32%                   |
| Presidência da Republica                        | 7.364            | 44%                   | 7.052            | 39%                   | -4%                   |
| Minist. da Agricultura Pec. e Abastecimento     | 12.752           | 79%                   | 13.223           | 76%                   | 4%                    |
| Ministério da Justiça                           | 11.276           | 88%                   | 11.286           | 84%                   | 0%                    |
| Ministério das Comunicações                     | 2.264            | 17%                   | 2.333            | 20%                   | 3%                    |
| Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação    | 8.924            | 87%                   | 9.174            | 83%                   | 3%                    |
| Ministério do Desenvolvimento Agrário           | 5.150            | 75%                   | 4.573            | 62%                   | -11%                  |
| Ministério do Meio Ambiente                     | 3.120            | 85%                   | 3.140            | 85%                   | 1%                    |
| Ministério do Esporte                           | 2.561            | 73%                   | 2.208            | 61%                   | -14%                  |
| Ministério da Cultura                           | 1.979            | 54%                   | 2.023            | 57%                   | 2%                    |
| Ministério das Relações Exteriores <sup>2</sup> | 2.723            | 102%                  | 3.456            | 102%                  | 27%                   |
| Ministério do Desenv., Ind. e Comércio Exterior | 1.777            | 63%                   | 1.946            | 58%                   | 9%                    |
| Advocacia-Geral da União                        | 2.786            | 97%                   | 3.137            | 97%                   | 13%                   |
| Ministério do Turismo                           | 864              | 52%                   | 694              | 33%                   | -20%                  |
| Ministério da Pesca e Aquicultura               | 242              | 56%                   | 160              | 21%                   | -34%                  |
| Gabinete da Vice Presidencia da República       | 9                | 86%                   | 11               | 86%                   | 11%                   |
| <b>Poder Executivo</b>                          | <b>2.258.351</b> | <b>88 %</b>           | <b>2.326.955</b> | <b>81 %</b>           | <b>3 %</b>            |
| Defensoria Pública da União                     | 4.966,56         | 99%                   | 5.704            | 95%                   | 15%                   |
| Ministério Público da União                     | 364,45           | 100%                  | 468              | 88%                   | 28%                   |
| Conselho Nacional do Ministério Público         | 69,06            | 86%                   | 70               | 86%                   | 1%                    |
| <b>Total Geral</b>                              | <b>2.308.335</b> | <b>88 %</b>           | <b>2.382.043</b> | <b>81 %</b>           | <b>3 %</b>            |

Fonte: Tesouro Gerencial.

<sup>1</sup> Podem ocorrer diferenças nos valores constantes da tabela, em virtude de arredondamento, para mais ou para menos, de acordo com as regras pertinentes.

<sup>2</sup> Segundo a PCPR 2015, a despesa empenhada no Ministério das Relações Exteriores em 2015 teve valor superior ao da dotação empenhada em função da variação cambial entre a data de empenho e a do fechamento do câmbio.

Das despesas empenhadas no exercício de 2015, 97,7% referem-se ao Poder Executivo; 1,6%, ao Poder Judiciário; 0,4%, ao Poder Legislativo; e 0,3%, ao Ministério Público da União.

Destaca-se o elevado montante dos dispêndios dos Ministérios da Fazenda e da Previdência Social, que respondem por 70,6% das despesas dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social. O valor expressivo das despesas orçamentárias desses órgãos decorre das funções Encargos Especiais e Previdência Social, respectivamente, que agregam os subconjuntos de dispêndios materialmente mais relevantes no orçamento da União, como os serviços da dívida pública, as transferências constitucionais e os benefícios previdenciários.

Em relação a 2014, os órgãos que tiveram maior incremento percentual de despesas empenhadas foram o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (32%), Defensoria Pública da União (28%) e o Ministério das Relações Exteriores (27%). Alguns ministérios tiveram diminuição expressiva da despesa empenhada em 2015, comparativamente a 2014: Ministério das Minas e Energia (-52%),

Ministério da Pesca e Aquicultura (-34%), Ministério do Turismo (-20%), Ministério dos Transportes (-18%) e Ministério da Integração Nacional (-15%).

A execução das despesas orçamentárias, por órgão superior, é compatível, em sua maioria, com o planejado na LOA 2015. Destacam-se alguns ministérios cujos empenhos foram inferiores a 50% da dotação atualizada do órgão para 2015, a exemplo da Presidência da República (39%) e dos Ministérios da Pesca e Aquicultura (21%), do Turismo (33%) e Ministério das Comunicações (20%).

A redução expressiva verificada no âmbito do Ministério das Minas e Energia provém principalmente da ação “OA53 Transferências das Participações pela Produção de Petróleo e Gás Natural (Lei 9.478, de 1997)”, a qual concentra quase 70% das despesas empenhadas da unidade. Dos R\$ 27,6 bilhões previstos, foram executados apenas R\$ 15,4 bilhões, aproximadamente 56%. No ano de 2015 houve uma redução significativa dos repasses oriundos do setor petrolífero (ANP, PEA e FEP), a qual repercutiu inclusive nos valores transferidos às unidades da federação, questão a ser tratada no item “Transferências Constitucionais” deste capítulo.

À Presidência da República estão consignados os créditos referentes ao Fundo Social – FS, criado pela Lei 12.351/2010, a qual dispõe sobre a exploração e a produção de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, em áreas do pré-sal e em áreas estratégicas. A lei que rege o Fundo Social disciplina, entre outras questões, que parte das receitas da exploração do petróleo sejam destinados a saúde e educação. Apesar de já ter previsão legal, o denominado Fundo segue pendente de regulamentação. Somente nos anos de 2014 e 2015, os recursos consignados ao Fundo somaram cerca de R\$ 13,6 bilhões (R\$ 6,9 bilhões em 2015 e R\$ 6,7 bilhões em 2014), restando, contudo, sem execução.

A dotação prevista na LOA 2015, no âmbito do Ministério das Comunicações, prevê, por sua vez, cerca de R\$ 5 bilhões destinados a reserva de contingência, mais de 60% dos recursos previstos para este órgão. A dotação global denominada “Reserva de Contingência”, consoante disciplina o art. 13 da Lei 13.080/2015 (LDO 2015) deve ser utilizada como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais e para o atendimento ao disposto no art. 5º, inciso III, da Lei Complementar 101/2000 (atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos). No caso do Ministério das Comunicações, os recursos se referem à composição do Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (Fistel), recursos que deixam de ser programados em razão do esforço fiscal que se impõe com vistas à geração do resultado primário previsto na LDO do exercício.

Por último, em 2015, assim como em 2014, os Ministérios do Turismo e da Pesca e Aquicultura seguem com baixos valores de percentuais empenhados. Ressalte-se inclusive que correspondem aos órgãos que sofreram maiores contingenciamentos de recursos em relação à base sujeita a programação financeira, cerca de 70% e 83% em 2015, respectivamente.

### **Despesas por Categoria Econômica e Grupo de Despesa**

A tabela seguinte apresenta as despesas empenhadas e as respectivas dotações, nos exercícios de 2014 e 2015 relativas ao Orçamento Fiscal e da Seguridade Social, segundo as respectivas naturezas e grupos de despesa.

**Despesas empenhadas por natureza e grupo de despesa – 2014 e 2015<sup>1</sup>**

|                            |             |                               |                    |             |                               |                    | R\$ milhões                   |
|----------------------------|-------------|-------------------------------|--------------------|-------------|-------------------------------|--------------------|-------------------------------|
| <b>Grupo de Despesa</b>    | <b>2014</b> | <b>Desp.<br/>Emp./Dotação</b> | <b>%<br/>Total</b> | <b>2015</b> | <b>Desp.<br/>Emp./Dotação</b> | <b>%<br/>Total</b> | <b>Variação<br/>2015/2014</b> |
| Pessoal e Encargos Sociais | 239.420     | 99%                           | 10%                | 256.457     | 99%                           | 11%                | 7%                            |

| Grupo de Despesa                   | 2014             | Desp.<br>Emp./Dotação | %<br>Total  | 2015             | Desp.<br>Emp./Dotação | %<br>Total  | Variação<br>2015/2014 |
|------------------------------------|------------------|-----------------------|-------------|------------------|-----------------------|-------------|-----------------------|
| Juros e Encargos da Dívida         | 170.552          | 84%                   | 7%          | 208.363          | 75%                   | 9%          | 22%                   |
| Outras Despesas Correntes          | 957.721          | 96%                   | 41%         | 1.053.589        | 95%                   | 44%         | 10%                   |
| <b>Subtotal Despesas Correntes</b> | <b>1.367.693</b> | <b>95%</b>            | <b>59%</b>  | <b>1.518.408</b> | <b>92%</b>            | <b>64%</b>  | <b>11%</b>            |
| Investimentos                      | 56.012           | 68%                   | 2%          | 37.574           | 47%                   | 2%          | -33%                  |
| Inversões Financeiras              | 76.091           | 84%                   | 3%          | 72.192           | 75%                   | 3%          | -5%                   |
| Amortização/Refinanciam. da Dívida | 808.540          | 84%                   | 35%         | 753.869          | 70%                   | 32%         | -7%                   |
| <b>Subtotal Despesas Capital</b>   | <b>940.642</b>   | <b>83%</b>            | <b>41%</b>  | <b>863.634</b>   | <b>69%</b>            | <b>36%</b>  | <b>-8%</b>            |
| <b>Total Geral</b>                 | <b>2.308.335</b> | <b>88%</b>            | <b>100%</b> | <b>2.382.634</b> | <b>81%</b>            | <b>100%</b> | <b>3%</b>             |

Fonte: Tesouro Gerencial

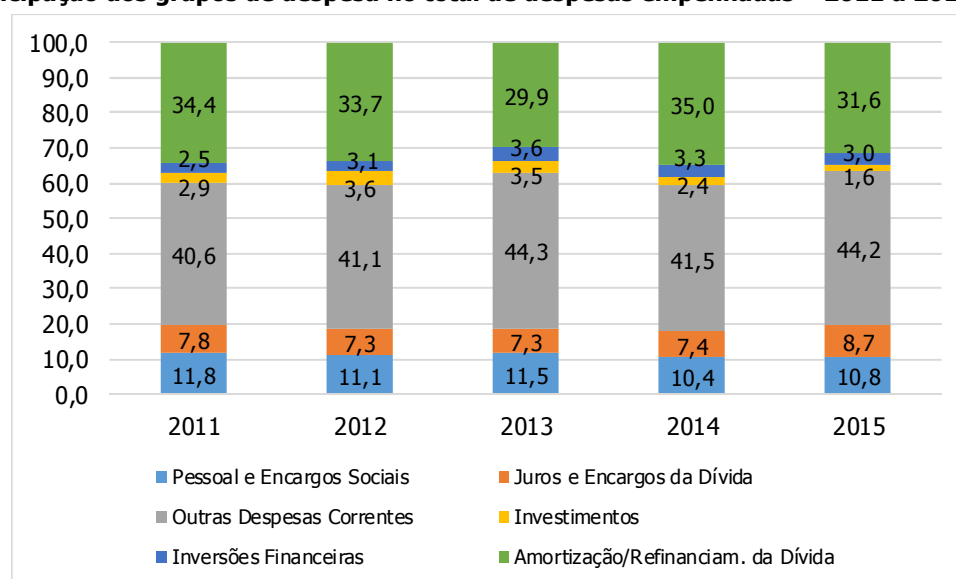
<sup>1</sup> Podem ocorrer diferenças nos valores constantes da tabela, em virtude de arredondamento, para mais ou para menos, de acordo com as regras pertinentes.

A execução das despesas orçamentárias, segundo as respectivas naturezas e grupos de despesa, é compatível, em sua maioria, com o planejado na LOA 2015. Exceção deve ser dada apenas ao grupo de despesa relativo aos investimentos, cujos empenhos vêm se reduzindo a cada ano, passando de 68% em 2014, para 47%, em 2015.

Em relação às variações ocorridas entre os anos de 2014 e 2015, observou-se queda de 8% nas categorias que abrangem as despesas de capital, sendo que o grupo de investimentos teve o maior percentual de decréscimo (-33%), em contraponto ao aumento de 11% verificado nos subgrupos que compõem as despesas correntes.

Quando se comparam os últimos cinco exercícios, por sua vez, verificou-se a maior representatividade das despesas relacionadas ao grupo de “Outras Despesas Correntes”, em comparação à reduzida participação dos investimentos no total das despesas empenhadas nos últimos exercícios.

**Participação dos grupos de despesa no total de despesas empenhadas – 2011 a 2015 (%)**



Fonte: Tesouro Gerencial.

Os gastos com investimentos abrangem as despesas orçamentárias com o planejamento e a execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente. Constituem,

principalmente, projetos resultantes da implementação de políticas públicas, cujos produtos concorrem para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação do governo. Chama atenção o crescente descompasso entre os valores autorizados no orçamento e a efetiva execução no exercício, além da baixa representatividade dessa categoria no total das despesas empenhadas nos últimos exercícios, cerca de 3%, em 2011, e quase 2% em 2015.

Os gastos com “Outras Despesas Correntes (ODC)” são os mais representativos no total dos dispêndios, cerca de 44%, em 2015. Tais dispêndios apresentaram crescimento, no período de 2011 a 2013, queda de 2013 para 2014, voltando a ter trajetória crescente em 2015. As despesas classificadas como “ODC” abrangem principalmente os dispêndios com pagamento de aposentadorias do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), bem como a distribuição constitucional ou legal de receitas a outras unidades da federação. Uma análise das variações ocorridas em tais grupos de despesa será apresentada, com mais detalhes, no subtópico seguinte.

Merece destaque também o grupo Amortização e Refinanciamento da Dívida, cujas despesas corresponderam cerca de 32% do total, as quais, após um período de queda, entre 2011 e 2013, obtiveram crescimento em 2014, mas voltaram a diminuir em 2015. Uma análise pormenorizada da dívida pública é realizada no capítulo 2 deste Relatório.

#### *Regra de ouro (art. 167, inciso III, CF)*

Importa avaliar também o cumprimento da denominada “regra de ouro” das finanças públicas, consagrada no art. 167, inciso III, da Constituição Federal, bem como no art. 12, § 2º, da LRF, o qual veda a realização de operações de crédito que excedam as despesas de capital (investimentos, inversões financeiras e amortização de dívida), ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta.

O art. 52 da LRF dispõe, ainda, que o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) referente ao último bimestre do exercício será acompanhado também de demonstrativos do atendimento do disposto no inciso III do art. 167. Destaca que, para fins de cálculo do limite, considerar-se-á, em cada exercício financeiro, o total dos recursos de operações de crédito nele ingressados e o das despesas de capital executadas, com as exclusões previstas no art. 32, §3º.

O quadro seguinte evidencia os dados constantes do RREO, elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional, segundo os critérios constantes no Manual de Demonstrativos Fiscais aplicado à União e aos estados, Distrito Federal e municípios, exercício 2015, bem como os dados e as informações relativos ao PLOA 2015 divulgados por órgãos do Congresso Nacional, em especial as Consultorias de Orçamento (CONOF/CD e CONORF/SF).

**Aplicabilidade da “Regra de Ouro” – 2015**

R\$ milhões

| Receita/Despesa                                                                                 | PLOA             | Previsão/Dotação Atualizada | Execução         |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|-----------------------------|------------------|
| Receitas de Operações de Crédito <sup>1</sup>                                                   | 1.148.295        | 1.178.778                   | 1.027.681        |
| (-) Variação positiva do saldo da sub-conta Dívida Pública da Conta Única da União <sup>2</sup> | -                | -                           | 265.259          |
| Receitas de Operações de Crédito Consideradas (I)                                               | -                | -                           | 762.422          |
| Despesa de Capital (B)                                                                          | 1.287.282        | 1.256.037                   | 863.634          |
| (-) Incentivos Fiscais a Contribuintes                                                          | -                | -                           | -                |
| (-) Incentivos Fiscais a Contribuintes por Instituições Financeiras                             | -                | -                           | -                |
| Despesas de Capital Líquidas (II)                                                               | 1.287.282        | 1.256.037                   | 863.634          |
| <b>Resultado para Apuração da Regra de Ouro (III) = (I - II)</b>                                | <b>(138.987)</b> | <b>-</b>                    | <b>(101.212)</b> |

Fonte: Relatório Resumido de Execução Orçamentária, Dezembro 2015 e Nota Técnica Conjunta nº 9, de 2014. Subsídios à apreciação do Projeto de Lei Orçamentária para 2015 (CONOF/CD e CONORF/SF).

Nota: Durante o exercício, somente as despesas liquidadas são consideradas executadas. No encerramento do exercício, as despesas não liquidadas inscritas em restos a pagar não processados são também consideradas executadas. Dessa forma, para maior transparência, as despesas executadas estão segregadas em:

- a) Despesas liquidadas, consideradas aquelas em que houve a entrega do material ou serviço, nos termos do art. 63 da Lei 4.320/64;
- b) Despesas empenhadas mas não liquidadas, inscritas em restos a pagar não processados, consideradas liquidadas no encerramento do exercício, por força do art. 35, inciso II da Lei 4.320/64.

<sup>1</sup> Operações de Crédito descritas na CF, art. 167, inciso III

<sup>2</sup> Esses valores correspondem a receitas de operações de crédito efetuadas no contexto da gestão da dívida pública mobiliária federal que não foram aplicadas em despesas neste mesmo exercício, tendo seus recursos permanecidos depositados na sub conta da Dívida.

Assim, no exercício de 2015, constatou-se que o princípio foi respeitado, na elaboração do PLOA e ao fim do respectivo exercício, pois o montante de receitas oriundas de operações de crédito foi inferior ao das despesas de capital.

**Outras Despesas Correntes**

As despesas denominadas “Outras Despesas Correntes (ODC)” constituem os principais dispêndios do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social, depois das despesas relacionadas ao serviço da dívida pública federal (juros, encargos e amortização/refinanciamento da dívida). Em 2015, as ODC representaram cerca de 44% do total dos dispêndios.

Essas despesas incluem, entre outros, o pagamento de benefícios previdenciários do Regime Geral de Previdência Social, transferências a estados e municípios e custeio.

A discriminação dos dispêndios por elemento de despesa nos exercícios de 2014 e 2015 encontra-se consolidada no quadro a seguir:

**Outras despesas correntes por elemento de despesa – 2014 e 2015**

R\$ milhões

| Cód | Elemento de Despesa                  | 2014    | Desp. Emp./ Dotação | 2015    | Desp. Emp./ Dotação | Variação 2015/2014 |
|-----|--------------------------------------|---------|---------------------|---------|---------------------|--------------------|
| 54  | Aposentadorias do RGPS - área urbana | 200.063 | 100%                | 219.024 | 100%                | 9%                 |
| 81  | Distribuição de receitas             | 196.707 | 92%                 | 202.094 | 89%                 | 3%                 |
| 41  | Contribuições                        | 95.772  | 100%                | 90.933  | 99%                 | -5%                |
| 56  | Pensões do RGPS - área urbana        | 74.745  | 100%                | 82.014  | 100%                | 10%                |

| Cód          | Elemento de Despesa                                          | 2014           | Desp.<br>Emp./<br>Dotação | 2015             | Desp.<br>Emp./<br>Dotação | Variação<br>2015/2014 |
|--------------|--------------------------------------------------------------|----------------|---------------------------|------------------|---------------------------|-----------------------|
| 53           | Aposentadorias do RGPS - área rural                          | 62.984         | 100%                      | 68.835           | 100%                      | 9%                    |
| 10           | Seguro Desemprego e Abono Salarial                           | 51.829         | 100%                      | 48.180           | 99%                       | -7%                   |
| 06           | Benefício mensal ao deficiente e ao idoso                    | 37.594         | 100%                      | 41.794           | 100%                      | 11%                   |
| 39           | Outros serv. de terceiros - pessoa jurídica                  | 31.920         | 98%                       | 35.495           | 98%                       | 11%                   |
| 48           | Outros auxílios financeiros a pessoa física                  | 31.222         | 100%                      | 30.280           | 100%                      | -3%                   |
| 58           | Outros benefícios do RGPS - área urbana                      | 28.318         | 100%                      | 31.877           | 100%                      | 13%                   |
| 45           | Subvenções Econômicas                                        | 27.642         | 90%                       | 36.889           | 91%                       | 33%                   |
| 55           | Pensões do RGPS - área rural                                 | 21.946         | 100%                      | 24.008           | 100%                      | 9%                    |
| 98           | Compensações ao RGPS                                         | 17.000         | 100%                      | 24.359           | 100%                      | 43%                   |
| 91           | Sentenças judiciais                                          | 15.552         | 100%                      | 17.829           | 100%                      | 15%                   |
| 30           | Material de consumo                                          | 13.925         | 99%                       | 17.111           | 99%                       | 23%                   |
| 18           | Auxílio financeiro a estudantes                              | 8.820          | 103%                      | 14.002           | 105%                      | 59%                   |
| 93           | Indenizações e restituições                                  | 8.746          | 98%                       | 23.413           | 99%                       | 168%                  |
| 37           | Locação de mão-de-obra                                       | 7.569          | 99%                       | 8.577            | 99%                       | 13%                   |
| 46           | Auxílio-alimentação                                          | 4.341          | 99%                       | 4.443            | 99%                       | 2%                    |
| 92           | Despesas de exercícios anteriores                            | 3.688          | 100%                      | 16.053           | 100%                      | 335%                  |
| 32           | Material de distribuição gratuita                            | 3.125          | 98%                       | 1.577            | 93%                       | -50%                  |
| 36           | Outros serviços de terceiros - pessoa física                 | 2.737          | 98%                       | 2.812            | 99%                       | 3%                    |
| 57           | Outros benefícios do RGPS - área rural                       | 2.680          | 100%                      | 3.040            | 100%                      | 13%                   |
| 33           | Passagens e despesas com locomoção                           | 1.561          | 96%                       | 1.316            | 95%                       | -16%                  |
| 43           | Subvenções sociais                                           | 1.057          | 100%                      | 1.743            | 99%                       | 65%                   |
| 14           | Diárias - pessoal civil                                      | 981            | 92%                       | 769              | 90%                       | -22%                  |
| 49           | Auxílio-transporte                                           | 758            | 97%                       | 848              | 99%                       | 12%                   |
| 20           | Auxílio financeiro a pesquisadores                           | 695            | 98%                       | 475              | 99%                       | -32%                  |
| 08           | Outros Benefícios Assistenciais do servidor ou do militar    | 693            | 98%                       | 642              | 98%                       | -7%                   |
| 59           | Pensões Especiais                                            | 688            | 99%                       | 734              | 95%                       | 7%                    |
| 47           | Obrigações tributárias e contributivas                       | 652            | 98%                       | 791              | 98%                       | 21%                   |
| 35           | Serviços de consultoria                                      | 388            | 94%                       | 366              | 99%                       | -6%                   |
| 34           | Outras desp. pessoal dec. de cont. de terceirização          | 379            | 100%                      | 430              | 99%                       | 13%                   |
| 19           | Auxílio-fardamento                                           | 307            | 98%                       | 346              | 99%                       | 13%                   |
| 04           | Contratação por tempo determinado                            | 258            | 92%                       | 217              | 97%                       | -16%                  |
| 15           | Diárias - pessoal militar                                    | 232            | 101%                      | 174              | 100%                      | -25%                  |
| 31           | Premiações cult., art., cient., desp. e outros               | 65             | 99%                       | 59               | 99%                       | -8%                   |
| 70           | Rateio pela participação em consórcio público                | 49             | 100%                      | 0                | 100%                      | -100%                 |
| 95           | Indenização p/execução trab. de campo                        | 21             | 98%                       | 11               | 96%                       | -46%                  |
| 96           | Ressarcimento Despesas Pessoal Requisitado                   | 6              | 97%                       | 9                | 96%                       | 51%                   |
| 27           | Encargos pela honra de avais, garantias, seguros e similares | 6              | 100%                      | 7                | 100%                      | 17%                   |
| 67           | Depósitos compulsórios                                       | 3              | 105%                      | 3                | 114%                      | -3%                   |
| 29           | Dividendos - Empresas Estatais Dependentes                   | 1              | 37%                       | 8                | 91%                       | 953%                  |
| <b>Total</b> |                                                              | <b>957.721</b> | <b>96%</b>                | <b>1.053.589</b> | <b>95%</b>                | <b>10%</b>            |

Fonte: Tesouro Gerencial.

<sup>1</sup> Podem ocorrer diferenças nos valores constantes da tabela, em virtude de arredondamento, para mais ou para menos, de acordo com as regras pertinentes.



Os dispêndios a título de ODC aumentaram 10% no período. Destacam-se os gastos com aposentadorias do RGPS (elementos 53 a 58) e distribuição de receitas (elemento 81), que juntos responderam por 60% do total do grupo. A distribuição constitucional ou legal de receitas constitui a despesa orçamentária decorrente da transferência a órgãos e entidades públicos, inclusive de outras esferas de governo, ou a instituições privadas, de receitas tributárias, de contribuições e de outras receitas vinculadas, prevista na Constituição ou em leis específicas.

Outro elemento de despesa relevante foram as contribuições (elemento 41), responsáveis por 9% das ODC. As contribuições referem-se às transferências de recursos do orçamento da União a entidades privadas sem fins lucrativos, para aplicação em despesas correntes ou de capital, segundo conste de lei autorizativa específica.

A execução das despesas orçamentárias, por elemento de despesa, é compatível, em sua maioria, com o planejado na LOA 2015. Destacam-se alguns elementos cujos empenhos foram superiores a 100% da dotação atualizada do órgão para 2015, a exemplo de auxílio financeiro a estudantes (elemento 18), 105%, e depósitos compulsórios (elemento 67), 114%.

Os empenhos realizados ocorreram principalmente no âmbito dos Ministérios da Educação e da Ciência, Tecnologia e Inovação. A Prestação de Contas da Presidência da República, exercício 2015, destacou que, em algumas unidades orçamentárias, na conversão de valores em moedas estrangeiras para o Real, não foi possível a separação entre os valores executados e os ajustes de conversão, fazendo com que os ganhos ou as perdas pela variação cambial contaminassem os valores da execução orçamentária da despesa. Esta diferença representou 0,02% do total das despesas orçamentárias empenhadas pela União, sendo indiferente, portanto, do ponto de vista estatístico.

Comparando-se as despesas empenhadas em relação ao ano anterior, merecem destaque os elementos “29 – Dividendos - Empresas Estatais Dependentes”, “92 – Despesas de exercícios anteriores” e “93 - Indenizações e restituições”, que aumentaram 953%, 335% e 168%, respectivamente, no período. Apesar do incremento verificado entre os exercícios analisados, tais dispêndios, em conjunto, representaram apenas 4% do total de despesas empenhadas em ODC em 2015.

Os gastos com Dividendos, no ano de 2015, referem-se a despesas orçamentárias com a distribuição de resultado positivo de empresas estatais dependentes, inclusive a título de dividendos e participação de empregados nos referidos resultados. Constituem-se recursos destinados à Empresa de Pesquisa Energética (EPE), empresa pública criada pela Lei 10.847/2004 e vinculada ao Ministério das Minas e Energia. A empresa tem por finalidade prestar serviços na área de estudos e pesquisas destinadas a subsidiar o planejamento do setor energético, tais como energia elétrica, petróleo e gás natural e seus derivados, carvão mineral, fontes energéticas renováveis e eficiência energética, dentre outras.

As Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) estão definidas no art. 37 da Lei 4.320/1964, que estabelece que: as despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagas à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elemento, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica. No exercício de 2015, 97% dos gastos com DEA se concentraram nos órgãos do Poder Executivo, particularmente na ação “000K Subvenção Econômica em Operações de Financiamento no âmbito do Programa de Sustentação do Investimento e do Programa Emergencial de Reconstrução de Municípios Afetados por Desastres Naturais (Leis n. 12.096/2009, e n. 12.409/2011)” do Ministério da Fazenda

(60%) e no Programa “Aperfeiçoamento do Sistema Único de Saúde (SUS)” do Ministério da Saúde (27%).

Por último, os gastos com Indenizações e Restituições compreendem as despesas orçamentárias com indenizações, exclusive as trabalhistas, e restituições, devidas por órgãos e entidades a qualquer título, inclusive devolução de receitas quando não for possível efetuar essa devolução mediante a compensação com a receita correspondente, bem como outras despesas de natureza indenizatória não classificadas em elementos de despesas específicos. No exercício de 2015, 96% dos gastos com este elemento de despesa se concentraram nos órgãos do Poder Executivo, particularmente na ação “0643 Complemento da Atualização Monetária dos Recursos do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS (Lei Complementar 110/2001)” do Ministério do Trabalho e Emprego (65%) e para um conjunto de ações no âmbito do Programa de Operações Especiais do Ministério da Fazenda (8%).

### *Investimentos*

Os investimentos compreendem as despesas de capital destinadas ao planejamento e à execução de obras públicas, à realização de programas especiais de trabalho e à aquisição de instalações, equipamentos e material permanente. A partir de 2007, devido sobretudo à implementação do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), o valor de investimentos do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social (OFSS) foi consideravelmente ampliado.

Neste tópico, são considerados os investimentos do OFSS como um todo, incluídos os valores do PAC. A análise específica do programa é apresentada no tópico 4.1 deste Relatório.

A tabela seguinte traz a distribuição das despesas de investimentos, por função, empenhadas em 2014 e 2015, além de suas respectivas dotações e da variação entre os dois exercícios.

#### **Despesas empenhadas com investimentos por função – 2014 e 2015<sup>1</sup>**

R\$ milhões

| <b>Função</b>         | <b>2014</b> | <b>Desp. Emp./<br/>Dotação</b> | <b>2015</b> | <b>Desp. Emp./<br/>Dotação</b> | <b>Variação<br/>2015/2014</b> |
|-----------------------|-------------|--------------------------------|-------------|--------------------------------|-------------------------------|
| Transporte            | 13.144      | 75%                            | 8.252       | 60%                            | -37%                          |
| Educação              | 9.935       | 69%                            | 5.409       | 41%                            | -46%                          |
| Defesa Nacional       | 8.258       | 85%                            | 7.240       | 65%                            | -12%                          |
| Saúde                 | 5.383       | 57%                            | 3.435       | 33%                            | -36%                          |
| Gestão Ambiental      | 4.223       | 76%                            | 2.215       | 51%                            | -48%                          |
| Urbanismo             | 3.107       | 46%                            | 3.174       | 38%                            | 2%                            |
| Desporto e Lazer      | 1.712       | 75%                            | 1.311       | 51%                            | -23%                          |
| Saneamento            | 1.687       | 75%                            | 1.078       | 44%                            | -36%                          |
| Agricultura           | 1.215       | 61%                            | 475         | 22%                            | -61%                          |
| Judiciária            | 1.193       | 72%                            | 1.066       | 59%                            | -11%                          |
| Segurança Pública     | 1.078       | 56%                            | 706         | 37%                            | -35%                          |
| Ciência e Tecnologia  | 911         | 63%                            | 531         | 44%                            | -42%                          |
| Administração         | 717         | 56%                            | 523         | 56%                            | -27%                          |
| Assistência Social    | 655         | 81%                            | 171         | 40%                            | -74%                          |
| Comércio e Serviços   | 565         | 47%                            | 392         | 24%                            | -31%                          |
| Organização Agrária   | 489         | 62%                            | 271         | 25%                            | -45%                          |
| Direitos da Cidadania | 413         | 68%                            | 276         | 40%                            | -33%                          |
| Essencial à Justiça   | 271         | 82%                            | 359         | 59%                            | 32%                           |

| Função              | 2014          | Desp. Emp./<br>Dotação | 2015          | Desp. Emp./<br>Dotação | Variação<br>2015/2014 |
|---------------------|---------------|------------------------|---------------|------------------------|-----------------------|
| Cultura             | 224           | 44%                    | 137           | 36%                    | -39%                  |
| Legislativa         | 202           | 57%                    | 201           | 45%                    | -1%                   |
| Encargos Especiais  | 124           | 94%                    | 64            | 97%                    | -49%                  |
| Previdência Social  | 114           | 77%                    | 25            | 58%                    | -78%                  |
| Comunicações        | 108           | 58%                    | 62            | 51%                    | -43%                  |
| Industria           | 89            | 38%                    | 30            | 9%                     | -66%                  |
| Trabalho            | 70            | 61%                    | 46            | 31%                    | -34%                  |
| Habitação           | 46            | 13%                    | 63            | 39%                    | 38%                   |
| Energia             | 45            | 41%                    | 33            | 31%                    | -28%                  |
| Relações Exteriores | 31            | 97%                    | 29            | 42%                    | -6%                   |
| <b>Total</b>        | <b>56.012</b> | <b>68%</b>             | <b>37.574</b> | <b>47%</b>             | <b>-33%</b>           |

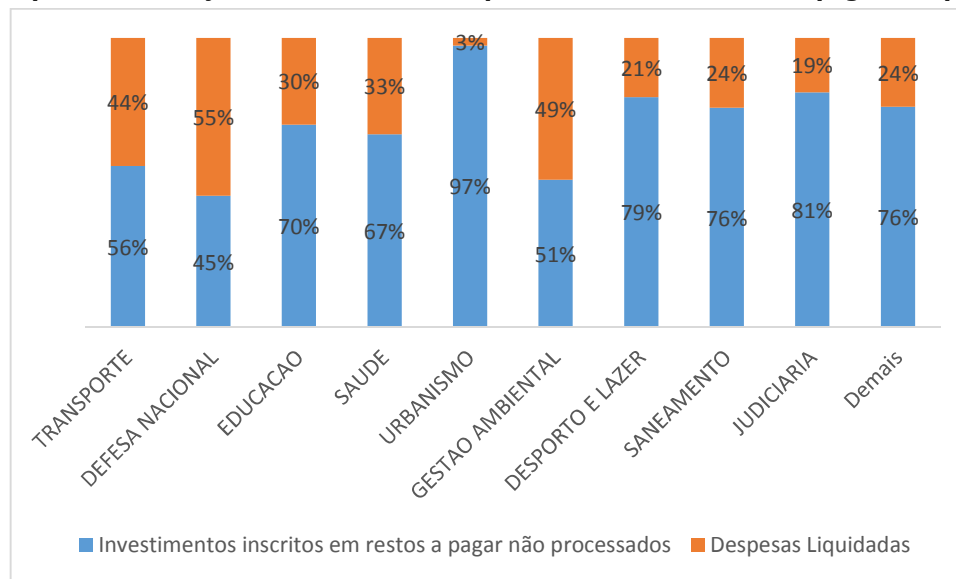
Fonte: Tesouro Gerencial.

1 Podem ocorrer diferenças nos valores constantes da tabela, em virtude de arredondamento, para mais ou para menos, de acordo com as regras pertinentes.

A primeira observação a ser feita em relação à despesa com investimentos em 2015 é que houve queda de 33% em relação aos valores empenhados em 2014. A redução foi verificada em praticamente todas as funções de governo, à exceção das funções Habitação, Essencial à Justiça e Urbanismo. Em termos financeiros, as principais funções em que são realizados investimentos, no âmbito do governo federal, são Transporte (22%), Defesa Nacional (19%), Educação (14%) e Saúde (9%), cujo volume agregado de despesas empenhadas em 2015 representou 64% do total. Entre as funções com maiores quedas dos valores gastos em investimentos estão: Previdência Social, -78%, Assistência Social, -74%, Indústria, -66% e Agricultura, -61%.

Das 28 funções de governo existentes, em 18 (64%) delas houve empenho inferior a 50% da dotação atualizada para 2015, tornando-se evidentes os desvios verificados em relação ao previsto na LOA do respectivo exercício. Da dotação total de investimentos para 2015, 47% foi empenhada no exercício. Desse montante, aproximadamente 65% foram inscritos em restos a pagar não processados ao final do exercício. Nesse sentido, o gráfico a seguir compara, para as principais funções, em termos de valor, a parcela das despesas empenhadas que foi liquidada no exercício de 2015 e aquela que foi inscrita em restos a pagar não processados ao final do exercício.

**Despesas com investimentos por função**  
**Despesas liquidadas no orçamento de 2015 x Despesas inscritas em restos a pagar não processados**



Fonte: Tesouro Gerencial

Observa-se que, à exceção da função Defesa Nacional, em todas as funções selecionadas a proporção de despesas inscritas em restos a pagar não processados foi superior à que foi liquidada no exercício. Esse quadro tem se repetido ao longo dos anos, o que tem gerado o recorrente distanciamento entre as dotações orçamentárias e os valores efetivamente liquidados no exercício, com o consequente aumento no estoque de restos a pagar e a diminuição do investimento.

A dificuldade de execução orçamentária, além da diminuição crescente do percentual de investimentos realizados, traz possíveis questionamentos sobre os reflexos da crise econômica e ajuste fiscal na capacidade produtiva e desenvolvimento do País, haja vista a necessidade de limitação de empenho e movimentação financeira dos órgãos, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

O contingenciamento consiste na inexecução de parte da programação de despesa prevista na Lei Orçamentária em função da insuficiência de receitas, conforme dispõe o art. 9º da LC 101/2000. São apresentados, anualmente, limites orçamentários e financeiros para a movimentação e empenho, os quais impactam diretamente na execução das denominadas despesas discricionárias (investimentos e custeio em geral), levando a graves consequências para a sociedade, com a interrupção da prestação de importantes serviços públicos e da execução de investimentos necessários à manutenção da infraestrutura do País e à retomada do crescimento econômico.

Merece destaque também as oportunidades de melhoria existentes na gestão de recursos públicos federais, as quais perpassam o aperfeiçoamento da institucionalização, planejamento e coordenação das políticas públicas. O relatório sobre as Contas de Governo de 2014 apresentou análises sobre governança em políticas públicas, selecionadas por suas relações diretas e indiretas com a competitividade da produção nacional, em particular no que se refere ao papel dos investimentos em infraestrutura enquanto pilares da competitividade do País.

### **Transferências Constitucionais**

Consoante o disposto no parágrafo único do art. 161 da Constituição Federal, cabe ao TCU efetuar o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação de que trata o art. 159, quais sejam: Fundo de

Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE), Fundo de Participação dos Municípios (FPM), Fundo de Compensação pela Exportação de Produtos Industrializados (IPI-Exp) e Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Combustíveis (Cide). Compete ainda ao TCU acompanhar, junto aos órgãos competentes da União, a classificação das receitas que dão origem aos fundos, bem como fiscalizar a entrega dos respectivos recursos, nos termos do art. 5º da Lei Complementar 62/1989 e do art. 1º, inciso VI, da Lei 8.443/1992.

A distribuição das transferências constitucionais ocorre por meio do programa “Transferências Constitucionais e as Decorrentes de Legislação Específica”, que abrange, entre outros, os recursos relativos ao FPE, ao FPM, ao IPI-Exp, à Cide, às compensações financeiras pela exploração de petróleo ou gás natural, recursos hídricos e outros recursos minerais, bem como às transferências para a educação básica, a exemplo do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb).

A tabela seguinte mostra os valores líquidos relativos às transferências constitucionais para o FPE, FPM, IPI-Exp e Cide, distribuídos por Unidade da Federação em 2015.

**Distribuição das transferências constitucionais por Unidade da Federação - 2015<sup>1 2</sup>**

|                          |                   |                   |                  |                |               |                   |               | R\$ milhares                    |
|--------------------------|-------------------|-------------------|------------------|----------------|---------------|-------------------|---------------|---------------------------------|
| Unidade da Federação     | FPE               | FPM               | IPI-Exp.         | Cide-Est.      | Cide-Mun.     | Total             | % Total       | Total per capita <sup>(3)</sup> |
| Acre                     | 2.090.426         | 363.394           | 142              | 2.573          | 858           | 2.457.393         | 1,84%         | 3.058                           |
| Amapá                    | 2.084.926         | 267.125           | 8.483            | 2.225          | 742           | 2.363.500         | 1,77%         | 3.083                           |
| Amazonas                 | 1.705.093         | 1.047.827         | 30.195           | 5.222          | 1.741         | 2.790.079         | 2,08%         | 708                             |
| Pará                     | 3.734.780         | 2.449.458         | 240.583          | 10.702         | 3.567         | 6.439.090         | 4,81%         | 788                             |
| Rondônia                 | 1.720.492         | 579.744           | 13.725           | 4.573          | 1.524         | 2.320.059         | 1,73%         | 1.312                           |
| Roraima                  | 1.515.849         | 339.138           | 86               | 2.468          | 823           | 1.858.363         | 1,39%         | 3.675                           |
| Tocantins                | 2.651.987         | 971.223           | 4.509            | 7.151          | 2.384         | 3.637.254         | 2,72%         | 2.401                           |
| <b>Região Norte</b>      | <b>15.503.554</b> | <b>6.017.910</b>  | <b>297.723</b>   | <b>34.914</b>  | <b>11.638</b> | <b>21.865.739</b> | <b>16,33%</b> | <b>1.251</b>                    |
| Alagoas                  | 2.542.058         | 1.627.618         | 2.221            | 4.643          | 1.548         | 4.178.088         | 3,12%         | 1.251                           |
| Bahia                    | 5.741.614         | 6.367.110         | 211.063          | 23.311         | 7.770         | 12.350.868        | 9,22%         | 812                             |
| Ceará                    | 4.483.264         | 3.391.921         | 37.539           | 12.346         | 4.115         | 7.929.185         | 5,92%         | 890                             |
| Maranhão                 | 4.410.731         | 2.837.854         | 30.681           | 10.223         | 3.408         | 7.292.897         | 5,45%         | 1.056                           |
| Paraíba                  | 2.926.291         | 2.208.957         | 4.029            | 6.734          | 2.245         | 5.148.256         | 3,85%         | 1.296                           |
| Pernambuco               | 4.216.415         | 3.361.262         | 56.854           | 12.320         | 4.107         | 7.650.958         | 5,71%         | 819                             |
| Piauí                    | 2.640.622         | 1.812.709         | 875              | 8.285          | 2.762         | 4.465.252         | 3,33%         | 1.394                           |
| Rio Grande do Norte      | 2.552.935         | 1.692.155         | 3.097            | 6.327          | 2.109         | 4.256.622         | 3,18%         | 1.237                           |
| Sergipe                  | 2.539.125         | 1.019.797         | 1.281            | 4.118          | 1.373         | 3.565.693         | 2,66%         | 1.590                           |
| <b>Região Nordeste</b>   | <b>32.053.055</b> | <b>24.319.382</b> | <b>347.640</b>   | <b>88.307</b>  | <b>29.436</b> | <b>56.837.819</b> | <b>42,45%</b> | <b>1.005</b>                    |
| Distrito Federal         | 421.752           | 115.539           | 5.821            | 6.370          | 0             | 549.481           | 0,41%         | 189                             |
| Goiás                    | 1.737.296         | 2.506.775         | 88.282           | 16.805         | 5.602         | 4.354.759         | 3,25%         | 659                             |
| Mato Grosso              | 1.410.258         | 1.247.167         | 61.554           | 10.571         | 3.524         | 2.733.074         | 2,04%         | 837                             |
| Mato Grosso do Sul       | 813.928           | 1.015.203         | 73.164           | 8.660          | 2.887         | 1.913.842         | 1,43%         | 722                             |
| <b>Reg. Centro-Oeste</b> | <b>4.383.234</b>  | <b>4.884.684</b>  | <b>228.821</b>   | <b>42.406</b>  | <b>12.012</b> | <b>9.551.156</b>  | <b>7,13%</b>  | <b>619</b>                      |
| Espírito Santo           | 916.585           | 1.184.145         | 216.348          | 7.204          | 2.401         | 2.326.684         | 1,74%         | 592                             |
| Minas Gerais             | 2.721.953         | 8.962.834         | 549.244          | 37.078         | 12.359        | 12.283.468        | 9,17%         | 589                             |
| Rio de Janeiro           | 933.512           | 2.010.962         | 576.743          | 16.814         | 5.605         | 3.543.636         | 2,65%         | 214                             |
| São Paulo                | 611.057           | 9.107.467         | 788.342          | 58.770         | 19.590        | 10.585.226        | 7,91%         | 238                             |
| <b>Região Sudeste</b>    | <b>5.183.108</b>  | <b>21.265.409</b> | <b>2.130.677</b> | <b>119.865</b> | <b>39.955</b> | <b>28.739.014</b> | <b>21,46%</b> | <b>335</b>                      |
| Paraná                   | 1.761.799         | 4.618.692         | 303.649          | 21.360         | 7.120         | 6.712.621         | 5,01%         | 601                             |
| Rio Grande do Sul        | 1.438.917         | 4.625.155         | 423.404          | 18.628         | 6.209         | 6.512.313         | 4,86%         | 579                             |
| Santa Catarina           | 782.031           | 2.667.750         | 209.794          | 12.081         | 4.027         | 3.675.682         | 2,75%         | 539                             |

| Unidade da Federação | FPE               | FPM               | IPI-Exp.         | Cide-Est.      | Cide-Mun.      | Total              | % Total        | Total per capita <sup>(3)</sup> |
|----------------------|-------------------|-------------------|------------------|----------------|----------------|--------------------|----------------|---------------------------------|
| Região Sul           | 3.982.747         | 11.911.597        | 936.847          | 52.068         | 17.356         | 16.900.616         | 12,62%         | 578                             |
| <b>Total</b>         | <b>61.105.698</b> | <b>68.398.981</b> | <b>3.941.708</b> | <b>337.561</b> | <b>110.397</b> | <b>133.894.345</b> | <b>100,00%</b> | <b>655</b>                      |

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Banco do Brasil e Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

(1) Considerados os valores efetivamente distribuídos no exercício (regime de caixa).

(2) Os valores, exceto os da Cide, já estão deduzidos de 20% para o Fundeb.

(3) Valores em reais, considerando-se o número de habitantes informados pelo IBGE (ref. 1º/7/2015).

Em 2015, foram distribuídos aproximadamente R\$ 134 bilhões, com aumento nominal de 6% em relação ao montante distribuído em 2014 (cerca de R\$ 126 bilhões). No entanto, em termos reais (índice IPCA), houve redução de 2,68%, já refletindo o início da desaceleração econômica brasileira.

Considerando que as transferências são influenciadas pela população e pela renda *per capita* dos beneficiários, os estados que receberam as maiores parcelas dos recursos foram Bahia, Minas Gerais e São Paulo, que possuem elevado número de habitantes. O estado do Rio de Janeiro, apesar de ser mais populoso do que o estado da Bahia, recebeu menos recursos do que este, em função de sua maior renda *per capita*. Em termos regionais, a região Nordeste foi a que recebeu a maior proporção de recursos (42,5%), apesar de concentrar 27,7% da população brasileira. A região Norte também recebeu recursos em proporção superior à sua população, já que contou com 16,3% dos recursos e detém 8,6% da população brasileira. Por outro lado, a região Sudeste recebeu 21,5% dos recursos, apesar de possuir a maior população (41,9% do total). Já nas regiões Centro-Oeste e Sul, a distribuição dos recursos é proporcional ao número de habitantes, sendo que a população da primeira representa 7,6% do total e a da segunda, 14,3%.

Quanto ao valor das transferências *per capita*, nota-se que a região Norte é proporcionalmente mais beneficiada do que a Nordeste, com destaque para os estados de Roraima, Amapá e Acre, que receberam os maiores valores de transferências *per capita*.

Já as compensações financeiras transferidas aos estados e municípios totalizaram aproximadamente R\$ 19 bilhões em 2015, incluídos os *royalties* (ANP) e a participação especial (PEA) pela exploração do petróleo e do gás natural, o Fundo Especial do Petróleo (FEP), as compensações financeiras devidas pela utilização de recursos hídricos (CFH) e minerais (CFM), bem como os *royalties* pagos pela Itaipu Binacional (ITA), conforme demonstrado na tabela a seguir.

#### Compensações financeiras transferidas por Unidade da Federação - 2015

|              |                |               |                |                |                |          |                  |              | R\$ milhares          |
|--------------|----------------|---------------|----------------|----------------|----------------|----------|------------------|--------------|-----------------------|
| UF (*)       | ANP (1)        | PEA (2)       | FEP (3)        | CFM (4)        | CFH (5)        | ITA (6)  | Total            | % Total      | Total per capita (**) |
| AC           | -              | -             | 12.527         | 222            | -              | -        | 12.749           | 0,07%        | 15,87                 |
| AM           | 225.805        | 45.639        | 20.097         | 7.399          | 5.538          | -        | 304.477          | 1,62%        | 77,31                 |
| AP           | 219            | -             | 11.240         | 6.722          | 9.976          | -        | 28.156           | 0,15%        | 36,73                 |
| PA           | 1.238          | -             | 45.965         | 380.769        | 159.338        | -        | 587.311          | 3,12%        | 71,84                 |
| RO           | -              | -             | 13.981         | 5.430          | 106.072        | -        | 125.483          | 0,67%        | 70,97                 |
| RR           | -              | -             | 10.106         | 178            | -              | -        | 10.284           | 0,05%        | 20,34                 |
| TO           | -              | -             | 22.560         | 2.611          | 37.365         | -        | 62.536           | 0,33%        | 41,27                 |
| <b>Norte</b> | <b>227.262</b> | <b>45.639</b> | <b>136.477</b> | <b>403.331</b> | <b>318.288</b> | <b>-</b> | <b>1.130.997</b> | <b>6,01%</b> | <b>64,73</b>          |
| AL           | 96.997         | -             | 30.795         | 2.529          | 19.011         | -        | 149.332          | 0,79%        | 44,70                 |
| BA           | 347.260        | 9.752         | 104.763        | 35.597         | 58.352         | -        | 555.725          | 2,95%        | 36,55                 |
| CE           | 43.141         | -             | 61.131         | 4.924          | -              | -        | 109.196          | 0,58%        | 12,26                 |



| UF<br>(*)       | ANP<br>(1)       | PEA<br>(2)       | FEP<br>(3)       | CFM (4)          | CFH<br>(5)       | ITA<br>(6)     | Total             | % Total        | Total <i>per capita</i><br>(**) |
|-----------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|----------------|-------------------|----------------|---------------------------------|
| MA              | 45.419           | 3.927            | 53.554           | 5.938            | 9.848            | -              | 118.686           | 0,63%          | 17,19                           |
| PB              | 25.683           | -                | 39.816           | 5.292            | -                | -              | 70.791            | 0,38%          | 17,82                           |
| PE              | 49.400           | -                | 59.696           | 4.223            | 15.244           | -              | 128.563           | 0,68%          | 13,76                           |
| PI              | -                | -                | 33.585           | 1.767            | 2.159            | -              | 37.511            | 0,20%          | 11,71                           |
| RN              | 388.457          | 5.709            | 31.647           | 2.488            | -                | -              | 428.302           | 2,28%          | 124,43                          |
| SE              | 258.508          | 1.224            | 22.785           | 13.477           | 13.730           | -              | 309.724           | 1,65%          | 138,09                          |
| <b>Nordeste</b> | <b>1.254.866</b> | <b>20.612</b>    | <b>437.771</b>   | <b>76.235</b>    | <b>118.344</b>   | <b>-</b>       | <b>1.907.829</b>  | <b>10,14%</b>  | <b>33,73</b>                    |
| DF              | -                | -                | -                | 2.694            | 751              | 52             | 3.497             | 0,02%          | 1,20                            |
| GO              | -                | -                | 39.310           | 70.369           | 129.347          | 20.817         | 259.842           | 1,38%          | 39,31                           |
| MS              | -                | -                | 16.334           | 19.752           | 50.018           | 11.053         | 97.157            | 0,52%          | 36,65                           |
| MT              | -                | -                | 21.573           | 12.213           | 22.321           | -              | 56.107            | 0,30%          | 17,18                           |
| <b>C.Oeste</b>  | <b>-</b>         | <b>-</b>         | <b>77.217</b>    | <b>105.028</b>   | <b>202.436</b>   | <b>31.922</b>  | <b>416.604</b>    | <b>2,21%</b>   | <b>26,98</b>                    |
| ES              | 1.275.767        | 917.233          | 18.922           | 14.747           | 2.531            | -              | 2.229.199         | 11,85%         | 567,24                          |
| MG              | 16.839           | -                | 127.575          | 568.163          | 160.373          | 53.331         | 926.279           | 4,92%          | 44,39                           |
| RJ              | 4.779.592        | 3.984.266        | 29.843           | 14.415           | 10.298           | -              | 8.818.414         | 46,88%         | 532,83                          |
| SP              | 1.076.398        | 612.338          | 121.643          | 73.531           | 114.922          | 24.035         | 2.022.868         | 10,75%         | 45,56                           |
| <b>Sudeste</b>  | <b>7.148.595</b> | <b>5.513.836</b> | <b>297.983</b>   | <b>670.855</b>   | <b>288.124</b>   | <b>77.366</b>  | <b>13.996.760</b> | <b>74,41%</b>  | <b>163,24</b>                   |
| PR              | 6.949            | -                | 67.074           | 14.307           | 207.186          | 603.316        | 898.832           | 4,78%          | 80,52                           |
| RS              | 77.542           | -                | 65.961           | 15.861           | 103.841          | -              | 263.205           | 1,40%          | 23,40                           |
| SC              | 44.067           | -                | 37.866           | 18.381           | 95.661           | -              | 195.974           | 1,04%          | 28,74                           |
| <b>Sul</b>      | <b>128.558</b>   | <b>-</b>         | <b>170.900</b>   | <b>48.549</b>    | <b>406.687</b>   | <b>603.316</b> | <b>1.358.010</b>  | <b>7,22%</b>   | <b>46,46</b>                    |
| <b>Total</b>    | <b>8.759.282</b> | <b>5.580.087</b> | <b>1.120.349</b> | <b>1.303.998</b> | <b>1.333.880</b> | <b>712.604</b> | <b>18.810.199</b> | <b>100,00%</b> | <b>92,00</b>                    |

Fonte: Siafi e Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

(\*) Inclui valores recebidos pelo estado, bem como pelos municípios integrantes da respectiva Unidade da Federação.

(\*\*) Valores em reais, considerando-se o número de habitantes informados pelo IBGE (ref. 1º/7/2015).

(1) ANP - Royalties pela Produção e Royalties Excedentes de Petróleo e Gás Natural

(2) PEA - Participação Especial pela Produção de Petróleo e Gás Natural

(3) FEP - Fundo Especial do Petróleo

(4) CFM - Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais

(5) CFH - Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Hídricos

(6) ITA - Royalties da Itaipu Binacional

Em 2015, houve decréscimo de 25% em relação aos valores nominais transferidos em 2014 (cerca de R\$ 25,1 bilhões). Em termos reais, a redução foi superior, de aproximadamente 31%, e deveu-se à diminuição expressiva dos repasses oriundos do setor petrolífero (ANP, PEA e FEP), que foram reduzidos em quase 35%, enquanto a redução da CFM foi um pouco menor (22%), a CFH teve queda de 8% e a ITA apresentou significativo aumento (23%).

O estado do Rio de Janeiro e seus municípios receberam a maior parcela do total das compensações financeiras transferidas, em torno de 47%, em razão dos expressivos valores recebidos a título de ANP e PEA. Por essa razão, o valor das compensações financeiras *per capita* transferido àquele estado corresponde a quase seis vezes a média nacional. Já o estado do Espírito Santo e seus municípios receberam a segunda maior parcela do total das compensações transferidas (aproximadamente 12%), também devido aos vultosos valores recebidos a título de ANP e PEA. Apesar de o valor absoluto transferido ao Espírito Santo ser muito inferior ao transferido ao Rio de Janeiro, o valor *per capita* transferido àquele foi ligeiramente superior ao transferido a este, tendo em vista que a população capixaba equivale a cerca de 23,8% da fluminense.

Em relação ao Fundeb – criado pela Emenda Constitucional 53/2006, que alterou o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), tendo por objetivo garantir a universalização da

Educação Básica e a remuneração condigna dos trabalhadores da educação –, o fundo é composto por 20% de várias fontes de receita estaduais e municipais, sendo complementado por recursos federais, a fim de que seja alcançado o valor mínimo por aluno definido nacionalmente. Até 2009, os valores mínimos de complementação eram fixos (R\$ 2,0 bilhões em 2007, R\$ 3,0 bilhões em 2008 e R\$ 4,5 bilhões em 2009) e corrigidos monetariamente a cada ano. A partir de 2010, o valor da complementação passou a ser de, no mínimo, 10% dos recursos do Fundo. Em 2015, o valor da complementação atingiu o montante aproximado de R\$ 12,1 bilhões, representando aumento nominal de cerca de 4,6% em relação ao ano anterior (decréscimo de 4,1% em termos reais).

O quadro a seguir mostra os valores dos recursos distribuídos em 2014 e 2015.

**Recursos distribuídos no âmbito do Fundeb em 2014 e 2015**

| UF           | 2014                                        |                                             |                        | 2015                                        |                                             |                        | Variação<br>Total %<br>(g) = [(f)/(c)-1] |
|--------------|---------------------------------------------|---------------------------------------------|------------------------|---------------------------------------------|---------------------------------------------|------------------------|------------------------------------------|
|              | Estados e<br>Municípios <sup>1</sup><br>(a) | Complement.<br>da União <sup>2</sup><br>(b) | Total<br>(c) = (a)+(b) | Estados e<br>Municípios <sup>1</sup><br>(d) | Complement.<br>da União <sup>3</sup><br>(e) | Total<br>(f) = (d)+(e) |                                          |
| AC           | 764.509                                     | 0                                           | 764.509                | 815.116                                     | 0                                           | 815.116                | 6,6%                                     |
| AL           | 1.595.328                                   | 517.316                                     | 2.112.644              | 1.681.529                                   | 527.271                                     | 2.208.800              | 4,6%                                     |
| AM           | 2.270.761                                   | 639.534                                     | 2.910.295              | 2.233.029                                   | 821.209                                     | 3.054.238              | 4,9%                                     |
| AP           | 744.408                                     | 0                                           | 744.408                | 757.559                                     | 0                                           | 757.559                | 1,8%                                     |
| BA           | 6.441.222                                   | 2.498.544                                   | 8.939.766              | 6.858.445                                   | 2.430.714                                   | 9.289.159              | 3,9%                                     |
| CE           | 3.774.796                                   | 1.332.932                                   | 5.107.727              | 3.971.355                                   | 1.392.594                                   | 5.363.949              | 5,0%                                     |
| DF           | 1.622.786                                   | 0                                           | 1.622.786              | 1.809.332                                   | 0                                           | 1.809.332              | 11,5%                                    |
| ES           | 2.447.817                                   | 0                                           | 2.447.817              | 2.586.649                                   | 0                                           | 2.586.649              | 5,7%                                     |
| GO           | 3.789.106                                   | 0                                           | 3.789.106              | 3.999.808                                   | 0                                           | 3.999.808              | 5,6%                                     |
| MA           | 2.659.999                                   | 2.643.463                                   | 5.303.462              | 2.810.067                                   | 2.751.704                                   | 5.561.771              | 4,9%                                     |
| MG           | 11.392.956                                  | 0                                           | 11.392.956             | 11.565.488                                  | 0                                           | 11.565.488             | 1,5%                                     |
| MS           | 1.920.088                                   | 0                                           | 1.920.088              | 1.992.924                                   | 0                                           | 1.992.924              | 3,8%                                     |
| MT           | 2.203.254                                   | 0                                           | 2.203.254              | 2.436.685                                   | 0                                           | 2.436.685              | 10,6%                                    |
| PA           | 3.333.136                                   | 2.537.444                                   | 5.870.580              | 3.708.442                                   | 2.663.415                                   | 6.371.857              | 8,5%                                     |
| PB           | 2.098.732                                   | 202.332                                     | 2.301.064              | 2.184.547                                   | 256.260                                     | 2.440.807              | 6,1%                                     |
| PE           | 4.415.196                                   | 653.583                                     | 5.068.779              | 4.569.739                                   | 748.936                                     | 5.318.675              | 4,9%                                     |
| PI           | 1.670.788                                   | 492.937                                     | 2.163.725              | 1.770.246                                   | 455.099                                     | 2.225.346              | 2,8%                                     |
| PR           | 6.704.844                                   | 0                                           | 6.704.844              | 7.375.820                                   | 0                                           | 7.375.820              | 10,0%                                    |
| RJ           | 7.932.574                                   | 0                                           | 7.932.574              | 8.149.111                                   | 0                                           | 8.149.111              | 2,7%                                     |
| RN           | 1.561.081                                   | 36.508                                      | 1.597.589              | 1.978.962                                   | 37.796                                      | 2.016.758              | 26,2%                                    |
| RO           | 1.183.144                                   | 0                                           | 1.183.144              | 1.251.141                                   | 0                                           | 1.251.141              | 5,7%                                     |
| RR           | 561.564                                     | 0                                           | 561.564                | 597.922                                     | 0                                           | 597.922                | 6,5%                                     |
| RS           | 7.148.730                                   | 0                                           | 7.148.730              | 7.664.025                                   | 0                                           | 7.664.025              | 7,2%                                     |
| SC           | 4.334.268                                   | 0                                           | 4.334.268              | 4.437.742                                   | 0                                           | 4.437.742              | 2,4%                                     |
| SE           | 1.391.820                                   | 0                                           | 1.391.820              | 1.462.757                                   | 0                                           | 1.462.757              | 5,1%                                     |
| SP           | 29.884.915                                  | 0                                           | 29.884.915             | 31.013.798                                  | 0                                           | 31.013.798             | 3,8%                                     |
| TO           | 1.260.561                                   | 0                                           | 1.260.561              | 1.338.631                                   | 0                                           | 1.338.631              | 6,2%                                     |
| <b>Total</b> | <b>115.108.381</b>                          | <b>11.554.592</b>                           | <b>126.662.973</b>     | <b>121.020.871</b>                          | <b>12.084.998</b>                           | <b>133.105.869</b>     | <b>5,1%</b>                              |

Fonte: Siafi, Portaria MEC 317, de 27/3/2015, e Portaria MEC 229, de 8/4/2016.

(1) Recursos disponibilizados ao Fundeb, excetuando-se a complementação. Os valores registrados nas colunas (a) e (d) referem-se aos disponibilizados aos Fundos por UF em cada exercício, podendo apresentar algumas divergências em relação aos valores que efetivamente deveriam ser direcionados, os quais são considerados quando do ajuste previsto no § 2º do art. 6º, em conformidade com o disposto no parágrafo único do art. 15, ambos da Lei 11.494/2007.

(2) Distribuição decorrente da aplicação das disposições do § 2º do art. 6º e do parágrafo único do art. 15, ambos da Lei 11.494/2007, registrada na Portaria MEC 317, de 27/3/2015.

(3) Distribuição decorrente da aplicação das disposições do § 2º do art. 6º e do parágrafo único do art. 15, ambos da Lei 11.494/2007, registrada na Portaria MEC 229, de 8/4/2016.

Comparando-se o volume de recursos totais distribuídos em 2014 e 2015, o maior aumento nominal, de aproximadamente 26%, foi observado no estado do Rio Grande do Norte, beneficiário da complementação da União. No Distrito Federal e nos estados de Mato Grosso e do Paraná, não beneficiários da complementação, houve aumentos nominais de 11,5%, 10,6% e 10,0%,

respectivamente. Em termos reais, esses aumentos tornam-se menos expressivos, tendo havido diminuição nos demais estados.

Quanto à complementação da União, nota-se a permanência dos mesmos estados como seus beneficiários em 2015, havendo ocorrido significativo acréscimo nos valores repassados ao Amazonas, Paraíba e Pernambuco, o que significa que esses estados ficaram mais dependentes dos recursos complementados pela União. Nos demais estados beneficiários da complementação, houve decréscimo em termos reais dos valores repassados.

Para o exercício de 2015, foi fixado inicialmente, por meio da Portaria Interministerial MEC/MF 17, de 29/12/2014, o valor mínimo por aluno de R\$ 2.576,36, com efeitos financeiros a partir de 1º/1/2015, representando aumento real de cerca de 12% em relação ao valor fixado, no mês anterior, para o exercício de 2014, com base nas receitas estimadas – R\$ 2.285,57, conforme a Portaria Interministerial MEC/MF 15, de 25/11/2014.

Em novembro de 2015, considerando a retificação de dados do Censo Escolar de 2014 por força de decisões judiciais, bem como a necessidade de revisão das estimativas das receitas do Fundeb, foram publicados, por meio da Portaria Interministerial MEC/MF 8, de 5/11/2015, novos parâmetros operacionais do Fundeb para o exercício de 2015, com efeitos financeiros retroativos a 1º/1/2015, tendo havido pequena redução do valor mínimo por aluno, que passou para R\$ 2.545,31. Por essa razão, o Banco do Brasil promoveu, em 30/11/2015, os acertos financeiros correspondentes ao período de 1º de janeiro até a data de mudança dos coeficientes de distribuição dos recursos do Fundeb, por meio de lançamentos nas contas específicas dos beneficiários dos estados do Maranhão e de Santa Catarina.

Em 2015 foi ainda realizado, por meio da Portaria MEC 317, de 27/3/2015, o ajuste da complementação da União ao Fundeb do exercício de 2014, com base nas receitas efetivas apuradas naquele exercício, conforme o previsto no § 2º do art. 6º da Lei 11.494/2007. Em decorrência do ajuste, o valor mínimo por aluno para o exercício de 2014 passou de R\$ 2.285,57 para R\$ 2.476,37.

Em relação às portarias retromencionadas, foi verificada a conformidade dos cálculos realizados para nortear a distribuição dos recursos do Fundeb.

Cabe registrar ainda que, como resultado da aplicação da IN/TCU 60/2009 – que dispõe sobre os procedimentos para a fiscalização do cumprimento do mínimo da educação, bem como da operacionalização e da aplicação dos recursos federais do Fundeb – foi publicada, no D.O.U. de 31/12/2015, a Portaria Interministerial MEC/MF 11, de 30/12/2015, contendo os parâmetros para operacionalização do Fundeb no exercício de 2016, em cumprimento ao art. 15 da Lei 11.494/2007.

Entre as ações de controle externo realizadas em 2015, relacionadas à função Encargos Especiais, podem-se mencionar os acompanhamentos das transferências constitucionais – FPE, FPM, IPI-Exp, Cide e Fundeb – no segundo semestre do exercício de 2014 (TC 003.315/2015-0) e no primeiro semestre do exercício de 2015 (TC 022.871/2015-2). Nos trabalhos, apreciados por meio dos Acórdãos 2142/2015 e 791/2016-TCU-Plenário, respectivamente, foi constatada a regularidade das distribuições relativas às transferências – com exceção da Cide –, tanto na aplicação dos coeficientes de repasse quanto no depósito dos recursos nas contas dos beneficiários. Na análise efetuada para verificar se os recursos distribuídos estavam corretos em relação ao que havia sido arrecadado (que não abrange o Fundeb, por ser composto, em grande parte, de recursos arrecadados pelos estados), foi constatada a correspondência entre a arrecadação e a distribuição, com exceção da Cide. Quanto à Cide, foi promovida a oitiva dos responsáveis da Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Administração do Ministério da Fazenda (SPOA/MF) e da Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (SOF/MP) devido a atrasos nos repasses, tendo a situação sido regularizada em julho de 2015.

Por fim, informa-se que nos apêndices I e II do presente relatório são apresentados dados adicionais sobre a execução da despesa pública em 2015.

### 3.3.2.3 Apuração da Aplicação dos Mínimos Constitucionais em Educação e Saúde

#### Manutenção e Desenvolvimento do Ensino

De acordo com o *caput* do art. 212 da Constituição Federal, a “União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino”. Conforme o § 1º do referido artigo, a parcela da arrecadação de impostos transferida pela União aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios, ou pelos estados aos respectivos municípios, não é considerada receita do governo que a transferir, para efeito do cálculo desses percentuais mínimos.

Compete ao TCU verificar se a União aplicou os montantes mínimos de recursos financeiros no custeio da educação no exercício a que se referem as contas prestadas pelo Presidente da República.

O quadro seguinte evidencia o percentual dos recursos vinculados ao art. 212 da Carta Magna, com respectivas deduções, destinado, pela União, à execução das despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE), segundo dados levantados pelo Tribunal no sistema Tesouro Gerencial, em comparação com os números constantes do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional. O critério utilizado para a execução das despesas é a despesa empenhada, conforme orienta o Manual de Demonstrativos Fiscais Aplicado à União, aos estados, Distrito Federal e municípios, exercício 2015.

#### Receitas e Despesas relativas a Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – Exercício de 2015

R\$ milhares

| Especificação                                                                     | SIAFI <sup>(1)</sup> | STN <sup>(2)</sup> |
|-----------------------------------------------------------------------------------|----------------------|--------------------|
| (A) Receita de impostos                                                           | 425.736.228          | 425.736.228        |
| (B) Transferências para estados, DF e municípios <sup>(3)</sup>                   | 167.158.940          | 167.158.940        |
| (C) Receita de impostos após transferências (A – B)                               | 258.577.288          | 258.577.288        |
| (D) Despesa de manutenção e desenvolvimento do ensino                             | 59.366.218           | 59.366.218         |
| <b>Partic. Da Manutenção e Desenvolvimento do Ensino na Receita Líquida (D/C)</b> | <b>22,96%</b>        | <b>22,96%</b>      |

<sup>(1)</sup> Fonte: Tesouro Gerencial.

<sup>(2)</sup> Fonte: Relatório Resumido da Execução Orçamentária – Dezembro de 2015 – Secretaria do Tesouro Nacional.

<sup>(3)</sup> Correspondem àquelas efetivamente descentralizadas no período.

Assim, conclui-se que a União cumpriu o limite mínimo constitucional de 18% da receita líquida de impostos referente ao financiamento público à manutenção e desenvolvimento do ensino, considerando o percentual obtido de 22,96%, conforme levantamento realizado tanto pelo Tribunal, quanto pela STN.

#### Aplicação Mínima em Ações e Serviços Públicos de Saúde

A Constituição da República estabelece que todos os entes da Federação devem aplicar um percentual mínimo anual de recursos financeiros públicos no custeio da assistência à saúde. A Emenda 29/2000 determinou os critérios para o estabelecimento do valor mínimo a ser aplicado em ações e serviços públicos em saúde.

Para a União, a Emenda 29/2000, por meio de inclusão do art. 77 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), estabeleceu que o valor mínimo a ser aplicado seria o montante correspondente ao valor empenhado no exercício financeiro anterior, acrescida da variação nominal do Produto Interno Bruto (PIB) do ano anterior, determinando ainda que o “valor empenhado no exercício financeiro anterior” fosse apurado nos termos a serem dispostos em lei complementar.

Em atendimento ao mandamento constitucional, em 2012, foi publicada a Lei Complementar 141/2012 (LC 141/2012), a qual define que a União deve aplicar, no mínimo, o montante correspondente ao valor empenhado no exercício financeiro anterior, apurado nos termos da lei, acrescido do percentual correspondente à variação nominal do Produto Interno Bruto (PIB) ocorrida no ano anterior ao da lei orçamentária anual.

Porém, em março de 2015 foi promulgada, com vigência imediata, a Emenda Constitucional 86/2015, que alterou o inciso I do art. 198, §3º, que autorizava lei complementar a definir o montante mínimo a ser aplicado pela União e definiu por si mesma a forma de cálculo deste montante.

De acordo com a EC 86/2015, a alíquota do valor mínimo a ser aplicado em ações e serviços de públicos de saúde seria crescente, anualmente, até atingir 15% da receita corrente líquida (RCL) da União no quinto exercício financeiro subsequente ao da promulgação desta emenda. De sorte que definiu que a alíquota para o exercício financeiro seguinte da promulgação seria de 13,2% (RCL), ou seja, a partir de 2016.

Destarte, a definição pela LC 141/2012 do valor mínimo para 2015 para a União perdeu validade jurídica, em virtude da promulgação EC 86/2015. De forma que, para superar esta questão, foi incluído o art. 36-A na LDO de 2015, definindo que “a apuração dos recursos mínimos para o exercício de 2015 será efetuada na forma estabelecida nos termos da Lei Complementar no 141, de 13 de janeiro de 2012”. Mantendo-se, então, para o exercício de 2015 a aplicação da LC 141/2012.

O art. 3º da LC 141/2012 traz relação das despesas que são consideradas ações e serviços públicos de saúde (ASPS). No entanto, a aplicação desse dispositivo tem gerado divergências se determinadas despesas podem ou não serem consideradas na base desse cálculo.

A esse respeito, cabe destacar que foi encaminhada ao TCU consulta da Comissão de Seguridade Social e Família (CSSF) da Câmara dos Deputados (TC 046.061/2012-6), ainda em análise no TCU, que trouxe questionamentos quanto ao efetivo exercício de aplicabilidade da lei complementar (2012 ou 2013), e quanto à consideração, ou não, de determinadas ações no conceito de ações e serviços públicos de saúde para fins de cálculo do limite constitucional da União, cujo resultado alcançará, ainda que pela via reflexa, no sistema de registro eletrônico centralizado das informações de saúde referentes aos orçamentos públicos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios (Siops), os demais entes da Federação.

Esclarece-se que as despesas discutidas no âmbito da consulta ao TCU, somadas, alcançaram em 2015, aproximadamente, o valor empenhado de R\$ 1,2 bilhão. Sendo que a ação 09LP (Participação da União no Capital Social – Empresa Brasileira de Hemoderivados e Biotecnologia – Hemobras) foi computada, no demonstrativo do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), como ação e serviço público de saúde, bem como parte da ação 20G8 (Atenção à Saúde nos Serviços Ambulatoriais e Hospitalares Prestados pelos Hospitais Universitários), totalizando R\$ 643 milhões no total de despesas dessas ações. Por sua vez, a Fundação Nacional de Saúde (Funasa) nas subfunções relacionadas com saneamento básico (urbano ou rural) gastou R\$ 557 milhões, visto que a Funasa investe também em saneamento de municípios de até 50 mil habitantes, que, possivelmente, podem estar incluídos nas

despesas relativas ao saneamento de pequenas comunidades, conforme dispõe a Lei Complementar 141/2012.

No plano federal, as despesas com ações e serviços públicos de saúde são executadas no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), com a marcação do 'Identificador de Uso 6' (ID-USO 6). A finalidade desse identificador é marcar as despesas consideradas no cálculo do valor mínimo na saúde.

Os arts. 34 e 35 da LC 141/2012 preveem, por sua vez, que o demonstrativo das despesas com saúde que integra o RREO deve subsidiar a emissão do parecer prévio das contas anuais do chefe do Poder Executivo.

Feitas essas considerações, apresenta-se a seguir o cálculo do valor mínimo a ser aplicado no exercício de 2015, bem como os montantes de recursos financeiros aplicados no setor de saúde pela União, publicados no RREO da União relativo ao 6º bimestre.

#### **Cálculo do Limite**

|                                                                                                     |                            | R\$ milhões |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|-------------|
| <b>Discriminação das Despesas</b>                                                                   | <b>Despesas Empenhadas</b> |             |
| 1. Despesas empenhadas em saúde em 2014                                                             | 91.898                     |             |
| 2. Variação nominal do PIB em 2014 (%)                                                              | 6,98                       |             |
| 3. Valor mínimo obrigatório para gastos em saúde em 2015                                            | 98.312                     |             |
| 4. Despesas empenhadas com ações e serviços públicos de saúde em 2015                               | 100.054                    |             |
| 5. Variação % da aplicação                                                                          | 8,87                       |             |
| <b>Valor referente à diferença entre o valor executado e o limite mínimo constitucional (4 – 3)</b> | <b>1.742</b>               |             |

Fonte: Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) de novembro e dezembro de 2015, p. 49 e 50

Segundo as informações apresentadas, a União empenhou, em 2014, aproximadamente R\$ 92 bilhões em ações e serviços públicos de saúde. Considerando o que dispõe o art. 5º da LC 141/2012, a variação nominal do PIB foi de 6,98% em relação ao exercício anterior. Nesse sentido, o valor mínimo obrigatório a ser empenhado para gastos em saúde em 2015 é de R\$ 98,3 bilhões. O relatório apresentado pela União demonstra haver empenhado recursos suficientes para dar cumprimento à regra de aplicação mínima de recursos no setor saúde no exercício de 2015, da ordem de R\$ 100 bilhões. Assim, superou-se em R\$ 1,7 bilhão o limite mínimo constitucional.

A tabela seguinte, por sua vez, detalha a discriminação das despesas com saúde não computadas para fins de apuração do percentual constitucional, conforme dispõe o art. 4º da LC 141/2012, a exemplo de despesas com inativos e pensionistas, assistência à saúde que não atende ao princípio de acesso universal e outras.

#### **Apuração do Mínimo Constitucional em Ações e Serviços Públicos de Saúde**

|                                                                                                        |                            | R\$ milhões |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|-------------|
| <b>Discriminação das Despesas</b>                                                                      | <b>Despesas Empenhadas</b> |             |
| Despesas com saúde em 2015                                                                             | 110.221                    |             |
| (-) Despesas com inativos e pensionistas                                                               | (7.938)                    |             |
| (-) Despesa com assistência à saúde que não atende ao princípio de acesso universal                    | (345)                      |             |
| (-) Despesas custeadas com outros recursos (recursos de operações de crédito; e outros recursos)       | (1.461)                    |             |
| (-) Outras ações e serviços não computados (serviço da dívida e outras ações)                          | (15)                       |             |
| (-) Restos a pagar não processados inscritos indevidamente no exercício sem disponibilidade financeira | -                          |             |



|                                                                                                                                                          |       |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| (-) Despesas custeadas com disponibilidade de caixa vinculada aos restos a pagar cancelados                                                              | (405) |
| (-) Despesas custeadas com recursos vinculados à parcela do percentual mínimo que não foi aplicada em ações e serviços de saúde em exercícios anteriores | -     |

|                                                                          |                |
|--------------------------------------------------------------------------|----------------|
| <b>Total das despesas com ações e serviços públicos de saúde em 2015</b> | <b>100.054</b> |
|--------------------------------------------------------------------------|----------------|

Fonte: Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) de novembro e dezembro de 2015, p. 49 e 50

Outro ponto que merece atenção diz respeito à execução de restos a pagar relacionada às despesas com ações e serviços de saúde. Nos termos do art. 24, §§ 1º e 2º, da LC 141/2012, as parcelas correspondentes a cancelamentos ou prescrições de restos a pagar deverão necessariamente ser aplicadas em ações e serviços públicos de saúde, sem prejuízo do valor definido como mínimo para o ano, até o término do exercício seguinte ao do cancelamento ou da prescrição dos respectivos restos a pagar, mediante dotação específica para essa finalidade.

Para este fim, foram criadas as modalidades de aplicação no SIAFI nº 35, 45, 73 e 95, de forma a evidenciar o gasto extra em ações e serviços públicos de saúde relativos aos restos a pagar cancelados no exercício anterior e que fizeram parte do cálculo do valor mínimo, conforme orientações da LC 141/2012.

Em 2014, de acordo com o anexo 12 do RREO do 6º bimestre de 2014, verificou-se que foram cancelados R\$ 227 milhões de restos a pagar inscritos em 2013 e R\$ 174 milhões relativos a restos a pagar inscritos em 2012, sendo que ambos os valores foram contabilizados para efeito do cálculo da aplicação do valor mínimo em ações e serviços públicos de saúde. Em consulta realizada no tesouro gerencial de 2015, constatou-se que a União gastou, no exercício de 2015, R\$ 405 milhões, além do valor mínimo legal, nas modalidades de aplicações citadas acima, recompondo os gastos em ASPS relativos a restos a pagar cancelados em 2014 inscritos em 2013 e 2012. Atendendo, assim, aos preceitos legais da LC 141/2012.

#### **Valores cancelados de restos a pagar dos exercícios de 2012 e 2013 em 2014**

|                                                                                                                            | R\$ milhões |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| <b>Valores cancelados de restos a pagar em 2014 referentes às ações e serviços públicos de saúde</b>                       |             |
| 1. Restos a pagar inscritos em 2012 cancelados em 2014                                                                     | 174         |
| 2. Restos a pagar inscritos em 2013 cancelados em 2014                                                                     | 227         |
| 3. (=) Total (1+2)                                                                                                         | 401         |
| <b>Valor gasto em ASPS além do mínimo nas modalidades de aplicação 35, 45, 73 e 95 – LC 141/2012 – Art. 24, §§ 1º e 2º</b> |             |
| 4. Despesas empenhadas em ASPS em 2015 nas mod. de aplicação 35, 45, 73 e 95                                               | 405         |
| 5. Total de restos a pagar inscritos em 2012 e 2013 cancelados em 2014                                                     | (401)       |
| <b>Excesso no valor empenhado (4-5)</b>                                                                                    | <b>4</b>    |

Fonte: Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) de novembro e dezembro de 2014 e Tesouro Gerencial.

Outro ponto que merece destaque é que, conforme consta Demonstrativo das Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde do 6º bimestre de 2015, em 2015 foram cancelados R\$ 158 milhões de restos a pagar inscritos entre 2007 e 2011, a despeito destes terem sido considerados para o atingimento do valor mínimo em saúde nos respectivos exercícios, para atendimento aos ditames da Emenda Constitucional 29/2000.

Porém, como a referida emenda constitucional não trazia regras específicas a respeito do cancelamento de restos a pagar, bem como o fato da LC 141/2012 ter sido publicada apenas em 2012, o governo federal não vem adotando a prática de incluir no orçamento do exercício valores relativos aos

restos a pagar cancelados em exercícios anteriores a 2012, não obstante estes terem sido utilizados na contabilização do valor mínimo em ASPS, conforme EC 29/2000.

Por fim, registra-se que no exercício de 2015, foram cancelados R\$ 508 milhões de restos a pagar inscritos nos exercícios de 2012 a 2014. Portanto, no exercício de 2016 o governo federal deverá incluir no orçamento, além do valor mínimo previsto na EC 86/2015, o valor de R\$ 508 milhões para atender ao Art. 24, §§ 1º e 2º LC 141/2012.

### **3.3.3 Restos a Pagar – Execução em 2015**

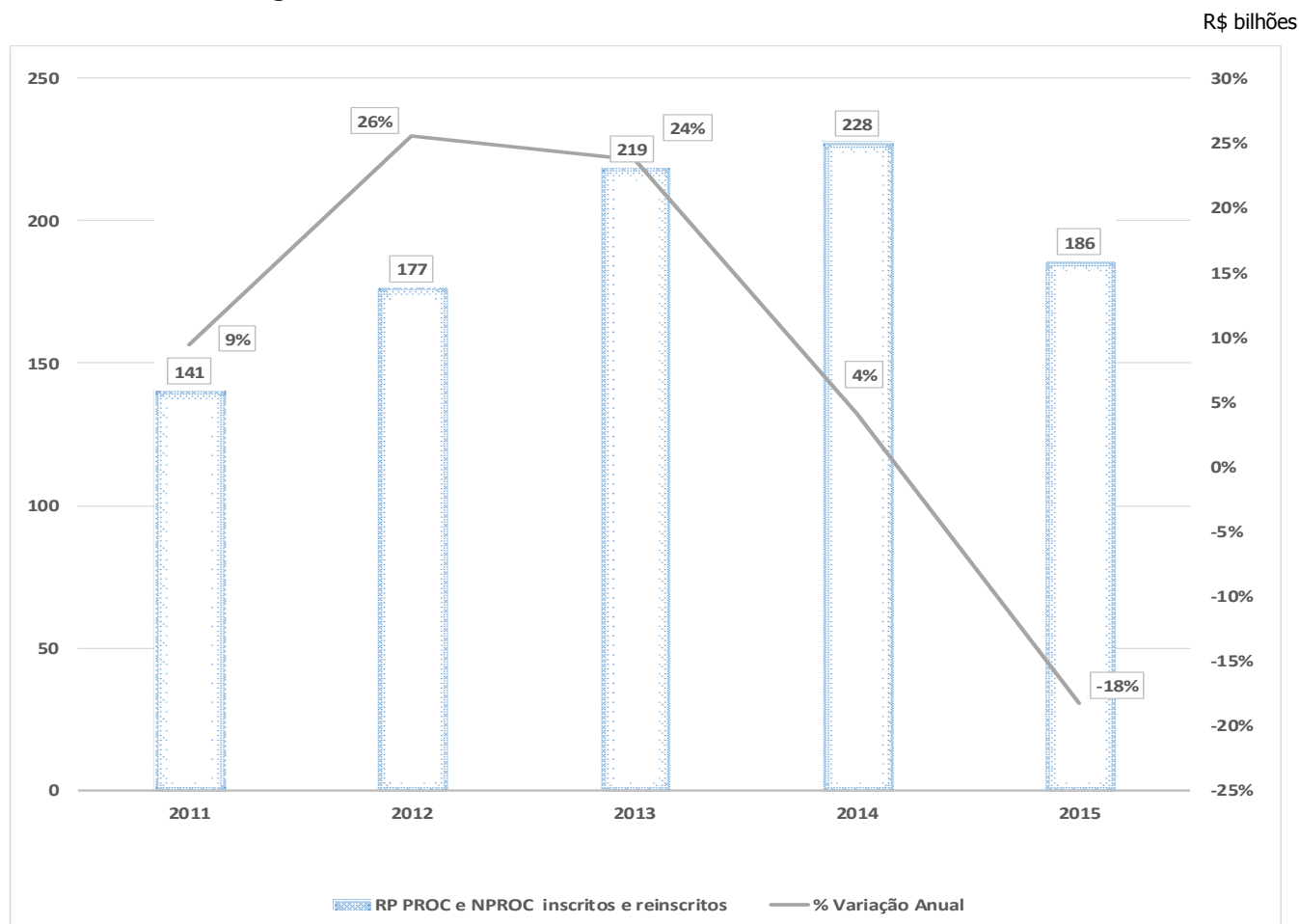
De acordo com a Lei 4.320/1964, pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas. Dessa forma, as despesas não pagas no mesmo exercício financeiro de seu empenho são inscritas em restos a pagar, que se dividem em processados e não processados. Os restos a pagar processados (RPP) referem-se a despesas liquidadas, com obrigação cumprida pelo fornecedor de bens ou serviços e já verificada pela administração, mas ainda não pagas. Nos restos a pagar não processados (RPNP), enquadram-se as despesas não liquidadas, ou seja, em que ainda não houve a verificação do direito adquirido pelo credor.

O não implemento dos dois últimos estágios da despesa – liquidação e pagamento –, no mesmo ano do respectivo empenho, impõe acompanhamento que extrapola o próprio exercício, principalmente porque o volume de despesas correspondente pode ser alterado ao longo dos exercícios seguintes, caso haja cancelamentos. Esse acompanhamento ganhou importância ainda maior em face do crescimento do montante de restos a pagar não processados nos últimos exercícios.

É importante registrar que o pagamento das despesas relativas a restos a pagar concorre com o pagamento das despesas do próprio exercício e, ainda, afeta negativamente o resultado primário, por ser realizado pelo regime de caixa; ou seja, são considerados todos os pagamentos realizados no exercício em comparação ao conjunto das receitas arrecadadas no mesmo período. Destaque-se, por outro lado, que o não pagamento de despesas primárias no exercício de competência, com a consequente inscrição do montante em restos a pagar, afeta positivamente o resultado primário, em face da postergação de desembolso.

Diante dos comandos legais e do elevado montante de despesas inscritas em restos a pagar, cabe ao Tribunal de Contas da União verificar se a composição e a execução dos restos pagar no exercício de 2015 foram compatíveis com os normativos que regem o tema, bem como verificar a composição e a relevância dos restos a pagar na execução das despesas do exercício.

O gráfico a seguir apresenta a soma dos restos a pagar processados e não processados, inscritos e reinscritos ao término do exercício, no período de 2011 a 2015, isto é, além dos restos a pagar do exercício, constam aqueles que foram inscritos e/ou reinscritos em exercícios anteriores e continuaram sendo reinscritos em 2015, representando, dessa forma, o estoque de restos a pagar do período. Ressalte-se que os restos a pagar inscritos e reinscritos ao final de 2015 serão executados a partir do exercício de 2016.

**Restos a Pagar Processados e Não Processados Inscritos e Reinscritos – 2011 a 2015**


Fonte: Siafi.

Observa-se que, a partir de 2013, o percentual de crescimento do estoque de restos a pagar tem diminuído, chegando, em 2015, a uma diminuição de 18% do próprio estoque em relação ao exercício anterior. Dessa forma, verificou-se que, pela primeira vez, desde 2006, houve uma diminuição do estoque de restos a pagar, que passou de R\$ 228 bilhões em 2014 para R\$ 186 bilhões em 2015, o que representa diminuição de R\$ 42 bilhões. A tabela a seguir apresenta o estoque de restos a pagar segregado em processados e não processados nos últimos cinco anos, bem como a sua variação anual e a variação nos cinco anos.

**Restos a Pagar Processados e Não Processados – montante e variação – 2011 a 2015**

R\$ bilhões

|                       | 2011       | 2012       | %<br>Variação<br>2011-2012 | 2013       | %<br>Variação<br>2012-2013 | 2014       | %<br>Variação<br>2013-2014 | 2015       | %<br>Variação<br>2014-2015 | %<br>Variação<br>2011-2015 |
|-----------------------|------------|------------|----------------------------|------------|----------------------------|------------|----------------------------|------------|----------------------------|----------------------------|
| <b>Restos a Pagar</b> |            |            |                            |            |                            |            |                            |            |                            |                            |
| Processado            | 24         | 26         | 9%                         | 34         | 28%                        | 39         | 15%                        | 45         | 17%                        | 88%                        |
| Não processado        | 117        | 150        | 29%                        | 185        | 23%                        | 190        | 2%                         | 141        | -26%                       | 21%                        |
| <b>Total</b>          | <b>141</b> | <b>177</b> | <b>26%</b>                 | <b>219</b> | <b>24%</b>                 | <b>228</b> | <b>4%</b>                  | <b>186</b> | <b>-18%</b>                | <b>32%</b>                 |

Fonte: Siafi.

Nota: as diferenças entre as parcelas e as totalizações justificam-se pelos arredondamentos.

Verifica-se que a diminuição do montante do estoque de restos a pagar ocorrida ao término do exercício de 2015 deu-se em virtude da diminuição do estoque de RPNP (26%), passando de R\$ 190 bilhões em 2014 para R\$ 141 bilhões em 2015. Desde 2013 vem ocorrendo diminuição no percentual

de crescimento desse estoque, porém em 2015, ao contrário dos últimos exercícios, o estoque diminuiu em 1/4, o que pode ser considerada uma queda bastante expressiva, se considerada a tendência de crescimento que vinha sendo demonstrada.

Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio do Ofício 54/2016/ASSCI/GABIN/STN/MF-DF, de 20/4/2016, a diminuição do montante de restos a pagar em 2016 pode ser atribuída a três eventos: aumento dos cancelamentos dos restos a pagar inscritos, aumento dos pagamentos dos restos a pagar inscritos e redução de novas inscrições de despesas em restos a pagar, devido à melhora na gestão das despesas empenhadas. Dessa forma, da diminuição de aproximadamente R\$ 42 bilhões no valor nominal inscrito em restos a pagar ao término do exercício de 2015, cerca de R\$ 15 bilhões podem ser creditados aos cancelamentos e pagamentos e cerca de R\$ 27 bilhões ao aperfeiçoamento na gestão do empenho das despesas.

No que se refere ao aperfeiçoamento da gestão das despesas empenhadas visando a redução de novas inscrições, a STN informou ter realizado, durante o exercício de 2015, diversos eventos de orientação técnica junto aos órgãos setoriais e unidades gestoras. Seu objetivo era assegurar o adequado registro contábil dos atos e fatos da gestão orçamentária, no sentido de familiarizar os órgãos setoriais com as novas rotinas, abordagens e conceitos oriundos da implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). Assim, a redução de novas inscrições concentrou-se nos RPNP, que obtiveram queda de aproximadamente R\$ 34 bilhões em relação aos valores inscritos no exercício anterior.

O crescimento nominal do estoque de restos a pagar no período de 2011 a 2015 foi de 32%, sendo que, se forem considerados apenas os restos a pagar processados, esse crescimento foi bem mais significativo, 88%. No caso dos RPNP, o crescimento no período foi de 21%. Nesse caso, percebe-se que a queda do estoque de RPNP ocorrida em 2015 contribuiu para essa evolução menos significativa do que a ocorrida com os restos a pagar processados.

A título de comparação, as despesas orçamentárias empenhadas cresceram 42% entre 2011 e 2015, percentual superior ao crescimento do estoque de restos a pagar no mesmo período.

A tabela a seguir registra a execução, durante o exercício de 2015, dos restos a pagar inscritos e reinscritos ao final de 2014, por Poder e órgão. Dentro de cada Poder, os órgãos são apresentados em ordem decrescente do montante total de RPNP inscritos. As informações relativas à inscrição de restos a pagar em 2015, cuja execução ocorrerá em 2016, são tratadas no item 3.5.4 deste relatório, que versa sobre gestão fiscal.

**Restos a pagar por Poder e órgão inscritos e reinscritos até o exercício de 2014 – execução em 2015**

R\$ milhões

| Órgão Superior               | Restos a Pagar Processados |            |            |            | Restos a Pagar Não Processados |             |              |              |            |
|------------------------------|----------------------------|------------|------------|------------|--------------------------------|-------------|--------------|--------------|------------|
|                              | Inscritos                  | Cancel.    | Pagos      | A pagar    | Inscritos                      | Cancel.     | Pagos        | A pagar      | Bloqueados |
| Câmara dos Deputados         | 10,2                       | 0,0        | 6,9        | 3,3        | 517,0                          | 12,7        | 211,0        | 293,2        | 0,0        |
| Tribunal de Contas da União  | 0,0                        | 0,0        | 0,0        | 0,0        | 129,0                          | 40,8        | 71,6         | 16,6         | 0,0        |
| Senado Federal               | 2,5                        | 0,0        | 0,4        | 2,1        | 112,3                          | 15,1        | 69,3         | 27,9         | 0,0        |
| <b>Legislativo</b>           | <b>12,7</b>                | <b>0,0</b> | <b>7,3</b> | <b>5,4</b> | <b>758,3</b>                   | <b>68,6</b> | <b>352,0</b> | <b>337,7</b> | <b>0,0</b> |
| Justiça do Trabalho          | 21,4                       | 0,1        | 18,8       | 2,4        | 912,9                          | 125,9       | 508,3        | 278,7        | 0,7        |
| Justiça Federal              | 25,2                       | 0,0        | 17,1       | 8,1        | 635,0                          | 59,3        | 429,7        | 146,0        | 0,0        |
| Justiça Eleitoral            | 21,1                       | 0,5        | 13,3       | 7,3        | 596,7                          | 46,1        | 410,0        | 140,6        | 0,4        |
| Justiça do DF e Territórios  | 0,1                        | 0,0        | 0,1        | 0,0        | 98,9                           | 15,3        | 57,5         | 26,0         | 0,0        |
| Superior Tribunal de Justiça | 1,3                        | 0,0        | 0,3        | 1,0        | 85,8                           | 5,2         | 36,6         | 44,1         | 0,0        |
| Conselho Nacional de Justiça | 0,8                        | 0,0        | 0,5        | 0,4        | 53,6                           | 5,5         | 45,3         | 2,8          | 0,0        |

| Órgão Superior                          | Restos a Pagar Processados |                |                 |                | Restos a Pagar Não Processados |                 |                 |                 |                |
|-----------------------------------------|----------------------------|----------------|-----------------|----------------|--------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|----------------|
|                                         | Inscritos                  | Cancel.        | Pagos           | A pagar        | Inscritos                      | Cancel.         | Pagos           | A pagar         | Bloqueados     |
| Supremo Tribunal Federal                | 0,2                        | 0,0            | 0,2             | 0,0            | 33,5                           | 4,7             | 25,9            | 2,9             | 0,0            |
| Justiça Militar                         | 0,2                        | 0,0            | 0,2             | 0,0            | 24,3                           | 4,4             | 9,5             | 10,4            | 0,0            |
| <b>Judiciário</b>                       | <b>70,3</b>                | <b>0,7</b>     | <b>50,4</b>     | <b>19,2</b>    | <b>2.440,7</b>                 | <b>266,4</b>    | <b>1.522,8</b>  | <b>651,5</b>    | <b>1,1</b>     |
| Ministério da Fazenda                   | 1.228,7                    | 86,4           | 1.139,6         | 2,6            | 45.897,1                       | 8.174,3         | 33.855,4        | 3.867,4         | 366,4          |
| Ministério das Cidades                  | 414,7                      | 4,9            | 242,1           | 167,8          | 27.237,0                       | 6.754,8         | 8.319,9         | 12.162,3        | 1.304,4        |
| Ministério da Educação                  | 1.070,3                    | 18,1           | 701,1           | 351,1          | 20.282,7                       | 706,7           | 9.457,3         | 10.118,7        | 27,9           |
| Ministério da Integração Nacional       | 2.416,5                    | 593,4          | 793,6           | 1.029,5        | 14.031,1                       | 1.769,0         | 3.598,8         | 8.663,3         | 1.089,5        |
| Ministério da Saúde                     | 1.325,7                    | 182,0          | 458,4           | 685,3          | 13.527,1                       | 744,1           | 5.893,6         | 6.889,4         | 0,0            |
| Ministério dos Transportes              | 2.518,8                    | 548,3          | 1.896,6         | 74,0           | 11.516,6                       | 1.117,7         | 4.701,9         | 5.696,9         | 448,5          |
| Ministério de Minas e Energia           | 204,8                      | 0,9            | 195,3           | 8,7            | 10.461,3                       | 9.423,0         | 294,9           | 743,4           | 638,2          |
| Ministério da Defesa                    | 887,3                      | 12,8           | 820,5           | 54,0           | 7.545,0                        | 210,1           | 5.528,7         | 1.806,2         | 38,6           |
| Ministério do Trabalho e Emprego        | 159,2                      | 3,3            | 154,8           | 1,1            | 3.457,1                        | 359,4           | 2.853,1         | 244,6           | 42,5           |
| Ministério do Turismo                   | 682,6                      | 4,5            | 158,1           | 520,0          | 3.390,8                        | 57,5            | 530,5           | 2.802,8         | 401,7          |
| Ministério do Desenv. Agrário           | 219,5                      | 3,2            | 108,7           | 107,7          | 3.261,7                        | 194,0           | 1.100,4         | 1.967,2         | 397,1          |
| Minist. da Ciência e Tecnologia         | 1.196,3                    | 112,6          | 547,1           | 536,6          | 3.128,5                        | 112,1           | 1.598,0         | 1.418,3         | 142,4          |
| Ministério da Justiça                   | 423,5                      | 4,5            | 171,2           | 247,7          | 2.991,6                        | 163,7           | 1.058,8         | 1.769,1         | 181,2          |
| Ministério do Esporte                   | 622,7                      | 2,3            | 176,0           | 444,4          | 2.969,2                        | 219,1           | 1.184,2         | 1.566,0         | 256,7          |
| Min. do Des. Social e Comb. à Fome      | 1.541,1                    | 21,6           | 1.427,0         | 92,5           | 2.870,4                        | 276,1           | 1.333,2         | 1.261,0         | 196,0          |
| Presidência da República                | 276,4                      | 9,7            | 221,7           | 45,0           | 2.725,5                        | 276,7           | 1.206,8         | 1.242,0         | 376,3          |
| Minist.do Planej., Orçamento e Gestão   | 17,7                       | 0,9            | 9,3             | 7,5            | 2.708,2                        | 264,2           | 1.753,1         | 690,9           | 3,2            |
| Ministério da Previdência Social        | 22.277,9                   | 49,3           | 22.220,6        | 8,0            | 2.111,2                        | 1.019,2         | 662,0           | 430,0           | 64,9           |
| Ministério da Cultura                   | 110,2                      | 1,9            | 32,6            | 75,7           | 1.992,1                        | 101,6           | 877,9           | 1.012,6         | 92,3           |
| Minist. da Agric., Pec. e Abast.        | 761,6                      | 3,2            | 636,8           | 121,7          | 1.832,2                        | 359,7           | 840,6           | 631,9           | 237,6          |
| Ministério do Meio Ambiente             | 30,3                       | 1,4            | 10,2            | 18,8           | 1.101,0                        | 47,2            | 212,0           | 841,8           | 9,0            |
| Ministério das Comunicações             | 13,8                       | 0,3            | 10,3            | 3,2            | 266,3                          | 33,4            | 84,7            | 148,3           | 3,3            |
| Ministério da Pesca e Aquicultura       | 10,5                       | 0,6            | 0,2             | 9,6            | 258,1                          | 58,6            | 40,8            | 158,7           | 0,4            |
| Minist. do Desenv., Ind. e Com. Ext.    | 12,6                       | 0,4            | 1,1             | 11,0           | 161,9                          | 48,7            | 75,8            | 37,4            | 2,9            |
| Ministério das Relações Exteriores      | 2,3                        | 0,0            | 0,0             | 2,3            | 69,2                           | 1,6             | 62,4            | 5,3             | 2,9            |
| Advocacia-Geral da União                | 31,7                       | 0,3            | 31,2            | 0,1            | 22,4                           | 0,9             | 14,0            | 7,4             | 3,0            |
| Gab. da Vice-Pres. da República         | 0,0                        | 0,0            | 0,0             | 0,0            | 0,5                            | 0,0             | 0,3             | 0,2             | 0,2            |
| <b>Executivo</b>                        | <b>38.456,6</b>            | <b>1.666,7</b> | <b>32.163,9</b> | <b>4.626,0</b> | <b>185.815,8</b>               | <b>32.493,6</b> | <b>87.139,1</b> | <b>66.183,1</b> | <b>6.327,1</b> |
| Ministério Público da União             | 5,4                        | 0,2            | 4,1             | 1,2            | 531,1                          | 49,3            | 298,7           | 183,1           | 0,0            |
| Defensoria Pública da União             | 0,1                        | 0,1            | 0,0             | 0,0            | 28,9                           | 4,2             | 23,7            | 1,0             | 0,0            |
| Conselho Nacional do Ministério Público | 0,1                        | 0,0            | 0,1             | 0,0            | 14,5                           | 1,2             | 10,8            | 2,6             | 0,0            |
| <b>Total</b>                            | <b>38.545,2</b>            | <b>1.667,8</b> | <b>32.225,7</b> | <b>4.651,8</b> | <b>189.589,3</b>               | <b>32.883,2</b> | <b>89.347,0</b> | <b>67.359,1</b> | <b>6.328,2</b> |
| <b>%</b>                                | <b>100,0%</b>              | <b>4,3%</b>    | <b>83,6%</b>    | <b>12,1%</b>   | <b>100,0%</b>                  | <b>17,3%</b>    | <b>47,1%</b>    | <b>35,5%</b>    | <b>3,3%</b>    |

Fonte: Siafi.

Nota: as diferenças entre as parcelas e as totalizações justificam-se pelos arredondamentos.

O montante de restos a pagar inscritos e reinscritos em 2014, para execução em 2015, chegou a R\$ 228 bilhões, representando crescimento de 4% em relação ao exercício anterior. Desse total, 53% foram pagos em 2015, 15% foram cancelados e 32% mantidos como saldo a pagar ao final do ano, ou seja, incorporaram-se ao estoque de restos a pagar a serem executados em 2016.

O pagamento de restos a pagar em 2015 registrou aumento de aproximadamente R\$ 10 bilhões em relação ao exercício anterior. De acordo com a STN, dos valores pagos destacam-se o pagamento de cerca R\$ 21,2 bilhões em subsídios e subvenções econômicas, relativos a restos a pagar não processados, e o pagamento decorrente do equacionamento de passivos junto a bancos públicos e ao FGTS no valor de aproximadamente R\$ 20,7 bilhões.

Em fevereiro de 2015, o Poder Executivo emitiu o Decreto 8.407/2015, que dispôs sobre o bloqueio, em conta específica do Siafi, dos RPNP dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal inscritos até o exercício de 2014, com exceção dos RPNP relativos a despesas decorrentes de emendas individuais, do Ministério da Saúde, do Ministério da Educação financiadas com recursos da Manutenção e Desenvolvimento do Ensino e do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) inscritas até 31 de dezembro de 2013.

O art. 2º do mesmo decreto, com alterações dadas pelo Decreto 8.551/2015, determinou que as unidades gestoras responsáveis pela execução das despesas poderiam desbloquear os RPNP desde que sua execução houvesse sido iniciada ou, caso não existisse previsão de início até 31 de dezembro, após avaliação do órgão sobre a necessidade de manutenção do empenho, poderia ser requerida sua manutenção, com as devidas justificativas, à SOF e à STN, até 15 de dezembro de 2015. A SOF e a STN tiveram até 31 de janeiro de 2016 para analisar a possibilidade de desbloqueio dos RPNP cujas justificativas de manutenção deveriam ter sido encaminhadas pelas unidades gestoras responsáveis até 15 de dezembro de 2015, para desbloqueio até 15 de fevereiro de 2016, devendo ser automaticamente cancelados os valores que não foram desbloqueados. .

De acordo com o relatório que originou o Acórdão 3.324/2015-TCU-Plenário, a SOF informou ao TCU que cabe às unidades gestoras responsáveis pela execução das despesas averiguar o atendimento das condições especificadas no citado artigo, o que, segundo o referido relatório, enfraquece a norma, por reduzir seu potencial de contribuição sobre controle dos RPNP.

Em fevereiro de 2015, foram bloqueados aproximadamente R\$ 79 bilhões relativos a despesas de RPNP, em atendimento às disposições do Decreto 8.407/2015. Desse valor, R\$ 32,9 bilhões foram cancelados, tendo ocorrido o desbloqueio de cerca de R\$ 39,8 bilhões. Em 31 de dezembro de 2015 restava um saldo bloqueado de R\$ 6,3 bilhões, valor que foi cancelado e desbloqueado até 15 de fevereiro de 2016.

Os cancelamentos de restos a pagar em 2015 representaram 15% do total inscrito e reinscrito ao final do ano anterior e foram 63% maiores que os cancelamentos realizados em 2014, quando foi cancelado 10% do montante inscrito e reinscrito ao final de 2013. Segundo a STN, por meio do Ofício 24/2016/ASSCI/GABIN/STN/MF/DF, esse aumento pode ser explicado pelo cancelamento de restos a pagar no valor de R\$ 6,6 bilhões realizado pelo Ministério das Cidades em dezembro de 2015, em atendimento a determinação do Acórdão 2461/2015-TCU-Plenário, que julgou indevidos os registros em restos a pagar de subvenções concedidas em operações de crédito imobiliário no âmbito do Programa Minha Casa Minha Vida, e de outro cancelamento no valor de R\$ 8 bilhões, realizado pelo Ministério de Minas e Energia, relativo aos restos a pagar resultantes da realização de empenhos em montante superior ao efetivado no ano em transferência aos entes de royalties de petróleo e gás natural.

Considerando a emissão do decreto de bloqueio em 2015, pode-se inferir que o percentual de cancelamentos nesse ano poderia ter sido ainda maior, caso houvesse a possibilidade de análise, pela SOF e pela STN, das justificativas encaminhadas pelas unidades gestoras responsáveis pela inscrição dos restos a pagar não processados, conforme dispôs o Acórdão 3.324/2015-TCU-Plenário, já que, de



acordo com informação da própria STN, a maioria dos cancelamentos ocorreu por outros motivos que não as disposições do Decreto 8.407/2015.

Em termos globais, o montante de restos a pagar a ser executado em 2015 foi R\$ 9 bilhões maior que em 2014. No que se refere aos restos a pagar processados, o Ministério da Previdência Social é o que possuía o maior montante inscrito ao final do exercício de 2014 para execução em 2015, R\$ 22,3 bilhões, que correspondia a 58% do total. Esse montante refere-se às despesas com benefícios previdenciários do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e tem sido expressivo nos últimos exercícios, devido a alterações nas datas de pagamento dos benefícios. Destaque-se, entretanto, que 99,7% do total de restos a pagar processados inscritos por esse ministério foi pago no decorrer do exercício de 2015. Se for considerado o total de restos a pagar processados inscritos no período, foi pago 83,6%.

Em relação aos restos a pagar não processados, o Ministério da Fazenda e o Ministério das Cidades são os órgãos que concentram a maior parte das inscrições, 24% e 14%, respectivamente. No Ministério da Fazenda, os RPNP concentraram-se nas despesas primárias obrigatórias (82%) e nas despesas financeiras (13%). Esse ministério pagou 74% e cancelou 18% dos RPNP existentes no exercício de 2015. Já no Ministério das Cidades, os RPNP compõem-se essencialmente por despesas do PAC (89%), sendo as despesas discricionárias primárias comuns responsáveis por apenas 7% dos RPNP e as decorrentes de emendas individuais por 4%, tendo sido pagos e cancelados 31% e 25%, respectivamente, do total dessas despesas.

Do estoque de RPNP inscritos até o final de 2014, 31% eram despesas do PAC, correspondendo a R\$ 58,8 bilhões. Desse montante, 34% foram pagos e 15% foram cancelados durante o exercício de 2015.

Ainda em relação aos RPNP executados em 2015, 23% referiam-se a despesas discricionárias e 33% a despesas obrigatórias, tendo sido pagos 48% e 68%, respectivamente, dos valores inscritos.

A tabela a seguir apresenta os valores relativos à inscrição e à execução dos restos a pagar, em 2015, segundo o ano no qual a despesa foi empenhada.

**Restos a pagar por ano do empenho – execução em 2015**

R\$ milhões

| Ano          | RP Processados |              |               |              | RP Não-Processados |               |               |               |              |
|--------------|----------------|--------------|---------------|--------------|--------------------|---------------|---------------|---------------|--------------|
|              | Inscritos      | Cancel.      | Pagos         | A pagar      | Inscritos          | Cancel.       | Pagos         | A pagar       | Bloqueados   |
| 2002         | 4              | 0            | 0             | 4            | 0                  | 0             | 0             | 0             | 0            |
| 2003         | 18             | 2            | 0             | 16           | 0                  | 0             | 0             | 0             | 0            |
| 2004         | 34             | 6            | 0             | 28           | 0                  | 0             | 0             | 0             | 0            |
| 2005         | 85             | 29           | 0             | 56           | 0                  | 0             | 0             | 0             | 0            |
| 2006         | 87             | 13           | 5             | 68           | 0                  | 0             | 0             | 0             | 0            |
| 2007         | 358            | 64           | 36            | 259          | 387                | 61            | 15            | 311           | 33           |
| 2008         | 602            | 43           | 114           | 445          | 905                | 101           | 63            | 741           | 28           |
| 2009         | 1.063          | 546          | 86            | 431          | 2.089              | 122           | 179           | 1.788         | 148          |
| 2010         | 629            | 99           | 164           | 366          | 3.087              | 788           | 285           | 2.014         | 126          |
| 2011         | 1.164          | 198          | 232           | 734          | 10.668             | 2.647         | 4.488         | 3.532         | 293          |
| 2012         | 2.368          | 34           | 891           | 1.443        | 19.172             | 3.908         | 8.338         | 6.926         | 452          |
| 2013         | 2.108          | 63           | 1.543         | 503          | 41.649             | 8.120         | 12.166        | 21.363        | 3.155        |
| 2014         | 30.024         | 571          | 29.154        | 298          | 111.633            | 17.136        | 63.813        | 30.684        | 2.093        |
| <b>Total</b> | <b>38.545</b>  | <b>1.668</b> | <b>32.226</b> | <b>4.652</b> | <b>189.589</b>     | <b>32.883</b> | <b>89.347</b> | <b>67.359</b> | <b>6.328</b> |

Fonte: Siafi, consulta relativa à execução até 31 de dezembro de 2015.

Verifica-se que em 2015 ainda havia restos a pagar processados cuja inscrição ocorreu em 2002. Apesar de esses valores representarem apenas 0,01% do montante de RPP, merece destaque o fato de sua inscrição ter ocorrido há 14 anos. Ressalte-se, no entanto, que 78% dos RPP disponíveis para execução em 2015 foram inscritos ao término de 2014, tendo sido pagos 97% e cancelados 2% desses valores, restando apenas R\$ 298 milhões, para execução em 2016.

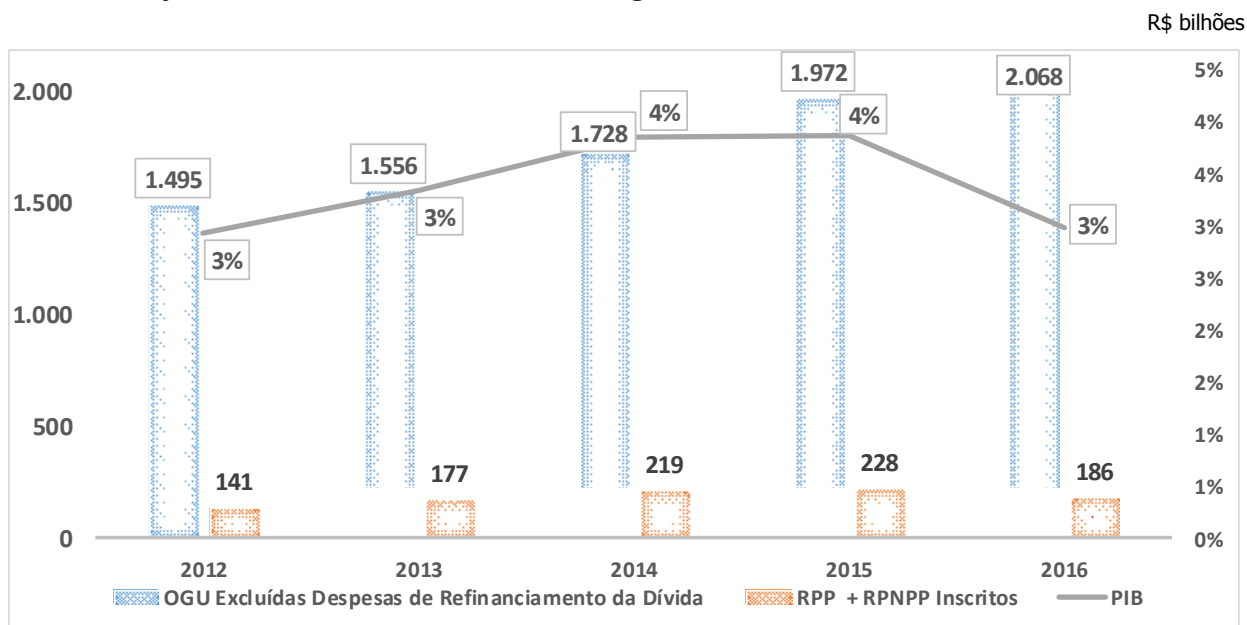
No que se refere aos RPNP, as inscrições mais antigas ocorreram em 2007 e correspondiam a, 0,2% do total de RPNP a serem executados em 2015, tendo a maior parte das inscrições ocorrido em exercícios mais recentes, 91% das inscrições ocorreram entre 2012 e 2014. Em 2014 foram inscritos 59% dos valores relativos a RPNP, tendo sido cancelados e pagos em 2015, 15% e 57% desse montante, respectivamente.

No plano normativo, a análise do ano de empenho é mais relevante quanto aos restos a pagar não processados. Isso porque sua validade sujeita-se a disciplina normativa específica, significativamente alterada no final de 2011. Pela atual redação do art. 68 do Decreto 93.872/1986, os restos a pagar inscritos na condição de não processados, que não forem liquidados posteriormente, terão validade até 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição, ressalvadas as despesas executadas diretamente pelos órgãos e entidades da União ou mediante transferência ou descentralização aos estados, Distrito Federal e municípios, com execução já iniciada e as despesas que sejam relativas ao PAC, ao Ministério da Saúde ou ao Ministério da Educação financiadas com recursos da Manutenção e Desenvolvimento do Ensino.

Conforme destacado nos Relatórios das Contas de Governo desde 2011, até o exercício de 2013 essas despesas apresentaram elevado crescimento, em especial devido à elasticidade conferida pela nova redação dada ao art. 68 do Decreto 93.872/1986 a partir de 2011, em que passou a praticamente inexistir limitação temporal quanto a validade dos RPNP.

Ressalte-se, entretanto, que os RPNP inscritos ao término de 2014, para execução em 2015, apresentaram taxa de crescimento de apenas 2% em relação a 2013, bem menor do que vinha ocorrendo nos exercícios anteriores. Some-se a esse fato a publicação em 2015 do Decreto 8.407/2015, que dispôs sobre o bloqueio, em conta específica do Siafi, dos RPNP dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal inscritos até o exercício de 2014, com as exceções já tratadas neste tópico. Cerca de 99% dos RPNP bloqueados em fevereiro de 2015 foram inscritos nos exercícios de 2013 e 2014.

Dessa forma, observou-se uma tendência de diminuição dos valores inscritos em restos a pagar nos dois últimos exercícios, conforme já tratado neste tópico. O gráfico a seguir apresenta a comparação entre os valores relativos ao Orçamento Geral da União (OGU), excluídas as despesas relativas ao refinanciamento da dívida; aos restos a pagar processados e não processados inscritos ao término dos respectivos exercícios anteriores (RAP) e ao crescimento do produto interno bruto (PIB) no período de 2012 a 2016.

**Orçamento Geral da União<sup>1</sup> X Restos a Pagar x Produto Interno Bruto – 2012 a 2016**


Fontes: Siafi; Leis orçamentárias anuais; PIB: Banco Central do Brasil e Projeção BIP: Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias – 1º bimestre de 2016.

<sup>1</sup> Dotação do Orçamento Geral da União excluídas as dotações para o refinanciamento da dívida pública federal.

<sup>2</sup> Consulta no Siafi considerando os restos a pagar inscritos em 31 de dezembro de 2015 para execução em 2016.

Observa-se do gráfico que a tendência de crescimento verificada até o exercício de 2014 começou a reverter-se em 2015. Em 2012, os restos a pagar representavam 9% do OGU, excluías as despesas com refinanciamento da dívida, passando a 11% em 2013, 13% em 2014, 12% em 2015, retornando aos 9% em 2016. No que se refere ao PIB, em 2016 os restos a pagar voltaram a representar os 3% que representavam em 2012.

Deve-se ressaltar que, apesar de significativa, a diminuição no montante de restos a pagar ocorrida em 2016 ainda não é suficiente para excluir, ou mesmo diminuir, a preocupação quanto ao montante de seu estoque, que continua bastante elevado.

Destaque-se que, embora não demande nova dotação orçamentária, o pagamento dos restos a pagar é feito com recursos financeiros dos exercícios posteriores, os quais também necessitam cobrir, cumulativamente, as despesas do respectivo orçamento em curso. Nesse sentido, mais do que indicar possíveis falhas de planejamento na execução da despesa pública, o elevado montante de restos a pagar pode configurar uma verdadeira disputa por recursos financeiros, em prejuízo ao ciclo orçamentário regular e ao equilíbrio fiscal.

**Análise conjunta da execução orçamentária e de restos a pagar não processados das despesas discricionárias**

A análise da soma dos valores das despesas discricionárias liquidadas no orçamento fiscal e da seguridade social aos valores das despesas discricionárias liquidadas de restos a pagar não processados é importante no sentido de possibilitar uma visão mais precisa da execução orçamentária, já que é na fase da liquidação que ocorre a efetiva entrega de bens ou serviços à sociedade.

Em 2015, foram liquidados R\$ 46,7 bilhões em despesas discricionárias de restos a pagar não processados, que representaram 33% do total de valores liquidados no exercício, os quais efetivamente corresponderam a entrega de bens e serviços a sociedade. Em nove das 28 funções, a liquidação

proveniente da execução de RPNP foi superior a liquidação dos valores relativos ao orçamento do próprio exercício, merecendo destaque as funções Habitação e Urbanismo, nas quais a liquidação de RPNP correspondeu, respectivamente, a 97% e 82% do total liquidado.

Ressalte-se que em 2015 foi liquidado um valor total 8% menor que em 2014, tendo sido liquidado no OFSS em 2015, em despesas discricionárias comuns, despesas do PAC e despesas oriundas de emendas parlamentares, 3% a menos que em 2014, e em restos a pagar não processados, nessas mesmas despesas, 18% a menos. O aumento no volume de cancelamentos das inscrições de despesas relativas a RPNP no exercício de 2015 em relação a 2014 de 63%, contribuiu para a diminuição das liquidações nessas despesas em 2015.

Dos valores liquidados em 2015, 67% concentraram-se nas funções Educação, Encargos Especiais, Saúde, Defesa Nacional e Transporte. Destaca-se também que os valores liquidados na função Encargos Especiais aumentaram 18% entre 2014 e 2015, sendo que 43% desses valores referem-se a subvenções econômicas e 23% a concessão de empréstimos e financiamentos.

Por fim, informa-se que nos apêndices I e II do presente relatório são apresentados dados adicionais sobre a execução da despesa pública em 2015.

### **3.3.4. Orçamento de Investimento das Empresas Estatais**

De acordo com o art. 107 da Lei 4.320/1964, os orçamentos das empresas estatais serão aprovados, na esfera federal, por decreto do Presidente da República, salvo se disposição legal expressa determinar que a aprovação se dê pelo Poder Legislativo. Nessa esfera, elabora-se a peça denominada Programa de Dispêndios Globais (PDG) para apresentar informações econômico-financeiras que permitam avaliar e acompanhar a execução orçamentária anual das referidas empresas.

O PDG engloba as empresas estatais federais que a União controla, com exceção daquelas dependentes – empresas controladas que recebem recursos financeiros do Tesouro Nacional para pagamento de despesas de custeio ou de capital, excluídos, no último caso, os provenientes de aumento de participação acionária, consoante o art. 2º, inciso III, da Lei Complementar 101/2000 –, cuja programação integral consta dos OFSS.

Portanto, o PDG é composto pelos dispêndios correntes e de capital das empresas estatais não dependentes e o Orçamento de Investimento é um dos itens das despesas de capital. O montante total anualmente proposto para o OI deriva de análise global do PDG e é obtido, para cada empresa, a partir da estimativa da disponibilidade de recursos próprios e de terceiros, deduzida dos compromissos com despesas incomprimíveis, como o serviço da dívida, gastos correntes e gastos de capital em níveis adequados para o exercício. O Departamento de Coordenação e Governança das Empresas Estatais do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (Dest) é o órgão responsável pela análise e consolidação das propostas de dispêndios das estatais federais.

Destacam-se, entre as rubricas do PDG 2015, as despesas com “Investimentos no Ativo Imobilizado”, que totalizaram R\$ 77,3 bilhões. Tal valor corresponde ao executado no OI pelo setor produtivo e apresenta-se 15,5% inferior ao montante de 2014. Ademais, não obstante represente 50,3% das despesas de capital, responde por apenas 11,7% do total das despesas dessas empresas.

O desempenho financeiro e operacional agregado ou em conjunto das empresas estatais federais não dependentes não é objeto de análise neste relatório. O enfoque recai somente sobre o OI, cujos resultados serão abordados a seguir.

Conforme o inciso II do § 5º do art. 165 da Constituição Federal, a lei orçamentária compreenderá o orçamento de investimento (OI) das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.

A Lei 13.080/2015 (LDO 2015) estabelece, em seu art. 37, § 1º, que, para efeito de compatibilidade da programação orçamentária do OI com a Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações), serão consideradas investimento, exclusivamente, as despesas com: i) aquisição de bens classificáveis no ativo imobilizado, excetuados os que envolvam arrendamento mercantil para uso próprio da empresa ou de terceiros e os valores do custo dos empréstimos contabilizados no ativo imobilizado; ii) benfeitorias realizadas em bens da União por empresas estatais; e iii) benfeitorias necessárias à infraestrutura de serviços públicos concedidos pela União.

Destaca-se que, apesar de a LDO 2015 determinar compatibilidade com a Lei 6.404/1976, seu conceito de investimento não corresponde à definição do subgrupo Investimento que consta do inciso III do art. 179 da Lei Societária, mas ao conceito de Ativo Imobilizado (inciso IV), ou seja, os “direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens”.

Assim, ao limitar o controle orçamentário aos investimentos diretos em imobilizado e prescindir das inversões financeiras vinculadas à aquisição ou construção desses mesmos ativos, a LDO procura evidenciar, quantitativa e qualitativamente, a contribuição direta do setor público estatal ao Produto Interno sob a forma de investimento.

### **Execução do Orçamento de Investimento**

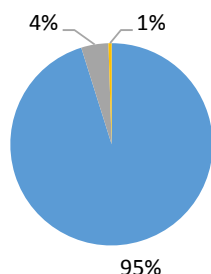
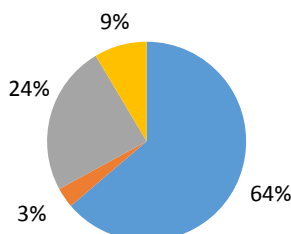
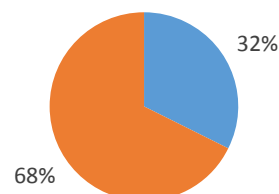
Feitas essas considerações introdutórias, ressalta-se que ao TCU cabe verificar se a execução das despesas de investimento das empresas estatais não dependentes realizou-se de acordo com o programado no Orçamento de Investimento referente ao exercício de 2015.

Segundo os arts. 5º e 6º da Lei 13.115/2015 (LOA 2015), aprovaram-se para o OI, no exercício, R\$ 105,9 bilhões como fonte de recursos para financiamento das despesas fixadas, conforme especificado, respectivamente, nos Anexos III e IV da LOA. A programação detalhada desses investimentos consta do Volume VI da referida lei.

Em razão da diversidade das atividades empresariais, utilizou-se, para fins de macroavaliação, a agregação realizada pelo Dest, que classifica as empresas estatais em dois grandes setores: o setor produtivo estatal (SPE), que engloba empresas regidas pela Lei Societária; e o setor financeiro (SF), composto pelas instituições financeiras federais e subordinadas à Lei 4.595/1964.

As empresas estatais não dependentes integrantes do SPE pertencem a um dos três grupos: Grupo Petrobras (GP), composto por dezenove empresas; Grupo Eletrobrás (GE), com 21; ou Demais Empresas do SPE (DE), com 25. O SF, por sua vez, é integrado por seis empresas.

Apresentam-se, a seguir, gráficos e um quadro que agregam os valores executados de acordo com os grupos acima mencionados, segundo a fonte de financiamento. Optou-se por não elaborar gráfico para o setor financeiro, uma vez que utilizou 100% de recursos próprios para se financiar.

**Execução dos grupos empresariais por fonte de financiamento**
**Grupo Petrobras (GP)**

**Grupo Eletrobras (GE)**

**Demais Empresas do Setor Produtivo (DE)**


R\$ milhões

| Fontes de Financiamento                     | GP            | GE           | DE           | SF           | Realizado      |
|---------------------------------------------|---------------|--------------|--------------|--------------|----------------|
| Recursos Próprios                           | 64.794        | 3.865        | 969          | 2.973        | 72.601         |
| Recursos para Aumento do Patrimônio Líquido | 116           | 200          | 2.027        | -            | 2.343          |
| Operações de Crédito de Longo Prazo         | 2.971         | 1.476        | 7            | -            | 4.455          |
| Outros Recursos de Longo Prazo              | 330           | 519          | -            | -            | 848            |
| <b>Realizado</b>                            | <b>68.212</b> | <b>6.060</b> | <b>3.003</b> | <b>2.973</b> | <b>80.248</b>  |
| <b>Dotação atualizada</b>                   | <b>83.208</b> | <b>8.915</b> | <b>4.560</b> | <b>5.288</b> | <b>101.971</b> |

Fonte: Departamento de Coordenação e Governança das Empresas Estatais (Dest/MP).

Destaca-se a capacidade das empresas do SF e do GP de se financiarem com recursos de geração própria, respectivamente, 100% e 95%. Quanto ao GE, embora seja significativo o financiamento com seus próprios recursos (64%) e não haja aumento de capital direto do Tesouro nas empresas do grupo, observa-se que o montante de “Outros Recursos de Longo Prazo” que financiaram essas empresas deriva de suas controladoras. Assim, somado aos “Recursos para Aumento do Patrimônio Líquido”, também oriundo de empresas controladoras, o financiamento dos proprietários alcançou 12% para o referido grupo, um aumento de 50% em relação ao exercício anterior.

O conjunto das DE foi o único que recebeu recursos diretamente do Tesouro para aumento do Patrimônio Líquido (PL), no montante de R\$ 1,9 bilhões, valor 6,9% superior ao verificado em 2014.

*Execução superior ao limite da fonte de financiamento*

No exercício de 2015, não houve empresas que executaram acima do limite autorizado para cada fonte de financiamento. Tal desconformidade foi objeto de ressalva nos relatórios sobre as Contas do Governo de 2010 a 2013 e de irregularidade no mesmo relatório referente a 2014, ocasião em que oito empresas apresentaram o problema.

De acordo com o Dest, o aperfeiçoamento dos mecanismos de controle, acompanhamento e alertas em relação à execução orçamentária das empresas estatais possibilitou a correção da irregularidade.

*Execução superior ao limite global de dotação*

Em 2015 nenhuma empresa executou valor superior ao limite global de dotação, correspondente à soma de todas as fontes de financiamento, ao passo que em 2014 essa situação ocorreu em três estatais. Igualmente ao caso anterior, os mecanismos implantados pelo Dest no decorrer do ano de 2015 viabilizaram a correção dessa irregularidade.



*Ações sem Cobertura Orçamentária*

R\$

| Código do Localizador                                               | Ação-Localizador                                                                      | Dotação Final (DF) | Realizado (R) | R-DF (% do excesso) |
|---------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|---------------|---------------------|
| <b>Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES)</b> |                                                                                       |                    |               |                     |
| 32860033                                                            | Instalação de bens imóveis – no Estado do Rio de Janeiro                              | 9.961.048          | 32.195.697    | 22.234.649 (223,2%) |
| <b>Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobras)</b>                         |                                                                                       |                    |               |                     |
| 65560020                                                            | Manutenção da Infraestrutura Operacional de Usinas Termelétricas - na Região Nordeste | 189.811.000        | 204.618.882   | 14.807.882 (7,8%)   |

Fonte: Departamento de Coordenação e Governança das Empresas Estatais (Dest/MP).

Constatou-se, conforme quadro acima, que duas empresas apresentaram programações, no nível de subtítulo, com realização superior à dotação aprovada, devido a problemas operacionais nas atividades dessas estatais, consoante apurado pela Controladoria-Geral da União e registrado na Prestação de Contas da Presidente da República de 2015.

A realização de despesa em montante superior à dotação aprovada constitui-se irregularidade na execução do Orçamento de Investimento das empresas BNDES e Petrobrás, uma vez que o inciso II do art. 167 da Constituição Federal veda a realização de despesas que excedam os créditos orçamentários.

Além disso, recomenda-se aos respectivos ministérios supervisores das empresas mencionadas que adotem medidas no sentido de garantir que suas estatais supervisionadas observem a vedação estabelecida no inciso II do art. 167 da Constituição Federal, sem prejuízo da apuração de responsabilidades quando da análise das prestações de contas de 2015 dos respectivos dirigentes, haja vista a realização de despesa sem a devida autorização legislativa.

Entretanto, cabe registrar que, conquanto esse mesmo tipo de irregularidade tenha sido apontado nos relatórios sobre as Contas do Governo de 2003 a 2014, constata-se em 2015 que o número de ações que ultrapassaram a dotação aprovada caiu de dezessete para duas (redução de 88,2%), bem assim houve diminuição de 84% no montante excedido (de R\$ 228,8 milhões para R\$ 37 milhões), em comparação ao exercício anterior.

Destarte, verifica-se que as medidas corretivas e de controle implantadas pelo Dest, adotadas especialmente em virtude das irregularidades apontadas no Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo de 2014, foram capazes de reduzir significativamente a ocorrência da desconformidade. Espera-se que, uma vez tidas como prática constante, tais medidas venham a sanar definitivamente essas falhas.

*Resultados das empresas por grau de execução*

Comparativamente ao exercício de 2014, o montante executado do OI caiu 16%, o que representa uma redução nos investimentos de R\$ 15,3 bilhões. O quadro a seguir apresenta o quantitativo de estatais de cada grupo empresarial subdividido conforme a porcentagem de execução do seu respectivo OI.

**Resultado dos grupos empresariais por classe de execução**

| Classe de Execução (%) <sup>1</sup>  | Quantidade de Empresas <sup>2</sup> |             |             |             | Quantidade e %  |
|--------------------------------------|-------------------------------------|-------------|-------------|-------------|-----------------|
|                                      | GP                                  | GE          | DE          | SF          |                 |
| < 25                                 | 2                                   | 2           | 6           | -           | 10 (14,1)       |
| ≥ 25 e < 50                          | 1                                   | 8           | 4           | 3           | 16 (22,5)       |
| ≥ 50 e < 75                          | 4                                   | 5           | 13          | 3           | 25 (35,2)       |
| ≥ 75                                 | 12                                  | 6           | 2           | -           | 20 (28,2)       |
| <b>Estatais</b>                      | <b>19</b>                           | <b>21</b>   | <b>25</b>   | <b>6</b>    | <b>71 (100)</b> |
| <b>Média Simples (%)<sup>3</sup></b> | <b>72,7</b>                         | <b>59,7</b> | <b>48,2</b> | <b>46,3</b> | <b>58</b>       |

Fonte: Departamento de Coordenação e Governança das Empresas Estatais (Dest/MP).

Notas:

(1) Classe de Execução: (realizado/dotação final)\*100 do total das fontes de financiamento da empresa.

(2) Empresas que ao final do exercício possuíam dotação final diferente de zero.

(3) Média Simples: Média aritmética das execuções orçamentárias.

De maneira geral, a média de execução das estatais caiu de 62,8% em 2014 para 58% em 2015. Como em anos anteriores, o GP demonstrou o melhor desempenho, uma vez que 63% das empresas realizaram acima de 75%. Destaca-se a Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobras), que sozinha foi responsável pela execução de 76,1% do grupo: R\$ 51,9 bilhões. De forma conjunta, ela e as empresas Petrobras Netherlands B.V. (PNBV) (13,7%) e Petrobras International Braspetro B.V. (PIB BV) (6%) executaram 95,8% dos investimentos do grupo, constituído por 19 estatais.

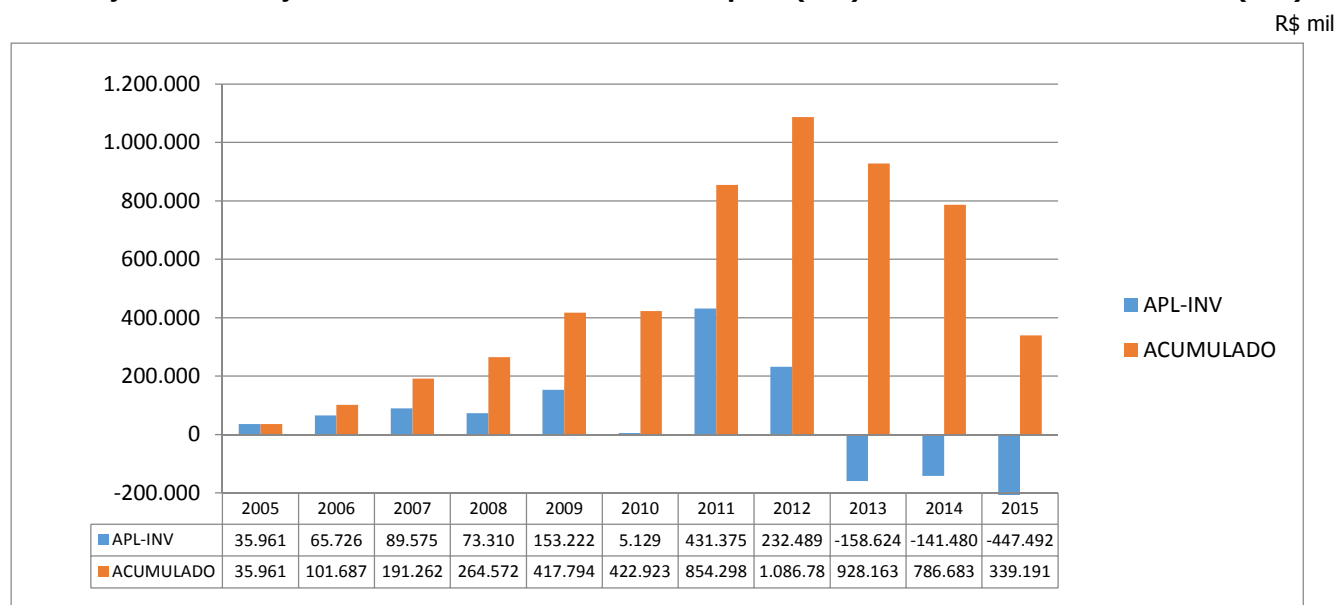
O GE mostrou desempenho mais uniforme entre empresas com diferentes valores orçamentários. Ressalta-se que apenas seis estatais executaram acima de 75%. Dez empresas realizaram abaixo de 50%, sendo que a Companhia de Geração Térmica de Energia Elétrica (CGTEE) executou apenas 13,9% de sua dotação, mantendo o baixo desempenho verificado em 2014 (19,6%). Em um grupo constituído por 21 estatais, as empresas Eletrobrás Termonuclear S.A. (Eletronuclear) (31,9%), Companhia Hidro Elétrica do São Francisco (Chesf) (15,2%) e Furnas - Centrais Elétricas S.A. (12%) responderam por 59,1% dos investimentos do setor.

Em relação ao SF, observa-se redução significativa na realização dos investimentos. Em que pese uma diminuição de 6,7% na dotação final, a execução em 2015 (R\$ 2,97 bilhões) ficou 25,1% abaixo da relativa ao ano de 2014 (R\$ 3,97 bilhões). Ademais, somente três empresas obtiveram desempenho superior a 50%, contra cinco no ano anterior.

No conjunto das DE, 40% das empresas executaram abaixo de 50%. Somente as estatais BBTur – Viagens e Turismo Ltda (BB Turismo) e Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (Infraero) executaram na faixa superior, realizando respectivamente 96,9% e 89,7% dos seus investimentos. Ainda no mesmo conjunto, constata-se que, das oito Companhias Docas, apenas a do Ceará (CDC), Espírito Santo (Codesa) e São Paulo (Codesp) executaram acima de 50%. As demais executaram abaixo de 28%, destacando-se que na Companhia Docas do Maranhão (Codomar) sequer houve execução.

Esse comportamento verificado em relação às Companhias Docas não é exclusivo do exercício financeiro de 2015. Análise histórica dos investimentos efetivados no ativo imobilizado, realizada a partir da rubrica do PDG, demonstra que a execução variou entre 21,7% e 30,5% nos últimos dez anos. Assim, identifica-se execução média de apenas 25,9% para o período 2005-2015.

O gráfico seguinte apresenta, para cada exercício do período 2005-2015, a diferença entre o valor do ingresso de recursos para Aumento do Patrimônio Líquido (APL) e o valor dos Investimentos (INV) pelo subgrupo das Companhias Docas, acompanhado do valor acumulado ano a ano, todos a valores correntes e sob o regime de caixa.

**Evolução da diferença entre o Aumento do Patrimônio Líquido (APL) e os Investimentos realizados (INV)**


Fonte: Departamento de Coordenação e Governança das Empresas Estatais (Dest/MP).

Observa-se, nos exercícios de 2013 a 2015, tendência diferenciada em relação aos exercícios anteriores, ou seja, o conjunto das Docas investiu um valor maior que o total de recursos recebidos por meio de aumento de capital. Apesar disso, percebe-se que a diferença acumulada ao longo dos anos está em R\$ 339,191 milhões, resultado que merece contínua observação por parte do TCU.

Outrossim, os permanentes aportes financeiros estão ligados a existência de empresas do subgrupo Docas com reiterados déficits operacionais. A constatação pode indicar dependência do Tesouro, a despeito de as empresas serem consideradas pela União como estatais não dependentes, por força de interpretação, possivelmente imprópria, da aplicação do inciso III do art. 2º da Lei Complementar 101/2000 (LRF).

O processo de programação e execução orçamentária do OI e do PDG – incluindo os baixos resultados de execução dos investimentos das empresas do setor portuário e a realização sistemática de inversões financeiras pelo Tesouro para aumento do capital social – foi abordado no âmbito do TC 16.336/2010-0 e resultou nas deliberações do Acórdão 3.145/2011-TCU-Plenário. Por ocasião do monitoramento desse acórdão, novas determinações e recomendações foram expedidas ao Dest, à Casa Civil da Presidência da República, ao Ministério da Fazenda e ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, com destaque para a necessidade de desenvolvimento de metodologia que permita a apuração objetiva do atributo da dependência das empresas estatais em relação ao ente controlador, conforme Acórdão 3.561/2014-TCU-Plenário. Ressalta-se que um novo monitoramento será realizado para averiguar o cumprimento integral das deliberações.

Diante do exposto, conclui-se que a execução das despesas de investimento das estatais não dependentes ocorreu de acordo com o programado no Orçamento de Investimento da União referente ao exercício de 2015, exceto quanto às ações orçamentárias Instalação de bens imóveis – no Estado do Rio de Janeiro, no Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), e Manutenção da

Infraestrutura Operacional de Usinas Termelétricas - na Região Nordeste, na Petróleo Brasileiro S.A (Petrobrás), executadas em montante superior à dotação aprovada, prática vedada pelo inciso II do art. 167 da Constituição Federal.

| <b>INDÍCIO DE IRREGULARIDADE</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Execução de despesa em montante superior à dotação aprovada no Orçamento de Investimento pelas empresas estatais Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) e Petróleo Brasileiro S.A (Petrobras), em desacordo com o disposto no inciso II do art. 167 da Constituição Federal.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| <b>RECOMENDAÇÕES</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| <p>i) à empresa Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, e à empresa Petróleo Brasileiro S.A (Petrobrás), vinculada ao Ministério de Minas e Energia, para que, quando da execução do Orçamento de Investimento, observem a dotação autorizada para as respectivas programações, em obediência à vedação estabelecida no inciso II do art. 167 da Constituição Federal; bem assim ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e ao Ministério de Minas e Energia para que orientem suas supervisionadas, no sentido de garantir a efetivação de tal cumprimento, a fim de evitar a perda de controle dos gastos dessas entidades; e</p> <p>ii) ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, para que, no exercício de sua competência de acompanhar a execução orçamentária do Orçamento de Investimento das empresas estatais não dependentes, acompanhe a obediência, por parte das empresas integrantes do OI, à vedação estabelecida no inciso II do art. 167 da Constituição Federal e tome as providências necessárias para a correção de eventuais impropriedades junto às respectivas empresas durante o exercício.</p> |

### **3.3.5 Utilização de recursos vinculados em finalidades diversas, em desacordo com o parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar 101/2000**

Ao final de 2015, a Presidente da República editou a Medida Provisória 704, de 23/12/2015, a qual estabeleceu a possibilidade de utilização de recursos vinculados do superávit financeiro de 2014 para pagamento de despesas primárias de 2015, excluindo dessa desvinculação apenas as vinculações estabelecidas por normas constitucionais, *in verbis*:

Art. 1º O superávit financeiro das fontes de recursos decorrentes de vinculação legal existentes no Tesouro Nacional em 31 de dezembro de 2014 poderá ser destinado à cobertura de despesas primárias obrigatórias no exercício de 2015.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica às fontes de recursos decorrentes de vinculação constitucional e de repartição de receitas a Estados e Municípios.

Segundo a exposição de motivos da referida medida provisória, a intenção do governo era desvincular as fontes de recursos provenientes de royalties do petróleo (Fonte 42), excetuados os recursos do Fundo Social e preservadas a distribuição aos entes subnacionais, do Fundo de Fiscalização das Telecomunicações – Fistel (Fonte 78), de taxas e multas pelo exercício do poder de polícia e multas provenientes de processos judiciais (Fonte 74), de compensações financeiras pela exploração dos recursos minerais do FNDCT (Fonte 41), de outras receitas vinculadas (Fonte 86), dentre outras fontes passíveis de desvinculação.

Ainda na exposição de motivos, o governo alega que a edição da norma se justifica pelo fato de as vinculações de receitas não coincidirem com a maior parte das demandas da União, fazendo com que sobre recursos em determinadas áreas e falte em outras.

Ademais, o governo argumentou que as vinculações de receitas engessam a eficiente alocação orçamentária e financeira, registrando-se, não raro, a existência de recursos estancados nessas fontes vinculadas, os quais poderiam ser redirecionados à cobertura de outras despesas primárias obrigatórias que necessariamente a União deve honrar, em especial despesas com pessoal, benefícios previdenciários e assistenciais, bolsa família e ações e serviços públicos de saúde.

Após a publicação da MP 704/2015, o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MP), através da Secretaria de Orçamento Federal (SOF), publicou a Portaria 138, de 29 de dezembro de 2015, modificando fontes de recursos constantes da Lei Orçamentária Anual de 2015 (LOA 2015):

Portaria SOF 138/2015:

Art. 1º **Modificar**, na forma dos Anexos I e II desta Portaria, **as fontes de recursos constantes da Lei nº 13.115**, de 20 de abril de 2015, no que concerne ao Ministério da Previdência Social e a Encargos Financeiros da União. (grifei)

Em questionamento feito à SOF sobre qual seria o embasamento legal para a troca de fontes realizadas pela Portaria 138/2015, aquela secretaria respondeu que o amparo legal foi a MP 704/2015.

Com isso, constata-se que a consequência imediata da edição MP 704 de 23/12/2015 foi a alteração de fontes de recursos que estavam previstas inicialmente na LOA/2015, ou seja, a edição da medida provisória constituiu-se em condição *sine qua non*, para que a Portaria 138/2015 realizasse as alterações na LOA 2015.

Cabe ressaltar também que a referida medida provisória foi **rejeitada** em apreciação preliminar, na sessão extraordinária da Câmara dos Deputados de 4 de maio de 2016. Segundo o teor da Mensagem 9/2016, da Câmara dos Deputados, encaminhada à Presidente da República, o Plenário daquela casa “rejeitou [...] o atendimento dos pressupostos constitucionais de relevância e urgência e de adequação financeira e orçamentária da Medida Provisória 704, de 23 de dezembro de 2015”.

Com relação à desvinculação de receitas, inicialmente deve-se levar em consideração três aspectos. O primeiro é que as vinculações de receitas são estabelecidas por leis especiais, devendo, portanto, serem revogadas ou alteradas também por lei específica. No entanto, as desvinculações foram autorizadas por norma geral posterior: a MP 704/2015. Isso quer dizer que a edição de norma geral para desvincular superávit financeiro de fontes de recursos com destinação estabelecida em lei específica revela impropriedade legislativa que tem como consequência o surgimento de antinomia aparente de segundo grau entre as normas, ou seja, existe conflito entre a norma especial anterior, que vinculou os recursos, e a norma geral posterior, que autoriza a desvinculação.

Em segundo lugar, deve-se ressaltar a exigência disposta do parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar 101/2000, *in verbis*: “Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados **exclusivamente** para atender ao objeto de sua vinculação, **ainda que em exercício diverso** daquele em que ocorrer o ingresso” (grifo nosso). Dessa forma, como lei geral não tem o condão de alterar vinculação de recursos estabelecida em lei especial, a MP 704/2015 não desvinculou as referidas fontes de recursos e, dessa forma, o superávit financeiro dessas fontes não poderia ter sido aplicado em finalidade diversa, em atenção ao dispositivo da LRF em comento.

O terceiro aspecto que deve ser ponderado são as regras estabelecidas pela Lei 4.320/1964. Nesse caso, a lei deu um tratamento diferenciado aos recursos destinados aos fundos especiais, ao exigir

autorização específica da própria lei de criação do fundo para que os recursos de superávit financeiro desses institutos fossem desvinculados. Como será ressaltado adiante, a observância de tais regras mostra-se relevante, tendo em vista que alguns fundos especiais tiveram recursos desvinculados pela MP 704/2015.

### **Da antinomia jurídica existente entre a MP 704/2015 e as normas de vinculação de receitas**

Conforme destacado, a edição da MP 704/2015 gerou antinomia aparente de segundo grau entre as normas que vincularam os recursos e a medida provisória que autorizou a desvinculação. A antinomia surge da presença de duas normas conflitantes, válidas e emanadas de autoridade competente, sem que se possa dizer qual delas merecerá aplicação em determinado caso concreto (lacunas de colisão).

Nesse sentido, há três critérios clássicos para a solução de antinomias: o critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior), o critério hierárquico (norma superior prevalece sobre norma inferior) e, por último, o critério da especialidade (norma especial prevalece sobre norma geral). Assim, na hipótese de duas regras conflitantes, aplicando-se um desses três critérios, uma delas terá a sua incidência afastada no caso concreto.

No presente caso, a antinomia é aparente, pois o conflito pode ser resolvido por meio dos critérios clássicos antes apresentados e é de segundo grau, haja vista exigir dois critérios, o cronológico e o da especialidade, para solução da antinomia.

Conforme leciona TARTUCE, Flávio (*Manual de Direito Civil*, Ed. 6, São Paulo/Saraiva, 2016, página 41):

Em um primeiro caso de antinomia de segundo grau aparente, quando se tem um conflito de uma norma especial anterior e outra geral posterior, prevalecerá o critério da especialidade, prevalecendo a primeira norma.

Em resposta a questionamento, a SOF informou, por meio da Nota 00616/2016/PFF/CONJUR-MP/CGU/AGU, que o tema é afeto à técnica legislativa e que:

Nada impediria, por exemplo, que fosse discriminado no art. 1º da Medida Provisória nº 704/2015 todas as leis que vinculavam as fontes de recursos correspondentes, a fim de possibilitar a respectiva desvinculação. Contudo, a não adoção desse critério pormenorizado, ainda que passível de críticas, não autoriza a interpretação segundo a qual se cuidaria de norma geral, e, por conseguinte, que não teria o condão de afastar a incidência das normas especiais.

Além disso, explica que “a norma presente no art. 1º da Medida Provisória não se desenha como norma geral, uma vez que ela não disciplina a matéria em sua integralidade, limitando-se apenas a trazer uma exceção que, como dito, se restringiu ao exercício financeiro de 2015”.

Quanto aos argumentos apresentados pela SOF, inicialmente, cabe esclarecer que a escolha entre a edição de norma geral ou especial, no presente caso, não era facultada ao Poder Executivo. Foi o Poder Legislativo, quando do estabelecimento das vinculações, que fez a escolha de tratar tal matéria por meio de normas especiais, discutidas e aprovadas em cada caso. Portanto, não poderia o Poder Executivo, se valendo de competência legislativa excepcional (art. 62 da CF/88), subverter a regra legislativa estabelecida pelo Poder Legislativo.

Outro ponto questionado pela SOF é quanto à classificação da MP 704/2015 como norma geral. Quanto a isso, é importante acentuar que a doutrina conceitua as leis gerais como normas de aplicação mais genérica e ampla, que regulam o maior número de hipóteses enquadradas nos tipos legais.



Além disso, na classificação de uma norma, não se pode confundir os aspectos da temporalidade e da especialidade das leis. Não há nada que impeça uma lei temporária de ser classificada como geral ou especial. Na classificação, o que se deve levar em conta é a matéria tratada pela norma e a extensão/detalhamento desse tratamento, sempre a comparando com outra norma existente no ordenamento jurídico.

Assim, considerando-se que a MP 704/2015 trata de matéria relativa a desvinculação de receita, abrangendo todos os recursos de superávit financeiro vinculados por normas infraconstitucionais, não resta dúvida de que se trata de uma normal geral.

Quanto às leis especiais, estas regulam apenas determinado número de situações, sujeitando alguns casos a um tratamento diferente e específico, como é o caso das vinculações de receitas que são amplamente discutidas para, posteriormente, estabelecerem destinações de recursos para concretização de objetivos específicos. Explicando melhor, as normas de vinculação de recursos são concebidas levando em consideração as especificidades de cada caso, caracterizando-se por criar regras especiais de acordo com o tipo de recurso.

Portanto, mesmo com a edição da Medida Provisória 704/2015, o governo federal não poderia ter utilizado os recursos vinculados. Isso porque, com a sucessão de leis no tempo, surge o conflito entre normas e, por serem normas especiais anteriores, as leis que estabelecem as vinculações prevalecem sobre a norma geral posterior, no caso, a MP 704/2015.

Assim sendo, apesar de ambas as normas coexistirem, a medida provisória sobre desvinculação de receitas não possui eficácia jurídica, o que impossibilita a utilização de tais recursos para fins diversos daqueles definidos em leis específicas.

| <b>INDÍCIO DE IRREGULARIDADE</b>                                                                                                                                                         |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| • Utilização de recursos vinculados do superávit financeiro de 2014 em finalidade diversa do objeto da vinculação, em ofensa ao parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar 101/2000. |

### **Desvinculação irregular de recursos vinculados a fundos especiais**

Além das questões acima dispostas, faz-se necessário verificar se houve obediência às normas da Lei 4.320/1964, no que concerne aos recursos de fundos especiais.

Segundo esclarecimentos apresentados pela SOF, na Nota Técnica 5/2016/CGMAC/SEAFI/SOF/MP, a utilização de recursos financeiros desvinculados pela MP 704/2015 ocorreu apenas para pagamento de benefícios previdenciários urbanos, conforme Portaria SOF 138, de 29/12/2015, no valor de R\$ 46,9 bilhões, detalhados na tabela seguinte, por fonte de recursos.

**Demonstrativo da execução de fontes de recursos desvinculadas pela MP 704/2015**

|                                                                                                        |                |                  |                  | R\$ mil           |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|------------------|------------------|-------------------|
| <b>Fonte</b>                                                                                           | <b>Dotação</b> | <b>Empenhado</b> | <b>Liquidado</b> | <b>Pago</b>       |
| 318 - Contribuições sobre Concursos de Prognósticos                                                    | 222.430        | 222.430          | 222.430          | 222.430           |
| 332 - Juros de Mora da Receita de Impostos e Contribuições Administrados pela RFB/MF                   | 1.530.999      | 1.530.999        | 1.530.999        | 1.530.999         |
| 342 - Compensações Financeiras pela Produção de Petróleo, Gás Natural e Outros Hidrocarbonetos Fluidos | 31.444.900     | 31.444.900       | 31.444.900       | 31.444.900        |
| 378 - Fundo de Fiscalização das Telecomunicações                                                       | 13.800.000     | 13.800.000       | 13.800.000       | 13.800.000        |
| <b>TOTAL</b>                                                                                           |                |                  |                  | <b>46.998.329</b> |

Fonte: Nota Técnica 5/2016/CGMAC/SEAFI/SOF/MP

O demonstrativo do superávit financeiro de fontes vinculadas de 2014, publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) em fevereiro de 2015, revela que as fontes acima indicadas estavam vinculadas a unidades orçamentárias específicas, de acordo com o que estabelece a legislação de cada fonte de recursos:

**Demonstrativo de fontes desvinculadas pela MP 704/2015, por unidade orçamentária**

|                                                                             | R\$ milhares      |
|-----------------------------------------------------------------------------|-------------------|
| <b>18) CONTRIBUICOES SOBRE CONCURSOS DE PROGNOSTICOS</b>                    | <b>1.414.976</b>  |
| Recursos Sob Supervisão do Ministério do Esporte - Estados                  | 4.800             |
| Fundo de Defesa dos Direitos Difusos - MJ                                   | 254               |
| Fundo de Financ. ao Estudante do Ensino Sup./FIES - Min. da Educação        | 72.171            |
| Fundo Nacional da Cultura - FNC                                             | 188.632           |
| Fundo Nacional de Saúde                                                     | 15.624            |
| Fundo Nacional para a Criança e Adolescente - FNCA                          | 269               |
| Fundo Penitenciário Nacional - FUNPEN                                       | 780.677           |
| Ministério da Previdência Social                                            | 222.430           |
| Ministério dos Esportes                                                     | 128.310           |
| Transferência a Clubes Sociais                                              | 1.809             |
| <b>32) JUROS DE MORA DA RECEITA ADMINIST.PELA SRF/SF</b>                    | <b>1.757.685</b>  |
| Receita Federal do Brasil - FUNDAF                                          | 226.686           |
| Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional                                      | 1.530.999         |
| <b>42) COMPENS.FINANC.P/EXPL.DE PETR.OU GAS.NATURAL</b>                     | <b>37.496.024</b> |
| Agência Nacional do Petróleo - ANP                                          | 18.697.071        |
| Comando da Marinha                                                          | 1.642.831         |
| Recursos sob Supervisão do Ministério de Minas e Energia-Estados/Municípios | 409.037           |
| Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT          | 1.856.795         |
| Fundo Nacional de Saúde                                                     | 10.467            |
| Fundo Social                                                                | 1.623.772         |
| Ministério da Educação                                                      | 31.401            |
| Ministério de Minas e Energia                                               | 7.430.613         |
| Ministério do Meio Ambiente                                                 | 5.766.907         |
| Receita do Tesouro da União                                                 | 27.130            |
| <b>78) FUNDO DE FISCALIZACAO DAS TELECOMUNICACOES</b>                       | <b>13.868.831</b> |
| Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL                               | 8.373.843         |
| Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações - FUST            | 2.315.716         |
| Fundo Nacional da Cultura - FNC                                             | 340.572           |
| Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT          | 103.136           |
| Receita do Tesouro da União                                                 | 2.820.768         |
| Valec                                                                       | - 85.204          |

Fonte: [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/318594/CPU\\_RREOfev2015/86253a65-8660-4fb1-ba37-98f3ee32a36b](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/318594/CPU_RREOfev2015/86253a65-8660-4fb1-ba37-98f3ee32a36b)

Pelo demonstrativo, observa-se que, dentre as unidades orçamentárias que apresentaram superávit financeiro de recursos vinculados, em 2014, estão alguns fundos especiais que, por possuírem características diferenciadas, devem obedecer às regras previstas na Lei 4.320/1964.

O art. 71 dessa lei conceitua fundo especial como o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação.

O Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização - Fundaf, por exemplo, possui todas as características que o enquadram como fundo especial, conforme se extrai dos artigos 6º e 8º do Decreto-Lei 1.437/1975 (Lei de criação do Fundaf).

Outro exemplo de fundo especial que teve recursos desvinculados é o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT). Conforme consta na Lei 11.540/2007, o FNDCT possui receitas especificadas (art. 10) que estão vinculadas a determinados objetivos (art. 1º).

Perguntado sobre quais foram as Unidades Orçamentárias (UOs) afetadas pela desvinculação, a SOF respondeu por meio da Nota Técnica 6/2016/CGMAC/SEAFI/SOF/MP que “a desvinculação dos recursos unifica os valores até então segregados em Órgãos/UOs em um só valor global”, o que “torna impossível a apresentação de uma relação origem-destino dos recursos por UO”.

Assim sendo, constata-se que a desvinculação foi realizada no nível de fonte de recursos, atingindo todas as unidades orçamentárias que apresentaram superávit financeiro de fonte vinculada, sem observar, no entanto, quais as unidades orçamentárias exigiam procedimentos legislativos específicos para desvinculação, como é o caso dos fundos especiais.

A utilização do superávit financeiro de fundo especial em despesas diversas das legalmente definidas, deve ser precedida de autorização específica na própria lei de criação do fundo, nos termos do art. 73 da Lei Geral de Direito Financeiro (Lei 4.320/1964).

Art. 73. Salvo determinação em contrário **da lei que o instituiu**, o saldo positivo do fundo especial apurado em balanço será transferido para o exercício seguinte, a crédito do mesmo fundo. (grifei)

Isto posto, a única forma possível de desvincular receitas de fundos especiais é a edição de outra norma específica que altere a lei de criação de cada fundo. A lógica estatuída pela Lei 4.320/1964 é a de que a desvinculação, da mesma forma que a vinculação, deve ser discutida e aprovada pelo legislativo, para cada caso específico, evitando, assim, a imprevisibilidade das receitas e a insegurança jurídica da posse desses recursos.

Segundo a SOF (Nota 00616/2016/PFF/CONJUR-MP/CGU/AGU), o art. 73 da Lei 4.320/1964 “visa assegurar que eventual destinação diversa dos saldos positivos de fundos especiais somente poderá ser estabelecida em lei – incluída aí a medida provisória, por força do art. 62 da Constituição”.

Além disso, a SOF novamente alega que:

o fato de a medida provisória não ter alterado as leis específicas dos fundos especiais foi uma falha de técnica legislativa, que não tem o condão de atingir a sua validade e eficácia. Até porque a alteração na destinação de recursos observou o dispositivo da Lei 4.320, porquanto foi precedida de lei/medida provisória.

Por fim, a SOF traz argumentos no sentido de que a exegese das leis, além da interpretação literal, é também orientada pelos processos lógico e sistemático que, segundo a lição do Jurista Carlos Maximiliano (Hermenêutica e Aplicação do Direito. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001. P. 101), “deve evitar a supersticiosa observância da lei que só olhando a letra dela, destrói a sua intenção”.

Inicialmente, cabe esclarecer que o art. 73 da Lei 4.320/1964 é perfeitamente claro ao exigir previsão na própria lei de criação do fundo especial para que seu superávit financeiro receba destinação diferente daquela definida inicialmente. Nesses termos, não merecem prosperar os argumentos da SOF no sentido de que qualquer lei, inclusive medida provisória, poderia fazer tal desvinculação.

Da mesma forma, a escusa de que houve apenas falha de técnica legislativa não tem o condão de retirar a irregularidade da desvinculação de recursos de fundos especiais, em patente afronta ao art. 73 da Lei 4.320/1964.

Por conseguinte, levando em consideração o apelo da SOF em se realizar uma interpretação que leve em consideração o espírito da norma, ou seja, a sua intenção, pode-se constatar que esse tipo de exigência da Lei 4.320/1964, além de levar em consideração o relevante papel que o legislativo possui

na discussão de matérias orçamentárias, se mostra plenamente adequado, já que cada fundo possui características e necessidades próprias, exigindo discussões, caso a caso, para verificar até que ponto a retirada desses recursos prejudicaria os objetivos do fundo.

Explicando melhor, considerando-se que, para realizar determinada vinculação de receita, a matéria foi discutida pelo Poder Legislativo, aprovada e consubstanciada em lei especial, é razoável conceber que, para modificar as decisões tomadas pelo legislativo, novas leis fossem aprovadas, em cada caso, para que se procedesse à desvinculação e utilização de recursos anteriormente vinculados.

Na prática, a utilização de uma medida provisória genérica, editada no recesso legislativo (dia 23/12/2015), se transformou em uma tentativa do Poder Executivo de convalidar atos administrativos que, possivelmente, não se sustentariam no âmbito de um debate legislativo. Em outras palavras, a edição da MP 704/2015, na prática, contornou o diálogo necessário do processo legislativo orçamentário.

Isso é tão verdadeiro que a referida medida provisória foi rejeitada em apreciação preliminar, na sessão extraordinária da Câmara dos Deputados de 4/5/2016. Segundo o teor da Mensagem 9/2016, da Câmara dos Deputados, encaminhada à Presidente da República, o Plenário daquela casa “rejeitou [...] o atendimento dos pressupostos constitucionais de relevância e urgência e de adequação financeira e orçamentária da Medida Provisória 704, de 23 de dezembro de 2015”.

Um exemplo de autorização específica, para desvinculação de receita, é o que ocorre com o Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (Fistel). Esse fundo teve a sua lei de criação (Lei 5.070/1966) alterada pela Lei 9.472/1997, para que constasse, naquela, a autorização de transferência de parte de suas receitas para o Tesouro Nacional, ou seja, autorizou a desvinculação de parte dos recursos destinado ao fundo.

Lei 5.070/1966

Art. 3º **Além das transferências para o Tesouro Nacional** e para o fundo de universalização das telecomunicações, os recursos do Fundo de Fiscalização das Telecomunicações - FISTEL serão aplicados pela Agência Nacional de Telecomunicações exclusivamente: (grifei)

(...)

|                                  |
|----------------------------------|
| <b>INDÍCIO DE IRREGULARIDADE</b> |
|----------------------------------|

- |                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Utilização de recursos de fundos especiais em finalidade diversa do objeto da vinculação, em desacordo com o estabelecido no art. 73 da Lei 4.320/1964 e em ofensa ao parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar 101/2000.</li> </ul> |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

### 3.3.6 Pagamento de passivos junto a bancos públicos e FGTS

Em 2015, o Tribunal de Contas da União proferiu o Acórdão 825/2015–TCU–Plenário (TC 021.643/2014-8), por meio do qual considerou os adiantamentos realizados pelos bancos públicos e pelo FGTS para o pagamento de despesas decorrentes de programas governamentais como operações de crédito da União junto a essas entidades, com exceção da parte devida ao FGTS referente às contribuições da Lei Complementar 110/2001.

Contra essa primeira deliberação, foram opostos embargos de declaração pelo Banco Central do Brasil e pela União, que foram conhecidos e rejeitados por esta Corte, nos termos do Acórdão 992/2015–TCU–Plenário.

Além dos embargos supracitados, tanto o Banco Central do Brasil quanto a União interpuseram, individualmente, pedidos de reexame contra o Acórdão 825/2015–TCU–Plenário, os quais foram conhecidos, e a decisão proferida por meio do Acórdão 3297/2015–TCU–Plenário.

Esta última decisão não alterou os itens do acórdão recorrido que reconheciam tais adiantamentos como operações de crédito, havendo apenas uma pequena mudança na redação do item 9.4.1, referente aos valores devidos ao FGTS em virtude do estabelecido na Lei 11.977/2009.

Retornando ao teor do Acórdão 825/2015–TCU–Plenário, verificou-se que, no caso dos bancos públicos, as operações de crédito foram consideradas irregulares em afronta ao que estabelecem o § 1º, inciso I, do art. 32, o art. 36 e o art. 38, inciso IV, “b”, todos da Lei Complementar 101/2000 (itens 9.5 e 9.6 do acórdão). Além de passivos junto aos bancos públicos, foram identificados atrasos em repasses para o FGTS. Nesse caso, os passivos eram decorrentes de subvenções do programa Minha Casa Minha Vida (Lei 11.977/2009) e de contribuições sobre remuneração devida ao trabalhador demitido sem justa causa (LC 110/2001).

No que concerne à parte dos passivos junto ao FGTS, decorrente de subvenções do programa Minha Casa Minha Vida, o Acórdão 3297/2015–TCU–Plenário considerou tais valores como adiantamentos autorizados pelo art. 82-A da Lei 11.977/2009, ou seja, operações de créditos autorizadas em lei:

9.3.1. em substituição ao seu item 9.4.1, determinar ao Ministério das Cidades, juntamente com o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, que, quando da elaboração das propostas orçamentárias, façam consignar no orçamento fiscal e da seguridade social montante correspondente aos adiantamentos concedidos pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) ao Ministério das Cidades ao amparo do que dispõe o art. 82-A da Lei 11.977/2009, de modo a **evidenciar que se trata de operações de crédito**, em virtude do que determinam os arts. 3º da Lei 4.320/1964 e 32, § 1º, incisos I a V, da Lei Complementar 101/2000; (grifei)

Apesar de na referida decisão o TCU não determinar ao Tesouro Nacional a realização do pagamento de tais operações, ao longo de 2015, foram realizados desembolsos que alcançaram o montante de R\$ 27,4 bilhões, conforme demonstrado na Nota Conjunta 16/2016/COAPI/COFIN/COPEC/SUPOF/STN/MF-STN.

Inicialmente, conforme nota divulgada no sítio do Ministério da Fazenda (MF), em 5/2/2016, o Tesouro Nacional informou que parte dos pagamentos dos passivos junto aos bancos e FGTS foram realizados com recursos de desvinculação do superávit financeiro 2014, viabilizados pela MP 704/2015, e o restante por meio de receitas do exercício de 2015.

**Pagamentos de passivos conforme nota do site do MF**

| Origem                                       | Fonte                                                                                          | Valor (em R\$ milhões) |
|----------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|
| <b>Recursos do Exercício de 2015</b>         | 0100 - RECURSOS ORDINÁRIOS                                                                     | 30.685                 |
|                                              | 0118 - CONTRIBUIÇÕES SOBRE CONCURSOS DE PROGNÓSTICO                                            | 76                     |
|                                              | 0160 - RECURSOS DA OPERAÇÕES OFICIAIS DE CRÉDITO                                               | 180                    |
|                                              | 0184 - CONTRIBUIÇÕES S/REMUN.DEV.AO TRABALHADOR-FGTS                                           | 1.200                  |
|                                              | 0188 - REMUNERAÇÃO DAS DISPONIB. DO TESOIRO NACIONAL                                           | 11.561                 |
|                                              | OUTRAS FONTES                                                                                  | 47                     |
| <b>Recursos de superávits financeiros de</b> | 0318 - CONTRIBUIÇÕES SOBRE CONCURSOS DE PROGNÓSTICOS - SUPERÁVIT DE EXERCÍCIOS ANTERIORES      | 54                     |
|                                              | 0344 - RECEITAS DE EMISSÃO DE TÍTULOS DO TESOIRO NACIONAL - SUPERÁVIT DE EXERCÍCIOS ANTERIORES | 21.018                 |

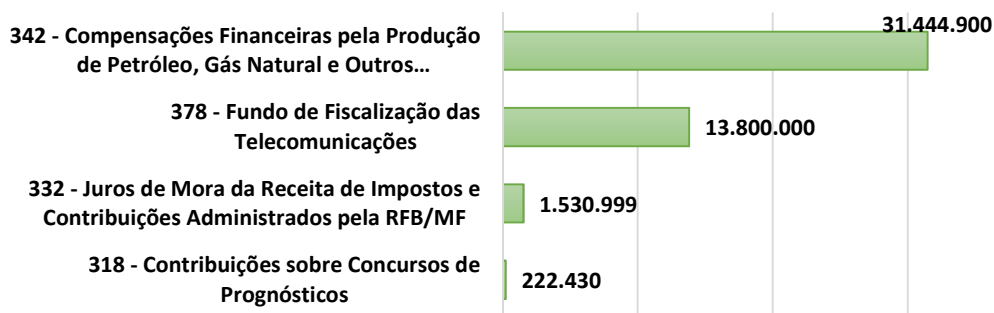


| Origem                         | Fonte                                                                                     | Valor (em R\$ milhões) |
|--------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|
| exercícios anteriores (MP 704) | 0384 - CONTRIBUIÇÕES S/REMUN.DEV.AO TRABALHADOR-FGTS - SUPERÁVIT DE EXERCÍCIOS ANTERIORES | 5.966                  |
|                                | 0388 - REMUNERAÇÃO DAS DISPONIB. DO TESOURO NACIONAL - SUPERÁVIT DE EXERCÍCIOS ANTERIORES | 94                     |
|                                | EMIÇÃO DE TÍTULOS                                                                         | 1.506                  |
| <b>TOTAL</b>                   |                                                                                           | <b>72.387</b>          |

Fonte: <http://www.fazenda.gov.br/noticias/2016/fevereiro/nota-a-imprensa-sobre-o-pagamento-dos-passivos-do-acordao-tcu-no-825-2015>

Posteriormente, em resposta a solicitações de informações, tanto a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) como a Secretaria de Orçamento Federal (SOF) informaram que não foram utilizados recursos de desvinculação do superávit financeiro de 2014 para pagamento dos referidos passivos. Os recursos de desvinculação foram utilizados apenas para o pagamento de benefícios previdenciários urbanos, viabilizado pela Portaria SOF 138, de 29/12/2015, no valor de R\$ 46,9 bilhões. O gráfico seguinte demonstra os valores, por fonte desvinculada, que foram utilizados para pagamento de benefícios previdenciários.

**Pagamento de Despesas Previdenciárias com Recursos Desvinculados pela MP 704/2015 – Superávit Financeiro de 2014 (em R\$ mil)**



Fonte: Nota Técnica 5/2016/CGMAC/SEAFI/SOF/MP

A análise sobre a regularidade desse procedimento está consignada no tópico anterior (3.3.5).

Retornando ao pagamento dos passivos junto às instituições financeiras e ao FGTS, conforme informação da STN, o total de pagamentos realizados alcançaram o montante de R\$ 74,1 bilhões de reais, sendo R\$ 21 bilhões de valores referentes a 2015 e R\$ 53,1 bilhões referentes a atrasos de anos anteriores a 2015. Cabe ressaltar que aproximadamente R\$ 4,5 bilhões referem-se a juros por atraso.

**Pagamentos de passivos junto ao FGTS e bancos públicos**

| R\$ milhões            |                                |                             |                               |                        |
|------------------------|--------------------------------|-----------------------------|-------------------------------|------------------------|
| Entidade Credora       | A. Valor do Principal até 2014 | B. Valor dos Juros até 2015 | C. Valor do principal de 2015 | D. Valor total (A+B+C) |
| FGTS - LC 110/2001     | 10.759                         | 1.392                       | 4.793                         | 16.944                 |
| FGTS - Lei 11.977/2009 | 7.890                          | 1.099                       | 1.500                         | 10.489                 |
| BNDES - PSI            | 20.256                         | 1.199                       | 8.582                         | 30.037                 |
| BB                     | 9.745                          | 798                         | 6.158                         | 16.701                 |
| <b>Totais</b>          | <b>48.650</b>                  | <b>4.488</b>                | <b>21.033</b>                 | <b>74.171</b>          |

Fonte: Nota Conjunta 16/2016/COAPI/COFIN/COPEC/SUPOF/STN/MF-STN

Na análise desses pagamentos, observou-se que, ao invés de registrar as operações como quitação de dívida de operações de crédito, conforme reconhecida pelo Acórdão 825/2015–TCU–Plenário,

registraram-se os pagamentos dos passivos do BB, BNDES e FGTS como se fossem despesas com subvenções econômicas, o que acabou distorcendo as informações orçamentárias do exercício de 2015.

Constatou-se também que cerca de 28,5% (R\$ 21,1 bi) dos passivos foram suportados pela reserva do “colchão de liquidez”, mais especificamente pela fonte de recursos 344, que é composta pelo superávit financeiro da emissão de títulos públicos de responsabilidade do Tesouro Nacional. Ou seja, o governo federal acabou, em parte, endividando-se para saldar outra dívida e, ainda por cima, impactou o saldo do colchão de liquidez que é utilizado para pagamento de dívidas que vencem em até três meses, no mínimo.

### **3.3.6.1 Pagamento de passivos junto a bancos públicos (Banco do Brasil e BNDES)**

Do total de passivos junto a bancos públicos e FGTS, aproximadamente R\$ 21 bilhões se referiam à competência de 2015. Para pagar esse montante, o governo federal realizou empenhos e pagamentos ainda no exercício de 2015. Com isso, as despesas foram executadas no elemento de despesa e nas ações orçamentárias adequadas.

Já em relação aos passivos anteriores a 2015, há que se observar que tais dívidas são consideradas operações de crédito. Dessa forma, os pagamentos deveriam ser registrados como amortização de dívida e juros, independentemente de serem ou não operações irregulares.

Não obstante, o que se constatou foi que os pagamentos foram executados, em grande parte, por meio de restos a pagar de subvenção econômica. Além disso, alguns pagamentos foram realizados também como despesas de exercícios anteriores (subitem 45) ou como despesas do próprio exercício, utilizando, no entanto, o elemento de despesa 45.

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), 6ª edição, o elemento de despesa 45 é destinado ao pagamento de subvenções econômicas, a qualquer título. No caso de empenho de despesas de exercícios anteriores, o código 45 é deslocado para o nível de subitem, mas mantém a função de identificar o objeto de gasto, qual seja, subvenções econômicas.

Cabe observar que o pagamento de passivos vencidos, como se fossem despesas de subvenções do exercício corrente, fez com que o montante executado dessas despesas, em 2015, apresentasse distorção com relação ao valor efetivamente realizado.

Para agravar ainda mais a situação, a Secretaria do Tesouro Nacional, o Ministério da Fazenda e o Ministério das Cidades, no momento do pagamento, não realizaram a separação entre o principal e os juros das dívidas, o que contribuiu para ampliar a distorção das informações contábeis e orçamentárias do ano de 2015. Conforme demonstrado anteriormente, o montante dos juros das operações alcançou o valor de R\$ 4,4 bilhões.

De fato, os pagamentos de operações de crédito e de juros foram contabilizados juntamente com o principal da dívida como subvenções econômicas, no elemento de despesa 45, quando na verdade deveriam ser contabilizados nos elementos “71 – Principal da Dívida Contratual Resgatado” e “21 - Juros sobre a Dívida por Contrato”.

A título de exemplo, na tabela seguinte, são demonstrados alguns pagamentos de passivos junto ao BB e ao BNDES. A tabela faz o vínculo entre a ordem bancária, a nota de empenho, a ação orçamentária e o elemento de despesa utilizado.

**Exemplos de pagamentos registrados irregularmente**

| CREDOR | ÓRDEM BANCÁRIA | EMPENHO      | AÇÃO GOVERNAMENTAL                                | ELEMENTO DESPESA                       | VALOR            |
|--------|----------------|--------------|---------------------------------------------------|----------------------------------------|------------------|
| BB     | 2015OB800164   | 2011NE800003 | 0294 - Equalizações de juros custeio agropecuário | 45 - Subvenções econômicas             | 178.048.438,68   |
|        | 2015OB800414   |              |                                                   |                                        | 1.191.923,38     |
|        | 2015OB800460   |              |                                                   |                                        | 57.827,12        |
|        | 2015OB800168   | 2015NE000094 | 0294 - Subvenção econômica - custeio agropecuário | 92 - Despesas de exercícios anteriores | 499,38           |
|        | 2015OB800416   |              |                                                   |                                        | 1.603.421,52     |
| BNDES  | 2015OB800199   | 2011NE800012 | 000k - Subvenção econômica no âmbito do PSI       | 45 - Subvenções econômicas             | 1.948.057.751,72 |
|        | 2015OB800299   |              |                                                   |                                        | 1.436.667.350,90 |
|        | 2015OB800359   | 2012NE800029 | 000k - Subvenção econômica no âmbito do PSI       | 45 - Subvenções econômicas             | 1.003.540.496,88 |
|        | 2015OB800370   |              |                                                   |                                        | 1.624.915.383,57 |
|        | 2015OB800599   | 2015NE000170 | 000k - Subvenção econômica no âmbito do PSI       | 45 - Subvenções econômicas             | 2.142.199.061,83 |
|        | 2015OB800602   |              |                                                   |                                        | 1.651.394.764,95 |

Fonte: Nota Conjunta 16/2016/COAPI/COFIN/COPEC/SUPOF/STN/MF-DF

Pelos dados apresentados na tabela, verifica-se que mesmo realizando novos empenhos em 2015 os órgãos responsáveis pelos pagamentos optaram por executar os pagamentos como despesas de exercícios anteriores (2015NE000094) ou do próprio exercício (2015NE000170) relativas a subvenções econômicas, em detrimento do pagamento de uma operação de crédito.

Em outros casos, se conjugarmos o ano das notas de empenhos anteriores a 2015 (2011NE800003, 2011NE800012 e 2012NE000170), com o ano das respectivas ordens bancárias, constata-se que parte dos pagamentos também foram realizados como subvenções econômicas, mas por meio de restos a pagar de orçamentos anteriores.

Dessa forma, os pagamentos constituíram flagrante afronta ao art. 5º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 (LRF), art. 167, inciso II, da Constituição Federal, e, ainda, artigos 12, § 3º e 6º, e 13, da Lei 4.320/1964.

No caso da LRF e da Constituição Federal, ao pagar dívida pública, disfarçada de subvenção econômica, o governo federal acabou executando despesas de amortização de dívida contratual sem que houvesse autorização específica na Lei Orçamentária Anual (LOA) ou de créditos adicionais para realizar esse tipo de despesa, infringindo, assim, o art. 5º, § 1º, da LRF. Nessa situação, o procedimento que deveria ter sido adotado era, primeiramente, o reconhecimento da dívida contratual e, somente após a devida autorização na LOA, tais valores serem pagos.

Já no que concerne aos mandamentos da Lei 4.320/1964, o pagamento de dívidas contratuais, como se fossem subvenções, está em desacordo com os conceitos da despesa pública, notadamente daqueles referentes a subvenção econômica (art. 12, § 3º) e transferência de capital (art. 12, § 6º).

Ademais, não se deve olvidar que, no intuito de facilitar a classificação da despesa por elemento, o art. 13, também da Lei 4.320/1964, estabelece quais são os elementos de despesa que deverão ser utilizados para especificar a despesa, inclusive, inclui a amortização da dívida como transferência de capital.

Portanto, o indício de irregularidade constatada está presente tanto na execução da despesa, realizada sem autorização orçamentária (art. 5º, § 1º, da LRF), quanto nos registros contábeis da execução, que não espelham o verdadeiro objeto do gasto (artigos 12, § 3º e 6º, e 13, da Lei 4.320/1964).

**INDÍCIO DE IRREGULARIDADE**

- Pagamento de dívidas da União junto ao Banco do Brasil e ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social sem a devida autorização na Lei Orçamentária Anual ou em lei de créditos adicionais, inclusive com o registro irregular de subvenções econômicas, contrariando o que estabelecem o art. 167, inciso II, da Constituição Federal, o art. 5º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 e os artigos 12, § 3º, inciso II, e 13 da Lei 4.320/1964.

**3.3.6.2 Utilização do colchão de liquidez para pagar passivos e despesas previdenciárias**

Segundo a Nota Conjunta 16/2016/COAPI/COFIN/COPEC/SUPOF/STN/MF-STN:

o ‘colchão de liquidez’ é um instrumento utilizado pela gestão da Dívida Pública Federal – DPF para minimizar os riscos de refinanciamento, risco de mercado, risco de liquidez. Possibilita, em momentos de crise, a opção da não realização de leilões ou até a decisão de recompra de títulos, reduzindo consideravelmente o custo de financiamento da Dívida.

O “colchão” é formado pelo conjunto de valores disponibilizados para pagamento da DPF, notadamente daqueles decorrentes da emissão de títulos públicos (fontes 43 e 44).

Além da emissão de títulos, o quadro seguinte demonstra as principais fontes que compõem o colchão de liquidez e o respectivo saldo ao final do ano de 2015.

**Conjunto de fontes de recursos que compõem o “colchão de liquidez”**

| R\$ mil                                                                                                        |                            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|
| <b>FONTE DE RECURSOS</b>                                                                                       | <b>SALDO EM 31/12/2015</b> |
| 43 - Títulos de Responsabilidade do Tesouro Nacional - Refinanciamento da Dívida Pública Federal               | 361.424.095,00             |
| 44 - Títulos de Responsabilidade do Tesouro Nacional - Outras Aplicações                                       | 65.623.436,00              |
| 52 - Resultado do Banco Central                                                                                | 53.276.202,00              |
| 59 - Recursos das Operações Oficiais de Crédito - Retorno de Refinanciamento de Dívidas de Médio e Longo Prazo | 10.392.285,00              |
| 67 - Notas do Tesouro Nacional - Série "P"                                                                     | 132.581,00                 |
| 71 - Recursos das Operações Oficiais de Crédito - Retorno de Operações de Crédito - BEA/BIB                    | 2.456.579,00               |
| 73 - Recursos das Operações Oficiais de Crédito - Retorno de Operações de Crédito - Estados e Municípios       | 974.613,00                 |
| 87 - Alienação de Títulos e Valores Mobiliários                                                                | 6,00                       |
| 97 - Dividendos da União                                                                                       | 6.144.356,00               |
| <b>TOTAL</b>                                                                                                   | <b>500.424.153,00</b>      |

Fonte: Nota Técnica 09/2016/CODIV/SUDIP/STN/MF

O Tesouro Nacional informou ainda que o colchão de liquidez também é composto por:

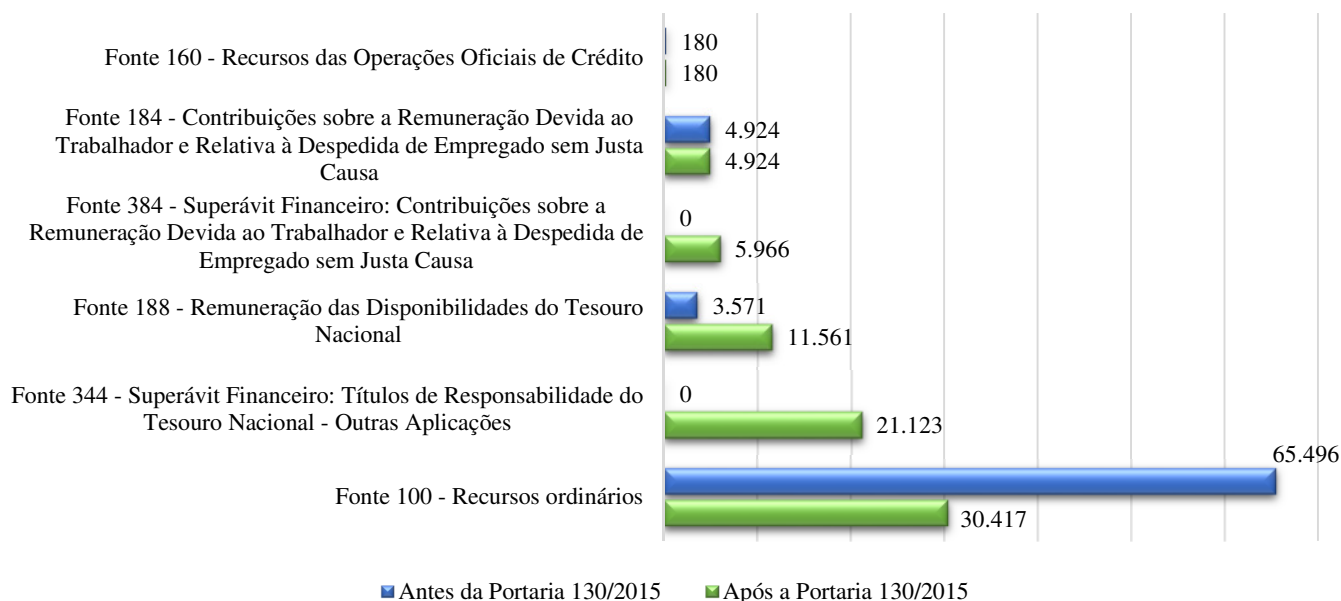
outras fontes que tenham vinculação parcial para pagamento da DPF ou que sejam destinadas para esta finalidade durante o processo orçamentário, com a devida aprovação na LOA. No entanto, como não se pode considerar os saldos totais destas fontes para efeito do saldo do colchão de liquidez, tendo em vista que depende de outros fatores para sua utilização, como a liberação financeira mensal, esses valores não são considerados no quadro anterior.

Ao todo, foram utilizados R\$ 21,1 bilhões do colchão de liquidez para o pagamento de operações de crédito junto a bancos públicos e FGTS, sendo R\$ 5,02 bilhões para pagamento do FGTS (LC 110/2001), R\$ 0,99 bilhão para o FGTS (Lei 11.977/2009) e 15,1 bilhões para o BNDES (PSI). Cabe

ressaltar que parte desse valor (R\$ 6,01 bilhões) foi quitado primeiramente através da fonte 100 – Recursos ordinários, viabilizada pela MP 702, de 17/12/2015. Entretanto, após a edição da Portaria SOF 130, de 23/12/2015, que realizou troca de fontes do orçamento, o Tesouro Nacional realizou procedimentos contábeis no Siafi para alterar os pagamentos já executados na fonte 100 e repassá-los para a fonte 344. A análise da regularidade dos procedimentos contábeis de trocas de fontes será realizada no capítulo 5, que trata da auditoria do Balanço Geral da União.

Além dos R\$ 21,1 bilhões custeados com a fonte 344, a Portaria SOF 130/2015 também viabilizou o pagamento de passivos com as fontes 188 (R\$ 11,5 bilhões) e 384 (R\$ 5,9 bilhões). O gráfico a seguir demonstra as alterações realizadas.

#### Pagamento de passivos por fonte, antes e após a Portaria SOF 130/2015



Fonte: Nota Conjunta 16/2016/COAPI/COFIN/COPEC/SUPOF/STN/MF-DF

Segundo a Nota Técnica Conjunta 01/2016/SEAFI/SECAD/SOF/MP, encaminhada pela SOF, as alterações foram necessárias devido aos seguintes fatores: a) a abertura de créditos extraordinários não exige a indicação da fonte de recursos, no entanto, pela estrutura vigente das leis orçamentárias anuais, definida pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), não é possível a inclusão da abertura de qualquer crédito no SIAFI sem a indicação da fonte de recursos; b) tendo em vista a exigência de fonte pelo SIAFI, por conveniência administrativa, é usual a utilização da fonte 100, em face de sua livre aplicação; d) após a abertura do crédito e da execução de alguns valores, verificou-se que a fonte 100 apresentava expectativa de frustração, o que exigiu a sua substituição para identificar os recursos que efetivamente foram realizadas no pagamento das despesas acima indicadas.

Além de custear o pagamento de operações de crédito irregulares, o colchão de liquidez também foi utilizado para custear cerca de R\$ 33,5 bilhões de despesas previdenciárias do regime geral de previdência, sendo que R\$ 21,8 bilhões são decorrentes da fonte 344 e R\$ 11,7 bilhões são decorrentes da fonte 188 – Remuneração das disponibilidades do Tesouro Nacional.

Em resumo, foram gastos cerca de R\$ 54,6 bilhões de recursos do colchão de liquidez para pagamento de dívidas e despesas previdenciárias. Conforme esclarecimentos do Tesouro Nacional, a utilização dos recursos da fonte 344 é possível devido à autorização dada pelo art. 1º, inciso I, da Lei 10.179/2001:

Art. 1º Fica o Poder Executivo autorizado a emitir títulos da dívida pública, de responsabilidade do Tesouro Nacional, com a finalidade de:

I - prover o Tesouro Nacional de recursos necessários para **cobertura de seus déficits explicitados nos orçamentos** ou para realização de operações de crédito por antecipação de receita, respeitados a autorização concedida e os limites fixados na Lei Orçamentária, ou em seus créditos adicionais; (grifei)

Questionada sobre o que se entende por “déficits explicitados nos orçamentos”, a SOF respondeu que é:

o saldo negativo verificado no confronto entre a soma de todas as receitas orçamentárias, excluindo as decorrentes de operações de crédito, e de todas as despesas autorizadas na lei orçamentária e seus créditos adicionais, indicando que as receitas orçamentárias estimadas para determinado exercício financeiro serão menores do que as despesas orçamentárias fixadas para o correspondente exercício.

Ainda segundo a SOF, foi desenvolvida metodologia de acompanhamento do saldo das fontes de recursos para identificar aquelas com risco de insuficiência para o atendimento dos gastos programados. A metodologia desenvolvida leva em consideração a disponibilidade de superávit de fontes, considerando na receita prevista os dados de arrecadação até o mês de outubro e estimativas para o último bimestre do ano e na projeção de despesas até o fim do exercício de 2015.

A seguir, é demonstrado como a SOF realizou o cálculo do déficit orçamentário por fontes de 2015:

1. DISPONIBILIDADE DE SUPERÁVIT DAS FONTES:

- a) Superávit financeiro apurado em 2014
- b) Restos a pagar cancelados até determinada data
- c) Superávit de 2014 acrescido dos cancelamentos (a + b)

2. RECEITA DO EXERCÍCIO DE 2015

- d) Receita realizada de janeiro a outubro
- e) Previsão de arrecadação de novembro e dezembro
- f) Receita prevista para 2015 (d + e)

3. DISPONIBILIDADE DE FONTES PARA 2015

- g) Saldo disponível para 2015 (c + f)

4. PROJEÇÃO DE DESPESAS

- h) Projeção de despesas para 2015, considerando o contingenciamento

5. SALDO

- i) Estimativa para 2015 (g – h)

Considerando que foram utilizados recursos da fonte 344, para cobrir despesas das fontes 100 e 184, foi solicitado à SOF a demonstração do déficit orçamentário das fontes cobertas, conforme estabelecido pelo art. 1º, inciso I, da Lei 10.179/2001. Aquela secretaria informou que a fonte 100 apresentou, em 31/12/2015, uma estimativa de déficit orçamentário no valor de R\$ 48,7 bilhões. Já a fonte 184, diferentemente da fonte 100, apresentou superávit de R\$ 5,8 bilhões.

Conforme sobredito, após a edição da Portaria SOF 130/2015, foram realizadas trocas de fontes e, com isso, R\$ 21,1 bilhões de passivos, que inicialmente estavam previstos para serem custeados com recursos da fonte 100, passaram a ser custeados com a fonte 344. No entanto, ocorre que, desse montante, R\$ 5,02 bilhões foram utilizados para pagar despesas que, originalmente, deveriam ser cobertas pela



fonte 184 (Contribuições sobre a Remuneração Devida ao Trabalhador e Relativa à Despedida de Empregado sem Justa Causa – LC 110/2001).

Deixando mais claro, constatou-se que, despesas que deveriam ser custeadas originalmente com a fonte 184, passaram a ser custeadas com a fonte 100, mas, posteriormente, devido à edição da Portaria SOF 130/2015, foram pagas com a fonte 344.

Quanto a isso, a SOF alegou que:

como havia explícito déficit orçamentário no exercício financeiro de 2015 e sem disponibilidade financeira nas fontes passíveis de utilização para atendimento das despesas em questão, foi necessária a utilização dos recursos decorrentes da emissão de títulos da dívida pública [Fonte 344].

Além disso, salientou que o passivo referente ao Complemento da Atualização Monetária do FGTS (Lei Complementar 110/2001), que deveria ser pago com a fonte 184, somava R\$ 10,9 bilhões em dezembro de 2015, mas a disponibilidade de recursos na referida fonte era de apenas R\$ 5,9 bilhões, o que caracteriza o déficit orçamentário e, portanto, justifica a utilização da fonte 344.

Embora a Lei 10.179/2001 autorize a emissão de títulos públicos para cobrir déficits orçamentários explícitos no orçamento, não foram realizadas análises suficientes sobre a existência e materialidade do déficit orçamentário levantado pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, o que impede a emissão de opinião conclusiva sobre a ocorrência ou não de irregularidades nos procedimentos de pagamentos de passivos e despesas previdenciárias, realizados com recursos da fonte 344.

### **3.3.6.3 Pagamento de dívidas da União junto ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço**

O presente tópico trata de irregularidades identificadas nos pagamentos de dívidas da União junto ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) relativas aos adiantamentos realizados pelo Fundo para subvenções econômicas concedidas no âmbito do Programa Minha Casa Minha Vida (PMCMV).

No curso do exercício de 2015, dívidas consideradas como contratuais foram pagas em rubricas orçamentárias destinadas ao custeio de subvenções econômicas, fato já anteriormente alertado ao Poder Executivo pelo TCU como irregular (item 9.7.1 do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário e também itens 3.3.3.7 e 8.3.2.3 do relatório sobre as Contas do Governo referentes ao exercício de 2014). Passa-se, a seguir, à descrição da irregularidade.

O FGTS atua nas faixas de maior renda atendidas pelo PMCMV. Na segunda etapa do programa, eram atendidos com financiamentos habitacionais subsidiados, famílias de duas faixas de renda: faixa 2, com renda até R\$ 3.275,00 e faixa 3, com renda entre R\$ 2.375,00 a R\$ 5.000,00.

O subsídio à habitação se dá por meio de descontos concedidos com recursos do próprio Fundo somados a descontos concedidos com recursos de subvenções econômicas da União.

A Lei 11.977/2009 facultou que as subvenções econômicas a cargo do Tesouro Nacional fossem antecipadas pelo FGTS consoante disposto no art. 82-A da lei, com redação dada pela Lei 12.424/2011. No caso do Fundo efetivamente realizar o adiantamento, os valores deverão ser atualizados pela Taxa Selic quando do ressarcimento.

Ocorre que, desde 2009, o Tesouro Nacional passou a acumular dívidas com o FGTS em função do não pagamento dos repasses de subvenções econômicas realizados pelo Fundo, em nome da União, aos mutuários do PMCMV. Neste período foram realizados apenas pagamentos pontuais ao Fundo, sendo R\$ 450 milhões em 2009, 350 milhões em 2010 e R\$ 800 milhões em 2013. A tabela a seguir apresenta os valores da dívida da União junto ao FGTS ao término de cada período.

**Passivos do Tesouro Nacional com o FGTS (estoque) – Subvenções Econômicas – PMCMV**

| R\$ milhares   |              |
|----------------|--------------|
| <b>Período</b> | <b>Valor</b> |
| Dezembro 2009  | 46.230       |
| Dezembro 2010  | 581.853      |
| Dezembro 2011  | 2.515.227    |
| Dezembro 2012  | 4.114.089    |
| Dezembro 2013  | 5.715.259    |
| Dezembro 2014  | 7.890.464    |
| Novembro 2015  | 8.794.285    |

Fonte: FGTS.

O relatório que fundamentou o Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, de abril de 2015, caracterizou como operações de crédito os adiantamentos realizados pelo FGTS sem o posterior ressarcimento pela União em prazo razoável. Da mesma forma, o relatório sobre as Contas do Governo da República do exercício de 2014, que fundamentou o Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário, de outubro de 2015, dedica toda a seção 8.3.2.1 a descrever de maneira minuciosa o motivo pelos quais os adiantamentos foram considerados operações de crédito.

Tais operações de crédito não seriam alcançadas pela vedação da Lei de Responsabilidade Fiscal, havendo inclusive autorização em lei específica, Lei 11.977/2009, art. 82-A, para a realização destes contratos. Entretanto, para atender por completo aos ditames legais era necessário que a receita oriunda dos empréstimos estivesse inscrita nos orçamentos anuais dos exercícios em que o FGTS realizou a transferência de subvenções em nome da União (art. 3º da Lei 4.320/1964 e o art. 32, § 1º, incisos I a V, da Lei Complementar 101/2000).

Ademais, os pagamentos realizados pela União para quitação das operações de créditos contratadas junto ao FGTS deveriam ser feitos mediante rubrica própria consignada na Lei Orçamentária e não como pagamento de restos a pagar inscritos em exercícios pretéritos. Isso porque esses restos a pagar eram, em verdade, destinados ao suporte de transferências de subvenções econômicas e não ao pagamento de dívida consolidada, como era o caso da dívida da União junto ao FGTS.

Transcreve-se, a seguir, trecho do relatório que embasou o Acórdão 825/2015-TCU-Plenário que descreve detalhadamente o porquê da irregularidade de tal procedimento, demonstrando qual deveria ser a conduta:

346. Teria a União, então, deixado de efetuar o pagamento dos subsídios aos respectivos mutuários? A resposta é: não. O pagamento foi efetuado, mas com recursos do FGTS, como autoriza o art. 82-A da Lei 11.977, de 2009.

347. Nesse caso, por que referidos pagamentos não foram registrados orçamentariamente pelo Ministério das Cidades, nos respectivos créditos orçamentários? Em outras palavras, por que as dotações destinadas ao pagamento de subsídios no âmbito do PMCMV ainda estão inscritas em restos a pagar se, com o pagamento de tais dispêndios pelo FGTS, as relações obrigacionais entre a União e os mutuários já foram totalmente extintas?

348. Tais pagamentos não estão sendo registrados para que respectivas tais dotações, representadas por montantes inscritos em restos a pagar, sejam utilizadas para quitar os valores referentes à nova relação obrigacional surgida entre a União e o FGTS quando este, por intermédio dos adiantamentos, efetuou o pagamento das subvenções de responsabilidade da União no âmbito do PMCMV.

349. Ora, se o **Ministério das Cidades é sabedor que os dispêndios serão pagos mediante adiantamento concedido pelo FGTS** – como restou evidenciado pelo histórico da execução de referida

despesa desde o ano de 2009 – então, a **uma**, como já se demonstrou por intermédio dos itens 287 a 297, **os créditos orçamentários já deveriam ter sido autorizados com a fonte de recursos ‘operação de crédito interna’** devidamente consignada.

350. A duas, todo e qualquer pagamento de subsídio de responsabilidade da União efetuado com recursos do FGTS deveria ser registrado como um pagamento de despesas no âmbito de cada um dos respectivos créditos orçamentários.

351. **A três, para o ressarcimento dos recursos ao FGTS, deveria ter sido providenciada nova dotação orçamentária, ou seja, crédito orçamentário distinto daquele referente ao pagamento dos subsídios**, informando a respectiva fonte de recursos/financiamento.

352. A adoção de tais procedimentos seria compatível com o que determinam os seguintes dispositivos legais: art. 1º, § 1º, da LRF, art. 3º da Lei 4.320, de 1964, art. 32, § 1º, inciso I, da LRF, art. 6º da Lei 4.320, de 1964, art. 5º, § 1º, da LRF, e art. 167, inciso II, da Constituição da República, (...) (grifos acrescidos)

Destaque-se que o item 9.7.1 do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário alertou expressamente o Poder Executivo Federal quanto à necessidade de obter autorização específica na LOA ou em créditos adicionais para quitar as dívidas existentes junto ao FGTS:

9.7.1. em razão do disposto pelo art. 59, § 1º, inciso V, da Lei Complementar 101/2000, **alertar o Poder Executivo a respeito da execução de despesa com pagamento de dívida contratual** junto ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) **sem a devida autorização em Lei Orçamentária Anual ou em Lei de Créditos Adicionais**. (grifos acrescidos)

Também o relatório sobre as Contas do Governo referentes ao exercício de 2014 é claro ao descrever qual procedimento deveria ter sido adotado para quitação do débito junto ao FGTS, que deveria contemplar: (i) o cancelamento dos restos a pagar inscritos na ação orçamentária 0909.00CW.0001 – Subvenção Econômica Destinada à Implementação de Projetos de Interesse Social em Áreas Urbanas, referentes aos empenhos de despesa da União no âmbito do PMCMV; (ii) inscrição, na dívida consolidada da União, dos montantes relativos aos restos a pagar a que se refere o item anterior; (iii) registro, no estoque da dívida consolidada, dos valores referentes aos juros devidos pela União ao FGTS em razão dos adiantamentos concedidos pelo Fundo; e (iv) registro, pelo regime de competência, dos juros devidos pela União ao FGTS em relação aos estoques de dívida consolidada. [http://portal.tcu.gov.br/tcu/paginas/contas\\_governo/contas\\_2014/index.html](http://portal.tcu.gov.br/tcu/paginas/contas_governo/contas_2014/index.html) (p. 662).

Não obstante os alertas emitidos pelo TCU, observa-se que, no curso do exercício de 2015, o Governo Federal perseverou na conduta, ou seja, repassou recursos ao FGTS para quitação de dívidas anteriormente contraídas utilizando rubrica orçamentária destinada ao pagamento de subvenções econômicas. A tabela a seguir detalha os pagamentos realizados ao Fundo ao longo do exercício.

**Valores repassados ao FGTS no âmbito do PMCMV**

|   | <b>Data</b> | <b>Valor (R\$)</b> | <b>Ordem Bancária</b>   | <b>Nota de Empenho</b>           |
|---|-------------|--------------------|-------------------------|----------------------------------|
| 1 | 20/2/2015   | 150.000.000,00     | 560019000012015OB800001 | 56001900001 <b>2010</b> NE000001 |
| 2 | 4/3/2015    | 150.000.000,00     | 560019000012015OB800002 |                                  |
| 3 | 1/4/2015    | 150.000.000,00     | 560019000012015OB800003 |                                  |
| 4 | 14/5/2015   | 150.000.000,00     | 560019000012015OB800004 | 56001900001 <b>2011</b> NE000001 |
| 5 | 1/6/2015    | 150.000.000,00     | 560019000012015OB800005 |                                  |
| 6 | 2/7/2015    | 150.000.000,00     | 560019000012015OB800006 |                                  |
| 7 | 5/8/2015    | 150.000.000,00     | 560019000012015OB800007 | 56001900001 <b>2014</b> NE000003 |
| 8 | 1/9/2015    | 150.000.000,00     | 560019000012015OB800008 | 56001900001 <b>2011</b> NE000002 |
| 9 | 2/10/2015   | 150.000.000,00     | 560019000012015OB800009 |                                  |

|    | <b>Data</b> | <b>Valor (R\$)</b> | <b>Ordem Bancária</b>     | <b>Nota de Empenho</b>                                                 |
|----|-------------|--------------------|---------------------------|------------------------------------------------------------------------|
| 10 | 28/12/15    | 5.547.516,85       | 560019000012015OB800010*  | 56001900001 <b>2015</b> NE0000004                                      |
| 11 | 28/12/15    | 2.855.536.876,16   | 560019000012015OB800011** | 56001900001 <b>2015</b> NE0000011<br>56001900001 <b>2015</b> NE0000012 |
| 12 | 28/12/15    | 6.076.334.522,38   | 560019000012015OB800012   | 56001900001 <b>2015</b> NE0000009                                      |
| 13 | 28/12/15    | 52.970.262,97      | 560019000012015OB800013*  | 56001900001 <b>2015</b> NE0000010                                      |
| 14 | 28/12/15    | 144.031.719,37     | 560019000012015OB800014   | 56001900001 <b>2015</b> NE0000003                                      |

Fonte: Siafi.

\* Remuneração à Caixa Econômica Federal por serviços prestados;

\*\* Valor pago a título de atualização do montante antecipado pelo FGTS (Taxa Selic).

Os recursos autorizados na Lei Orçamentária de 2015, no valor de R\$ 1,5 bilhão, foram empenhados somente em 10/9/2015 (560019000012015NE0000001), tendo sido cancelado o empenho em 9/12/2015 (560019000012015NE0000002). Posteriormente, em 15/12/2015 e 28/12/2015 foram realizados novos empenhos, também no valor total de R\$ 1,5 bilhão (560019000012015NE0000003 e 560019000012015NE0000004).

Portanto, nos pagamentos realizados ao FGTS no período de fevereiro a outubro de 2015, totalizando R\$ 1,35 bilhão, foram utilizados restos a pagar de orçamentos de exercícios anteriores. Estes restos a pagar foram inscritos na ação orçamentária 00CW - “Subvenção Econômica Destinada à Implementação de Projetos de Interesse Social em Áreas Urbanas”.

Desse modo, os recursos foram repassados ao FGTS como se o objeto do pagamento fossem subvenções econômicas e não como liquidação de operações de crédito, o que de fato era. Também corroboram esta constatação, da utilização de restos a pagar de subvenção econômica, as notas de empenhos vinculadas às ordens bancárias emitidas de fevereiro a outubro de 2015, que são todas de recursos empenhados em outros exercícios, conforme pode ser observado nas linhas 1 a 9 da tabela anterior.

Fato semelhante ocorreu quando da liquidação, em dezembro de 2015, do passivo remanescente. Para tal quitação foi aberto crédito extraordinário no valor de R\$ 8.989.334.525,00, por meio da Medida Provisória 702, de 17/12/2015.

Ocorre que o crédito foi aberto na mesma ação orçamentária 00CW, ou seja, como sendo destinado para subvenções econômicas, quando de fato eram para quitação das operações de crédito abertas junto ao FGTS com amparo no art. 82-A da Lei 11.977/2009.

Assim, a irregularidade verificada nos pagamentos ocorridos até outubro de 2015 se repetiu quando da quitação do restante dos passivos, em dezembro, havendo ainda, neste último caso, dois agravantes: i) o pagamento da atualização monetária prevista na Lei 11.977/2009 (Taxa Selic), no valor de R\$ 2,86 bilhões (linha 11 da tabela), também ocorreu como se fossem despesas com subvenções econômicas e ii) os pagamentos do valor principal dos passivos remanescentes, no total de R\$ 6,22 bilhões (ver linhas 12 e 14 da tabela), aparecem como sendo despesas orçamentárias do exercício de 2015, e não como despesas de exercícios pretéritos.

Deste modo, ao se consultar a execução orçamentária do Ministério das Cidades no mês de dezembro de 2015 observar-se-á, segundo a classificação dada para a despesa, que teriam sido despendidos com subvenção econômica destinada à implementação de projetos de interesse social em áreas urbanas o expressivo montante de R\$ 9,08 bilhões apenas naquele mês. Entretanto, conforme visto, não eram despesas de subvenções econômicas e sim quitação de operações de crédito, principal (R\$ 6,22 bilhões) e juros (R\$ 2,86 bilhões), contratadas em exercícios anteriores.

Ressalta-se que o fato de o Ministério das Cidades ter cancelado, em dezembro de 2015, os restos a pagar existentes, não elidiu a irregularidade, posto que, conforme já amplamente recorrido, a irregularidade não consiste exclusivamente na utilização de restos a pagar de exercícios anteriores, mas sobretudo do pagamento de dívida contratual junto ao FGTS com rubrica orçamentária de subvenções econômicas, sem, portanto, rubrica específica no orçamento, ou seja, sem a devida autorização em Lei Orçamentária Anual ou em Lei de Créditos Adicionais, como alerta claramente o item 9.7.1 do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário.

É este o cerne da irregularidade apontada no relatório que subsidiou o referido acórdão, não sendo suficiente o cancelamento de restos a pagar inscritos, uma vez que o crédito extraordinário foi aberto na mesma rubrica dos restos a pagar cancelados, ou seja, como subvenção econômica e não como pagamento de operações de crédito.

Outro aspecto a destacar é que, em dezembro de 2015, parcela de dívida junto ao FGTS que foi contraída fora dos ditames legais foi quitada em conjunto com a parcela do débito regularmente constituída, ou seja, não houve o adequado procedimento de reconhecimento de dívida para a parte do passivo irregularmente constituída.

Preliminarmente ao detalhamento dessa irregularidade, cabe discorrer sobre a execução orçamentária da ação destinada ao custeio de subvenções no âmbito do PMCMV. A tabela a seguir detalha, ano a ano, os valores despendidos pelo FGTS em adiantamentos de subvenções econômicas que são de responsabilidade do Tesouro Nacional.

**Subvenções econômicas concedidas com adiantamento de recursos pelo FGTS**

R\$ milhares

| <b>Exercício</b>       | <b>Financiamento<br/>s habitacionais<br/>concedidos<br/>(A)</b> | <b>Valores<br/>despendidos<br/>pelo FGTS com<br/>subvenções de<br/>responsabilidade<br/>e da União<br/>(B)</b> | <b>Dotação<br/>Inicial<br/>(C)</b> | <b>Valores<br/>Autorizados<br/>(D)</b> | <b>Valores<br/>Empenhados<br/>(E)</b> | <b>Valores<br/>efetivamente<br/>pagos<br/>pela União<br/>(F)</b> |
|------------------------|-----------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------|----------------------------------------|---------------------------------------|------------------------------------------------------------------|
| <b>2009</b>            | 80.843                                                          | 310.412,26                                                                                                     | -                                  | 800.000,00                             | 800.000,00                            | 450.000,00                                                       |
| <b>2010</b>            | 244.673                                                         | 1.062.187,52                                                                                                   | 1.200.000,00                       | 1.200.000,00                           | 1.200.000,00                          | 350.000,00                                                       |
| <b>2011</b>            | 288.268                                                         | 1.933.373,58                                                                                                   | 1.300.000,00                       | 2.000.000,00                           | 2.000.000,00                          | 0                                                                |
| <b>2012</b>            | 292.483                                                         | 1.598.862,15                                                                                                   | 2.066.715,23                       | 1.700.000,00                           | 1.700.000,00                          | 0                                                                |
| <b>2013</b>            | 320.359                                                         | 1.480.973,18                                                                                                   | 1.900.000,00                       | 1.900.000,00                           | 1.900.000,00                          | 800.000,00                                                       |
| <b>2014</b>            | 318.775                                                         | 1.481.106,59                                                                                                   | 612.000,00                         | 612.000,00                             | 612.000,00                            | 0                                                                |
| <b>2015*</b>           | 314.595                                                         | 1.449.804,23                                                                                                   | 1.908.800,00                       | 1.908.800,00                           | 1.500.000,00                          | 1.350.000,00                                                     |
| <b>Dezembro/2015**</b> |                                                                 |                                                                                                                |                                    |                                        |                                       | 9.138.859,31                                                     |

Fontes: Ministério das Cidades e Siga Brasil.

\* Até novembro 2015;

\*\* Inclui valores referentes à atualização (Taxa Selic) e também da remuneração à Caixa Econômica Federal.

Conforme pode ser observado, em todos os exercícios, com exceção no ano de 2014, as dotações empenhadas no Orçamento Geral da União (coluna E) foram suficientes para suportar as subvenções econômicas concedidas por meio de adiantamentos de recursos do FGTS com amparo na Lei 11.977/2009 (coluna B).

No exercício de 2014, contudo, observa-se vultoso déficit na comparação entre o valor aprovado no OGU e o valor despendido pelo FGTS em nome da União, atingindo R\$ 869,10 milhões (R\$ 1.481,10 milhões – R\$ 612 milhões). Este fato fica ainda mais claro observando-se os valores desembolsados mês a mês pelo FGTS.

**Subvenções econômicas concedidas com adiantamento de recursos pelo FGTS no exercício de 2014**

| R\$              |                                                                           |                       |                 |                                                                           |                  |
|------------------|---------------------------------------------------------------------------|-----------------------|-----------------|---------------------------------------------------------------------------|------------------|
| Mês              | Valores despendidos pelo FGTS com subvenções de responsabilidade da União | Valor Acumulado       | Mês             | Valores despendidos pelo FGTS com subvenções de responsabilidade da União | Valor Acumulado  |
| <b>Janeiro</b>   | 88.905.842,06                                                             | 88.905.842,06         | <b>Julho</b>    | 106.084.098,98                                                            | 777.592.529,41   |
| <b>Fevereiro</b> | 123.968.537,95                                                            | 212.874.380,01        | <b>Agosto</b>   | 124.820.712,35                                                            | 902.413.241,76   |
| <b>Março</b>     | 95.510.408,49                                                             | 308.384.788,50        | <b>Setembro</b> | 166.703.572,87                                                            | 1.069.116.814,63 |
| <b>Abril</b>     | 101.582.679,49                                                            | 409.967.467,99        | <b>Outubro</b>  | 144.882.060,32                                                            | 1.213.998.874,95 |
| <b>Maio</b>      | 133.308.559,72                                                            | 543.276.027,71        | <b>Novembro</b> | 83.387.839,43                                                             | 1.297.386.714,38 |
| <b>Junho</b>     | 128.232.402,72                                                            | <b>671.508.430,43</b> | <b>Dezembro</b> | 183.719.881,18                                                            | 1.481.106.595,56 |

Fonte: Memorando 149/2016/GABIN/SNH/MCIDADES (peça 88, do TC 027.923/2015-0)

Constata-se, então, que a dotação orçamentária disponível, de R\$ 612 milhões, foi esgotada em junho de 2014. Portanto, não havia autorização legislativa para as despesas realizadas ao longo de todo o segundo semestre de 2014 na concessão de subvenções econômicas pelo FGTS em nome da União. A adequada autorização legislativa é consignada por meio da existência de dotação para a despesa no OGU.

Tal fato afronta, dentre outros, a Constituição Federal, art. 167, inciso II, a Lei de Responsabilidade Fiscal, art. 16, § 1º, inciso I, a Lei 11.977, art. 82-A e a Lei 12.952/2014 – Lei Orçamentária Anual do exercício de 2014, podendo ainda ensejar o enquadramento no disposto no Decreto-Lei 2.848/1940 - Código Penal, art 359-D, com a redação dada pela Lei 10.028/2001.

A irregularidade descrita ganha ainda mais relevo ao se perceber que era possível ao Governo Federal estimar com precisão o montante a ser despendido no exercício de 2014 com as subvenções econômicas. Como se observa em tabela acima (coluna “B”), nos exercícios imediatamente anteriores, em 2012 e 2013, as despesas do FGTS com subvenções de responsabilidade da União foram da ordem de R\$ 1,5 bilhão.

Entretanto, a proposta orçamentária para o exercício de 2014 foi remetida ao Congresso Nacional contemplando gastos de apenas R\$ 612 milhões para as subvenções econômicas, ou seja a dotação existente estava 142%, abaixo da efetiva despesa realizada pelo FGTS em nome da União, de R\$ 1,48 bilhão.

A tabela a seguir apresenta os valores estimados para as subvenções econômicas durante a elaboração das propostas orçamentárias dos exercícios de 2009 a 2015.



**Orçamento da Ação 00CW: Subvenção Econômica Destinada à Implementação de Projetos de Interesse Social em Áreas Urbanas**

R\$ milhares

| <b>Exercício</b> | <b>Projeto de Lei</b> | <b>Ciclo Setorial</b> | <b>Ciclo Geral</b> | <b>Autógrafo</b>  |
|------------------|-----------------------|-----------------------|--------------------|-------------------|
| 2009             | 0,00                  | 0,00                  | 0,00               | 0,00              |
| 2010             | 1.200.000,00          | 1.200.000,00          | 1.200.000,00       | 1.200.000,00      |
| 2011             | 1.300.000,00          | 1.300.000,00          | 1.300.000,00       | 1.300.000,00      |
| 2012             | 2.066.715,23          | 2.066.715,23          | 2.066.715,23       | 2.066.715,23      |
| 2013             | 1.900.000,00          | 1.900.000,00          | 1.900.000,00       | 1.900.000,00      |
| 2014             | <b>612.000,00</b>     | <b>612.000,00</b>     | <b>612.000,00</b>  | <b>612.000,00</b> |
| 2015             | 2.000.000,00          | 2.000.000,00          | 3.908.800,00       | 1.908.800,00      |

Fonte: Siga Brasil.

Indagados acerca da irregularidade ora relatada, o Ministério das Cidades, a Caixa Econômica Federal, e a Secretaria Executiva do Conselho Curador apresentaram manifestação.

O Ministério das Cidades se manifestou por meio do Ofício nº 01/2016/SEI/SE-MCIDADES, de 5/4/2016 (peça 129 do TC 027.923-2015-0). Sobre a insuficiência de recursos para subvenções econômicas na proposta orçamentária de 2014, o Ministério informa que solicitou, à Secretaria de Orçamento Federal (SOF) do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MP), por meio de sistema específico, a expansão dos valores durante a elaboração da proposta, posto que os colocados pela SOF eram incompatíveis com as metas do PMCMV.

Especificamente para a ação orçamentária destinada ao custeio das subvenções econômicas, o Ministério das Cidades solicitou a expansão da estimativa de despesa para R\$ 1,437 bilhão, não tendo sido, contudo, atendido pela SOF, que manteve a rubrica em R\$ 612 milhões.

Portanto, observa-se a existência de indícios de que o projeto de lei orçamentária para o exercício de 2014 remetido pelo Governo Federal para apreciação do Congresso Nacional continha clara subestimativa de despesas para a ação “00CW”, de subvenção econômica dos financiamentos habitacionais concedidos no âmbito do Programa Minha Casa, Minha Vida.

São indícios desta conduta: (i) os montantes despendidos nesta ação em exercícios anteriores, que eram de conhecimento da SOF, órgão responsável por coordenar, consolidar e supervisionar a elaboração da proposta orçamentária; (ii) a extrapolação da despesa em 142% do valor estimado; e (iii) o testemunho do MCidades feito no Ofício nº 01/2016/SEI/SE-MCIDADES.

Quanto ao fato de não ter sido feita suplementação da rubrica no curso do exercício de 2014, informa o Ministério que tal suplementação foi solicitada à SOF, com aumento do limite orçamentário para R\$ 1,4 bilhão. Entretanto, o MP remeteu, dentre outros documentos, Nota Técnica Conjunta nº 1/SPI/SOF/MP (peça 129, p. 31-34 do TC 027.923-2015-0) na qual conclui que não haveria insuficiência de dotação orçamentária, orientando para que fosse cancelado o pedido de suplementação orçamentária.

Também a Caixa Econômica Federal, ao responder aos questionamentos, por meio do Ofício 077/2016/Caixa (peça 130 do TC 027.923-2015-0) menciona a Nota Técnica Conjunta nº 1/SPI/SOF/MP como elemento de suporte a ratificar a existência de disponibilidade orçamentária.

Ainda neste contexto, cabe mencionar a manifestação da Secretaria Executiva do CCFGTS ao ser questionada sobre por que não foram interrompidas as concessões de novas subvenções ao se atingir o limite da dotação orçamentária disponível para o exercício de 2014.

No Ofício 032/2016-SECCFGTS/MTPS, de 5/4/2016 (peça 128 do TC 027.923-2015-0), a Secretaria Executiva do Fundo aduz ter encaminhado ao MP ofício solicitando esclarecimentos quanto à dotação orçamentária para as subvenções econômicas, tendo recebido em resposta a Nota Técnica Conjunta nº 1/SPI/SOF/MP, o mesmo documento que mencionam o MCidades e a Caixa em suas manifestações.

Segundo descreve a Secretaria Executiva do CCFGTS, o entendimento exarado pelo MP é pela suficiência da dotação orçamentária então existente. Nesse sentido transcreve trecho da Nota em que é mencionado que a subvenção econômica contava “com dotações orçamentárias que perfaziam o montante de R\$ 10,2 bilhões, no período compreendido entre os exercícios de 2009 e 2015, considerando os valores empenhados até 2014 e os do Projeto de Lei Orçamentária Anual de 2015 – PLOA 2015”.

A respeito da dotação para as despesas com a atualização pela Taxa Selic, também segundo transcreve a Secretaria Executiva do CCFGTS, o MP entende que:

em função da natureza da despesa em questão, ... a alocação de seus recursos orçamentários deve levar em consideração o momento do pagamento do referido ressarcimento, devendo ser adotados os procedimentos previstos na operacionalização do pagamento de despesas de exercícios anteriores, conforme prevê a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 2011.

Sobre os temas pontuados pelo MP nos trechos transcritos, e em breve análise, é necessário mencionar que não é cabível entendimento de que os restos a pagar inscritos em exercícios anteriores sejam considerados como dotação orçamentária do orçamento vigente, isto é, não se pode considerar o somatório dos restos a pagar inscritos entre 2009 e 2013 como autorização para gastos no exercício de 2014, tampouco os recursos então previstos no PLOA 2015 poderiam ser considerados neste sentido. De fato, se as despesas liquidadas com subvenções econômicas no período de 2009 a 2013 ficaram, em cada ano, abaixo da dotação orçamentária disponível para estes exercícios, o valor excedente não deveria sequer ter sido empenhado e inscrito em restos a pagar.

São princípios básicos do orçamento público a universalidade e a anualidade, explicitamente mencionados no art. 2º da Lei 4.320/1964. Consoante definição encontrada no sítio da Câmara dos Deputados para o princípio da universalidade:

Princípio pelo qual o orçamento deve conter todas as receitas e todas as despesas do Estado.

Indispensável para o controle parlamentar, pois possibilita:

- a) conhecer a priori todas as receitas e despesas do governo e dar prévia autorização para respectiva arrecadação e realização;
- b) impedir ao Executivo a realização de qualquer operação de receita e de despesa sem prévia autorização Legislativa;
- c) conhecer o exato volume global das despesas projetadas pelo governo, a fim de autorizar a cobrança de tributos estritamente necessários para atendê-las.

<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/cidadao/entenda/cursopo/principios.html>.

O princípio da anualidade estatui que a autorização legislativa para realizar despesas e arrecadar receitas deve ser renovada periodicamente, correspondendo, no caso brasileiro, ao ano civil. A Lei Orçamentária Anual de 2014 – Lei 12.952/2014, traz em sua ementa a concretização deste princípio, ao disciplinar que a mencionada lei: “estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2014”.

Desse modo, observa-se, já de início e em curta análise, que o entendimento exarado no documento do MP mencionado tanto pelo MCidades e Caixa Econômica Federal quanto pela Secretaria Executiva do CCFGTS não deve prosperar, por desprezar princípios basilares das finanças públicas.

Quanto à despesa com juros calculada segundo a Taxa Selic para os montantes antecipados pelo FGTS, conforme relatado e evidenciado no tópico anterior, tal despesa foi irregularmente apropriada como sendo de subvenções econômicas concedidas no exercício de 2015 e não como pagamento dos acessórios de operação de crédito realizada pelo Tesouro Nacional junto ao Fundo, o que de fato era.

Por fim, cabe ressaltar que o Relatório de Auditoria Anual de Contas do FGTS (peça 150, p. 326-422 do TC 027.923/2015-0), elaborado por equipe da Controladoria Geral da União (CGU), também detectou a extrapolação do limite orçamentário para subvenções econômicas no exercício de 2014, tendo, após análise de manifestações dos interessados, concluído que (peça 150, p. 405 do TC 027.923/2015-0):

Assim, o que se percebe é um plexo de comunicações e de intercâmbio de informações entre os atores do FGTS (em especial, Gestor da Aplicação e Conselho Curador) e entre esses e o MPOG **que não demonstram providência efetiva para solucionar a questão, já que nenhum gestor assumiu a decisão de estancar o problema de extrapolação do limite orçamentário** e de outras falhas conexas (não contabilização da remuneração do principal e registro no SIAFI de valor menor que o real); nenhum dos gestores responsáveis pela ação 00CW emanou ato determinando que a execução do programa fosse suspensa até a suplementação orçamentária. (grifos acrescidos)

Considerando a gravidade da irregularidade identificada, bem como a necessidade que sejam aprofundadas as evidências, análises e conclusões notadamente quanto à responsabilidade de cada órgão e seus respectivos gestores, foi proposta a abertura de processo de representação, nos termos do art. 246 do Regimento Interno do TCU (TC 012.043/2016-8).

Feita esta necessária contextualização quanto ao descumprimento, no exercício de 2014, do limite da dotação orçamentária para as subvenções econômicas no âmbito do PMCMV, passa-se ao tema do pagamento, no exercício de 2015, do passivo gerado por esta extrapolação do orçamento.

Conforme já mencionado, a antecipação de recursos para subvenções econômicas feita pelo FGTS é autorizada pela Lei 11.977/2009, art. 82-A, nos seguintes termos:

Enquanto não efetivado o aporte de recursos necessários às subvenções econômicas de que tratam os incisos I e II do art. 2º e o art. 11 desta Lei, **observado o disposto na lei orçamentária anual**, o agente operador do FGTS, do FAR e do FDS, que tenha utilizado as disponibilidades dos referidos fundos em contratações no âmbito do PMCMV, terá direito ao ressarcimento das quantias desembolsadas, devidamente atualizadas pela taxa Selic. (grifos acrescidos)

Portanto, observa-se que o texto legal permite a realização de operações de crédito entre a União e o FGTS, caracterizadas pelo desembolso, pelo Fundo, de recursos de subvenções econômicas que são de responsabilidade do Tesouro Nacional, com posterior pagamento das obrigações. Para consecução destas operações de crédito, a Lei 11.977/2009 estabeleceu tão somente duas condições: i) deve ser observado o disposto na lei orçamentária anual e ii) quando da quitação o débito da União deve ser atualizado pela Taxa Selic.

Consoante descrito anteriormente, no exercício de 2014 a despesa com subvenções concedidas pelo FGTS em nome da União extrapolou em R\$ 869,10 milhões o limite disponível na lei orçamentária daquele ano.

Desse modo, considerando que não foi cumprido um requisito essencial estabelecido na legislação, o montante de R\$ 869,10 milhões não deve ser entendido como fruto de uma operação de crédito regular entre o FGTS e o Tesouro Nacional, mas sim como a realização de uma despesa em nome da União sem autorização legislativa conferida pelo Orçamento Geral da União.

O fato de a despesa ter sido realizada fora dos preceitos legais não isenta o Poder Público da obrigação de realizar o pagamento da dívida contraída junto ao FGTS. Não obstante, para a realização do pagamento deveria ter sido previamente obtida adequada autorização legislativa, com a inclusão da despesa com a quitação do débito no Orçamento Geral da União. É este o entendimento que se extrai do art. 5, §1º da Lei Complementar 101/2000, ao disciplinar que: “todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão, constarão da lei orçamentária anual”.

O pagamento, em 2015, dos R\$ 869,10 milhões despendidos em 2014 pelo FGTS em nome do Tesouro Nacional, sem cobertura em dotação orçamentária, foi realizado mediante abertura de crédito extraordinário por meio da Medida Provisória 702, de 17/12/2015.

O crédito extraordinário aberto alcançou o montante de R\$ 8,98 bilhões, valor compatível ao total da dívida da União registrado nas demonstrações contábeis do FGTS. Entretanto, não foi feita qualquer distinção entre a parcela da dívida contraída regularmente, nos preceitos da Lei 11.977/2009, e a parcela da dívida contraída sem a observância do ditame legal.

Em outros termos: o reconhecimento ou confissão da dívida de R\$ 869,10 milhões da União com o FGTS se deu por meio da MP 702/2015 e não por meio de adequado procedimento administrativo destinado a reconhecer a obrigação do Tesouro Nacional, inclusive constatando a boa-fé do credor e apurando as responsabilidades pela geração do passivo fora dos preceitos legais. Somente após tal procedimento administrativo poderia ser aberto crédito adicional para pagamento atinente à dívida eventualmente reconhecida.

Ademais, a autorização obtida mediante edição da MP 702/2015 era para o pagamento de subvenções econômicas e não de dívida anteriormente contraída junto ao FGTS. A quitação de dívida como se fossem despesas com subvenções econômicas constitui afronta ao art. 5º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 (LRF), ao art. 167, inciso II, da Constituição Federal, e, ainda, aos artigos 12, § 3º e 6º, e 13, da Lei 4.320/1964, conforme já amplamente discorrido nos tópicos precedentes deste relatório.

Portanto, destaque-se que, do total de R\$ 8,9 bilhões em débitos da União junto ao FGTS quitados em dezembro de 2015, uma parcela de R\$ 869,10 milhões foi contraída sem autorização legislativa, portanto, de maneira irregular. A quitação desta parcela ocorreu de forma também irregular, uma vez que registrada como se para a realização de despesas com subvenções econômicas e não como pagamento de dívidas.

Tal fato foi assim consignado no voto condutor do Acórdão 1497/2016-TCU-Plenário, do Ministro José Múcio Monteiro, relator das Contas de Governo do exercício de 2015:

67. A Lei Orçamentária de 2014 (Lei 12.952/2014) autorizava o adiantamento pelo FGTS em nome da União até o montante de R\$ 612 milhões. Todavia, os valores executados excederam em muito as dotações orçamentárias, esgotadas em junho de 2014, totalizando o montante de R\$ 1,48 bilhão no exercício.

68. Ao longo de 2015, o governo federal procedeu ao pagamento do passivo gerado por essa extrapolação da autorização orçamentária (R\$ 869,10 milhões) também na forma de subvenção econômica, embora se tratasse de operação de crédito, constituída sem permissão legal, pois desprovida de autorização legislativa conferida pelo Orçamento Geral.

69. Importante reforçar que esse tipo de procedimento gerou distorções na execução orçamentária do ano de 2015, que considero ainda mais graves com relação a este caso. **O pagamento por meio de subvenções econômicas mascara o fato de estarem sendo quitadas operações de crédito que foram constituídas pela execução de despesas de forma ilegal, pois não tinham autorização orçamentária em sua origem.** (grifos acrescidos)

#### **INDÍCIO DE IRREGULARIDADE**

- Pagamento de dívidas da União junto ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço sem a devida autorização em Lei Orçamentária Anual ou em lei de créditos adicionais, e também com o registro irregular de subvenções econômicas, incluindo o pagamento de R\$ 869,10 milhões executados em 2014 sem que constassem da respectiva dotação orçamentária (Lei 12.952/2014), contrariando o que estabelecem o art. 167, inciso II, da Constituição Federal, o art. 5º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 e os arts. 12, § 3º, inciso II, e § 6º, e 13 da Lei 4.320/1964.

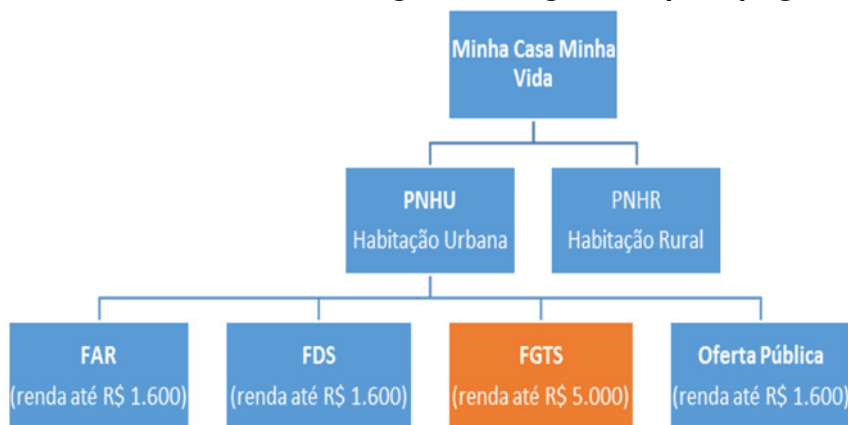
#### **3.3.6.4 Participação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço no Programa Minha Casa, Minha Vida**

O Programa Minha Casa Minha Vida foi instituído por meio da Medida Provisória 459, de 25/3/2009, posteriormente convertida na Lei 11.977/2009, vigente com as alterações dadas pela Lei 12.424/2011 e pela Lei 12.693/2012.

O PMCMV, como estruturado, compreende os subprogramas (a) Programa Nacional de Habitação Urbana (PNHU) e (b) Programa Nacional de Habitação Rural (PNHR).

O PNHU, cuja regulamentação e gestão competem aos ministérios da Fazenda e das Cidades, no âmbito de suas competências, abrange as seguintes modalidades:

- a) financiamento com recursos do FGTS, operações de mercado, para famílias com renda até R\$ 5.000,00, com prestações de valores reduzidas em virtude de descontos concedidos pelo FGTS e de subvenções concedidas pelo Tesouro Nacional;
- b) aplicação de recursos via Fundo de Desenvolvimento Social (FDS), para atendimento a famílias com renda mensal até R\$ 1.365,00 (fase 1) e R\$ 1.600,00 (fase 2) organizadas em cooperativas habitacionais ou mistas, associações e demais entidades sem fins lucrativos;
- c) aplicação de recursos via Fundo de Arrendamento Residencial (FAR), por meio da Caixa Econômica Federal, na qualidade de agente gestor do FAR, atendendo famílias com renda mensal até R\$ 1.365,00 (fase 1) e R\$ 1.600,00 (fase 2), com atuação em municípios com população acima de cinquenta mil habitantes ou integrantes de regiões metropolitanas; e
- d) oferta pública de recursos, aplicados por meio de instituições financeiras ou agentes financeiros do Sistema Financeiro de Habitação (SFH), atendendo famílias com renda mensal de até R\$ 1.365,00 (fase 1) e R\$ 1.600,00 (fase 2) em municípios com população até cinquenta mil habitantes.

**Estrutura do PMCMV - Valores vigentes na segunda etapa do programa**


Fonte: Relatório do Acórdão 698/2016-TCU-Plenário.

Portanto, o FGTS atua nas faixas de maior renda atendidas pelo PMCMV, conforme ressaltado anteriormente. Em março de 2016 foi lançada a terceira etapa do programa, expandindo a atuação do FGTS no programa para famílias em três faixas de renda mensal: faixa 1,5, com renda até R\$ 2.350,00; faixa 2, com renda entre R\$ 2.351,00 até R\$ 3.600,00 e faixa 3, com renda acima de R\$ 3.600,00 até R\$ 6.500,00.

O subsídio à habitação se dá por meio de descontos concedidos com recursos do próprio Fundo somados a descontos concedidos com recursos de subvenções econômicas da União. A proporção entre a parcela de responsabilidade do FGTS e a parcela que cabe ao Tesouro Nacional nos descontos concedidos foi modificada por duas vezes, desde o começo do programa, em 2009. A tabela a seguir detalha as alterações promovidas por meio da edição de portarias interministeriais dos ministérios da Fazenda, Planejamento e Cidades.

**Descontos concedidos em financiamentos habitacionais do Programa Minha Casa, Minha Vida**

| Normativo                                   | Descontos Concedidos ao Mutuário |                      |
|---------------------------------------------|----------------------------------|----------------------|
|                                             | Participação da União            | Participação do FGTS |
| Portaria Interministerial 325, de 31/8/2009 | 25%                              | 75%                  |
| Portaria Interministerial 409, de 31/8/2011 | 17,5%                            | 82,5%                |
| Portaria Interministerial 098, de 30/3/2016 | 10%                              | 90%                  |

Fonte: Publicações no Diário Oficial da União

É possível observar, então, a expressiva redução da participação da União e consequente aumento da participação do FGTS nos subsídios aos financiamentos habitacionais concedidos no âmbito do PMCMV. A tabela a seguir detalha, ano a ano, os valores dos descontos concedidos com recursos do FGTS.

**Descontos concedidos pelo FGTS em financiamentos habitacionais do Programa Minha Casa, Minha Vida**

| Ano  | Quantidade de Financiamentos | Valor Financiado (R\$ mil) | Valor Total do Desconto (R\$ mil) |
|------|------------------------------|----------------------------|-----------------------------------|
| 2009 | 80.742                       | 4.022.069,00               | 1.293.002,00                      |



| Ano  | Quantidade de Financiamentos | Valor Financiado (R\$ mil) | Valor Total do Desconto (R\$ mil) |
|------|------------------------------|----------------------------|-----------------------------------|
| 2010 | 244.669                      | 13.904.532,00              | 3.862.306,00                      |
| 2011 | 248.438                      | 15.595.484,00              | 4.305.793,00                      |
| 2012 | 292.468                      | 20.434.601,00              | 5.639.988,00                      |
| 2013 | 320.359                      | 24.962.899,00              | 6.900.940,00                      |
| 2014 | 349.426                      | 30.194.692,00              | 6.947.491,00                      |
| 2015 | 350.956                      | 32.293.703,00              | 6.789.515,00                      |

Fonte: <http://www.fgts.gov.br/desconto.asp>. Acesso em 05/04/2016

Em 2015, além dos R\$ 6,79 bilhões de descontos concedidos nos financiamentos habitacionais para as faixas de renda 2 e 3, o FGTS ainda atuou, de forma inédita, na faixa 1 do programa, aquela para famílias com renda até R\$ 1.600,00, operacionalizada por meio do Fundo de Arrendamento Residencial.

Por meio da Resolução 783, de 8/10/2015, o Conselho Curador do FGTS aprovou a concessão de descontos para a faixa 1 do PMCMV no montante de R\$ 8,10 bilhões, sendo R\$ 3,3 bilhões no ano de 2015 e R\$ 4,8 bilhões no ano de 2016.

Neste contexto cabe ressaltar que o balancete do FGTS referente ao mês de setembro de 2015, mês imediatamente anterior ao da deliberação da Resolução 783/2015, registrava dívida da União com o FGTS, decorrente dos adiantamentos de subvenções no âmbito do PMCMV, no valor de R\$ 8,55 bilhões.

Desse modo, observa-se que, não obstante o Tesouro Nacional tenha quitado todo o passivo junto ao FGTS em dezembro de 2015, no montante de R\$ 9,08 bilhões, parte expressiva deste montante, R\$ 8,10 bilhões, não será acrescido ao patrimônio do Fundo, uma vez que será aplicado em subsídios que antes eram de obrigação da União: os descontos concedidos à faixa 1 do PMCMV.

A Resolução 783/2015 foi fruto de proposição das entidades governamentais que integram o Conselho Curador do FGTS, tendo a aprovação sido realizada em reunião extraordinária daquele colegiado. Entretanto, foi consignado em ata o descontentamento de alguns conselheiros, representantes de empregados ou empregadores, quanto à matéria. Destaque-se o seguinte trecho:

(...) lembrou que o assunto fora enviado aos Conselheiros na noite do dia anterior, não sendo debatido como deveria, e mesmo que a Bancada da Sociedade Civil estivesse em consenso, a forma como a matéria fora introduzida os deixara em situação difícil, pois a não aprovação da matéria poderia implicar em penalizar ainda mais o trabalhador, enquanto a aprovação da medida significaria usar o dinheiro do próprio trabalhador para cumprir os compromissos do Governo. Segundo ele, o Regimento Interno do Conselho fora desatendido, pois determinava que as matérias pautadas deveriam ser encaminhadas aos Conselheiros em até 5 (cinco) dias antes da Reunião agendada, o que não acontecera neste caso. Disse entender que aquele Conselho, apesar de haver representantes do governo e da sociedade civil, não era paritário, pois a bancada de governo aprovaria a proposta independente da bancada dos trabalhadores. (grifos acrescidos)

[http://www.caixa.gov.br/Downloads/fgts-atas-conselho-curador/Ata\\_Reuniao\\_Extraordinaria\\_7\\_deoutubro2015.pdf](http://www.caixa.gov.br/Downloads/fgts-atas-conselho-curador/Ata_Reuniao_Extraordinaria_7_deoutubro2015.pdf) (p. 5)

Observa-se, portanto, menção ao fato de que o Governo Federal tem, de fato, poder de influência sobre as decisões do Conselho Curador do FGTS, que é composto por 24 integrantes, sendo doze representantes do Governo Federal, seis representantes dos empregadores e seis representantes dos trabalhadores.

No mesmo sentido foi a declaração de Voto apresentada por outro conselheiro do Fundo por ocasião da reunião extraordinária, em 7/10/2010:

Na terça-feira 6 de outubro, ontem, ocorreu uma reunião do GAP/FGTS, que participamos, na qual representante do MPOG apresentou a proposta do Governo para transferência de recursos do FGTS para o FAR, incluindo uma minuta de voto e Resolução elaboradas pelo Ministério das Cidades. Foram solicitados recursos da ordem de R\$ 3,3 bilhões para 2015 e R\$ 4,8 bilhões para 2016. **Não foram apresentadas as simulações de orçamento que demonstrasse a capacidade do FGTS de assumir esta operação.**

(...)

Estamos compelidos a votar pela aprovação desta medida em reconhecimento à situação insustentável das empresas de construção que assinaram contrato com o FAR, que continuam executando as obras, tentando de todas as formas não dispensar empregados, não abandonar obra ou requerer falência. Ressaltando, entretanto, que **por termos apenas acessado parte dos documentos que instruem a proposta há menos de 24 horas, não nos foi facultado uma análise detalhada que a medida exige.**

[http://www.caixa.gov.br/Downloads/fgts-atas-conselho-curador/AnexoI\\_RECCFGTS.pdf](http://www.caixa.gov.br/Downloads/fgts-atas-conselho-curador/AnexoI_RECCFGTS.pdf) (p.2)

O Fundo de Garantia do Tempo de Serviço é um fundo destinado à constituição de pecúlio para os trabalhadores inseridos no mercado formal de trabalho, que podem sacar o montante nominalmente identificado em suas contas em diversas circunstâncias legalmente definidas.

Os recursos do Fundo são formados por contribuições mensais efetuadas pelos empregadores em nome de seus empregados, equivalendo a 8% da remuneração percebida. Além desta, são outras receitas do FGTS: resultados das aplicações dos recursos do Fundo; multas, correção monetária e juros moratórios devidos; valores oriundos da Lei Complementar 110/2001, equivalendo a 10% do saldo existente na conta do trabalhador por ocasião da demissão sem justa causa; e, ainda, receitas patrimoniais e financeiras.

Portanto, observa-se que parte da receita do FGTS está diretamente atrelada à atividade econômica. Em um contexto de decréscimo da atividade, como o vivido atualmente, as receitas não-financeiras do Fundo tendem a cair ao mesmo tempo em que se observa acréscimo no volume de saques das contas. A tabela a seguir mostra os saques por modalidade nos anos de 2012, 2013 e 2014, conforme constante das demonstrações contábeis do FGTS do exercício de 2014, última demonstração disponível quando da elaboração do presente relatório.

#### **FGTS – Saques por modalidade no período de 2012 a 2014**

Valores em R\$ mil

| Modalidades                                  | 2012             |                  | 2013             |                  | 2014             |                  |
|----------------------------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
|                                              | Otde             | Valor            | Otde             | Valor            | Otde             | Valor            |
| Demissão sem justa                           | 19.641.29        | 41.163.98        | 20.793.20        | 48.676.03        | 20.465.89        | 54.293.30        |
| Aposentadoria                                | 5.885.231        | 9.253.393        | 6.619.698        | 10.353.60        | 7.422.875        | 11.651.98        |
| Moradia                                      | 1.248.896        | 8.510.690        | 1.457.579        | 9.798.324        | 1.760.421        | 11.838.48        |
| Inatividade da Conta                         | 812.573          | 897.276          | 769.584          | 945.464          | 916.406          | 1.138.193        |
| Neoplasia maligna/HIV/Doença a fase terminal | 290.061          | 528.672          | 326.310          | 599.206          | 376.288          | 697.898          |
| Demais modalidades                           | 7.288.801        | 4.694.979        | 7.477.851        | 5.290.369        | 8.099.527        | 6.700.310        |
| <b>TOTAL</b>                                 | <b>35.166.86</b> | <b>65.049.00</b> | <b>37.444.22</b> | <b>75.663.00</b> | <b>39.041.41</b> | <b>86.320.17</b> |

Fonte: Demonstrações Contábeis do FGTS – Exercício de 2014

[http://www.caixa.gov.br/Downloads/fgts-demonstracao-financeira/DEMONSTRACAO\\_FINANCEIRA\\_FGTS\\_2014.pdf](http://www.caixa.gov.br/Downloads/fgts-demonstracao-financeira/DEMONSTRACAO_FINANCEIRA_FGTS_2014.pdf)

Observa-se que os valores sacados a título de “demissão sem justa causa” atingiram R\$ 54,3 bilhões em 2014, montante 32% superior ao verificado em 2012, de R\$ 41,2 bilhões.

Neste contexto, a manutenção ou aumento da participação do FGTS em políticas públicas do Governo Federal, ainda que de relevante impacto social, não pode prescindir da realização de estudos que verifiquem a capacidade do Fundo em suportar os valores aportados em caráter não-oneroso, assegurando sua sustentabilidade a curto, médio e longo prazos.

Há que se considerar a natureza privada dos recursos depositados no FGTS, além do fato que o eventual esgotamento de sua capacidade financeira afetaria a continuidade das próprias políticas públicas amparadas com recursos não-onerosos e/ou com taxas de juros subsidiadas pelo Fundo.

Sendo assim, propõe-se a emissão de recomendação ao Poder Executivo Federal relativa à participação do FGTS em políticas públicas do governo federal, conforme texto a seguir.

#### RECOMENDAÇÃO

- Ao Poder Executivo Federal que previamente à manutenção ou acréscimo da participação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço em políticas públicas do Governo Federal realize estudos e projeções devidamente fundamentados, que verifiquem a capacidade do Fundo em suportar os valores aportados em caráter não-oneroso, assegurando sua sustentabilidade a curto, médio e longo prazos.

### 3.4 Benefícios Tributários, Financeiros e Creditícios

As renúncias de receitas federais alcançaram o montante projetado de R\$ 379,8 bilhões em 2015, assim classificados: R\$ 207,7 bilhões de benefícios tributários, R\$ 64,2 bilhões de benefícios tributários-previdenciários e R\$ 107,9 bilhões de benefícios financeiros e creditícios.

Nesse ano foram instituídas desonerações tributárias cuja estimativa de impacto na arrecadação, conforme cálculo da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), alcançou o montante de R\$ 5,4 bilhões. A estimativa para os próximos exercícios é a seguinte: R\$ 8,8 bilhões, em 2016, R\$ 11,4 bilhões, em 2017, e R\$ 16,3 bilhões, em 2018.

O art. 165, § 6º, da Constituição Federal expressa a aplicação do princípio da transparência orçamentária ao dispor que “o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

Esse dispositivo demonstra a preocupação do constituinte em garantir a transparência da aplicação das renúncias de receitas nas diversas atividades econômicas e sociais, inclusive sobre seus efeitos nas regiões brasileiras, uma vez que são instrumentos também expressamente previstos na Carta Magna para redução das desigualdades regionais, conforme disposto no art. 43, § 2º.

Assim, no que concerne à regionalização das renúncias de receitas federais no exercício, dados obtidos revelam que a distribuição seguiu o mesmo padrão de anos anteriores. Na tabela a seguir, verifica-se maior participação da região sudeste, com 48,7% do total das renúncias em 2015, enquanto a região centro-oeste teve a menor participação no total dos benefícios, com 8,6%.

**Renúncias de receitas federais – regionalização – 2015**

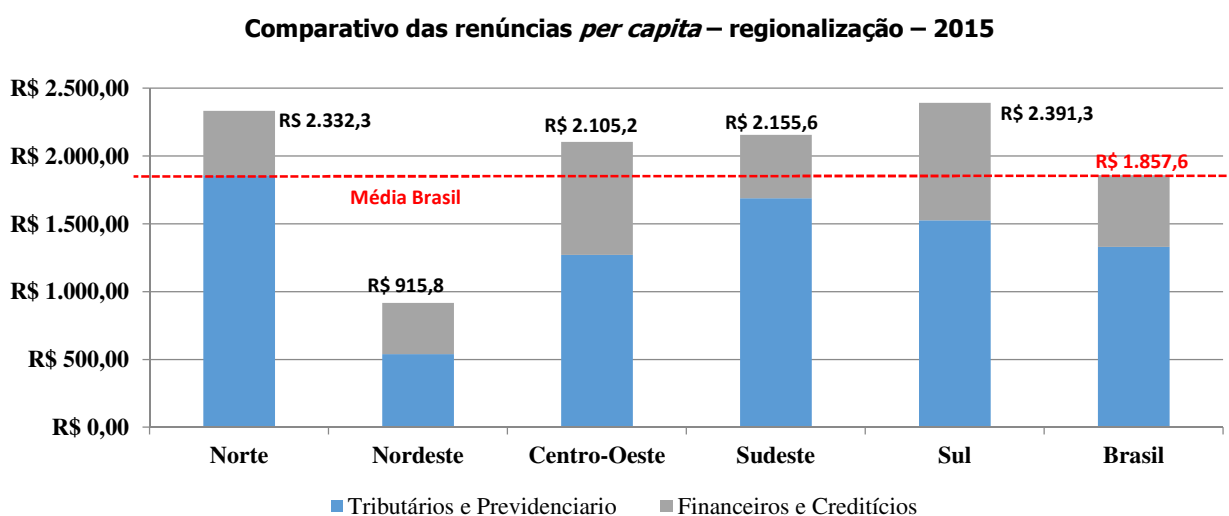
|                           |        |          |              |         |        | R\$ milhões |
|---------------------------|--------|----------|--------------|---------|--------|-------------|
| Benefícios                | Norte  | Nordeste | Centro-Oeste | Sudeste | Sul    | Total       |
| Tributários               | 32.458 | 30.437   | 19.615       | 144.737 | 44.600 | 271.848     |
| Financeiros e Creditícios | 8.293  | 21.360   | 12.894       | 40.094  | 25.299 | 107.940     |

|                     |               |               |               |                |               |                |
|---------------------|---------------|---------------|---------------|----------------|---------------|----------------|
| <b>Total</b>        | <b>40.751</b> | <b>51.797</b> | <b>32.509</b> | <b>184.831</b> | <b>69.899</b> | <b>379.787</b> |
| <b>Participação</b> | <b>10,7%</b>  | <b>13,6%</b>  | <b>8,6%</b>   | <b>48,7%</b>   | <b>18,4%</b>  | <b>100,0%</b>  |

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda (SPE).

Para fins de uma análise mais acurada da regionalização das renúncias, convém considerar também os quantitativos populacionais das regiões brasileiras, de forma a permitir a aferição dos benefícios regionalizados *per capita*.

Assim, conforme o gráfico seguinte, observa-se que a região sul apresenta o maior valor *per capita*, ou seja, R\$ 2.391,3 por habitante, alcançando um valor 28,7% superior à média do país, seguido pelas regiões norte (R\$ 2.332,3) e sudeste (R\$ 2.155,6). O extremo inferior é ocupado pela região nordeste, com R\$ 915,8 por habitante, o que representa apenas 49,3% da média nacional (R\$ 1.857,6 por habitante).



Fontes: Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda (SPE) e Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

Ao se considerarem exclusivamente os gastos tributários e previdenciários de natureza social, ou seja, associados às funções Assistência Social, Saúde, Trabalho, Educação, Cultura, Direitos da Cidadania, Habitação e Desporto e Lazer, observa-se a seguinte distribuição *per capita*, em 2015: Sudeste, R\$ 904; Sul, R\$ 610; Centro-Oeste, R\$ 543; Nordeste, R\$ 206 e Norte, R\$ 139. Ou seja, verifica-se uma forte concentração desses gastos indiretos no sudeste em detrimento ao norte e nordeste, uma vez que essas regiões ficam abaixo da média do país, de R\$ 576 *per capita*, considerando-se as referidas funções da área social.

Portanto, a distribuição *per capita* dos benefícios fiscais de caráter social não promove a redução das disparidades regionais. Isso se deve, essencialmente, ao mecanismo de geração das renúncias tributárias, em regra, associadas à presença de produção e renda (maiores nas regiões mais desenvolvidas), sem relação direta com as diferentes necessidades dos territórios do país, não atendendo, assim, ao propósito de desenvolvimento regional mais equânime estabelecido na Carta Magna.

### 3.4.1 Benefícios tributários

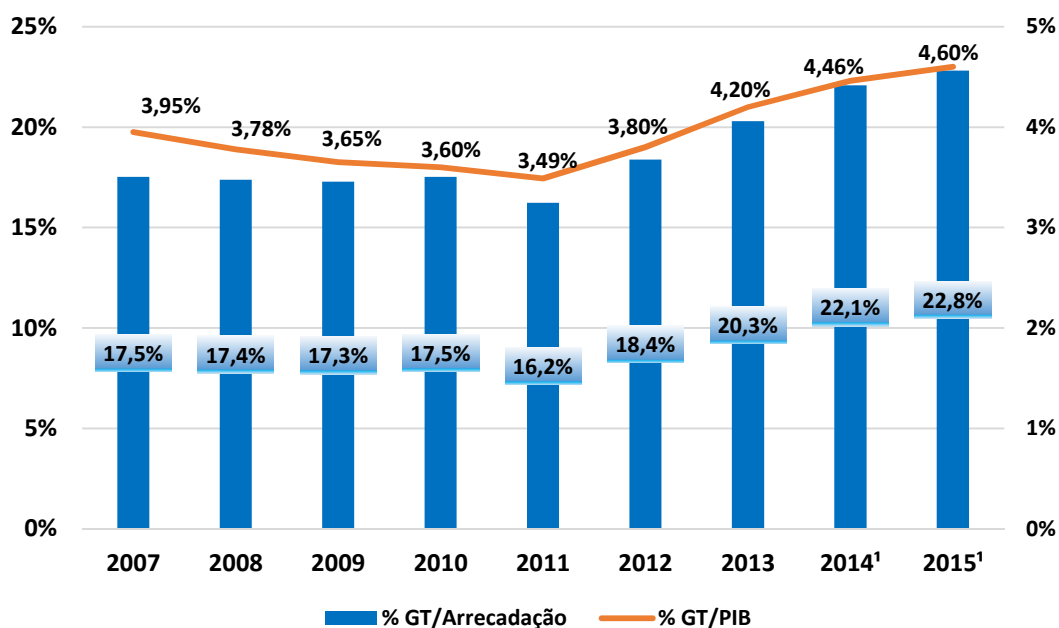
Nesta seção, são objeto de análise as desonerações tributárias classificadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil como “gastos tributários” e, assim, incluídas no Demonstrativo de Gastos

Tributários, documento produzido por aquela secretaria em atendimento ao § 6º do art. 165 da Constituição Federal.

O montante de gastos tributários projetados pela RFB apresentou crescimento expressivo, de cerca de 78%, no período de 2011 a 2015. No entanto, em relação ao exercício de 2014, esses valores são superiores em apenas 7%. As renúncias que apresentaram maiores variações nesse período foram aqueles incidentes sobre os seguintes tributos: Contribuição para a Previdência Social (214%), Imposto de Renda Retido na Fonte (95%), Pis/Pasep (90%) e Cofins (85%).

A seguir, demonstra-se a evolução dos gastos tributários em percentual da arrecadação e do PIB do respectivo exercício. Observa-se um crescimento de 16% da relação gastos tributários/PIB e de cerca de 30% em percentual da arrecadação, ambos no período de 2007 a 2015. O volume de renúncias projetadas para 2014 e 2015 contribuíram significativamente para esse resultado, destacando-se que, em 2015, os gastos tributários alcançaram 22,8% da arrecadação de receitas administradas pela Receita Federal do Brasil. Em valores absolutos, o gasto tributário cresceu 165% no período.

**Gastos tributários (GT), em percentual da arrecadação total e do PIB**



Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

(1) Valores projetados das renúncias tributárias para 2014 e 2015

Ressalta-se que a participação da renúncia no total dos recursos públicos alocados em algumas funções orçamentárias é significativa. Por exemplo, a renúncia tributária associada a função Habitação representa 99% do total de recursos direcionados à área (renúncias tributárias mais despesas executadas no OFSS – incluindo a despesa liquidada de 2015 e os restos a pagar liquidados no exercício). Nas funções Comércio e Serviços e Indústria, as renúncias representam 95% e 93% do total de recursos, respectivamente. Além disso, nas funções Energia, Ciência e Tecnologia e Agricultura, os valores renunciados superam 50% dos montantes dos gastos totais. Assim, as análises sobre a atuação governamental nesses setores devem, necessariamente, incluir as renúncias de receitas como fonte de financiamento público.

A tabela a seguir apresenta as principais renúncias tributárias, por ordem de materialidade, e os respectivos valores projetados para 2015. Destaca-se o Simples Nacional (regime de tributação

diferenciado para microempresas e empresas de pequeno porte, instituído pela Lei Complementar 123/2006) como o maior gasto tributário, cujo montante alcançou cerca de 26,03% do total dessas renúncias.

**Ranking renúncias tributárias – projeções 2015**

|               |                                                                        |                |                           | R\$ milhões |
|---------------|------------------------------------------------------------------------|----------------|---------------------------|-------------|
| Classificação | Gasto Tributário                                                       | Valor          | Participação no total (%) |             |
| 1             | Simples Nacional                                                       | 70.755         | 26,03%                    |             |
| 2             | Desoneração da Folha de Salários                                       | 26.160         | 9,62%                     |             |
| 3             | Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio                        | 24.102         | 8,87%                     |             |
| 4             | Entidades Sem Fins Lucrativos - Imunes / Isentas                       | 22.263         | 8,19%                     |             |
| 5             | Agricultura e Agroindústria - Desoneração Cesta Básica                 | 21.574         | 7,94%                     |             |
| 6             | Rendimentos Isentos e Não Tributáveis - IRPF                           | 20.709         | 7,62%                     |             |
| 7             | Deduções do Rendimento Tributável - IRPF                               | 14.616         | 5,38%                     |             |
| 8             | Benefícios do Trabalhador                                              | 7.861          | 3,70%                     |             |
| 9             | Poupança e Letra Imobiliária Garantida                                 | 6.639          | 2,89%                     |             |
| Classificação | Gasto Tributário                                                       | Valor          | Participação no total (%) |             |
| 10            | Medicamentos, Produtos Farmacêuticos e Equipamentos Médicos            | 6.340          | 2,44%                     |             |
| 11            | Desenvolvimento Regional                                               | 6.209          | 2,33%                     |             |
| 12            | Programa de Inclusão Digital                                           | 10.049         | 2,28%                     |             |
| 13            | Informática e Automação                                                | 5.021          | 1,85%                     |             |
| 14            | Pesquisas Científicas e Inovação Tecnológica                           | 3.144          | 1,16%                     |             |
| 15            | REID                                                                   | 2.475          | 0,91%                     |             |
| 16            | Setor Automotivo                                                       | 2.314          | 0,85%                     |             |
| 17            | Embarcações e Aeronaves                                                | 2.030          | 0,75%                     |             |
| 18            | Financiamentos Habitacionais                                           | 1.901          | 0,70%                     |             |
| 19            | Transporte Coletivo                                                    | 1.483          | 0,55%                     |             |
| 20            | Cultura e Audiovisual                                                  | 1.470          | 0,54%                     |             |
| 21            | Álcool                                                                 | 1.436          | 0,53%                     |             |
| 22            | Petroquímica                                                           | 1.346          | 0,50%                     |             |
| 23            | PROUNI                                                                 | 1.180          | 0,43%                     |             |
| 24            | REPNBL-Redes                                                           | 1.041          | 0,38%                     |             |
| 25            | MEI - Microempreendedor Individual                                     | 1.018          | 0,37%                     |             |
|               | Outros (52 gastos tributários com valores menores do que R\$ 1 bilhão) |                |                           |             |
| 26            |                                                                        |                | 8.712                     | 3,19%       |
| <b>Total</b>  |                                                                        | <b>271.848</b> | <b>100%</b>               |             |

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Especificamente com relação aos benefícios tributários-previdenciários, cabe destacar a elevação significativa do montante total em cerca de 214% entre 2011 e 2015, conforme demonstrada na tabela seguinte. Destacam-se os itens “Desoneração da folha de salários” e “Simples Nacional” como os principais responsáveis pela elevação das renúncias previdenciárias. Em comparação ao exercício anterior, no ano de 2015 houve incremento de 11% no total da renúncia previdenciária.



**Renúncias previdenciárias - 2010 a 2015**

R\$ milhões

| <b>Modalidade</b>                | <b>2011<sup>(1)</sup></b> | <b>2012<sup>(1)</sup></b> | <b>2013<sup>(1)</sup></b> | <b>2014<sup>(2)</sup></b> | <b>2015<sup>(2)</sup></b> | <b>Var. 2015-2011 (%)</b> |
|----------------------------------|---------------------------|---------------------------|---------------------------|---------------------------|---------------------------|---------------------------|
| Copa do Mundo                    | -                         | 0,4                       | 1,5                       | 7,0                       | 1,0                       | -                         |
| Desoneração da Folha de Salários | -                         | 3.615,7                   | 12.284,3                  | 22.107,3                  | 26.160,3                  | -                         |
| Dona de Casa                     | 5,5                       | 125,1                     | 203,4                     | 224,7                     | 217,4                     | 3.852%                    |
| Entidades Filantrópicas          | 7.109,1                   | 8.098,9                   | 8.720,0                   | 10.428,2                  | 10.715,0                  | 51%                       |
| Exportação da Produção Rural     | 3.286,7                   | 3.882,1                   | 4.483,9                   | 4.638,5                   | 5.940,7                   | 81%                       |
| MEI - Microempreendedor          |                           |                           |                           |                           |                           |                           |
| Individual                       | 199,8                     | 500,5                     | 786,4                     | 990,9                     | 1.018,1                   | 410%                      |
| Olimpíada                        | -                         | -                         | 22,6                      | 14,3                      | 59,6                      | -                         |
| Simplex Nacional                 | 9.737,4                   | 14.441,2                  | 18.266,5                  | 19.535,0                  | 20.072,4                  | 106%                      |
| Tecnologia de Informação e       |                           |                           |                           |                           |                           |                           |
| Tecnologia da Informação e da    |                           |                           |                           |                           |                           |                           |
| Comunicação (TI e TIC)           | 100,0                     | 0,0                       | 0,0                       | -                         | -                         | -                         |
| <b>Total</b>                     | <b>20.438,4</b>           | <b>30.664,0</b>           | <b>44.768,6</b>           | <b>57.945,9</b>           | <b>64.184,5</b>           | <b>214%</b>               |

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

(1) Valores estimados.

(2) Valores projetados.

Cumpre alertar, ainda, que as renúncias de receitas decorrentes dos benefícios previdenciários podem afetar, além do orçamento da seguridade social, o orçamento fiscal. Caso a arrecadação de contribuições sociais seja insuficiente para custear as despesas da seguridade, maior será a necessidade de gastos orçamentários para financiar as áreas de assistência social, saúde e previdência social, sobretudo com a desoneração da folha de pagamento concedida a alguns setores da economia. Em 2015, esse item correspondeu à expressiva parcela de 41% do total das renúncias previdenciárias.

*Ações de controle externo*

Em 2013, o TCU realizou fiscalização na modalidade Acompanhamento de Conformidade (TC 020.911/2013-0), com o objetivo de avaliar a renúncia tributária, concedida a partir do exercício de 2008, referente a desonerações do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e ao Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), bem como o impacto dessa renúncia nas diversas repartições de receitas tributárias federais, em especial, nas transferências dos Fundos de Participação dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM). Como resultado do trabalho, esta Corte de Contas, por meio do Acórdão 713/2014-TCU-Plenário, prolatou diversas recomendações a órgãos do Governo Federal com vistas a promoção de estudos para avaliação dos resultados advindos dessas desonerações e suas consequências sobre as repartições de receitas federais, bem como a adoção de mecanismos permanentes que minimizem (ou neutralizem) os impactos dessas desonerações sobre as repartições.

Ainda em 2014 o Ministério da Fazenda interpôs pedido de reexame contra a mencionada decisão, culminando no Acórdão 1.012/2015-TCU-Plenário, por meio do qual foi dado provimento parcial ao pedido, alterando a redação de alguns itens do acórdão originário.

Em consonância com referidas deliberações, especialmente quanto ao item 9.2. Acórdão 713/2014-TCU-Plenário, alterado pelo Acórdão 1.012/2015-TCU-Plenário, o Ministério da Fazenda, por meio do Ofício nº 13/AECI/GMF/MF/MF-DF, de 31/3/2016, encaminhou nota técnica elaborada pela Secretaria de Política Econômica (SPE) daquele Ministério, contendo avaliação sobre os resultados obtidos com as desonerações em comento.

Em sua análise, a SPE concluiu que há evidências de que as desonerações do IR e do IPI instituídas a partir de 2009 tiveram impacto limitado na arrecadação desses tributos e que a crise econômica, ocorrida à época, foi basicamente combatida com o uso do IPI como instrumento anticíclico. Embora os estudos setoriais não tenham indicado a existência de impactos permanentes na economia por conta dessas desonerações, entretanto foram verificados aumentos temporários nas vendas de veículos, móveis e eletrodomésticos, com redução de preços temporários nos setores de veículos e eletrodomésticos, além de manutenção do emprego no setor de imóveis, contribuindo para o enfraquecimento dos efeitos da crise nacional.

Em relação especificadamente ao impacto das desonerações do IPI de veículos sobre as receitas dos estados e municípios, a análise da SPE sugere que houve consequências distintas em dois momentos estudados. No primeiro momento, entre janeiro de 2009 e março de 2010, o impacto líquido da desoneração sobre as receitas dos entes parece ter sido positivo, com o aumento da atividade econômica e consequente ganho de arrecadação de impostos estaduais e federais, compensando as perdas de receita advindas do FPE e FPM. Já no período entre junho de 2012 e julho de 2014, o resultado indicado foi contrário, ou seja, evidenciou-se perdas no FPE e FPM maiores do que os ganhos decorrentes da atividade econômica.

Em 2015, a Comissão de Seguridade Social e Família da Câmara dos Deputados requereu a realização de auditoria nas contas do Tesouro Nacional referente a desoneração das contribuições do INSS sobre a folha de pagamento não repassadas ao Fundo do Regime Geral da Previdência Social (RGPS). Ao analisar a compensação da desoneração da folha, realizada nos moldes estabelecidos pelo art. 9º da Lei 12.546/2011, e regulamentada pela Portaria Conjunta STN/RFB/INSS/MPS 2/2013, verificou-se que os valores devidos foram repassados pela STN à previdência social, não havendo pendências de pagamento referente à compensação ao RGPS devido em função da desoneração da folha, conforme constou do Acórdão 933/2016-TCU-Plenário (TC 035.255/2015-3).

No entanto, no âmbito do voto condutor do referido acórdão, considerando a informação da STN de que repasses da compensação devidos nos meses de setembro (parcialmente), outubro, novembro e dezembro de 2015 teriam sido pagos em dissonância com a mencionada Portaria Conjunta, o Ministro-Relator Vital do Rêgo propôs que esses procedimentos, além de eventuais consequências de possíveis repasses atrasados ao Fundo, fossem melhor analisados quando da apreciação das Contas do Governo de 2015.

Pelo exame dos repasses das compensações em 2015, verificou-se que os referentes aos meses de setembro, outubro e novembro foram realizados somente em dezembro de 2015 e o referente à dezembro foi pago em abril de 2016. Ocorre que pelo artigo 3º da portaria, os repasses dos valores da compensação financeira ao Fundo do RGPS devem ser efetuados até o décimo dia útil do mês, com base na estimativa de renúncia previdenciária decorrente da desoneração, informada pela RFB até o 5º dia útil do mesmo mês, e observada a dotação orçamentária existente.

Verificou-se, como alegado pela STN, que o atraso dos repasses decorreu de insuficiência orçamentária nos meses elencados, condição, inclusive, prevista pela portaria supramencionada. Os pagamentos foram realizados após a devida suplementação dos créditos ocorrida em dezembro, por meio da Portaria 587 do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, de 14/12/2015, no valor de R\$ 1.283,3 milhões e da Lei 13.222/2015, no valor de R\$ 4.909,7 milhões.

Assim, os repasses da compensação ao Fundo do RGPS, devidos em função da desoneração da folha de pagamentos, totalizaram R\$ 25.407 milhões no exercício de 2015. Entretanto, considerando que

a estimativa da desoneração é informada pela RFB à STN com quatro meses de defasagem, o montante da renúncia em 2015, já considerando os ajustes nas projeções foi de R\$ 25.199,1 milhões.

As renúncias de receitas tributárias, embora não representem gastos diretos realizados por meio do orçamento, decorrem de tratamento diferenciado concedido a determinados contribuintes e setores da sociedade, sendo crucial sua transparência, acompanhamento e avaliação periódica. A análise do custo dessas medidas desonerativas em contraposição ao benefício por elas gerado torna-se ainda mais relevante em um contexto de restrição fiscal. Como resultado dessa avaliação, pode-se inclusive concluir pela eliminação de benefícios tributários ineficientes e, assim, ampliar a arrecadação de receitas tributárias de forma a atenuar o déficit fiscal.

Por fim, informa-se que no Apêndice I do presente relatório são apresentados dados adicionais sobre os gastos tributários.

### **3.4.2 Benefícios Financeiros e Creditícios**

A estimativa relativa ao montante destinado aos benefícios financeiros e creditícios – explícitos ou diretos e implícitos ou indiretos – é realizado pela Secretaria de Política Econômica (SPE) do Ministério da Fazenda. Genericamente, esses recursos são destinados ao financiamento de atividades produtivas voltadas ao incremento do desenvolvimento regional e social, bem como para suporte a diversos setores da economia.

Os benefícios financeiros, conforme definição e metodologia constantes na Portaria 379/2006 do Ministério da Fazenda, alterada pela Portaria MF 57/2013, são desembolsos realizados por meio de equalizações de juros e preços, bem como assunção de dívidas decorrentes de saldos de obrigações de responsabilidade do Tesouro Nacional, cujos valores figuram no orçamento da União.

Conforme o citado normativo, os benefícios creditícios provêm de dispêndios originados de programas oficiais de crédito, operacionalizados por meio de fundos ou programas, a taxa de juros inferior ao custo de captação ou de oportunidade do governo federal.

Concernente ao cálculo dos subsídios implícitos da União, a metodologia aplicada faz com que a estimativa do patrimônio líquido (PL) do ano seja calculada mensalmente a partir da estimativa do PL do mês anterior. Assim, a curva do PL estimado segue uma trajetória definida somente pelo PL inicial, pelas taxas de juros correspondentes ao custo de oportunidade do Tesouro Nacional em cada mês e pelos eventos que afetam o PL que não decorrem das taxas de juros das operações. A propósito, a SPE enfatiza que o cálculo do subsídio implícito se baseia na diferença entre a valorização que o PL estimado do fundo teria alcançado caso fosse remunerado pelo custo de oportunidade do Tesouro e a evolução do PL efetivamente ocorrido.

Destaca-se que a definição do custo de oportunidade do Tesouro Nacional refere-se ao custo médio das emissões em oferta pública da dívida pública mobiliária federal interna verificado nos últimos doze meses.

É de se ressaltar que houve elevação no custo de oportunidade do Tesouro Nacional em 2015, sendo a taxa média de 12,68%, 1,7 p.p. superior a taxa média verificada em 2014 de 10,98%.

Para os programas em que há incidência da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) para tomadores de financiamento, a SPE informa que alteração ocorrida em 2015 nessa taxa provocou uma elevação de 5,5% a.a para 7,0% a.a. Observou a secretaria que a variação da taxa do custo de oportunidade média foi mais que proporcional à elevação da taxa para o tomador de crédito, o que

impactou positivamente os valores dos subsídios influenciados pelo diferencial dessas taxas, como foi o caso dos empréstimos da União ao BNDES.

O somatório referente aos subsídios financeiros e creditícios apurados para o biênio 2014 e 2015, apresentados pela SPE por meio da Nota Técnica 10.016/SPE-MF, de 31/3/2016, são analisados a seguir.

Registre-se que, numa proposição alternativa à metodologia utilizada pela SPE, somente os fundos e programas com resultados positivos são considerados no cálculo dos subsídios financeiros e creditícios que integram a presente análise. Quanto aos resultados negativos, considera-se que referidos fundos não foram contemplados como subsídios, e, portanto, referidos valores não são considerados na análise por apresentarem taxas de juros superiores ao custo de oportunidade ou de captação do tesouro.

No cenário regional, o Sudeste mantém-se destacado no usufruto dos referidos subsídios, tendo apresentado substancial aumento em relação a 2014, representado por uma diferença de 139% das renúncias concedidas no ano de 2015. Entretanto, considerando-se todas as regiões, a Região Sul foi a que teve a participação percentual mais elevada, com 243%.

Apresenta-se, a seguir, a evolução dos montantes dos benefícios identificados por fundo ou programa.

**Demonstrativo dos Benefícios Financeiros e Creditícios – 2013 e 2014**

|                                                                                | R\$ milhões         |                     |                     |
|--------------------------------------------------------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| Item                                                                           | 2014 <sup>(1)</sup> | 2015 <sup>(1)</sup> | Var. %<br>2015/2014 |
| <b>AGROPECUÁRIOS</b>                                                           |                     |                     |                     |
| AGF e Estoques Estratégicos                                                    | 454                 | 157                 | -65,42              |
| Garantia e Sustentação de Preços                                               | 450                 | 515                 | 14,22               |
| Garantia e Sustentação de Preços da Agricultura Familiar                       | 3                   | 5                   | 33,33               |
| Custeio Agropecuário                                                           | 641                 | 5.177               | 707,64              |
| Operações de Investimento Rural e Agroindustrial                               | 71                  | 2.499               | 3.419,72            |
| Empréstimos do Governo Federal (EGF)                                           | 8                   | 301                 | 3.662,50            |
| Pronaf/PGPAF                                                                   |                     |                     |                     |
| Equalização                                                                    | 457                 | 9.783               | 2.040,70            |
| Financiamento                                                                  | 247                 | 321                 | 29,96               |
| Programa de Revitalização de Cooperativas (Recoop)                             |                     |                     |                     |
| Financiamento                                                                  | 9                   | 9                   | 0,00                |
| Programa Especial de Saneamento de Ativos (Pesa)                               | 579                 | 680                 | 17,44               |
| Subvenção Econômica ao Prêmio do Seguro Rural – Lei 10.823/2003                | 410                 | 560                 | 36,58               |
| Fundo de Defesa da Economia Cafeeira (Funcafé)                                 |                     |                     |                     |
| Equalização                                                                    | 104                 | 101                 | -2,88               |
| Financiamento                                                                  | 96                  | 461                 | 380,21              |
| Programa de Recuperação da Lavoura Cacaueira Baiana                            |                     |                     |                     |
| Financiamento                                                                  | 6                   | 9                   | 50,00               |
| Programa de Apoio ao Setor Sucroalcooleiro - PASS                              | -                   | 49                  | -                   |
| <b>FUNDOS E PROGRAMAS DO SETOR PRODUTIVO</b>                                   |                     |                     |                     |
| Fundos Constitucionais de Financiamento – FNE, FNO e FCO                       | 9.927               | 12.583              | 26,76               |
| Fundo da Marinha Mercante (FMM)                                                | 2.036               | 2.258               | 10,90               |
| Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Sistema Financeiro Nacional (Proer) | 599                 | 790                 | 31,89               |
| Fundo de Garantia para a Promoção da Competitividade (FGPC)                    | 22                  | -                   | -                   |
| Medidas de Fortalecimento da Indústria (Revitaliza)                            | 3                   | 2                   | -33,33              |
| Programa de Financiamento às Exportações (Proex)                               |                     |                     |                     |
| Equalização                                                                    | 820                 | 737                 | -10,12              |
| Financiamento                                                                  | 207                 | 121                 | -41,55              |
| Fundo de Desenvolvimento do Nordeste (FDNE)                                    | 629                 | 589                 | -6,36               |
| Fundo de Desenvolvimento da Amazônia (FDA)                                     | -                   | 374                 | -                   |
| Fundo de Desenvolvimento do Centro-Oeste (FDCO)                                | 15                  | 17                  | 13,33               |
| Fundo Nacional de Desenv. Científico e Tecnológico (FNDCT)                     | -                   | 1.588               | -                   |
| Empréstimos da União ao BNDES                                                  | 21.272              | 18.969              | -10,82              |
| Programa de Sustentação do Investimento (PSI)                                  | 111                 | 30.284              | 27.182,88           |
| <b>PROGRAMAS SOCIAIS</b>                                                       |                     |                     |                     |
| Fundo para o Desenv. Reg. com Rec. da Desestatização (FRD)                     | 34                  | -                   | -                   |

| Item                                                                                              | 2014 <sup>(1)</sup> | 2015 <sup>(1)</sup> | Var. %<br>2015/2014 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT)                                                              | 4.719               | 5.428               | 15,02               |
| Fundo de Compensação das Variações Salariais (FCVS)                                               | -                   | 3.682               | -                   |
| Fundo de Terras e da Reforma Agrária – Banco da Terra                                             | 20                  | 692                 | 3.360,00            |
| Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior (Fies)                                     | 1.840               | 6.655               | 261,68              |
| Subvenção a Consumidores de Energia Elétrica da Subclasse de Baixa Renda – Lei 10.604/2002        | 2.278               | 2.142               | -5,97               |
| Subvenção Econômica ao Preço do Óleo Diesel Consumido por Embarcações Pesqueiras – Lei 9.445/1997 | 5                   | 4                   | -20,00              |
| Plano Nacional dos Direitos da Pessoa com Deficiência - Viver sem limite (PCD)                    | 1                   | 5                   | 400,00              |
| Programa Nacional de Microcrédito Produtivo Orientado - Programa Crescer                          | 367                 | 392                 | 6,81                |
| <b>Total</b>                                                                                      | <b>48.422</b>       | <b>107.940</b>      | <b>122,91</b>       |

Fonte: Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda (SPE/MF).

(1) Não foram considerados os resultados negativos para cômputo dos subsídios. Os benefícios ou programas que apresentaram resultados negativos, segundo a metodologia da SPE, foram, o Fundo de Garantia à Exportação – FGE (2014 e 2015), Fundo de Desenvolvimento da Amazônia – FDA (2014) e Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT (2014).

Constatou-se que o total da concessão de benefícios financeiros e creditícios em 2015 foi de R\$ 107.940 evidenciando um acréscimo de 122,9% em relação a 2014 com variações percentuais positivas constatadas em todas as regiões.

Importa destacar, em conformidade com a Nota Técnica 10.016/SPE-MF, de 31/3/2016, que o valor total dos subsídios creditícios e financeiros do ano de 2014 na tabela anterior difere daquele informado no Relatório sobre as Contas do Governo da República referentes a 2014. Tal diferença provém de ajustes de valores informados pela SPE e, sobretudo, em decorrência de correções nos valores anteriormente informados relativos ao Financiamento do Programa Nacional de Agricultura Familiar (Pronaf).

Concernente aos fundos e programas que tiveram, entre 2014 e 2015, variações positivas ou negativas superiores a R\$ 500 milhões de valor concedido de subsídio, destacam-se: Programa de Sustentação do Investimento (PSI), Equalização do Programa Nacional de Agricultura Familiar (Pronaf), Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT), Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino superior (Fies), Custeio Agropecuário, Fundo de Compensação das Variações Salariais (FCVS), Fundos Constitucionais de Financiamento (FNE, FNO e FCO), Fundo de Amparo ao Trabalhados (FAT), Fundo de Terras e da Reforma Agrária (Banco da Terra), e Fundo de Desenvolvimento da Amazônia (FDA), com variações positivas; e Empréstimos da União ao BNDES, com a principal variação negativa.

Quanto à análise dos Fundos Constitucionais de Financiamento (FNE, FNO e FCO), registrou-se uma elevação de R\$ 2,65 bilhões no subsídio estimado em 2015, se comparado ao ano anterior. Em 2015, o subsídio desses fundos foi de R\$ 12,58 bilhões, enquanto para 2014, o resultado foi de R\$ 9,92 bilhões. Contribuiu para essa elevação, a variação no custo de oportunidade e a constatação recorrente de que a evolução do patrimônio total dos fundos não acompanha a mesma magnitude do volume recebido por transferências do Tesouro Nacional, a cada ano.

Registrou-se, para o montante de subsídios com a equalização do Pronaf, uma elevação de R\$ 9,32 bilhões em 2015, em comparação ao ano anterior. Com relação ao Fies, o total de subsídio apurado foi de R\$ 6,65 bilhões, em 2015, e de R\$ 1,84 bilhões, em 2014, resultando em elevação do subsídio de R\$ 4,81 bilhões no período.

A conclusão à análise do Custeio Agropecuário, resultou numa elevação de R\$ 4,53 bilhões no subsídio calculado em 2015, se comparado ao total de 2014, especialmente em decorrência de liquidações de dívidas. No total de equalização, R\$ 5,17 bilhões foram executados orçamentariamente ao longo de 2015, ao passo que, em 2014, o volume executado foi de R\$ 641 milhões.



Referente ao FAT, o subsídio, em 2015, foi R\$ 709 milhões superior ao que se verificou em 2014. Constatou-se que a evolução do patrimônio total do fundo, no decorrer do ano de 2015, foi superior à ocorrida no ano anterior. Destaca-se que a evolução do subsídio se deveu a variação do custo de oportunidade do Tesouro já mencionado e a rentabilidade do Fundo BB-Extramercado que foi de 10,8% em 2015, ao passo que em 2014 atingiu 13,7%.

A que se registrar que o patrimônio do FAT é composto pelo saldo de aplicações financeiras, assim distribuído em 2015: R\$ 205,89 bilhões (79,4%) aplicados em empréstimos ao BNDES, originados dos recursos constitucionais, R\$ 32 bilhões (12,3%) aplicados em títulos públicos nos fundos BB-Extramercado e FI Caixa Extramercado, R\$ 21,09 bilhões (8,1%) aplicados em Depósitos Especiais, junto às instituições financeiras públicas e R\$ 255 milhões (0,1%) contabilizados como imobilizado, valores em caixa e em trânsito.

Considerando os empréstimos da União ao BNDES, o total de subsídio estimado para 2015 foi de R\$ 18,97 bilhões, enquanto o total para 2014 foi de R\$ 21,27 bilhões. Em razão da influência da elevação da TJLP em 2015, houve redução de R\$ 2,30 bilhões no montante desses benefícios. A redução, segundo a SPE, deveu-se à valorização do dólar (de 47,01% em 2015, comparado a 13,39% em 2014), o que impactou negativamente os subsídios dos contratos de financiamentos indexados ao câmbio que montavam em 2014 ao saldo de R\$ 15,46 bilhões.

Em se tratando do Programa de Sustentação do Investimento (PSI), destinado à equalização de taxa de juros, o montante do subsídio apurado para 2015 foi de R\$ 30,28 bilhões, sendo R\$ 30,04 bilhões de subvenções ao BNDES e R\$ 247 milhões à Financiadora de Estudos e Projetos (Finep), ao passo que em 2014 foi de apenas R\$ 111 milhões, resultando num significativo aumento de R\$ 30,17 bilhões.

Como registra a Nota nº 4/GECAP/COPEC/SUPOF/STN/MF, com relação à elevação dos subsídios dos fundos Custeio Agropecuário, Operações de Investimento Rural e Agroindustrial, Pronaf Equalização e PSI, em 2015, no valor de R\$ 46,6 bilhões na execução de suas ações orçamentárias em relação a 2014. Tal fato decorreu dos pagamentos de subvenções dessas ações relacionada às liquidações/pagamentos das dívidas inscritas em Restos a Pagar e dos valores devidos em 2015, em conformidade com as determinações do Acórdão 825/2015–TCU–Plenário. Assim sendo, a razão do aumento dos subsídios pagos em 2015 ocorreu principalmente pelo pagamento de subsídios apurados em períodos anteriores, mas que não haviam sido liquidados e pagos nas datas em que eram devidos, sendo inscritos em Restos a Pagar.

#### *Ações de controle externo*

Concernente às operações de crédito entre a União e o BNDES, por intermédio do Acórdão 3.071/2012-TCU-Plenário, itens 9.1.5 e 9.1.6, o TCU determinou que a Secretaria de Política Econômica (SPE) e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) elaborassem anualmente projeções que permitissem conhecer o montante total dos benefícios financeiros e creditícios outorgados pela União, além das despesas financeiras relativas aos juros e demais encargos decorrentes da captação de recursos pelo Tesouro.

O referido acórdão originou-se do relatório processual constante do TC 022.684/2010-7, no qual foi identificada a necessidade de que esses órgãos promovessem a apuração precisa dos possíveis custos alcançados com as operações subsidiadas, de forma a tornar mais acuradas as projeções sobre as vantagens a serem auferidas. Compreendeu-se que a apuração dos resultados financeiros das operações, bem como a análise dos impactos gerados para a sociedade são importantes, com vistas à aferição da relação custo-benefício ou custo-efetividade dos programas e benefícios correspondentes.



A Secretaria de Política Econômica (SPE), por intermédio do Ofício 10.014/2016/Gabin/SPE/MF-DF, ressaltou para as projeções dos fluxos – tanto do ativo (serviço da dívida do BNDES junto à União) como dos passivos (serviços da dívida da União junto ao Mercado) aplica-se procedimento similar ao dos Acórdãos 1.690/2007 (PAC) e 3.249/2012-TCU-Plenário (COPA), para que seja estabelecido um cenário de longo prazo em relação às variáveis relevantes na estratégia de rolagem da dívida, que abrange as variáveis necessárias para a correção dos contratos. Dito cenário serve para projetar os fluxos de ativos da União, conforme as condições dos contratos, e, compatibilizado com a estratégia de longo prazo de rolagem da dívida, é utilizado para projetar o Custo Médio de Emissão (CME) no período, adotado como *proxy* do custo de oportunidade do governo. Ressalte-se que o cotejo destas projeções com a realidade pode fomentar alteração nas estimativas de subsídios e despesas financeiras, igualmente ocorrendo caso alterações das condições econômicas levem a considerar outros cenários macroeconômicos.

Concernente aos cumprimentos dos subitens 9.1.5 e 9.1.6 do Acórdão 3.071/2012-TCU-Plenário, salienta a SPE, os quadros abaixo explicitam projeções anuais até 2019 para os benefícios estimados nas operações de crédito concedidas pela União ao BNDES e o montante total, a valor presente (VP) de benefícios e despesas financeiras nestas operações para todo o período de duração dos empréstimos, bem como o recorte específico para os quatro anos seguintes, conforme quadro a seguir:

**Subsídio Nominal Projetado 2016-2019**

R\$ milhões

| Ano        | Saldo Inicial BNDES | Subsídio <sup>(1)</sup> |
|------------|---------------------|-------------------------|
| 31/12/2016 | 471.148,15          | 25.702,18               |
| 31/12/2017 | 492.858,34          | 23.242,51               |
| 31/12/2018 | 513.472,22          | 23.123,84               |
| 31/12/2019 | 546.474,35          | 25.549,06               |

Fonte: Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda (SPE/MF).

(1) Subsídio projetado em março de 2016.

Ainda segundo a SPE, em relação ao subitem 9.3.4 do Acórdão 3.071/2012-TCU-Plenário, os impactos verificados, tanto de Dívida Bruta do Governo Geral (DBGG) como na Dívida Líquida do Setor Público (DLSP), são apresentados na tabela a seguir. Os benefícios creditícios (subsídios implícitos) decorrentes dos Empréstimos da União ao BNDES corresponderam em 2015 a R\$ 18,9 bilhões, conforme o Demonstrativo de Benefícios Financeiros e Creditícios que atende ao Acórdão 1.718/2001-TCU-Plenário, espelhado na Tabela a seguir.

**Impactos dos Benefícios Creditícios nas Dívidas Bruta e Líquida**

| Ano  | Impacto (R\$ milhões) |                     | Porcentual sobre a Dívida |                   |
|------|-----------------------|---------------------|---------------------------|-------------------|
|      | DBGG                  | DLSP                | DBGG <sup>1</sup>         | DLSP <sup>1</sup> |
| 2008 | 10.305                | 17,8                | 0,59%                     | 0,00%             |
| 2009 | 110.272               | 4.576               | 5,59%                     | 0,34%             |
| 2010 | 115.213               | 8.469               | 5,73%                     | 0,57%             |
| 2011 | 69.182                | 10.538              | 3,08%                     | 0,70%             |
| 2012 | 76.894                | 12.343              | 2,98%                     | 0,80%             |
| 2013 | 47.494                | 10.629              | 1,73%                     | 0,65%             |
| 2014 | 93.220                | 21.272 <sup>2</sup> | 2,87%                     | 1,13%             |
| 2015 | 37.194                | 18.969              | 0,95%                     | 0,89%             |

Cálculos realizados com base em cenário macroeconômico de mar/16.

Fonte: Banco Central do Brasil.

Revisado em novembro de 2015, devido a diligência do TCU quanto à contabilização dos saldos contratuais entre o Tesouro Nacional e o BNDES.

Segundo esclareceu a SPE, e ainda conforme exposto no Ofício 10.005/SPE-ME/2015, vale reforçar o entendimento sobre as despesas financeiras decorrentes da captação de recursos pelo Tesouro Nacional: dado a estimativa de subsídio creditício é função da diferença entre uma taxa de juros ativa e uma taxa de juros passiva que incide sobre o estoque de empréstimos da União ao BNDES, entende-se a despesa financeira como o resultado apenas da incidência da taxa passiva sobre o referido estoque.

Relativamente aos itens 9.3.5 e 9.3.6, reforça-se que os benefícios creditícios (subsídios implícitos) decorrentes dos Empréstimos da União ao BNDES foram estimados para 2015, como já informado, em R\$ 18,9 bilhões, com despesas financeiras correspondentes de R\$ 56,2 bilhões. Já os subsídios financeiros explícitos decorrentes das subvenções econômicas concedidas pela União ao BNDES, essencialmente a parte dos pagamentos ao BNDES efetuados no âmbito do Programa de Sustentação do Investimento (PSI), totalizaram R\$ 30,0 bilhões, no mesmo período.

Em conclusão, em conformidade com o exposto no Ofício 10.005/SPE-MF/2015, no que se refere aos subsídios explícitos (benefícios financeiros), não se encontrou maneira de dissociar os conceitos de despesa e subsídio (subitem 1.3.6 do Acórdão 3.071/2012-TCU-Plenário e 1.6.2 do Acórdão 961/2015-TCU-Plenário), por meio do Memorando nº 26/2016/CCONT/SUCON/STN/MF-DF, a Secretaria do Tesouro Nacional informa que foram incluídas as seguintes notas explicativas ao Balanço Geral da União (BGU) de 2015 sobre os benefícios financeiros e creditícios decorrentes de operações de crédito do Tesouro Nacional com o BNDES: (a) Nota 02 – Créditos a Receber; (b) Nota 08 – Provisões; (c) Item 4.1 – Partes Relacionadas.

#### **3.4.2.1 Avaliação de benefício financeiro e creditício – Programa PROEX**

Com base no disposto no Acórdão 1.718/2005-TCU-Plenário, em seu item 9.1, o TCU determinou à Secretaria de Política Econômica (SPE/MF) o cálculo dos valores efetivamente renunciados por meio dos benefícios financeiros e creditícios, bem como o encaminhamento ao Tribunal, até o término do mês de março, do demonstrativo com os valores apurados para o ano anterior, a fim de subsidiar o Relatório sobre as Contas de Governo.

Buscando desincumbir-se desse mister, a SPE apresenta a avaliação do Programa de Financiamento às Exportações – PROEX, conforme Ofício nº 10.073/SPE-MF, de 30/10/2014, encaminhado a este Tribunal. Tal programa é identificado como instrumento governamental de fomento às exportações brasileiras, com o objetivo de dotar os exportadores do país de condições de crédito similares às encontradas no cenário internacional, de forma a propiciar mais competitividade às exportações brasileiras.

Na citada avaliação, buscou a SPE apresentar um histórico dos normativos associados ao programa, com particularidades aplicadas às modalidades de financiamento e equalização de taxas de juros, além da análise de desempenho dos resultados alcançados de 2004 a 2014, servindo-se da base de dados de operações de crédito executados no período, disponibilizada pelo Banco do Brasil. O referido trabalho também agrega a avaliação de impacto do programa quanto ao cumprimento de seus objetivos de política pública, a partir de dados extraídos do sistema Aliceweb do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC), de informações da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), do Ministério do Trabalho e Previdência Social, do World Development Indicators, do Banco Mundial, além da base das operações de crédito do programa.

Acessoriamente, este trabalho contou com o apoio da Coordenação-Geral de Operações de Crédito (COPEC) da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e da Diretoria de Governo do Banco do Brasil –

agente financeiro para o Programa -, no que tange à disponibilização de informações, base de dados do PROEX e esclarecimentos acerca do funcionamento do programa.

Conceitualmente, o PROEX é um programa do Governo Federal de fomento às exportações brasileiras de bens e serviços, alimentado na sua origem por duas fontes: recursos do Tesouro Nacional e dotação específica no Orçamento Geral da União.

Por meio da Lei 8.187/1991, deu-se a concessão de financiamento à exportação de bens e serviços nacionais, em condições especiais, permitindo ao Tesouro Nacional pactuar encargos financeiros inferiores ao respectivo custo de captação dos recursos necessários ao programa, viabilizando o fomento à competitividade das exportações brasileiras. O Tesouro Nacional, como financiador, era beneficiário, por previsão legal, de estímulo equivalente à cobertura da diferença, a maior, entre os encargos pactuados com o tomador e os custos de captação dos recursos.

Na sua origem, a assistência financeira do PROEX se destinava à exportação de serviços e, nos casos de bens para exportação, no desconto de títulos emitidos pelo exportador brasileiro, representativos da mercadoria exportada. Somente quando destinados a governos estrangeiros, excepcionalmente, havia a concessão de financiamento à exportação de bens (Rs. CMN 1844/1991).

A Lei 10.184/2001, que revogou a Lei 8.187/1991, autorizou o Tesouro Nacional a pactuar encargos financeiros compatíveis com os praticados no mercado internacional para operações contratadas no âmbito do programa, chamado doravante PROEX Financiamento. Ademais, a legislação vigente permite que o Tesouro Nacional conceda ao financiador equalização suficiente para tornar os encargos financeiros compatíveis com os internacionalmente praticados, denominado PROEX Equalização. Assim, atualmente, o PROEX opera nas modalidades creditícias de financiamento e de equalização de taxas de juros.

O agente financeiro do Tesouro Nacional para o programa, em suas duas modalidades, é o Banco do Brasil. Cabe à Câmara de Comércio Exterior (CAMEX), do Conselho de Governo, por determinação legal, o estabelecimento das condições para a aplicação dos dispositivos legais, observando, em conjunto as disposições do Conselho Monetário Nacional (CMN).

A descrição de bens e serviços elegíveis para o programa é bastante ampla, sugerindo cobertura de parte significativa de itens classificados na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). As tabelas com a relação dos códigos NCM dos produtos e serviços elegíveis para o programa constam dos Anexos I e II da Portaria MDIC 208/2010. Em se tratando de bens, os prazos de comercialização vão de 2 a 180 meses, variando conforme código NCM. Versando sobre serviços, os prazos variam de 12 a 180 meses, podendo, tais prazos, ser excepcionalizados mediante decisão da CAMEX ou do Comitê de Financiamento e Garantia às Exportações (COFIG).

Quanto às operações de financiamento no âmbito do PROEX, são gerados apenas uma parte dos subsídios associados ao programa, os denominados creditícios, provenientes do crédito oferecido em condições mais acessíveis para os tomadores de empréstimos do que os recursos oferecidos no mercado financeiro. Em outra esfera, o mercado realiza operações de crédito (financiamento) que envolvem subvenção econômica, por meio de equalização de taxa de juros, coberta por recursos do Tesouro Nacional. Neste caso, os subsídios são financeiros (ou explícitos), representados pelas emissões de títulos realizados por meio das equalizações de juros, cujos valores constam do orçamento da União.

Referente ao período de 2011 a 2014, os valores se conformam com o Demonstrativo dos Benefícios Financeiros e Creditícios, apresentado pela SPE anualmente. Os valores para 2015 seguem

as projeções efetuadas para compor as Informações Complementares do Projeto da Lei Orçamentária de 2016 e o tópico dos benefícios financeiros e creditícios anterior.

Não obstante o valor estimado para 2013, evidencia-se uma tendência crescente da despesa com o programa, a cada ano, observando suas duas modalidades. No intervalo observado, a totalidade dos subsídios estimados resultam em R\$ 4.408 milhões, representando R\$ 881 milhões de subsídio médio anual. Para 2015 a previsão de despesas com o PROEX é de R\$ 1.153 milhões, valor máximo da série.

Conclusivamente, no período de 2004 a 2014, segundo a Nota Técnica nº 10.028/SPE-MF, o PROEX desembolsou por meio da modalidade financiamento US\$ 4.324 milhões para 1.537 empresas, em 14.046 operações que totalizaram US\$ 4.977 milhões em conteúdo exportado. Com o PROEX Equalização foram emitidos US\$ 2.281 milhões em Notas do Tesouro Nacional, específicas para o custeio da modalidade, com o apoio a 123 empresas em 22.729 operações que somaram US\$ 44.500 milhões em conteúdo exportado.

Especificamente no PROEX Financiamento, destacam-se dois grupos de empresas:

- as menores representam 67,5% do total das empresas e ocupam 61,6% das operações, exportando 20,7 % do montante total;
- as empresas que faturam anualmente acima de R\$ 600 milhões e operam com o programa em razão de acordos bilaterais de governos ou por operações que não podem ser financiadas por outras fontes representam 2,7% do total e respondem por 46,0% do total exportado, em apenas 4,4% da quantidade total de operações na modalidade. Assim, essas operações que se enquadram na modalidade por meio de tratamento especial ocupam 44,9% dos recursos desembolsados.

Diversamente, para o PROEX Equalização, a despeito de a modalidade não estabelecer limite para apoio em função do montante de faturamento da empresa, a concentração dos resultados se evidencia bastante acentuada. Relativamente ao valor exportado na modalidade, 94,9% foram contratados com empresas de faturamento bruto anual superior a R\$ 600 milhões, provenientes de 99,1% das operações realizadas.

Outros aspectos de concentração do programa são verificados em relação: 1) à localização do domicílio das empresas apoiadas; 2) aos setores econômicos associados ao conteúdo exportado; e 3) aos países de destino das exportações.

Portanto, de 2008 a 2014, os exportadores localizados nas regiões Sudeste e Sul tiveram representação significativa nos montantes anuais de recursos gastos com o PROEX Financiamento, tendo consumido conjuntamente 94,3% do volume desembolsado. Na modalidade equalização, a região Sudeste representou 85,3% da destinação dos custos com emissões das Notas NTN-1, considerando o período total (2004 a 2014).

Referente aos setores econômicos, 41,8% do volume total exportado com o PROEX Financiamento, de 2004 a 2014, está associado ao setor de agribusiness, oriundo de 22,7% das operações contratadas na modalidade. Na equalização, o setor de transportes foi responsável por 42,9% do volume exportado, seguido pelo setor de máquinas e equipamentos, com 39,9% do total exportado. Com relação ao desembolso de recursos em operações de exportação, o PROEX Financiamento alcançou 139 países. Em se tratando de total de recursos desembolsados no período, Cuba e Angola foram os principais países destinatários das exportações brasileiras. Apenas esses dois destinos responderam, conjuntamente, por mais de 50% dos recursos desembolsados e de valor das exportações geradas com apoio do programa.

Observa-se, quanto à modalidade Equalização, os Estados Unidos são o país de destaque do destino das exportações brasileiras apoiadas pelo programa. Das operações realizadas, 7,9% respondem por 27,4% do volume total exportado na modalidade, o que demandou 31,3% dos recursos despendidos em emissões de NTN-I.

Observados os resultados da avaliação de impacto do programa, a SPE diz que:

há efeitos positivos do PROEX Financiamento em todas as dimensões analisadas, a saber: na margem intensiva, sobre o valor exportado, crescimento das exportações e pessoal ocupado e, na margem extensiva, sobre o número de países-destino das exportações e a probabilidade de estar exportando. Todavia, os efeitos são de curto prazo. A modalidade do Programa teve um papel importante para inibir os efeitos adversos da crise internacional por volta de 2008, elevando as exportações e o emprego. As micro e pequenas empresas não obtiveram efeitos qualitativamente diferentes de forma robusta, logo os impactos são generalizados para seus participantes.

Para o PROEX Equalização, a SPE destaca que ocorreram aumentos substanciais nos valores exportados, número de países-destino e pessoal ocupado nas empresas exportadoras, não sendo possível tirar conclusões estatisticamente rigorosas de que os efeitos sejam causados pelo programa. Já os resultados encontrados na análise custo-benefício apontam evidências de que o PROEX Financiamento consegue induzir um maior nível de exportações, gerando, segundo ao SPE, um retorno social positivo.

Isto posto, conclui a Secretaria de Política Econômica (SPE) que, de forma geral, o PROEX se apresenta como um programa de efetivo fomento às exportações de bens e serviços, dentro do conjunto de ações governamentais que visam o fortalecimento do comércio exterior brasileiro.

### **3.4.3 Benefícios creditícios e tributários referentes ao evento Copa 2014**

A realização do evento Copa do Mundo Fifa 2014 no Brasil exigiu a assunção de compromisso pelos governos federal, estaduais e municipais perante a *Fédération Internationale de Football Association* (Fifa), com vistas à construção de estádios de futebol e à melhoria da mobilidade urbana, dos aeroportos, das telecomunicações, da infraestrutura do turismo e da segurança pública. Para a consecução desses objetivos, o governo federal estabeleceu, além dos financiamentos concedidos pelos bancos federais (BNDES, Caixa, BNB, BB e Basa), outros instrumentos de incentivo, quais sejam, os subsídios ou benefícios creditícios e tributários.

Os subsídios creditícios consistem em gastos decorrentes de programas oficiais de crédito operacionalizados por fundos ou programas, à taxa de juros inferior ao custo de captação do governo federal, conforme detalhado no tópico 3.4.2 deste relatório. Já os benefícios de natureza tributária correspondem a medidas de desonerações tributárias relacionadas aos eventos da Copa das Confederações Fifa 2013 e da Copa do Mundo Fifa 2014, instituídas pela Lei 12.350/2010.

A projeção dos benefícios creditícios para os mencionados eventos corresponde, em 2015, por valores desembolsados, ao valor de R\$ 28,8 milhões, referentes ao programa Procopa Turismo. Os valores projetados para os benefícios tributários, por sua vez, totalizam R\$ 57,2 milhões para subsidiar a organização das Copas Fifa. Somando os benefícios tributários aos creditícios relacionados aos referidos eventos, tem-se o montante de R\$ 86 milhões em 2015, e, no período de 2010 a 2015, o total de R\$ 1.632,2 milhões, em valores correntes, conforme detalhamento nas seções a seguir.

Cabe registrar que o Poder Executivo deverá publicar e encaminhar ao Congresso Nacional, até 1º/8/2016, de acordo com o art. 29 da Lei 12.350/2010, prestação de contas relativas à Copa das



Confederações Fifa 2013 e à Copa do Mundo Fifa 2014, contendo, entre outras informações, a renúncia fiscal total referente ao evento.

### **Benefícios creditícios**

Os benefícios ou subsídios creditícios referentes à Copa do Mundo são calculados pela Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda (SPE/MF), em atendimento ao Acórdão 1.718/2005-TCU-Plenário e dão continuidade ao acompanhamento efetuado nas Contas do Governo de 2014.

A metodologia utilizada pela SPE para estimativa desses subsídios considera o valor do financiamento um ativo do setor público, cujo retorno é dado pela diferença entre a taxa de juros do empréstimo e o custo de oportunidade estipulado para uso do recurso. Desse modo, há subsídio quando o retorno do passivo é maior que o do ativo, ou seja, quando o custo de oportunidade do governo federal é maior que a taxa de juros dos empréstimos (Nota Técnica 10.018/2016/SPE-MF, de 31/3/2016).

Cabe registrar que as operações cujas fontes de recursos são do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) não geram subsídios creditícios, porque são recursos privados, pertencentes aos trabalhadores detentores de depósitos naquele fundo.

A Resolução do Conselho Monetário Nacional 3.801/2009, por sua vez, estabeleceu linha de financiamento do BNDES para contratação de operações de crédito, limitadas a R\$ 400 milhões por estádio de futebol, destinadas à construção e reforma das arenas da Copa e de seu entorno. Além disso, limitou o valor de cada operação a 75% do custo total de cada estádio e definiu as condições de financiamento.

Os cálculos dos valores financiados pelas instituições financeiras federais e dos benefícios creditícios foram elaborados pela SPE, com base em informações requeridas às instituições financeiras, pelo TCU, e enviadas pelos bancos à SPE, com cópia para o Tribunal. Vale ressaltar que, nas Contas de Governo de 2013, foram feitas ressalva e recomendação à SPE por não estimar os valores para os anos seguintes como determinava o subitem 9.2 do Acórdão 3.249/2012-TCU-Plenário. No entanto, essa deliberação foi considerada cumprida no subitem 9.2 do Acórdão 2.446/2014-TCU-Plenário.

Em relação aos valores desembolsados das operações de crédito, conforme se observa na tabela a seguir, no período de 2010 a 2015, o montante atingiu cerca de R\$ 7,03 bilhões. Acrescenta-se que os valores apresentaram uma trajetória de crescimento até 2013, caíram em 2014 e reduziram drasticamente em 2015. Assim, em 2015, os R\$ 73,5 milhões de recursos desembolsados foram inferiores em 94,8% ao R\$ 1,4 bilhão desembolsado em 2014.

**Valores das operações de crédito, por desembolso – 2010 a 2015 <sup>1</sup>**

|              |              |                  |                  |                  |                  |               | R\$ mil          |
|--------------|--------------|------------------|------------------|------------------|------------------|---------------|------------------|
| <b>Banco</b> | <b>2010</b>  | <b>2011</b>      | <b>2012</b>      | <b>2013</b>      | <b>2014</b>      | <b>2015</b>   | <b>Total</b>     |
| Basa         | 3.095        | 24.412           | 2.645            | 10.914           | -                |               | 41.066           |
| BB           | -            | -                | -                | 87.115           | -                |               | 87.115           |
| BNB          | -            | 101.945          | 277.804          | 171.632          | 323.278          | 73.527        | 948.186          |
| BNDES        | -            | 966.048          | 1.730.900        | 2.179.709        | 1.079.582        |               | 5.956.239        |
| <b>Total</b> | <b>3.095</b> | <b>1.092.405</b> | <b>2.011.349</b> | <b>2.449.370</b> | <b>1.402.860</b> | <b>73.527</b> | <b>7.032.606</b> |

Fonte: Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda (SPE).

(1) Valores expressos em termos de 31 de dezembro do respectivo ano.

Com relação às instituições financeiras, apenas o BNB apresentou operações relacionadas à Copa em 2015, do ponto de vista da destinação dos recursos, o ProCopa Turismo foi o único eixo contemplado,



e quanto à distribuição geográfica, os valores desembolsados foram integralmente para a região Nordeste. Considerando os montantes totais dos seis exercícios da série histórica o BNDES continua sendo o principal financiador do evento, com 84,7%.

Segundo a SPE, como consequência da redução dos valores contratados em 2015, o valor dos subsídios creditícios dos projetos da Copa associados a contratações também se reduziu, gerando o total negativo de R\$ -4,8 milhões nesta ótica, ou seja, não se caracterizou subsídio nesse exercício.

Considerando os valores desembolsados, o montante dos subsídios estimados em 2015 atingiu R\$ 28,8 milhões, significando uma queda de 90,5% em relação ao ano anterior, conforme apresentado na tabela seguinte. Na série histórica, o BNDES é a principal instituição financiadora da Copa, e, como os subsídios são decorrentes dos valores desembolsados, aquele banco é responsável por 87,6% dos subsídios creditícios estimados no período.

**Valores estimados dos subsídios creditícios, por desembolso – 2010 a 2015 <sup>1</sup>**

|              |              |               |                |                |                |               |                | R\$ mil            |
|--------------|--------------|---------------|----------------|----------------|----------------|---------------|----------------|--------------------|
| Banco        | 2010         | 2011          | 2012           | 2013           | 2014           | 2015          | Total SPE      | Total <sup>2</sup> |
| Basa         | (936)        | (10.117)      | (1.135)        | 296            | -              |               | (11.892)       | 296                |
| BB           | -            | -             | -              | 4.283          | -              |               | 4.283          | 4.283              |
| BNB          | -            | (4.803)       | (15.665)       | 13.935         | 95.096         | 28.779        | 117.342        | 137.810            |
| BNDES        | -            | 114.160       | 205.560        | 246.792        | 206.918        |               | 773.430        | 773.430            |
| <b>Total</b> | <b>(936)</b> | <b>99.240</b> | <b>188.760</b> | <b>265.306</b> | <b>302.014</b> | <b>28.779</b> | <b>883.163</b> | <b>915.819</b>     |

Fonte: Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda (SPE).

(1) Valores expressos em termos de 31 de dezembro do respectivo ano.

(2) Total dos subsídios em que se considera somente os valores positivos, elaborado pela Semag

Os valores negativos apresentados na tabela significam, segundo metodologia utilizada pela SPE, que a taxa de juros dos empréstimos foi maior que o custo de oportunidade do governo, ou seja, o retorno do ativo foi positivo. No entanto, entende-se que somente há subsídio quando o retorno do ativo é negativo. Assim, pode-se dizer que os valores estimados dos subsídios creditícios, por desembolso, ou seja, sem considerar os valores negativos, alcançaram R\$ 915,8 milhões no período considerado.

De igual forma, como consequência da redução dos valores contratados em 2015, o valor dos subsídios associados a contratações também se reduziu, gerando um total negativo de R\$ -4,8 milhões, conforme metodologia da SPE.

**Valores estimados dos subsídios creditícios, por valores contratados – 2010 a 2015 <sup>1</sup>**

|              |                |                |               |                |             |               |                | \$ mil             |
|--------------|----------------|----------------|---------------|----------------|-------------|---------------|----------------|--------------------|
| Banco        | 2010           | 2011           | 2012          | 2013           | 2014        | 2015          | Total SPE      | Total <sup>2</sup> |
| Basa         | -1.828         | -25.843        | 659           |                |             |               | -27.012        | 659                |
| BB           |                |                |               | 9.017          |             |               | 9.017          | 9.017              |
| BNB          | -9.324         | -12.475        | 13.782        | 30.341         | -390        | -4.839        | 17.095         | 44.123             |
| BNDES        | 371.214        | 196.375        | 56.074        | 85.040         |             |               | 708.703        | 708.703            |
| <b>Total</b> | <b>360.062</b> | <b>158.057</b> | <b>70.515</b> | <b>124.398</b> | <b>-390</b> | <b>-4.839</b> | <b>707.803</b> | <b>762.502</b>     |

Fonte: Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda (SPE).

(1) Valores expressos em termos de 31 de dezembro do respectivo ano.

(2) Total dos subsídios em que se considera somente os valores positivos, elaborado pela Semag.

No período de 2010 a 2015, um total de R\$ 7 bilhões foram desembolsados e R\$ 6,8 bilhões foram contratados, em valores correntes. O total de subsídios, no mesmo período e também em valores

correntes, associados aos desembolsos acumulou R\$ 915,8 milhões, enquanto os subsídios vinculados às operações contratadas foram de R\$ 762,5 milhões.

**Valores contratados, desembolsados e subsídios - 2010 a 2015 <sup>1</sup>**

|              |                       |                        |                       | R\$ mil                |
|--------------|-----------------------|------------------------|-----------------------|------------------------|
| Ano          | Valores Desembolsados | Subsídios <sup>2</sup> | Operações Contratadas | Subsídios <sup>3</sup> |
| 2010         | 3.095                 | 0                      | 2.913.222             | 371.214                |
| 2011         | 1.092.405             | 114.160                | 2.295.786             | 196.375                |
| 2012         | 2.011.349             | 205.560                | 639.816               | 70.515                 |
| 2013         | 2.449.370             | 265.307                | 1.027.479             | 124.398                |
| 2014         | 1.402.860             | 302.013                | -29.707               | 0                      |
| 2015         | 73.527                | 28.779                 | -58.942               | 0                      |
| <b>Total</b> | <b>7.032.606</b>      | <b>915.819</b>         | <b>6.787.654</b>      | <b>762.502</b>         |

Fonte: Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda (SPE).

(1) Valores expressos em termos de 31 de dezembro do respectivo ano.

(2) Total dos subsídios, por desembolso, em que se considera somente os valores positivos, elaborado pela Semag.

(3) Total dos subsídios, por valores contratados, em que se considera somente os valores positivos, elaborado pela Semag.

A SPE ressalta que os subsídios estimados para desembolsos e empréstimos concedidos ao longo de 2015 no âmbito da Copa de 2014 foram expressos a valor presente, tomando como referência para todos os empréstimos a data de 31 de dezembro de 2015.

**Benefícios tributários**

Os benefícios tributários referentes à realização da Copa 2014 e da Copa das Confederações 2013, instituídos pela Lei 12.350/2010, compreendem: i) desonerações de tributos, na forma de isenção às importações, isenções a pessoas jurídicas, isenções a pessoas físicas e desonerações de tributos indiretos nas aquisições realizadas no mercado interno pela Fifa, por subsidiária e pela emissora fonte da federação internacional, além do regime diferenciado de apuração de contribuições por subsidiárias da Fifa (arts. 3º a 16); e ii) Regime Especial de Tributação para Construção, Ampliação, Reforma ou Modernização de Estádios de Futebol (Recopa), conforme arts. 17 a 21, que preveem a desoneração tributária incidente sobre a contribuição para o PIS/Pasep, a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto de Importação (II).

As desonerações tributárias previstas nos arts. 3º a 16 da citada lei vigoram de 1/1/2011 a 31/12/2015 e estavam condicionadas à habilitação pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) das pessoas físicas e jurídicas nominadas pela Fifa e subsidiárias da federação.

Observa-se que, em todo o período de vigência, o montante renunciado alcançou R\$ 491,32 milhões, sendo que, em 2011, não houve fruição do benefício. Em 2015, o valor das desonerações previstas alcançou R\$ 57,20 milhões, o que representa 11,6% dos R\$ 491,32 milhões estimados/previstos para o período de 2011 a 2015. Cumpre mencionar, também, que 60,4% das desonerações totais do período incidiram sobre o Imposto de Renda.

O Recopa prevê a suspensão de exigibilidade de vários tributos e contribuições para venda no mercado interno ou para importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos novos, além de materiais de construção, para utilização ou incorporação em estádios de futebol construídos, reformados ou ampliados para os eventos Copa das Confederações 2013 e Copa do Mundo 2014. Caso haja utilização ou incorporação do bem ou material de construção ao estádio, a suspensão se converterá

em alíquota zero. Do contrário, a pessoa jurídica beneficiária do regime especial fica obrigada a recolher os tributos e contribuições devidos.

Em relação às desonerações referentes ao Recopa, a vigência da renúncia se estendeu de 21/12/2010 até 30/6/2014 (prazo determinado pelo art. 21 da Lei 12.350/2010), sendo que os beneficiários somente puderam usufruir do regime especial de tributação após sua regular habilitação junto à RFB, sem a possibilidade de suspensão dos tributos com efeitos retroativos.

O montante projetado das renúncias tributárias do Recopa alcançou R\$ 225,10 milhões durante o período de fruição. Considerando que a aprovação do primeiro projeto de construção, ampliação, reforma ou modernização de estádios de futebol, o do estádio do Maracanã, ocorreu com a edição da Portaria 239, de 21/12/2011, do Ministério do Esporte, e a respectiva pessoa jurídica titular do projeto foi habilitada pela RFB em 17/1/2012, não houve fruição do benefício em 2010, 2011 e 2015.

No período de 2012 a 2013, foram aprovados doze projetos pelo Ministério do Esporte, correspondentes às arenas da Copa, e habilitadas/coabilitadas, pela RFB, 25 pessoas jurídicas para operar no Recopa no âmbito de dez estádios de futebol.

#### *Ações de controle externo*

Entre 2011 e 2012, o TCU realizou levantamento de auditoria (TC 034.303/2011-1), com o objetivo de conhecer o rol de renúncias tributárias, financeiras e creditícias concedidas pelo governo federal para viabilizar o evento Copa do Mundo Fifa 2014, além de investigar os controles internos afetos às respectivas renúncias de receitas. Como resultado do trabalho, esta Corte de Contas determinou ao Ministério do Esporte que tomasse providências para incluir na matriz de responsabilidades os gastos respectivos às renúncias tributárias, financeiras e creditícias oferecidas, tanto pela União, como pelos estados e municípios responsáveis pelos gastos com a Copa (Acórdão 3.249/2012-TCU-Plenário).

Em monitoramento do acórdão resultante da fiscalização (TC 012.248/2013-0), o TCU acolheu providência alçada pelo ministério no sentido de publicar as informações requeridas em capítulo específico do Balanço das Ações do Governo Brasileiro para a Copa (Acórdão 1.651/2013-TCU-Plenário). Ao analisar o balanço de setembro de 2013, constatou-se a inclusão desses dados, à exceção dos estaduais e municipais, que segundo alegou o ministério, não haviam sido informados até a data daquele balanço.

Além disso, em representação formulada pelo Ministério Público Federal (TC 003.464/2013-0), o Tribunal analisou questionamento acerca dos procedimentos adotados pelo governo federal para habilitação de beneficiários do Recopa, bem como o dimensionamento do impacto nos contratos de execução das obras dos estádios para a Copa do Mundo de 2014. Por meio do Acórdão 2.292/2013-TCU-Plenário, foi proferida uma série de determinações e recomendações, que tinham como objetivo reforçar os mecanismos de controle já previstos na legislação do Recopa, que prevê atuação prévia, concomitante e posterior à fruição dos benefícios por parte dos órgãos federais. Nesse sentido, determinou-se ao Ministério do Esporte que tome as medidas necessárias para aferir os valores dos projetos contratados e respectivos aditivos contratuais, considerando-se a desoneração tributária decorrente do Recopa, bem como se recomendou à RFB que elabore plano de ação para a fiscalização a ser feita no programa.

Ademais, foi realizado monitoramento (TC 012.468/2014-2) do Acórdão 3.249/2012-TCU-Plenário, que determinava à Semag, no subitem 9.2, o acompanhamento do desenrolar das renúncias tributárias, financeiras e creditícias oferecidas pela União relacionadas à Copa do Mundo de 2014. Em

decorrência desse trabalho, o Tribunal, por meio do Acórdão 2.446/2014-TCU-Plenário, considerou cumprida a determinação contida no subitem 9.2 acima referido.

Por fim, o Tribunal também analisou representação (TC 027.965/2014-7) do Ministério Público junto ao TCU (MP/TCU), com vistas à apuração de supostas irregularidades, relativas à inobservância do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal quando da aprovação da Lei 12.350/2010, que instituiu desonerações tributárias referentes à realização, no Brasil, da Copa das Confederações Fifa 2013 e da Copa do Mundo da Fifa 2014. Da análise resultou o Acórdão 529/2015-TCU-Plenário, em que o Tribunal considerou que a aprovação, por meio da Lei 12.350/2010, das referidas desonerações tributárias ocorreu sem a verificação prévia do cumprimento dos requisitos previstos no art. 14 da Lei Complementar 101/2000.

A clara ausência de planejamento para a instituição de benefícios fiscais, sem a devida atribuição de responsabilidades e análise da capacidade para seu acompanhamento, ou mesmo definição de mecanismos de controle e governança, é uma característica repetidamente observada nas políticas públicas financiadas por renúncias de receitas. Assim, sob uma visão sistêmica do controle sobre as renúncias de receitas, a atuação desta Corte está voltada para a promoção do aprimoramento e do fortalecimento da gestão e das estruturas de governança desses relevantes instrumentos de financiamento de políticas públicas.

Por fim, registre-se que o Poder Executivo deverá publicar e encaminhar ao Congresso Nacional, até 1º/8/2016, de acordo com o art. 29 da Lei 12.350/2010, prestação de contas relativas à Copa das Confederações Fifa 2013 e à Copa do Mundo Fifa 2014, contendo, entre outras informações, a renúncia fiscal total referente ao evento.

### **3.4.4 Benefícios tributários relacionados às leis de incentivo à Cultura**

A Lei 8.313/1991, conhecida como Lei Rouanet, instituiu o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac) com a finalidade de captar e canalizar recursos para o setor cultural de modo a alcançar as finalidades previstas no art. 1º da lei. Uma das fontes de recursos para a viabilização do programa são as renúncias tributárias instituídas por meio dos arts. 18 e 26 da referida norma. O § 3º do art. 20, por sua vez, atribuiu ao Tribunal de Contas da União a análise, no âmbito do Relatório sobre as contas prestadas pelo Presidente da República, das ações de financiamento da cultura com recursos provenientes dessas renúncias de receita.

A Lei 8.685/1993 (Lei do Audiovisual) estipula, em seu art. 4º, § 5º, que não há óbice à utilização dos benefícios da referida lei conjuntamente com recursos previstos na Lei Rouanet, desde que o total dos incentivos para o projeto não ultrapasse 95% do total do orçamento aprovado pela Agência Nacional do Cinema (Ancine).

Outro gasto tributário no setor foi criado por meio da MP 2.228-1/2001, que prevê em seu art. 39, X, a isenção da Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional incidente sobre a remessa ao exterior de importâncias relativas à exploração de obras cinematográficas ou videofonográficas no Brasil caso o remetente opte por aplicar 3% do valor da remessa em projetos nacionais independentes. A MP também prevê a possibilidade de dedução das quantias aplicadas na aquisição de cotas dos Fundos de Financiamento da Indústria Cinematográfica Nacional no imposto de renda de pessoas físicas e jurídicas.

Em 2015, a captação total de recursos com base nas leis de incentivo (posição de 31/12/2015) foi de R\$ 1,29 bilhão, sendo 82,7% desse valor referentes a benefícios concedidos com base na Lei Rouanet, 13,6% na Lei do Audiovisual e 3,7% restantes na MP 2.228-1/2001.

**Captação de recursos por segmento cultural – Lei 8.313/1991 (Lei Rouanet)**

O art. 18 da Lei Rouanet possibilita ao contribuinte, pessoa física ou pessoa jurídica, o abatimento, no imposto de renda (IR), do incentivo realizado em segmentos culturais determinados, nos limites e nas condições estabelecidos na legislação do IR vigente. A alocação dos recursos captados com base nesse artigo pode ser visualizada, por segmento cultural, na tabela a seguir.

**Recursos renunciados por segmento cultural – art. 18 da Lei Rouanet**

| Principais categorias<br>Segmento cultural <sup>1</sup> | 2014                    |                | 2015                  |                |
|---------------------------------------------------------|-------------------------|----------------|-----------------------|----------------|
|                                                         | Captação                | % <sup>2</sup> | Captação              | % <sup>2</sup> |
| Teatro                                                  | 327.615.298,73          | 28,2           | 313.490.865,07        | 31,4           |
| Exposição de Artes                                      | 210.561.545,39          | 18,1           | 153.010.000,05        | 15,3           |
| Música Instrumental                                     | 125.522.856,56          | 10,8           | 114.675.874,40        | 11,5           |
| Música Erudita                                          | 96.510.904,63           | 8,3            | 90.253.602,27         | 9,0            |
| Dança                                                   | 65.380.709,85           | 5,6            | 66.652.386,26         | 6,7            |
| Difusão de Acervo Audiovisual                           | 51.497.263,33           | 4,4            | 45.682.888,37         | 4,6            |
| Outras <sup>3</sup>                                     | 286.370.579,51          | 24,6           | 215.521.601,40        | 21,5           |
| <b>Total</b>                                            | <b>1.163.459.158,00</b> | <b>100</b>     | <b>999.287.217,82</b> | <b>100</b>     |

Fonte: MinC e Ancine

<sup>1</sup> Conforme § 3º do art. 20 da Lei 8.313/1991 e Portaria – MinC 116/2011, de 29/11/2011. Foram incluídos somente os segmentos que apresentaram captação efetiva de recursos em 2014 e/ou 2015.

<sup>2</sup> Percentual em relação ao total (captação do segmento dividido pelo total da captação).

<sup>3</sup> Em “Outras” estão incluídas sessenta categorias que, individualmente, apresentam valores captados inferiores a 2,2% do total da captação no exercício de 2015.

O art. 18, § 3º, da Lei 8.313/1991 estabelece apenas oito categorias de segmentos culturais que devem ser contempladas pelos projetos que visam obter o benefício fiscal integral. Todavia, após recomendação no Relatório das Contas do Governo de 2009 e determinação exarada por meio do Acórdão 1.385/2011-TCU-Plenário, no sentido de disciplinar em ato normativo o detalhamento dos segmentos culturais que podem ser atendidos por meio da renúncia de receita criada pelo art. 18 da Lei Rouanet, foi publicada a Portaria MinC 116/2011, de 29/11/2011, que regulamentou o dispositivo.

Em seu art.1º, a portaria elenca os segmentos culturais das áreas de representação da Comissão Nacional de Incentivo à Cultura (CNIC), para os efeitos do § 3º do art. 18 e do art. 25 da Lei 8.313/1991. Diante disso, ao apreciar o relatório de monitoramento do citado acórdão, o Tribunal, por meio do Acórdão 2.766/2012-TCU-Plenário, considerou integralmente cumprida tal determinação.

O total captado com base no art. 18, no exercício de 2015, considerando-se inclusive os recursos captados no âmbito da Ancine (R\$ 820 mil), apresentou decréscimo de 14,1% em relação ao ano anterior, alcançando R\$ 999,3 milhões, o que representou 93,2% dos recursos totais provenientes da Lei Rouanet (R\$ 1.071,6 milhões). Os segmentos de maior participação foram: “Teatro”, “Exposição de Artes” e “Música Instrumental”, que captaram, respectivamente, R\$ 313 milhões, R\$ 153 milhões e R\$ 114 milhões, valores que, somados, correspondem a 58,2% da captação total.

O art. 26 da Lei Rouanet autoriza, sem restrição em relação aos segmentos culturais beneficiados, a dedução parcial do imposto devido. No caso das pessoas jurídicas, pode ser deduzido 30% do patrocínio ou 40% da doação realizada e, para pessoas físicas, esses percentuais são duplicados. O total

captado com fundamento nesse artigo alcançou, em 2015, o montante de R\$ 72,3 milhões, o que representou um decréscimo de 26,3% em relação ao exercício anterior. Cumpre mencionar que não foram captados recursos no âmbito da Ancine com base nesse dispositivo.

Os principais segmentos culturais beneficiados em 2015, com fulcro no art. 26 da Lei Rouanet, foram “Música Popular” e “Projeto educativo de artes visuais”, que obtiveram, juntos, 85,3% dos recursos totais. Os demais valores relacionados a esse artigo da lei estão detalhados na tabela a seguir.

**Recursos renunciados por segmento cultural – art. 26 da Lei Rouanet**

| Principais categorias<br>Segmento cultural <sup>1</sup> | 2014                 |                | 2015                 |                |
|---------------------------------------------------------|----------------------|----------------|----------------------|----------------|
|                                                         | Captação             | % <sup>2</sup> | Captação             | % <sup>2</sup> |
| Música Popular                                          | 64.658.356,76        | 65,9           | 42.324.064,26        | 58,5           |
| Projeto educativo de artes visuais                      | 3.363.530,00         | 3,5            | 19.386.251,21        | 26,8           |
| Rádios e TVs Educativas não comerciais                  | 4.157.407,61         | 4,2            | 3.988.272,27         | 5,5            |
| Eventos e ações de incentivo à leitura                  | 307.852,00           | 0,3            | 3.013.635,37         | 4,2            |
| Outras <sup>3</sup>                                     | 25.641.894,08        | 26,1           | 3.581.174,41         | 5,0            |
| <b>Total</b>                                            | <b>98.129.040,45</b> | <b>100</b>     | <b>72.293.397,52</b> | <b>100</b>     |

Fonte: MinC

<sup>1</sup> Conforme Portaria – MinC 116/2011, de 29/11/2011. Foram incluídos somente os segmentos que apresentaram captação efetiva de recursos em 2014 e/ou 2015.

<sup>2</sup> Percentual em relação ao total (captação do segmento dividido pelo total da captação).

<sup>3</sup> Em “Outras” estão incluídas catorze categorias que, individualmente, apresentam valores captados inferiores a 2,3% do total da captação no exercício de 2015.

Destaque-se que o MinC autorizou, por meio do art. 26 da Lei 8.313/1991, a captação, no exercício de 2014, de dezesseis segmentos culturais e, em 2015, de catorze, o que corresponde a um decréscimo de 12,5% na diversificação de segmentos contemplados. No caso do art. 18, a diminuição da variedade foi de 20,3%, porquanto os segmentos apoiados em 2014 foram 64 e, em 2015, 51.

Esse fato vai de encontro à determinação feita por meio do item 9.4 do Acórdão 1.385/2011-TCU-Plenário para que fosse observado o princípio da não concentração por segmentos e por beneficiário previsto no art. 19, § 8º, da Lei 8.313/1991. Na ocasião do monitoramento das deliberações do citado acórdão (TC 015.511/2012-0), tal determinação foi considerada parcialmente cumprida, haja vista ter o MinC detalhado os critérios para aferição anual do cumprimento do princípio, por meio dos art. 13 a 15, da IN-MinC 1/2012.

A tabela a seguir apresenta os principais patrocinadores pessoas jurídicas de projetos culturais apoiados pelas leis de incentivo à cultura em 2015. Observa-se que a participação das empresas estatais (empresas públicas e sociedades de economia mista) perfaz cerca de 20% do total de recursos. No caso da Lei Rouanet, as principais patrocinadoras estatais foram o BNDES (R\$ 56 milhões), o Banco do Brasil (R\$ 31 milhões) e a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (R\$ 17,6 milhões).



**Principais financiadores Pessoas Jurídicas em 2015 – por gênero de empresa**

R\$ milhares

| Gênero                       | Lei Rouanet      |            | Lei do Audiovisual |            | MP 2.228-1/01 |            | Total            |            |
|------------------------------|------------------|------------|--------------------|------------|---------------|------------|------------------|------------|
|                              | Captação         | %          | Captação           | %          | Captação      | %          | Captação         | %          |
| Empresas Públicas            | 102.290          | 9,8        | 16.777             | 9,6        | 0,00          | 0,0        | 119.067          | 9,5        |
| Sociedades de Economia Mista | 121.235          | 11,6       | 4.875              | 2,7        | 0,00          | 0,0        | 126.110          | 10,0       |
| Instituições Privadas        | 818.523          | 78,6       | 154.636            | 87,7       | 36.955        | 100        | 1.010.114        | 80,5       |
| <b>Total</b>                 | <b>1.042.048</b> | <b>100</b> | <b>176.288</b>     | <b>100</b> | <b>36.955</b> | <b>100</b> | <b>1.255.291</b> | <b>100</b> |

Fonte: MinC e Ancine

**Regionalização da captação de recursos via leis de incentivo**

O art. 1º, II, da Lei 8.313/1991 estabelece que o Pronac tem a finalidade de captar e canalizar recursos para o setor cultural, de modo a “promover e estimular a regionalização da produção cultural e artística brasileira, com valorização de recursos humanos e conteúdos locais”. Dessa forma, cabe ao Pronac estimular a desconcentração da produção cultural e promover a distribuição regional equitativa dos recursos, em consonância, inclusive, com um dos objetivos fundamentais da República, que é o de reduzir as desigualdades sociais e regionais, conforme o art. 3º, III, da Constituição Federal.

No entanto, segundo informações disponibilizadas pelo MinC e pela Ancine, verifica-se alta concentração de recursos aplicados na região Sudeste, a exemplo de exercícios anteriores. Em 2015, o montante captado por essa região alcançou 78,4% dos recursos totais relativos à Lei Rouanet.

Destaque-se que a preocupação com o estímulo à regionalização da execução das atividades culturais tem sido questão de presença constante na execução da política cultural. Nesse sentido, merece destaque o dispositivo da Lei 12.485/2011 (Lei da TV Paga), que dispõe sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado. O normativo, com o intuito de desconcentrar os locais de produção de obras audiovisuais, estabelece, em seu art. 27, nova redação para o art. 4º da Lei 11.437/2006, que passou a ter a seguinte redação:

Art. 4º Os recursos a que se refere o art. 2º desta Lei apoiarão o desenvolvimento dos seguintes programas, nos termos do art. 47 da Medida Provisória nº 2.228-1, de 6 de setembro de 2001:

(...)

§ 3º As receitas de que trata o inciso III do caput do art. 33 da Medida Provisória nº 2.228-1, de 6 de setembro de 2001, deverão ser utilizadas nas seguintes condições:

I – no mínimo, 30% (trinta por cento) deverão ser destinadas a produtoras brasileiras estabelecidas nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, nos critérios e condições estabelecidos pela Agência Nacional do Cinema – Ancine, que deverão incluir, entre outros, o local da produção da obra audiovisual, a residência de artistas e técnicos envolvidos na produção e a contratação, na região, de serviços técnicos a ela vinculados.

**Prestação de Contas e Tomadas de Contas Especiais**

A tabela seguinte apresenta informações sobre a situação das prestações de contas (PC) dos recursos captados com amparo da Lei Rouanet, da Lei do Audiovisual e da Medida Provisória 2.228-1/2001, abrangendo também a atuação da Ancine.

**Prestação de Contas dos Recursos Renunciados**

| Situação              | Acumulado até 31/12/2014 |                          | Acumulado até 31/12/2015 |                          |
|-----------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
|                       | Quant.                   | Valor Captado            | Quant.                   | Valor Captado            |
| PC não apresentadas   | 1.133                    | 401.639.219,97           | 1.259                    | 428.446.415,90           |
| PC aguardando análise | 16.350                   | 7.619.970.639,65         | 16.266                   | 8.751.243.894,40         |
| PC em análise         | 2.610                    | 2.133.277.487,79         | 3.072                    | 2.343.476.480,00         |
| PC não aprovadas      | 1.278                    | 413.484.041,87           | 1.248                    | 451.608.553,02           |
| PC aprovadas          | 5.302                    | 1.532.379.879,29         | 5.829                    | 1.669.962.393,71         |
| <b>Total</b>          | <b>26.673</b>            | <b>12.100.751.268,57</b> | <b>27.674</b>            | <b>13.644.737.737,03</b> |

Fonte: MinC e Ancine

Comparando-se 2014 e 2015, nota-se que houve, neste último ano, aumento de 2% na quantidade de processos de prestação de contas em estoque no MinC, ou, mais especificamente, nas situações “aguardando análise” e “em análise”. Esse quantitativo de PC em estoque tem aumentado ao longo dos anos, conforme registrado nos relatórios sobre as contas prestadas pelo Presidente da República, o que gera preocupação com relação ao efetivo controle da utilização desses recursos públicos. Para tratar desse passivo, em 2013, o MinC empossou 114 servidores temporários, com atribuição de executar atividades relacionadas com o recebimento, a análise, a aprovação, a execução, o acompanhamento, a fiscalização e a prestação de contas de projetos apoiados pelo MinC. Além disso, para viabilizar uma apreciação mais ágil de processos com prestações de contas em aberto, o ministério editou a Portaria Minc 86/2014, que estabelece procedimentos para análise de prestação de contas de projetos culturais pendentes de conclusão até 31/12/2011, relativos ao Pronac.

No entanto, tais medidas não lograram êxito, visto que não houve redução do estoque de processos de prestação de contas pendentes de análise, conforme demonstram os dados da tabela acima. Assim, esse problema deve merecer a atenção permanente dos órgãos gestores e de controle, inclusive por intermédio do acompanhamento das medidas em curso e seus correspondentes resultados, no âmbito do relatório sobre as contas prestadas pelo Presidente da República e em outros processos de fiscalização.

Quanto às Tomadas de Contas Especiais, segundo informações atualizadas tanto pelas secretarias do MinC quanto pela Ancine, observa-se que não houve grandes variações no número de TCEs instauradas e concluídas em 2015 em comparação com o exercício anterior.

Como relevante ação de controle externo no âmbito do Pronac, cabe mencionar o Acórdão 191/2016-TCU-Plenário (TC 034.369/2011-2), que determinou à Secretaria Executiva do Ministério da Cultura que se abstenha de autorizar a captação de recursos a projetos que apresentem forte potencial lucrativo e capacidade de atrair investimentos privados independentemente dos incentivos fiscais da Lei Rouanet.

### 3.5 Gestão Fiscal

A Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), define a gestão fiscal responsável como o resultado da ação planejada e transparente, com vistas a prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Para tanto, a LRF determina o cumprimento de metas de receitas e despesas, bem como a obediência a limites e condições no que se refere à renúncia de receita, geração de despesas com pessoal e outras de caráter obrigatório e continuado, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, mesmo por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar.

Com esse referencial normativo, procedeu-se à análise da gestão fiscal, em relação às receitas e despesas primárias, à programação orçamentária e financeira e ao contingenciamento, às disponibilidades de caixa e à inscrição em restos a pagar e ao cumprimento das metas fiscais.

#### 3.5.1 Receitas Primárias

A receita pública é classificada em receita primária com o objetivo de identificar as receitas que compõem o resultado primário, representado pela diferença entre receitas primárias e despesas primárias.

As receitas primárias compreendem aquelas auferidas pela atividade tributária e pela prestação de serviços por parte do Estado, também conhecidas como receitas não-financeiras. Desse modo, correspondem ao total da receita orçamentária deduzidos os recursos provenientes de contratação de operações de crédito, rendimentos de aplicações financeiras e retorno de operações de crédito (juros e amortizações), empréstimos concedidos, privatizações e superávits financeiros.

As despesas primárias, por sua vez, são resultantes do somatório das despesas correntes e de capital, deduzidos os montantes destinados ao pagamento de juros, encargos e amortizações da dívida, conforme pormenorizado no item 3.5.2 deste relatório.

O resultado primário, então, decorre da contabilização desse conjunto de receitas, deduzido das transferências a estados e municípios e das despesas não financeiras. A sua apuração, nos dizeres do Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional, fornece uma melhor avaliação do impacto da política fiscal em execução pelo ente da Federação, de modo que:

Superávits primários, que são direcionados para o pagamento de serviços da dívida, contribuem para a redução do estoque total da dívida líquida. Em contrapartida, déficits primários indicam a parcela do aumento da dívida, resultante do financiamento de gastos não financeiros que ultrapassam as receitas não financeiras.

Em razão da importância desse indicador no controle do endividamento público, as Leis de Diretrizes Orçamentárias estabelecem, por determinação do art. 165, § 2º, da Constituição Federal e do art. 4º, §1º e §2º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, as metas de resultado primário para o exercício a que se referem e para os dois seguintes. Nesse contexto, a persecução do resultado primário dependerá, de um lado, da arrecadação das receitas primárias e, de outro, das despesas primárias concretizadas pelo governo.

No que concerne à receita primária, são analisadas, a seguir, as metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias 2015, a previsão constante da Lei Orçamentária de 2015 e a efetiva arrecadação dessas receitas ao longo do exercício de 2015.

### 3.5.1.1 Previsão e Arrecadação da Receita Primária – Critério Fiscal

A LDO 2015, em seu anexo de metas fiscais anuais, previu que a receita primária atingiria R\$ 1.435,10 bilhões, as despesas primárias, R\$ 1.379,82 bilhões e, por conseguinte, estabeleceu a meta de resultado primário superavitário de R\$ 55,28 bilhões.

A receita primária prevista na LOA 2015 foi de R\$ 1.223,40 bilhões e a sua efetiva arrecadação totalizou R\$ 1.043,11 bilhões, segundo o relatório Resultado do Tesouro Nacional, o que resultou na frustração de receitas R\$ 180,29 bilhões.

A questão fiscal que decorre dessa frustração na arrecadação da receita, ou superestimativa da previsão de receita, é que esse montante de receitas previstas constitui esteio para a fixação das despesas, ou seja, para os gastos do exercício seguinte.

Assim, quanto maior o montante de despesas acomodadas no orçamento, sem respectivas fontes de receitas para suportá-las, maiores serão as necessidades de contingenciamento dessas despesas ou de mudanças nas metas de resultado fiscal.

Conforme consta nos itens 3.5.3 e 3.5.5.1 deste relatório, destinados à avaliação do contingenciamento de despesas e do resultado primário, essa foi a situação observada nas Contas de 2015. Após sucessivos decretos de contingenciamento e diante de um cenário de não atingimento da meta de superávit de R\$ 55,28 bilhões, prevista na LDO 2015, o Poder Executivo encaminhou ao Congresso Nacional o Projeto de Lei PLN 5/2015, de 23/7/2015, para alteração da meta fiscal. Com a sua aprovação, consubstanciada na Lei 13.199/2015, a meta de resultado primário foi reduzida para um déficit de R\$ 51,8 bilhões, prevendo-se, ainda, outras deduções dessa meta.

Ao término de 2015, o resultado primário totalizou um déficit de R\$ 116,7 bilhões, segundo relatório Resultado do Tesouro Nacional, conforme pormenorizado no item 3.5.5.1 deste relatório.

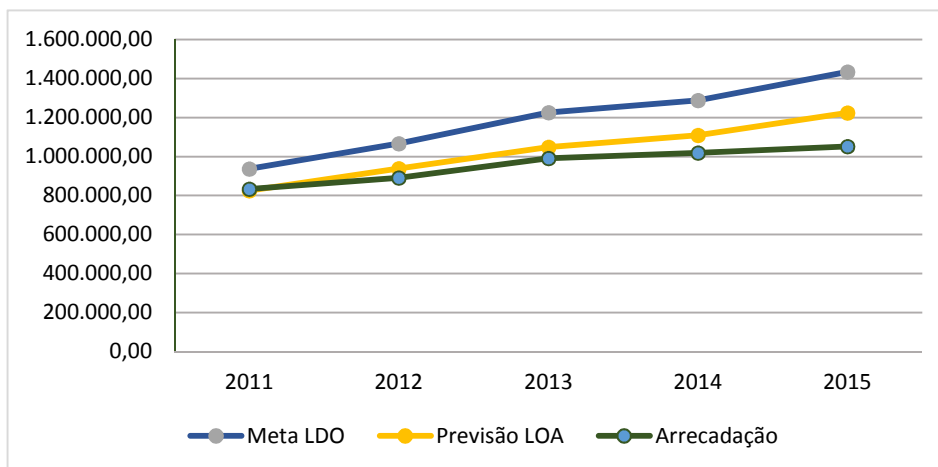
Tem-se por certo que a primeira providência para o cumprimento de resultados fiscais superavitários adviria de uma correta previsão do montante de receitas. Nessa linha, são as disposições dos arts. 11 e 12 da LRF que estabelecem os requisitos essenciais para uma gestão fiscal responsável, consubstanciados na instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos. Na parte relacionada à previsão da receita, a LRF determina que:

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

Ocorre que, nos últimos anos, verificou-se um descolamento entre os valores previstos para receitas e os arrecadados. Tal situação pode ser observada no gráfico comparativo entre as receitas primárias inseridas nas LDOs, as previstas nas LOAs e aquelas efetivamente realizadas, entre os exercícios de 2011 a 2015.

**Meta da LDO, Previsão da LOA e Arrecadações de Receitas Primárias – 2011 a 2015**

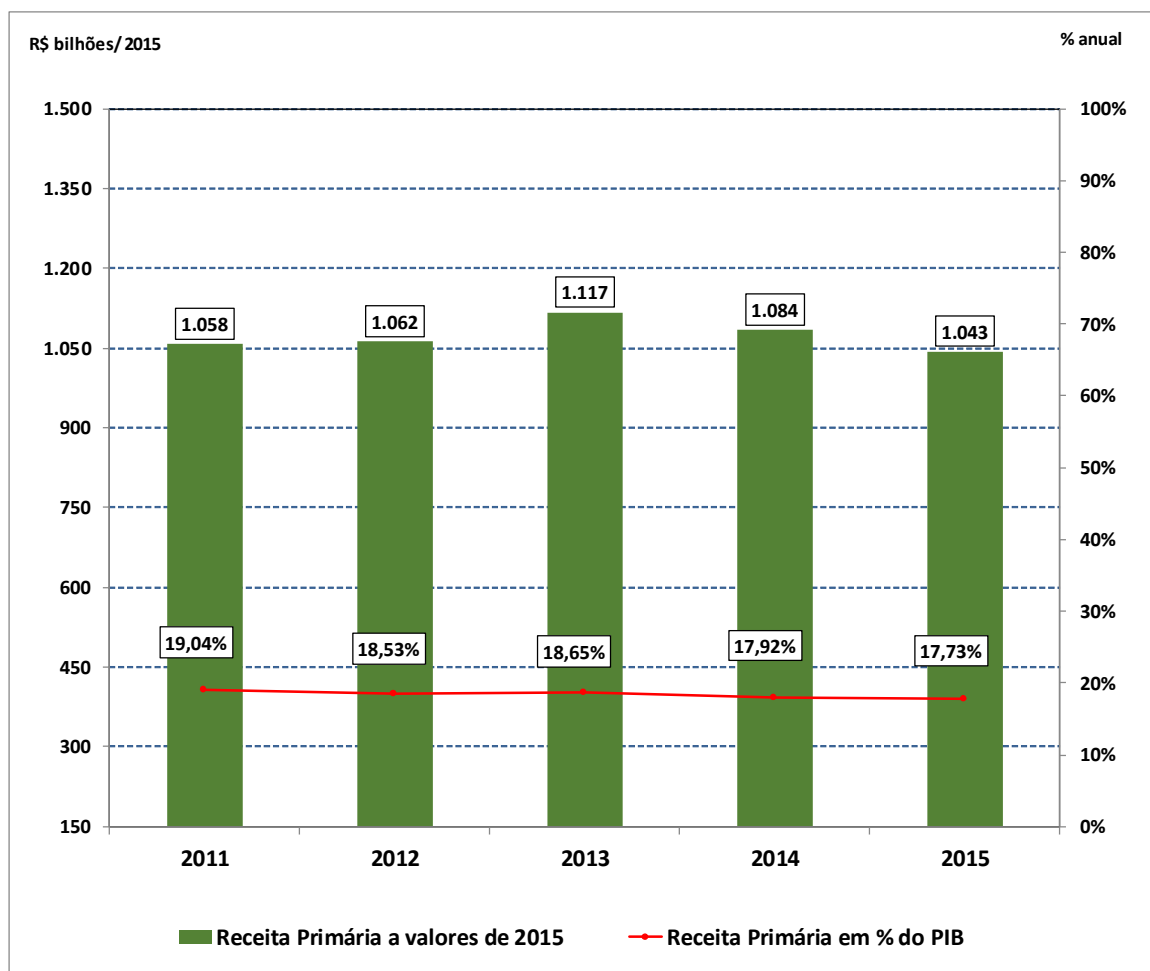
R\$ milhares



Fontes: SOF e STN.

O gráfico demonstra, ainda, um crescimento na arrecadação de receitas primárias entre os anos de 2011 e 2015. Essa análise, entretanto, compreendeu a evolução da receita em termos nominais, sem considerar os efeitos inflacionários. Apresenta-se no gráfico a seguir, em razão disso, a receita primária, de 2011 a 2014, atualizada pelo IPCA a valores de 2015, como forma de dirimir os efeitos inflacionários na comparação com o ano de 2015.

Optou-se pela utilização do IPCA por ser apurado pelo IBGE e utilizado, desde junho de 1999, pelo Banco Central do Brasil, para o acompanhamento dos objetivos estabelecidos no sistema de metas de inflação, sendo considerado o índice oficial de inflação do país. O gráfico incorpora, ainda, a evolução da receita primária em relação ao PIB, para demonstrar a participação dessas receitas no total de riquezas geradas pelo país em cada um dos anos.

**Receitas Primárias – valores de 2015 e em percentual do PIB**


Fontes: Ipea, IBGE e STN.

O gráfico demonstra o crescimento das receitas primárias entre 2011 e 2013, a partir de quando começam a cair, em termos reais, até 2015. Em 2014, há um decréscimo de 2,95% em relação ao ano anterior e, em 2015, de 3,04%. No entanto, a participação da receita primária em relação ao PIB vem decrescendo entre os anos de 2011 e 2015, exceto por uma leve alta no exercício de 2013.

Em 2015, a deterioração da arrecadação federal, conforme os Relatórios de Avaliação de Receitas e Despesas publicados pela SOF, pode ser explicada, em grande parte, pela queda da atividade econômica em proporções muito superiores àquelas estimadas ao final de 2014.

Ainda segundo a SOF, as projeções fiscais utilizadas quando da elaboração do Projeto de LDO 2015 não contavam com a grade de parâmetros macroeconômicos mais atuais da Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda.

Conforme a tabela a seguir, dentre as receitas primárias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, as que mais contribuíram para o resultado negativo da arrecadação em 2015 foram as que decorreram do Imposto de Importação (II), Imposto de Renda (IR), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), que juntas representaram uma frustração de arrecadação da ordem de R\$ 70 bilhões.



Entre as receitas primárias não administradas, sobressaem as frustrações das receitas de concessões, de participações e dividendos e de cota-parte de compensações financeiras, que juntas totalizaram uma frustração de arrecadação de R\$ 44 bilhões.

**Receitas Primárias da União – 2015**

| R\$ milhões                                             |                  |                  |                 |            |
|---------------------------------------------------------|------------------|------------------|-----------------|------------|
| Indicadores                                             | LOA 2015 (A)     | Realizado (B)    | B - A           | B/A        |
| <b>1. Receita Total</b>                                 | <b>1.447.827</b> | <b>1.247.789</b> | <b>-200.038</b> | <b>86%</b> |
| <b>1.1 Receita Administrada pela RFB/MF<sup>1</sup></b> | <b>864.621</b>   | <b>765.137</b>   | <b>-99.484</b>  | <b>88%</b> |
| 1.1.1 Imposto de Importação                             | 47.977           | 38.942           | -9.035          | 81%        |
| 1.1.2 IPI                                               | 59.515           | 48.586           | -10.929         | 82%        |
| 1.1.3 IR                                                | 315.402          | 300.443          | -14.959         | 95%        |
| 1.1.4 IOF                                               | 35.615           | 34.870           | -746            | 98%        |
| 1.1.5 Cofins                                            | 222.907          | 202.734          | -20.173         | 91%        |
| 1.1.6 PIS/Pasep                                         | 59.146           | 53.548           | -5.597          | 91%        |
| 1.1.7 CSLL                                              | 75.873           | 60.419           | -15.455         | 80%        |
| 1.1.8 CPMF                                              | 0                | 18               | 18              | -          |
| 1.1.9 Cide-Combustíveis                                 | 10               | 3.278            | 3.268           | 33793%     |
| 1.1.10 Outras Administradas pela RFB/MF                 | 48.177           | 22.300           | -25.877         | 46%        |
| <b>Arrecadação Líquida INSS</b>                         | <b>392.711</b>   | <b>350.272</b>   | <b>-42.439</b>  | <b>89%</b> |
| <b>1.2 Receitas Não Administradas</b>                   | <b>190.495</b>   | <b>132.391</b>   | <b>-58.104</b>  | <b>69%</b> |
| 1.2.1 Concessões                                        | 15.233           | 5.891            | -9.342          | 39%        |
| 1.2.2 Participações e Dividendos                        | 25.020           | 12.073           | -12.948         | 48%        |
| 1.2.3 Plano de Seguridade do Servidor                   | 12.130           | 11.929           | -202            | 98%        |
| 1.2.4 Cota-Parte de Compensações Financeiras            | 50.397           | 28.831           | -21.566         | 57%        |
| 1.2.5 Receita Própria (fontes 50 e 81)                  | 13.867           | 14.560           | 693             | 105%       |
| 1.2.6 Salário-Educação                                  | 20.421           | 19.084           | -1.336          | 93%        |
| 1.2.7 FGTS                                              | 4.191            | 4.793            | 602             | 114%       |
| 1.2.8 Banco Central                                     | 3.300            | 0                | -3.300          | 0%         |
| 1.2.9 Demais Receitas                                   | 45.936           | 35.230           | -10.705         | 77%        |
| <b>2. Transferências a Estados e Municípios</b>         | <b>224.429</b>   | <b>204.684</b>   | <b>-19.744</b>  | <b>91%</b> |
| 2.1 FPE/FPM/IPI-EE                                      | 173.885          | 165.695          | -8.190          | 95%        |
| 2.2 Fundos Regionais                                    | 5.123            | 6.113            | 990             | 119%       |
| 2.2.1 Repasse Total                                     | 11.246           | 10.658           | -588            | 95%        |
| 2.2.2 Superávit Fundos                                  | -6.123           | -4.545           | 1.578           | 74%        |
| 2.3 Salário-Educação                                    | 12.252           | 12.355           | 103             | 101%       |
| 2.4 Compensações Financeiras                            | 32.123           | 18.837           | -13.286         | 59%        |
| 2.5 Cide - Combustíveis                                 | 2                | 448              | 446             | 20364%     |
| 2.6 Demais                                              | 1.043            | 1.236            | 193             | 118%       |
| <b>3. Receita Líquida (1-2)</b>                         | <b>1.223.398</b> | <b>1.043.105</b> | <b>-180.293</b> | <b>85%</b> |

Fonte: STN.

<sup>1</sup> Receitas Administradas líquidas de restituição e incentivos fiscais

**Previsão dos Indicadores Macroeconômicos**

Como aspecto relevante, resta saber se o governo federal teria, nos últimos anos, elementos para que suas previsões fossem mais compatíveis com os valores alcançados ao longo do exercício. Nesse sentido, o Tribunal avaliou em 2014 se as premissas estabelecidas no art. 12 da LRF foram cumpridas de forma satisfatória, quando do envio dos Projetos de Leis Orçamentárias referentes a 2011, 2012 e 2013 ao Congresso Nacional, nos termos do processo TC 020.367/2014-7.

O objetivo desse trabalho foi identificar os critérios de previsão dos indicadores macroeconômicos utilizados para elaboração da LOA, comparar os valores preditos com os realizados e verificar possíveis discrepâncias e efeitos sobre a execução orçamentária e as finanças públicas.

A equipe de fiscalização cotejou as previsões para o PIB, o IPCA, a taxa Selic e a taxa de câmbio adotadas pela SPE e pelo mercado com os resultados efetivos dessas variáveis. Desse confronto, ficou evidenciada a melhor capacidade de predição do mercado, dado que, nos três exercícios, suas previsões

se mostraram mais aderentes ao que, de fato, foi confirmado ao longo dos respectivos períodos, para essas quatro variáveis (PIB, IPCA, taxa Selic e taxa de câmbio).

Em razão dessa conclusão, o Tribunal recomendou ao Ministério da Fazenda e ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, por intermédio do item 9.1 do Acórdão 1.723/2015-TCU-Plenário, que:

[...] adotem medidas para o aperfeiçoamento do sistema de previsão de receitas, levando em consideração, na elaboração das estimativas, os indicadores macroeconômicos balizados pelo mercado, principalmente os divulgados pelo Banco Central do Brasil no boletim “Focus - Relatório de Mercado.

Também em 2014, o TCU realizou acompanhamento, consubstanciado no processo TC 019.474/2014-8, cujo objetivo foi avaliar a previsão de receitas contida no Projeto de Lei Orçamentária da União para o exercício de 2015.

Nesse processo, foi demonstrado que a previsão oficial do PIB era muito otimista frente àquela constante do Relatório de Mercado, divulgado pelo Banco Central do Brasil. Isso porque constou do PLOA 2015 a estimativa da receita tendo por parâmetro um crescimento econômico estimado em 3% ao longo de 2015, enquanto o mercado previa apenas 1,01%. Foram observadas discrepâncias, ainda, nos demais indicadores (inflação, câmbio e Selic), com maior variação para as previsões de inflação, que projetaram 5% no PLOA 2015, enquanto o mercado previa 6,28%.

Em razão disso, o Tribunal cientificou a Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional e a Secretaria de Orçamento Federal sobre as inconsistências no PLOA e respectivas Informações Complementares para 2015, em especial, o disposto no subitem 9.3.1 do Acórdão 3.013/2014-TCU-Plenário, de 5/11/2014:

9.3.1 os indicadores econômicos utilizados para as estimativas de receita contidas no Projeto de Lei Orçamentária da União para 2015 estão em desacordo com as expectativas constantes do Relatório de Mercado do Banco Central do Brasil, notadamente em relação ao crescimento econômico para 2015, o que pode resultar em projeções superestimadas de receita;

Em 3/12/2014, o Poder Executivo, com o PLOA 2015 ainda em tramitação no Congresso, alterou os parâmetros econômicos, tornando-os mais aderentes àqueles previstos pelo mercado, conforme adendo ao Relatório de Receitas de autoria do Deputado Paulo Pimenta. O crescimento do Produto Interno Bruto, por exemplo, constante da proposta orçamentária, passou a ser estimado em 0,77%, percentual de crescimento também constante do Relatório de Mercado do Banco Central do Brasil de 28/11/2014. Essa alteração resultou em uma redução dos valores previstos a título de receita primária líquida de R\$ 11,9 bilhões.

Apesar disso, o PIB em 2015 apresentou performance bastante inferior àquela estimada pelo mercado ao final de 2014, acumulando uma variação negativa de 3,85%, o que contribuiu para o déficit primário registrado em 2015.

Ante todo o exposto, no exercício de 2015, verificou-se que a meta de arrecadação das receitas primárias originalmente estabelecida na LDO 2015 não foi alcançada, já que restou uma frustração de receitas de R\$ 180,29 bilhões, que pode ser explicada, em grande parte, pela queda da atividade econômica em proporção muito superior àquela estimada ao final de 2014.

### **3.5.1.2 Receita Corrente Líquida**

A Receita Corrente Líquida (RCL), definida no art. 2º da Lei de Responsabilidade Fiscal, representa o total das receitas correntes arrecadadas em um período de doze meses, deduzido, no caso

da União, dos seguintes valores: transferências constitucionais a estados e municípios, contribuições para financiamento da seguridade social (apenas aquelas previstas nos incisos I, alínea a, e II do art. 195 da Constituição Federal) e contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep).

Nos termos delineados na LRF, a RCL constitui um dos principais parâmetros que norteiam uma gestão fiscal responsável. A partir dela, são calculados os limites da despesa total com pessoal, das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e das respectivas amortizações, das concessões de garantia e contragarantia, bem como o montante da reserva de contingência que deve ser consignado na lei orçamentária anual.

A RCL apurada para os exercícios de 2011 a 2015 está demonstrada na tabela a seguir.

**Receita Corrente Líquida – 2011 a 2015**

|                                                  | R\$ milhões      |                  |                  |                  |                      |
|--------------------------------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|----------------------|
| Especificação                                    | 2011             | 2012             | 2013             | 2014             | 2015                 |
| <b>Receita Corrente (I)</b>                      | <b>1.029.613</b> | <b>1.134.717</b> | <b>1.219.646</b> | <b>1.243.280</b> | <b>1.282.515</b>     |
| Receita Tributária                               | 338.649          | 347.752          | 376.042          | 400.547          | 424.675              |
| Receita de Contribuições                         | 545.487          | 590.425          | 642.689          | 670.990          | 688.387              |
| Receita Patrimonial                              | 65.709           | 81.047           | 85.183           | 82.395           | 65.809               |
| Receita Agropecuária                             | 21               | 25               | 26               | 27               | 28                   |
| Receita Industrial                               | 563              | 756              | 925              | 582              | 626                  |
| Receita de Serviços                              | 47.976           | 47.920           | 49.545           | 41.621           | 43.886               |
| Transferências Correntes                         | 451              | 844              | 733              | 774              | 1.116                |
| Receitas Correntes a Classificar                 | -                | -                | 0                | -                | 9.234                |
| Outras Receitas Correntes                        | 30.759           | 65.949           | 64.502           | 46.344           | 48.754               |
| <b>Deduções (II)</b>                             | <b>470.907</b>   | <b>517.784</b>   | <b>563.552</b>   | <b>601.702</b>   | <b>607.992</b>       |
| Transf. Constitucionais e Legais                 | 172.776          | 184.414          | 202.276          | 217.281          | 213.971 <sup>1</sup> |
| Contrib. Emp. e Trab. p/ Seg. Social             | 245.228          | 274.088          | 297.744          | 319.236          | 325.682              |
| Contrib. Plano Seg. Social do Servidor           | 9.292            | 9.490            | 10.170           | 10.916           | 11.926               |
| Compensação Financeira RGPS/RPPS                 | 2                | 13               | 4                | 6                | 42                   |
| Contr. p/ Custeio Pensões Militares              | 2.025            | 2.001            | 2.171            | 2.343            | 2.650                |
| Contribuição p/ PIS/Pasep                        | 41.584           | 47.777           | 51.187           | 51.920           | 53.722               |
| <b>Receita Corrente Líquida (III) = (I - II)</b> | <b>558.706</b>   | <b>616.933</b>   | <b>656.094</b>   | <b>641.578</b>   | <b>674.523</b>       |

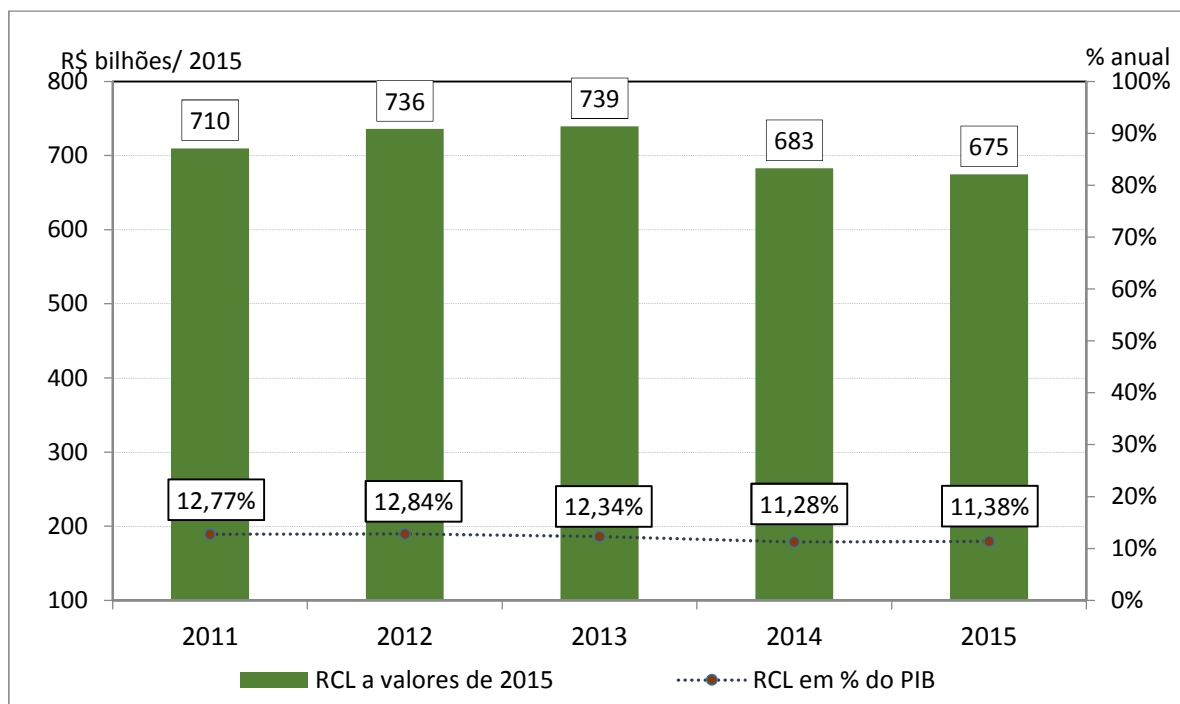
Fonte: Siafi.

<sup>1</sup> Os valores nominais referentes às transferências constitucionais e legais reduziram em 2015, quando comparados aos de 2014, em razão da forte queda nas transferências das participações pela produção de petróleo e gás natural, decorrentes da Lei 9.478/1997. Essas transferências somaram R\$ 29,2 bilhões em 2014, ao passo que em 2015 registraram R\$ 15,4 bilhões.

Da análise da tabela anterior, constata-se que, em relação aos valores apurados em 2014, a receita corrente bruta em 2015 apresentou crescimento de R\$ 39,2 bilhões, correspondente a 3,2%, e as deduções aumentaram cerca de R\$ 6,3 bilhões, ou 1%, em relação ao ano anterior. A Receita Corrente Líquida, assim, cresceu aproximadamente R\$ 32,9 bilhões, ou 5%, em relação a 2014.

As receitas que mais contribuíram para esse desempenho foram as tributárias e as de contribuições. Essas duas, somadas, apresentaram um crescimento de R\$ 41,5 bilhões, ou 3,9%.

Essas análises, entretanto, ativeram-se à evolução da receita em termos nominais, sem considerar os efeitos inflacionários. Apresenta-se no gráfico a seguir, em razão disso, a Receita Corrente Líquida, de 2011 a 2014, atualizada pelo IPCA a valores de 2015, como forma de dirimir os efeitos inflacionários na comparação com o ano de 2015. O gráfico incorpora, ainda, a evolução da RCL em relação ao PIB, para demonstrar a participação dessas receitas no total de riquezas geradas pelo país em cada um dos anos.

**Receita Corrente Líquida – Valores de 2015 e em Percentual do PIB**


Fontes: Ipea, STN e Siafi.

O gráfico demonstra o crescimento da RCL entre 2011 e 2013, quando, então, começa a regredir, em termos reais. Embora a RCL tenha evoluído nominalmente entre 2014 e 2015, o gráfico apresenta um decréscimo dessas receitas a valores de 2015. Em 2014, há um decréscimo de 7,6% em relação ao ano anterior e, em 2015, de 1,2%.

A participação da Receita Corrente Líquida em relação ao PIB mostrou-se estável em 2011 e 2012, com pequena variação positiva. Em 2013 e 2014 a RCL apresentou redução como percentual do PIB. Em 2015, por seu turno, obteve-se leve alta frente ao índice de 2014.

### 3.5.1.3 Recuperação de Créditos

Um dos aspectos da gestão fiscal da receita a ser destacado na Prestação de Contas do Presidente da República é o conjunto de ações voltadas à recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, em observância ao art. 58 da Lei de Responsabilidade Fiscal. O parcelamento de créditos tributários e previdenciários, bem como a inscrição e posterior cobrança de créditos da dívida ativa constituem instrumentos de que a União dispõe para a recuperação de suas receitas. A par disso, a exigibilidade dos valores cobrados pode ser suspensa em decorrência de contestação administrativa ou judicial por parte dos contribuintes.

Nesse contexto, o presente tópico aborda aspectos dos parcelamentos de créditos tributários e previdenciários, dos créditos com exigibilidade suspensa e dos créditos inscritos em dívida ativa. A análise leva em conta o montante em estoque – variável indicativa do potencial de arrecadação –, o percentual de realização da receita e a variação dos valores em relação ao exercício anterior.

Ao final de 2015, o montante dos créditos ainda não recuperados pela União atingiu R\$ 2,91 trilhões, composto por R\$ 143,85 bilhões em estoque de parcelamentos de créditos não inscritos em dívida ativa, R\$ 1.122,97 bilhões de créditos com exigibilidade suspensa e R\$ 1.643,61 bilhões de créditos inscritos em dívida ativa. O montante de R\$ 2,91 trilhões de créditos a recuperar equivale a 46,2% do PIB de 2015 (R\$ 5,90 trilhões).

Registre-se que os demonstrativos da dívida ativa apresentados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) têm como base de dados os sistemas próprios da dívida ativa. Os valores obtidos nesses sistemas não evidenciam a contabilização efetivada no Siafi. A propósito, a análise da confiabilidade desses números é feita no Capítulo 5 deste Relatório, que trata da auditoria do Balanço Geral da União de 2015.

Paralelo a isso, a perspectiva histórica apresentada nas análises subsequentes demonstra que tanto a expectativa de arrecadação dos créditos a recuperar quanto a efetiva realização de suas receitas são bem inferiores à magnitude de seu estoque. Nesse sentido, em 2015, as provisões para perdas prováveis da dívida ativa e dos créditos tributários foram atualizadas. No total, os saldos provisionados atingiram R\$ 1,55 trilhão em 31/12/2015, o que corresponde a 79,6% do estoque.

**Saldos e Provisões – Créditos Tributários a Receber e Dívida Ativa – 2015**

| R\$                                                                     |                             |                               |             |
|-------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|-------------------------------|-------------|
| Itens                                                                   | Saldo (A)                   | Provisão (B)                  | (B/A) %     |
| Créditos Tributários a Receber (Curto Prazo)                            | 175.976.633.754,20          | (150.359.462.966,09)          | 85,4        |
| Créditos Tributários a Receber (Longo Prazo)                            | 131.319.987.717,49          | (2.120,99)                    | 0,0         |
| Dívida Ativa Tributária (Curto Prazo)                                   | 5.982.690,02                | 0,00                          | 0,0         |
| Dívida Ativa Não Tributária (Curto Prazo)                               | 9.459.505,51                | (1.499,11)                    | 0,0         |
| Dívida Ativa Tributária (Longo Prazo)                                   | 1.587.510.182.590,81        | (1.362.676.199.561,83)        | 85,8        |
| Dívida Ativa Não Tributária (Longo Prazo)                               | 56.085.313.299,89           | (40.595.620.515,42)           | 72,4        |
| Créditos p/ Infrações Legais e Contratuais (Curto Prazo) <sup>(1)</sup> | 4.207.127.415,32            | (3.343.634.662,09)            | 79,5        |
| <b>Total</b>                                                            | <b>1.955.114.686.973,24</b> | <b>(1.556.974.921.325,53)</b> | <b>79,6</b> |

Fontes: PCPR 2015 e Siafi.

(1) Somente Ministério da Fazenda/Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A receita de multas e juros da dívida ativa da União gerou, em 2015, uma arrecadação de R\$ 2,6 bilhões, face aos R\$ 4,0 bilhões de 2014, representando uma queda de 35%.

**Multas e Juros da Dívida Ativa – 2014 e 2015**

| R\$ milhões                                     |                              |                              |                    |
|-------------------------------------------------|------------------------------|------------------------------|--------------------|
| Multas e Juros de Mora da Dívida Ativa da União | Arrecadação Líquida (A) 2014 | Arrecadação Líquida (B) 2015 | Variação (B/A)-1 % |
| Tributos                                        | 1.568                        | 1.210                        | (22,9)             |
| Contribuições                                   | 1.936                        | 1.120                        | (42,1)             |
| Outras receitas                                 | 536                          | 282                          | (47,3)             |
| <b>Total</b>                                    | <b>4.040</b>                 | <b>2.612</b>                 | <b>(35,3)</b>      |

Fontes: PCPR 2015 e Siafi

**Parcelamentos**

Considerado instrumento de cobrança amigável dos créditos tributários e previdenciários, os parcelamentos podem ser classificados de acordo com a sua abrangência. O parcelamento convencional alcança tanto as pessoas físicas quanto as pessoas jurídicas. Já os chamados parcelamentos especiais estabelecem critérios de inclusão mais restritos, seja em relação aos sujeitos passivos, seja em relação à data-limite de vencimento dos créditos.

Além da distinção quanto à abrangência, os parcelamentos diferenciam-se pela natureza dos créditos que os compõem, podendo ser tributários, previdenciários ou mistos. Inicialmente, são abordados os créditos parcelados não inscritos em dívida ativa sob administração da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). A análise dos parcelamentos inscritos em dívida ativa, sob a gestão da PGFN, da Procuradoria-Geral Federal (PGF) e da Procuradoria-Geral do Banco Central do Brasil (PGBC), é feita mais adiante, juntamente com os demais créditos da dívida ativa.

Assim, o exame subsequente leva em conta a natureza dos créditos parcelados e a modalidade de parcelamento. A tabela a seguir apresenta os dados de arrecadação e estoque de acordo com a natureza dos parcelamentos.

**Arrecadação e Estoque dos Créditos Parcelados administrados pela RFB**

R\$ milhões

| Parcelamentos   | 2014             |                   |              | 2015             |                   |              | Variação       |              |
|-----------------|------------------|-------------------|--------------|------------------|-------------------|--------------|----------------|--------------|
|                 | Arrecadação<br>A | Estoque<br>B      | (A/B)<br>%   | Arrecadação<br>C | Estoque<br>D      | (C/D)<br>%   | (C/A)-1<br>%   | (D/B)-1<br>% |
| Fazendários     | 31.065,93        | 68.204,03         | 45,55        | 23.000,53        | 100.227,21        | 22,95        | (25,96)        | 46,95        |
| Previdenciários | 11.489,53        | 41.890,90         | 27,43        | 7.665,68         | 43.620,72         | 17,57        | (33,28)        | 4,13         |
| <b>Total</b>    | <b>42.555,46</b> | <b>110.094,93</b> | <b>38,65</b> | <b>30.666,20</b> | <b>143.847,93</b> | <b>21,32</b> | <b>(27,94)</b> | <b>30,66</b> |

Fonte: PCPR 2015.

Observa-se que o estoque consolidado de créditos parcelados de 2015 atingiu R\$ 143,85 bilhões, refletindo um aumento de 30,66% em relação ao exercício anterior. Por outro lado, a arrecadação total em 2015, de R\$ 30,67 bilhões, foi 27,94% inferior à registrada em 2014. Como resultado, o percentual de realização da receita diminuiu de 38,65% em 2014 para 21,32% em 2015.

*Parcelamentos Fazendários*

Na tabela a seguir, estão demonstrados os valores arrecadados e a arrecadar (estoque), nos exercícios de 2014 e 2015, relativamente aos créditos de natureza tributária, discriminando-se o montante abrangido por cada modalidade de parcelamento.

**Arrecadação e Estoque dos Parcelamentos Fazendários Administrados pela RFB**

R\$ milhões

| Parcelamento                                 | 2014             |                  |              | 2015             |                   |              | Variação       |              |
|----------------------------------------------|------------------|------------------|--------------|------------------|-------------------|--------------|----------------|--------------|
|                                              | Arrecadação<br>A | Estoque<br>B     | (A/B)<br>%   | Arrecadação<br>C | Estoque<br>D      | (C/D)<br>%   | (C/A)-1<br>%   | (D/B)-1<br>% |
| Convencional                                 | 7.035,59         | 14.928,85        | 47,13        | 6.267,31         | 24.242,77         | 25,85        | (10,92)        | 62,39        |
| Refis <sup>(1)</sup>                         | 205,52           | 11.428,32        | 1,80         | 122,94           | 10.960,62         | 1,12         | (40,18)        | (4,09)       |
| Paex                                         | 210,84           | 248,33           | 84,90        | 176,17           | 123,70            | 142,42       | (16,44)        | (50,19)      |
| Paes                                         | 337,71           | 2.122,65         | 15,91        | 285,57           | 1.415,04          | 20,18        | (15,44)        | (33,34)      |
| Timemania                                    | 51,97            | 337,24           | 15,41        | 42,78            | 274,64            | 15,58        | (17,69)        | (18,56)      |
| Simples Nacional                             | 126,66           | 206,88           | 61,22        | 100,78           | 108,59            | 92,80        | (20,43)        | (47,51)      |
| Parcelamento de Simples Nacional             | -                | -                | -            | -                | 22.871,54         | -            | -              | -            |
| Lei 11.941/2009 e MP 449/2008 <sup>(1)</sup> | 10.056,31        | 38.927,36        | 25,83        | 4.718,14         | 30.196,95         | 15,62        | (53,08)        | (22,43)      |
| Instituições de Ensino Superior              | 6,66             | 4,38             | 152,25       | 1,08             | 1,88              | 57,49        | (83,77)        | (57,02)      |
| Lei 12.865/2013                              | 4.487,28         | -                | -            | 3.111,91         | 10.031,47         | 31,02        | (30,65)        | -            |
| Lei 12.996/2014                              | 8.525,83         | -                | -            | 8.158,97         | -                 | -            | -              | -            |
| Outros <sup>(2)</sup>                        | 21,56            | -                | -            | 14,88            | -                 | -            | -              | -            |
| <b>Total</b>                                 | <b>31.065,93</b> | <b>68.204,03</b> | <b>45,55</b> | <b>23.000,53</b> | <b>100.227,21</b> | <b>22,95</b> | <b>(25,96)</b> | <b>46,95</b> |

Fonte: RFB.

<sup>(1)</sup> Parcelamentos de natureza conjunta cujos estoques totais foram considerados de natureza fazendária;

<sup>(2)</sup> MP 470/2009 e Simples Federal.

A evolução dos parcelamentos de créditos fazendários de 2014 para 2015 revela aumento de 47% no volume em estoque. Já a arrecadação sofreu uma redução de 26%. Observando a materialidade da arrecadação frente ao estoque, percebe-se que, em 2015, o percentual de realização da receita correspondeu a 23%, frente a 45,6% em 2014.

No que tange à arrecadação por modalidade, merece destaque o parcelamento convencional, com recursos arrecadados de R\$ 6,3 bilhões em 2015, o que resultou em um percentual de realização da receita de 25,9%. No mesmo sentido, houve majoração de 62,4% do estoque do parcelamento



convencional, que passou de R\$ 14,9 bilhões em 2014 para R\$ 24,2 bilhões em 2015. O Programa de Recuperação Fiscal (Refis), instituído pela Lei 9.964/2000, apresentou em 2014 uma proporção de apenas 1,8% entre a arrecadação e estoque, sendo a mais baixa entre as modalidades de parcelamento fazendário. Por sua vez, o parcelamento autorizado pela Lei 12.996/2014, que reabriu o prazo para adesão ao parcelamento denominado Refis da Crise, apresentou, em 2015, os maiores valores nominais de arrecadação (R\$ 8,2 bilhões).

Em paralelo, fez-se diligência à RFB solicitando os valores dos créditos tributários inscritos em parcelamentos (especiais e ordinários) referentes aos exercícios de 2014 e 2015, pertencentes a estados, Distrito Federal e municípios. Em resposta, a RFB informou que, no que se refere ao crédito tributário fazendário, em 2014 o valor da dívida original dos estados e municípios foi de R\$ 2.991,7 milhões, e em 2015 atingiu R\$ 4.133,5 milhões, ressaltando que esses valores são contabilizados no parcelamento convencional (Lei 10.522/2002).

### *Parcelamentos Previdenciários*

A tabela seguinte mostra a arrecadação e o estoque relativos aos parcelamentos de créditos previdenciários. Os valores estão dispostos por modalidade e se referem a 2014 e 2015.

#### **Arrecadação e Estoque dos Parcelamentos Previdenciários Administrados pela RFB**

R\$ milhões

| Parcelamento                              | 2014             |                  |              | 2015             |                  |              | Variação       |              |
|-------------------------------------------|------------------|------------------|--------------|------------------|------------------|--------------|----------------|--------------|
|                                           | Arrecadação<br>A | Estoque<br>B     | (A/B)<br>%   | Arrecadação<br>C | Estoque<br>D     | (C/D)<br>%   | (C/A)-1<br>%   | (D/B)-1<br>% |
| Convencional <sup>(1)(2)</sup>            | 3.204,37         | 13.699,38        | 23,39        | 2.195,62         | 15.282,38        | 14,37        | (31,48)        | 11,56        |
| Refis <sup>(1)</sup>                      | 105,95           | -                | -            | 66,76            | -                | -            | (36,99)        | -            |
| Paex <sup>(1)(2)</sup>                    | 81,85            | 204,06           | 40,11        | 71,01            | 140,66           | 50,48        | (13,25)        | (31,07)      |
| Paes <sup>(1)(2)</sup>                    | 133,68           | 1.457,18         | 9,17         | 96,30            | 1.209,69         | 7,96         | (27,96)        | (16,98)      |
| Timemania <sup>(1)</sup>                  | 37,25            | 387,44           | 9,61         | 24,57            | 297,77           | 8,25         | (34,04)        | (23,14)      |
| Simples Nacional <sup>(1)</sup>           | 1,77             | 27,39            | 6,45         | 0,62             | 19,67            | 3,16         | (64,83)        | (28,18)      |
| Times de Futebol <sup>(1)</sup>           | 0,25             | 16,37            | 1,54         | 0,35             | 14,23            | 2,46         | 39,11          | (13,11)      |
| Órgãos do Poder Público <sup>(1)(2)</sup> | 330,82           | 4.508,86         | 7,34         | 374,81           | 4.325,89         | 8,66         | 13,30          | (4,06)       |
| Lei 11.941/2009 <sup>(3)</sup>            | 3.117,44         | -                | -            | 1.837,75         | -                | -            | (41,05)        | -            |
| Não Consolidados <sup>(4)</sup>           | 1.028,78         | 21.590,22        | 4,77         | 588,20           | 22.330,44        | 2,63         | (42,83)        | 3,43%        |
| Instituições de Ensino Superior           | 1,22             | -                | -            | 0,03             | -                | -            | (97,57)        | -            |
| Lei 12.865/2013                           | 593,77           | -                | -            | 485,03           | -                | -            | (18,31)        | -            |
| Lei 12.996/2014                           | 2.852,38         | -                | -            | 1.924,63         | -                | -            | (32,53)        | -            |
| <b>Total</b>                              | <b>11.489,53</b> | <b>41.890,91</b> | <b>27,43</b> | <b>7.665,68</b>  | <b>43.620,72</b> | <b>17,57</b> | <b>(33,28)</b> | <b>4,13</b>  |

Fonte: RFB.

(1) Dados de estoque atualizados até set/2015;

(2) Dados de Arrecadação atualizados até set/2015;

(3) Parcelamentos de natureza conjunta cujos estoques totais foram considerados de natureza fazendária;

(4) Lei 11.960/2009.

Os valores demonstram que nesse período houve queda na arrecadação de 33,3% e aumento de 4,1% do estoque. A arrecadação em 2015 alcançou R\$ 7,66 bilhões e o estoque, R\$ 43,6 bilhões. O percentual de realização da receita diminuiu de 27,4% em 2014 para 17,6% em 2015.

Dentre as modalidades, destacam-se o Parcelamento Excepcional (Paex) e o convencional, pelos maiores índices de realização da receita em 2015, com 50,5% e 14,4%, respectivamente. Pelos maiores volumes de estoque, destacam-se os parcelamentos da Lei 11.960/2009 (R\$ 22,3 bilhões), o convencional (R\$ 15,3 bilhões) e o denominado “Órgãos do Poder Público” (R\$ 4,3 bilhões), esse último composto por dívidas de estados e municípios oriundas de contribuições sociais e de outras importâncias devidas ao INSS.

### Créditos com exigibilidade suspensa

Os créditos com exigibilidade suspensa diferenciam-se dos parcelamentos de créditos e dos créditos inscritos em dívida ativa em razão de não constituírem direito líquido e certo da União contra o devedor, uma vez que estão sendo discutidos administrativa ou judicialmente.

Em razão da mudança das práticas contábeis aplicadas em 2015, os créditos com exigibilidade suspensa e os respectivos ajustes para perdas prováveis deixaram de ser reconhecidos como ativos e passaram a ser registrados em contas de controle.

Enquanto em 2014 o estoque de créditos com exigibilidade suspensa alcançava R\$ 995,27 bilhões, em 2015 essa categoria de créditos compreendia R\$ 1,12 trilhão, representando um aumento de 12,7%.

#### Créditos Tributários e Previdenciários com Exigibilidade Suspensa

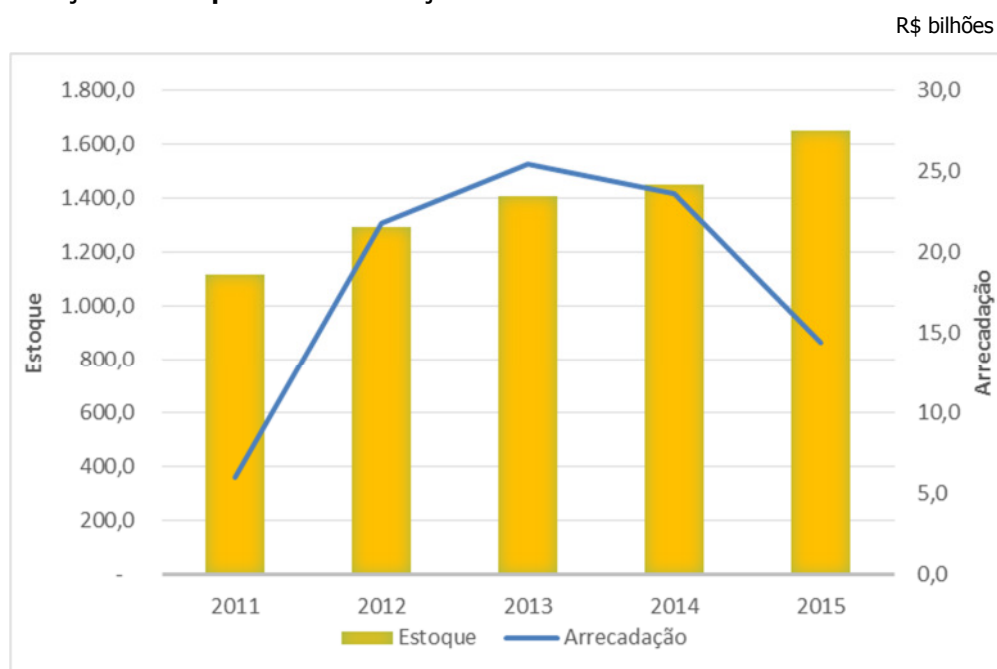
|                 |                            | R\$ milhares         |
|-----------------|----------------------------|----------------------|
| Conta Contábil  | Tipo de Crédito Tributário | Saldo em 31/12/2015  |
| 8.9.9.9.1.46.01 | Impostos                   | 533.580.732          |
| 8.9.9.9.1.46.02 | Contribuições              | 549.071.119          |
| 8.9.9.9.1.46.03 | Infrações                  | 40.318.240           |
| <b>Total</b>    |                            | <b>1.122.970.091</b> |

Fontes: PCPR 2015 e Siafi.

### Dívida Ativa

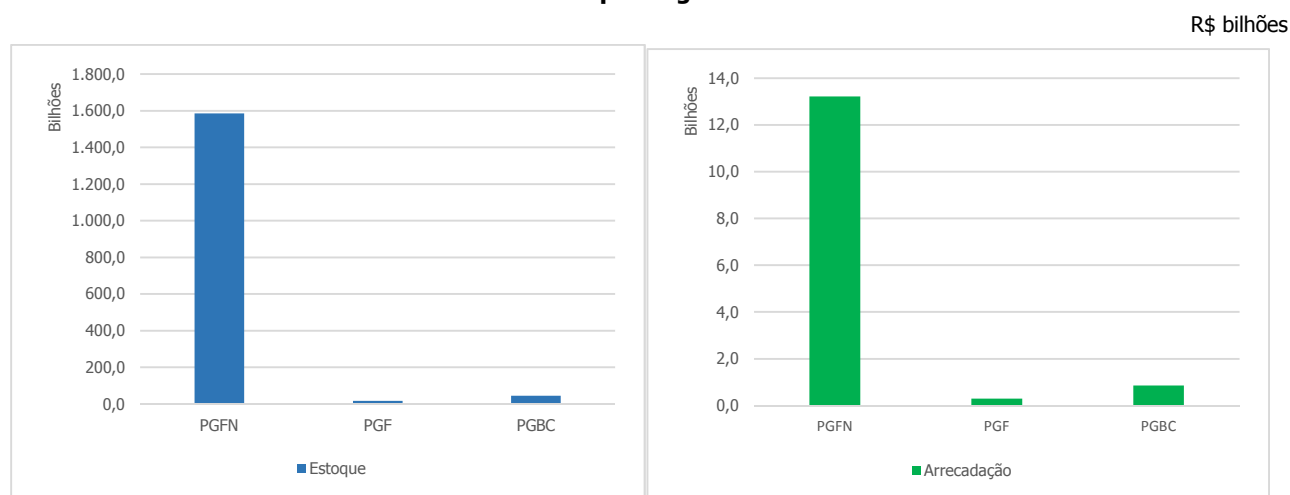
O registro da dívida ativa tem por função evidenciar a arrecadação e o estoque de créditos não tributários, tributários e previdenciários da União que se tornaram exigíveis após vencido o prazo de pagamento. Tais créditos, depois de apurados como líquidos e certos, são inscritos na Dívida Ativa da União (DAU), sob administração da PGFN, na Dívida Ativa das autarquias e fundações, a cargo da PGF, ou ainda na Dívida Ativa do Banco Central do Brasil, sob a gestão da PGBC.

No período de 2011 a 2015, com base nas informações gerenciais dos sistemas da dívida ativa administrados pelas procuradorias, o estoque da dívida ativa da União cresceu 82,7% e alcançou R\$ 1,65 trilhão, enquanto a arrecadação teve acréscimo de 32%, atingindo R\$ 14,4 bilhões.

**Evolução do Estoque e da Arrecadação da Dívida Ativa da União – 2011 a 2015**


Fontes: PCPR 2015 e TCU.

A situação dos créditos inscritos em dívida ativa, conforme o órgão gestor, é apresentada no gráfico a seguir. Destaque-se que a PGFN administra aproximadamente R\$ 1,4 trilhão, o que corresponde a 96% do estoque total da Dívida Ativa da União.

**Dívida Ativa por Órgão Gestor – 2015**


Fonte: PCPR 2015.

***Dívida Ativa administrada pela PGFN***

Primeiramente, com relação à Dívida Ativa da União sob gestão da PGFN, observou-se, com base em informações gerenciais constantes da PCPR 2015, um decréscimo de arrecadação de aproximadamente 31% em relação a 2014, atingindo R\$ 13,22 bilhões.

Quanto ao estoque, também baseado em informações gerenciais da PCPR 2015, observou-se aumento tanto na dívida parcelada, quanto na dívida não parcelada. Na dívida parcelada, o incremento foi de 21,2% (de R\$ 92,9 bilhões para R\$ 112,7 bilhões), ao passo que na não parcelada, observou-se

incremento de 13,6% (de R\$ 1.296 bilhões para R\$ 1.473 bilhões). Na mesma tendência, a variação do estoque total de 2015 em relação a 2014 teve crescimento de 14,2% (de R\$ 1.389 bilhões para R\$ 1.586 bilhões). Verifica-se, ademais, que o estoque da dívida não parcelada e não ajuizada aumentou 34,2%, alcançando R\$ 127,9 bilhões, o que corresponde a 8,07% do estoque da dívida ativa em 2015, de R\$ 1.585,9 bilhões, frente ao percentual de 6,86% registrado no exercício anterior.

**Dívida Ativa da União sob Administração da PGFN**

R\$ milhões

| Exercício                                  | Situação dos Créditos           |               | Natureza dos Créditos           | Arrecadação  | Estoque      |
|--------------------------------------------|---------------------------------|---------------|---------------------------------|--------------|--------------|
| 2014                                       | Parcelados                      | Ajuizados     | Não Tributários                 | 147,89       | 2.510,78     |
|                                            |                                 |               | Tributários não Previdenciários | 1.151,15     | 54.394,55    |
|                                            |                                 |               | Previdenciários                 | 151,07       | -            |
|                                            |                                 |               | Subtotal (A)                    | 1.450,10     | 56.905,33    |
|                                            |                                 | Não Ajuizados | Não Tributários                 | 109,81       | 522,35       |
|                                            | Tributários não Previdenciários |               | 933,63                          | 7.177,53     |              |
|                                            | Previdenciários                 |               | 137,47                          | 28.318,69    |              |
|                                            | Subtotal (B)                    |               | 1.180,91                        | 36.018,56    |              |
|                                            | Subtotal (C) = (A+B)            |               |                                 | 2.631,01     | 92.923,89    |
|                                            | Não Parcelados                  | Ajuizados     | Não Tributários                 | 404,47       | 80.753,98    |
|                                            |                                 |               | Tributários não Previdenciários | 1.424,34     | 851.096,13   |
|                                            |                                 |               | Previdenciários                 | 705,46       | 269.058,50   |
|                                            |                                 |               | Subtotal (D)                    | 2.534,26     | 1.200.908,61 |
|                                            |                                 | Não Ajuizados | Não Tributários                 | 226,33       | 9.276,06     |
| Tributários não Previdenciários            |                                 |               | 586,50                          | 75.698,97    |              |
| Previdenciários                            | 137,14                          |               | 10.330,10                       |              |              |
| Subtotal (E)                               |                                 |               | 949,97                          | 95.305,13    |              |
| Parcelamentos Especiais (F) <sup>(1)</sup> |                                 |               | Tributários não Previdenciários | 13.035,95    | -            |
| Subtotal (G) = (D+E+F)                     |                                 |               | 16.520,19                       | 1.296.213,74 |              |
| Total (H) = (C+G)                          |                                 |               |                                 | 19.151,20    | 1.389.137,64 |
| 2015                                       | Parcelados                      | Ajuizados     | Não Tributários                 | 71,23        | 3.192,83     |
|                                            |                                 |               | Tributários não Previdenciários | 633,00       | 68.441,45    |
|                                            |                                 |               | Previdenciários                 | 514,71       | 20.988,94    |
|                                            |                                 |               | Subtotal (I)                    | 1.218,93     | 92.623,22    |
|                                            |                                 | Não Ajuizados | Não Tributários                 | 82,40        | 650,89       |
|                                            | Tributários não Previdenciários |               | 540,70                          | 12.318,47    |              |
|                                            | Previdenciários                 |               | 289,90                          | 7.075,94     |              |
|                                            | Subtotal (J)                    |               | 913,00                          | 20.045,30    |              |
|                                            | Subtotal (K) = (I+J)            |               |                                 | 2.131,94     | 112.668,52   |
|                                            | Não Parcelados                  | Ajuizados     | Não Tributários                 | 431,72       | 89.057,87    |
|                                            |                                 |               | Tributários não Previdenciários | 586,49       | 950.017,40   |
|                                            |                                 |               | Previdenciários                 | 472,76       | 306.260,55   |
|                                            |                                 |               | Subtotal (L)                    | 1.490,96     | 1.345.335,81 |
|                                            |                                 | Não Ajuizados | Não Tributários                 | 140,19       | 12.787,28    |
| Tributários não Previdenciários            |                                 |               | 346,10                          | 98.687,94    |              |
| Previdenciários                            | 99,74                           |               | 16.462,75                       |              |              |
| Subtotal (M)                               |                                 |               | 586,03                          | 127.937,97   |              |
| Parcelamentos Especiais (N) <sup>(1)</sup> |                                 |               | Tributários não Previdenciários | 9.009,76     | -            |
| Subtotal (O) = (L+M+N)                     |                                 |               | 11.086,76                       | 1.473.273,79 |              |
| Total (P) = (K+O)                          |                                 |               |                                 | 13.218,69    | 1.585.942,31 |

Fonte: PCPR 2015.

(1) Parcelamentos Especiais são aqueles não contemplados pela Lei 10.522/2002, cujo prazo de adesão é certo e determinado pelo respectivo ato normativo instituidor.

*Parcelamentos da Dívida Ativa Fazendária*

A análise dos créditos parcelados sob administração da PGFN leva em conta a natureza do crédito e a modalidade de parcelamento. Ressalte-se que apenas 7,1% do estoque da dívida ativa administrada

pela PGFN estão parcelados. A tabela seguinte apresenta os créditos parcelados de natureza fazendária (tributária e não tributária).

**Arrecadação e Estoque dos Créditos Parcelados Fazendários Administrados pela PGFN**

| Parcelamentos            | 2014             |                  |              | 2015             |                  |              | Variação       |              |
|--------------------------|------------------|------------------|--------------|------------------|------------------|--------------|----------------|--------------|
|                          | Arrecadação      | Estoque          | (A/B)        | Arrecadação      | Estoque          | (C/D)        | (C/A)-1        | (D/B)-1      |
|                          | A                | B                | %            | C                | D                | %            | %              | %            |
| Convencional             | 2.342,63         | 4.651,60         | 50,36        | 1.327,33         | 2.953,46         | 44,94        | (43,34)        | (36,51)      |
| Refis                    | 29,93            | 2.938,49         | 1,02         | 16,15            | 2.823,62         | 0,57         | (46,04)        | (3,91)       |
| Paex                     | 91,03            | 664,30           | 13,70        | 78,80            | 614,11           | 12,83        | (13,44)        | (7,56)       |
| PAES                     | 70,57            | 1.255,97         | 5,62         | 42,86            | 952,72           | 4,50         | (39,26)        | (24,14)      |
| Timemania                | 33,08            | 598,53           | 5,53         | 30,06            | 510,60           | 5,89         | (9,11)         | (14,69)      |
| Simples Nacional         | 25,77            | 143,89           | 17,91        | 19,18            | 125,01           | 15,34        | (25,55)        | (13,12)      |
| Lei 11.941/2009          | 8.231,38         | 50.867,03        | 16,18        | 4.960,59         | 48.984,37        | 10,13        | (39,74)        | (3,70)       |
| Inst. de Ensino Superior | 4,62             | 431,24           | 1,07         | 0,05             | 749,20           | 0,01         | (98,96)        | 73,73        |
| Lei 12.996/2014          | 4.549,25         | 0                | -            | 3.862,03         | 24.452,58        | 15,79        | (15,11)        | -            |
| Outros <sup>(*)</sup>    | 0,32             | 3.054,17         | 0,01         | 0,03             | 2.437,98         | 0,00         | (89,73)        | (20,18)      |
| <b>Total</b>             | <b>15.378,58</b> | <b>64.605,21</b> | <b>23,80</b> | <b>10.337,09</b> | <b>84.603,64</b> | <b>12,22</b> | <b>(32,78)</b> | <b>30,95</b> |

Fonte: PCPR 2015.

(\*) MP 470, MP 574, Lei 12.058/2009 e não classificados.

A evolução dos parcelamentos da dívida ativa fazendária de 2014 para 2015 revela aumento de 31% no estoque. Já a arrecadação teve um decréscimo de 32,8%, acompanhando a queda de arrecadação de receitas primárias em 2015. Ao atentar para a materialidade da arrecadação frente ao estoque, percebe-se que, em 2015, o percentual de realização da receita correspondeu a 12,2%, frente a 23,8% em 2014.

Importa notar que não houve variação positiva de arrecadação em nenhuma das modalidades de parcelamento, refletindo, por conseguinte, no baixo volume arrecadado no exercício. Dentre as modalidades, a que apresentou maior arrecadação em valores nominais em 2015 foi o parcelamento da Lei 11.941/2009, também conhecido como “Refis da Crise”, com recursos arrecadados de R\$ 4,9 bilhões, resultando em um percentual de realização de receita de 10,1%.

Ressalte-se que, a despeito de todas as modalidades terem apresentado variação negativa de estoque, houve aumento do estoque total de parcelamentos fazendários no período em exame. Justifica-se tal variação, principalmente, em razão do parcelamento da Lei 12.996/2014, com uma variação absoluta de estoque de R\$ 24,4 bilhões.

**Parcelamentos da Dívida Ativa Previdenciária**

A tabela adiante mostra a arrecadação e o estoque dos parcelamentos de natureza previdenciária da dívida ativa administrada pela PGFN. Os valores estão dispostos por modalidade de parcelamento e referem-se aos exercícios de 2014 e 2015.

**Arrecadação e Estoque dos Créditos Parcelados Previdenciários administrados pela PGFN**

| Parcelamentos                          | 2014        |           |       | 2015        |           |       | Variação |         |
|----------------------------------------|-------------|-----------|-------|-------------|-----------|-------|----------|---------|
|                                        | Arrecadação | Estoque   | (A/B) | Arrecadação | Estoque   | (C/D) | (C/A)-1  | (D/B)-1 |
|                                        | A           | B         | %     | C           | D         | %     | %        | %       |
| Convencional                           | 36,42       | 3.685,73  | 0,99  | 547,42      | 3.877,10  | 14,12 | 1.403,3  | 5,2     |
| Refis                                  | 0,88        | 2.031,48  | 0,04  | 1,81        | 1.642,52  | 0,11  | 104,9    | (19,1)  |
| Paex                                   | 20,69       | 43,38     | 47,71 | 12,21       | 18,95     | 64,42 | (41,0)   | (56,3)  |
| Paes                                   | 47,68       | 464,11    | 10,27 | 42,16       | 362,33    | 11,64 | (11,6)   | (21,9)  |
| Simples Nacional                       | 0,00        | 4,42      | 0,00  | 0,83        | 3,14      | 26,42 | -        | (28,9)  |
| Times de Futebol                       | 0,05        | 9,60      | 0,50  | 0,04        | 9,28      | 0,38  | (26,5)   | (3,4)   |
| Órgãos do Poder Público                | 176,04      | 1.049,03  | 16,78 | 170,98      | 1.044,54  | 16,37 | (2,9)    | (0,4)   |
| Lei 11.941/2009                        | 0,00        | 20.421,61 | 0,00  | 0,00        | 20.529,97 | 0,00  | -        | 0,5     |
| Parc. Previdenciários não consolidados | 0,00        | 609,33    | 0,00  | 9,75        | 545,18    | 1,79  | -        | (10,5)  |
| Inst. de Ensino Superior               | 0,00        | 0,00      | -     | 0,00        | 0,00      | -     | -        | -       |

| Parcelamentos | 2014             |                  |             | 2015             |                  |            | Variação      |               |
|---------------|------------------|------------------|-------------|------------------|------------------|------------|---------------|---------------|
|               | Arrecadação<br>A | Estoque<br>B     | (A/B)<br>%  | Arrecadação<br>C | Estoque<br>D     | (C/D)<br>% | (C/A)-1<br>%  | (D/B)-1<br>%  |
| Outros (*)    | 6,78             | 0,00             | -           | 19,43            | 0,00             | -          | 186,4         | -             |
| <b>Total</b>  | <b>288,54</b>    | <b>28.318,69</b> | <b>1,02</b> | <b>804,61</b>    | <b>28.033,00</b> | <b>2,9</b> | <b>178,86</b> | <b>(1,01)</b> |

Fonte: PCPR 2015.

(\*) MP 470, MP 574, Lei 12.058/2009 e não classificados.

Os valores totais demonstram que nesse período houve diminuição de 1,0% no estoque e crescimento de 178,9% na arrecadação de créditos parcelados. A arrecadação em 2015 alcançou R\$ 804,6 milhões e o estoque, R\$ 28,0 bilhões. Já a receita realizada teve discreta variação positiva, passando de 1,02% em 2014 para 2,9% em 2015.

Dentre as modalidades, destacam-se o Paex, pelo maior índice de realização da receita em 2015 (64,4%), assim como os parcelamentos da Lei 11.941/2009 e o convencional, pelos expressivos volumes em estoque – R\$ 20,5 bilhões e R\$ 3,8 bilhões, respectivamente.

Importa observar que o estoque total inscrito em Dívida Ativa da União variou de R\$ 1.389,1 bilhões em 2014 para R\$ 1.585,9 bilhões em 2015, o que corresponde a um aumento de 14,17%. A esse respeito, consta na PCPR 2015 o seguinte esclarecimento:

Com relação a tais dados, ressalta-se o fato de que os resultados do ano de 2015 refletem o cenário econômico recessivo enfrentado pelo País, com queda generalizada da arrecadação. Como consequência, observamos maior índice de aumento do estoque de débitos inscritos em Dívida Ativa da União correspondente a um incremento, em 2015, de 14,17% em comparação com o estoque de 2014, dados que, repita-se, mostram coerência e refletem o cenário recessivo enfrentado pelo Brasil em 2015.

### *Dívida Ativa administrada pela PGF*

A dívida ativa sob administração da PGF compreende os créditos de qualquer natureza pertencentes às autarquias e às fundações públicas federais, exceto o Banco Central do Brasil, cuja dívida ativa é de responsabilidade de sua própria Procuradoria-Geral.

A tabela seguinte, com informações gerenciais constantes da PCPR 2015, demonstra que tanto a arrecadação quanto o estoque da dívida ativa administrada pela PGF diminuíram de 2014 para 2015, em 16,1% e 215,9%, respectivamente. A arrecadação variou de R\$ 3,5 bilhões para R\$ 299,9 milhões, e o estoque foi reduzido de R\$ 19,8 bilhões para R\$ 16,7 bilhões. Com isso, a proporção entre arrecadação e estoque passou de 17,8% em 2014 para 1,8% em 2015.

### **Arrecadação e estoque da dívida ativa sob administração da PGF**

R\$ milhões

| Exercício         | Situação dos Créditos |               | Arrecadação | Estoque   |
|-------------------|-----------------------|---------------|-------------|-----------|
| 2014              | Parcelados            | Ajuizados     | 183,98      | 3.523,12  |
|                   |                       | Não ajuizados | 124,30      | 1.185,80  |
|                   | Subtotal (A)          |               | 308,28      | 4.708,92  |
|                   | Não parcelados        | Ajuizados     | 130,66      | 12.109,48 |
|                   |                       | Não ajuizados | 3.095,26    | 3.039,77  |
|                   | Subtotal (B)          |               | 3.225,93    | 15.149,24 |
| Total (C) = (A+B) |                       |               | 3.534,21    | 19.858,16 |
| 2015              | Parcelados            | Ajuizado      | 150,20      | 660,28    |
|                   |                       | Não ajuizado  | 14,81       | 119,62    |
|                   | Subtotal (D)          |               | 165,02      | 779,91    |



|                          |                |               |               |                  |
|--------------------------|----------------|---------------|---------------|------------------|
|                          | Não parcelados | Ajuizados     | 59,94         | 14.006,00        |
|                          |                | Não ajuizados | 74,95         | 1.910,70         |
| <b>Subtotal (E)</b>      |                |               | <b>134,89</b> | <b>15.916,71</b> |
| <b>Total (F) = (D+E)</b> |                |               | <b>299,90</b> | <b>16.696,61</b> |

Fonte: PCPR 2015.

Cabe mencionar que os valores de arrecadação e estoque relativos a 2014 constantes da PCPR 2015 divergem daqueles informados na PCPR 2014. Tal divergência ocorre em razão de algumas entidades não terem prestado as informações para subsidiar a elaboração da Prestação de Contas da Presidente da República, ou terem alterado os dados informados no exercício anterior.

Observa-se, ainda, que a Prestação de Contas da Presidente da República, na parte da dívida ativa administrada pela PGF, discrimina, por autarquia e fundação, os valores de arrecadação e estoque relativos aos créditos inscritos em dívida ativa. Dispõe, também, sobre as divergências encontradas entre os registros relativos ao estoque da dívida ativa constantes de sistemas próprios e aqueles registrados no Siafi, acompanhadas das respectivas justificativas.

Nota-se, ademais, tanto na PCPR, quanto nos dados apresentados neste Relatório, que os valores de estoque e arrecadação de créditos inscritos em dívida ativa administrados pela PGF constantes dos sistemas próprios estão em desacordo com aqueles registrados no Siafi. A justificativa mais apresentada pelas entidades para explicar a divergência supracitada foi a falta de sistema informatizado próprio para o gerenciamento dos processos atinentes à dívida ativa. Além disso, entre os demais motivos apresentados, constatou-se falta de padronização no tratamento dos créditos da dívida ativa por parte das entidades.

A propósito, a PGF relata que se encontra em fase final de teste o Sistema de Dívida Ativa da Procuradoria-Geral Federal, solução tecnológica que pretende reunir, em um único ambiente, as ferramentas necessárias ao gerenciamento e processamento dos créditos inscritos na dívida ativa das autarquias e fundações públicas federais. Existe expectativa de que o aludido sistema entre em produção em algumas entidades já em 2016.

Além disso, encontra-se em fase avançada de elaboração o manual de cadastro de créditos destinados às entidades representadas pela PGF, documento que tende a uniformizar os procedimentos da dívida ativa entre as entidades representadas por aquela Procuradoria.

Nesse sentido, considerando as justificativas apresentadas pelas entidades, bem como as medidas empreendidas pela PGF para colocar em produção sistema informatizado que tende a eliminar ou mitigar eventuais divergências com os registros contábeis, e finalizar a elaboração do manual de cadastro de créditos, deixa-se de propor ressalva ou recomendação, visto que, com as medidas aqui descritas, as divergências ou impropriedades observadas tendem a ser minimizadas.

#### *Dívida Ativa administrada pela PGBC*

A dívida ativa do Banco Central do Brasil compreende os créditos inscritos pela própria autarquia, sob administração de sua Procuradoria-Geral (PGBC). A tabela a seguir contém as informações gerenciais prestadas pelo Banco Central na PCPR 2015.

#### **Arrecadação e Estoque da Dívida Ativa sob Administração da PGBC**

|             |                       |               |             | R\$ milhões |
|-------------|-----------------------|---------------|-------------|-------------|
| Exercício   | Situação dos Créditos |               | Arrecadação | Estoque     |
| <b>2014</b> | Parcelados            | Ajuizados     | 840,12      | 11.232,69   |
|             |                       | Não ajuizados | 0,21        | 94,53       |

| Exercício         | Situação dos Créditos |               | Arrecadação | Estoque   |
|-------------------|-----------------------|---------------|-------------|-----------|
|                   | Subtotal (A)          |               | 840,33      | 11.327,22 |
|                   | Não parcelados        | Ajuizados     | 28,69       | 29.122,42 |
|                   |                       | Não ajuizados | 0,03        | 51,96     |
|                   | Subtotal (B)          |               | 28,73       | 29.174,38 |
| Total (C) = (A+B) |                       |               | 869,05      | 40.501,61 |
| 2015              | Parcelados            | Ajuizados     | 859,21      | 10.618,71 |
|                   |                       | Não ajuizados | 0,28        | 1,68      |
|                   | Subtotal (D)          |               | 859,48      | 10.620,40 |
|                   | Não parcelados        | Ajuizados     | 2,73        | 33.922,10 |
|                   |                       | Não ajuizados | 0,61        | 164,61    |
|                   | Subtotal (E)          |               | 3,33        | 34.086,70 |
| Total (F) = (D+E) |                       |               | 862,82      | 44.707,10 |

Fonte: PCPR 2015.

A arrecadação da dívida ativa a cargo do Banco Central do Brasil apresentou discreta redução de 2014 para 2015, passando de R\$ 869 bilhões para R\$ 862,82 milhões. Já o estoque aumentou 10,4%, atingindo R\$ 44,7 bilhões. Os valores informados englobam tanto o Banco Central (órgão Siafi 25201), que integra os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social (OFSS), quanto a Autoridade Monetária (órgão Siafi 25280), que não integra os OFSS.

Com respeito à dívida ativa do Banco Central do Brasil – órgão 25201, cumpre mencionar que a arrecadação e o estoque estão registrados no Siafi, conforme apresentado na tabela seguinte. Ressalte-se que o valor do estoque vem sendo contabilizado no Siafi desde 2014, em atendimento à recomendação expedida nas Contas do Governo de 2013.

#### Arrecadação e estoque da dívida ativa do Bacen no OFSS

| R\$          |                 |                                                   |                         |                           |            |
|--------------|-----------------|---------------------------------------------------|-------------------------|---------------------------|------------|
| Órgão        | Conta Contábil  | Descrição                                         | Saldo em 31/12/2014 (A) | Saldo em 31/12/2015 (B)   | (B/A) -1 % |
| 25201 (OFSS) | 6.2.1.2.0.00.00 | Receita Realizada                                 | 25.870.668              | 12.620.047 <sup>(*)</sup> | (53,2)     |
| 25201 (OFSS) | 1.2.1.1.2.05.00 | Créditos Inscritos em Dívida Ativa não tributária | 29.359.924.658          | 34.138.721.868            | 16,3       |

Fonte: Siafi.

<sup>(\*)</sup> compreende a receita realizada da dívida ativa tributária e não-tributária.

Cabe ressaltar que a ausência de expectativa quanto ao recebimento desses créditos, manifestada reiteradamente pelo Bacen a esta Corte, está refletida no montante da provisão para perdas (conta retificadora 1.2.1.1.1.99.06), equivalente a 100% do saldo em carteira (R\$ 34,1 bilhões). Referida provisão tem amparo nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), bem como no Manual Siafi, macrofunção “02.11.12 – Dívida Ativa da União”.

#### Dívida Ativa: análise consolidada

Com relação à arrecadação da Dívida Ativa da União em todas as gestões em 2015, como mostra a tabela seguinte, o valor da receita realizada, obtido por consulta às informações contábeis, foi de R\$ 9,33 bilhões. Tal valor não se mostra compatível com o montante evidenciado como “Amortizações (recebimento de principal, multas e juros da dívida ativa)” nos demonstrativos da dívida ativa constantes da Prestação de Contas da Presidente da República. Segundo a metodologia de elaboração daqueles demonstrativos, a divergência existente deve-se à intempestividade na classificação orçamentária relativa aos recebimentos de parcelamentos especiais. Destaca-se, porém, que as posições de estoque de

2014 e 2015 mostram-se compatíveis com os valores evidenciados na PCPR 2015 (R\$ 1.449,5 bilhões e R\$ 1.643,5 bilhões, respectivamente).

Importante mencionar que os critérios utilizados para se chegar aos valores de arrecadação e estoque da dívida ativa no tópico em exame seguiram os ditames da Lei 4.320/1964, que estatui em seu art. 35, o regime de caixa para a receita.

**Arrecadação e Estoque da Dívida Ativa por Órgão**

| Órgão        | 2014                     |                             | 2015                    |                             | (A/B)<br>%  | (C/D)<br>%  | (C/A)-1<br>%  | (D/B)-1<br>% |
|--------------|--------------------------|-----------------------------|-------------------------|-----------------------------|-------------|-------------|---------------|--------------|
|              | Arrecadação              | Estoque                     | Arrecadação             | Estoque                     |             |             |               |              |
|              | (A)                      | (B)                         | (C)                     | (D)                         |             |             |               |              |
| Just. Fed.   | -                        | 12.377,16                   | -                       | 12.377,16                   | -           | -           | -             | 0            |
| Just. Trab.  | -                        | -                           | -                       | 54.571,81                   | -           | -           | -             | -            |
| Pres. Rep.   | 3.583.470,62             | 43.618.320,99               | 3.397.920,62            | 55.211.593,02               | 8,22        | 6,15        | -5,18         | 26,58        |
| MPOG         | 19.797,80                | 1.363.577,07                | 17.131,42               | 1.563.851,56                | 1,45        | 1,10        | -13,47        | 14,69        |
| Mapa         | 1.027.719,51             | -                           | 18.018,73               | -                           | -           | -           | -             | -            |
| MCT          | 615.512,50               | -                           | 8.921,16                | -                           | -           | -           | -98,55        | -            |
| MF           | 9.086.132.948,14         | 1.432.538.023.081,56        | 6.549.402.442,49        | 1.623.801.140.723,78        | 0,63        | 0,40        | -27,92        | 13,35        |
| MEC          | 146.892,22               | 981.485.768,70              | 738.858,80              | 997.454.199,60              | 0,01        | 0,07        | 402,99        | 1,63         |
| MDIC         | 37.144.701,71            | 293.472.924,57              | 47.874.437,48           | 293.509.368,10              | 12,66       | 16,31       | 28,89         | 0,01         |
| MJ           | 3.828.388,89             | 7.416.324,69                | 5.116.261,02            | 7.458.714,26                | 51,62       | 68,59       | 33,64         | 0,57         |
| MME          | 127.165.457,00           | 910.852.513,56              | 72.702.684,76           | 973.818.187,80              | 13,96       | 7,47        | -42,83        | 6,91         |
| MPS          | 4.281.115.188,35         | 5.271.082.309,03            | 2.646.486.173,64        | 5.522.265.024,82            | 81,22       | 47,92       | -38,18        | 4,77         |
| MS           | 1.027.886,74             | 1.934.410.171,57            | 1.043.246,49            | 2.849.012.279,35            | 0,05        | 0,04        | 1,49          | 47,28        |
| MT           | 46.547,03                | 86.486.470,60               | 66.794,65               | 276.297.380,11              | 0,05        | 0,02        | 43,50         | 219,47       |
| MC           | 33.547,35                | 2.617.380.374,27            | 881.384,36              | 2.680.184.233,26            | 0,00        | 0,03        | 2.527,28      | 2,40         |
| MinC         | 361.160,31               | 19.468.733,25               | 567.283,25              | 19.468.733,25               | 1,86        | 2,91        | 57,07         | 0            |
| MMA          | 69.302,90                | 4.749.994.810,23            | 41.618,06               | 6.112.371.934,54            | 0,00        | 0,00        | -39,95        | 28,68        |
| MDA          | 119.283,95               | 40.446.076,69               | 308.742,38              | 63.308.193,20               | 0,29        | 0,49        | 158,83        | 56,52        |
| MD           | 23.907,27                | -                           | 2.045,22                | -                           | -           | -           | -91,45        | -            |
| Mtur         | -                        | -                           | 20.170,91               | -                           | -           | -           | -             | -            |
| MI           | -                        | 7.476.385,03                | -                       | 20.609.080,49               | -           | -           | -             | 175,66       |
| MCidades     | 2.389,04                 | -                           | 3.508,69                | -                           | -           | -           | 46,87         | -            |
| AGU          | 28.114,57                | -                           | 126.581,61              | -                           | -           | -           | 350,23        | -            |
| <b>Total</b> | <b>13.542.492.215,90</b> | <b>1.449.502.990.218,97</b> | <b>9.328.824.225,74</b> | <b>1.643.673.740.446,11</b> | <b>0,93</b> | <b>0,57</b> | <b>-31,11</b> | <b>13,40</b> |

Fontes: Siafi e Tesouro Gerencial.

Em relação a 2014, a arrecadação líquida da Dívida Ativa da União de 2015 teve uma variação negativa de 31,1%. Já a razão entre arrecadação e estoque diminuiu de 0,93% para 0,57%, o que reflete uma diminuição da capacidade de arrecadação da dívida ativa.

Todavia, conforme a tabela seguinte, verifica-se que, em 2014 e 2015, os totais de arrecadação e estoque registrados no Siafi diferem da soma dos valores contidos nos sistemas próprios de dívida ativa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, da Procuradoria-Geral Federal e da Procuradoria-Geral do Banco Central do Brasil. Destaque-se que as informações sobre a dívida ativa do Banco Central do Brasil contidas na PCPR 2015 englobam os órgãos 25201 (OFSS) e 25280 (Autoridade Monetária).

**Dívida Ativa da União - Siafi x Sistemas Próprios PGFN/PGF/PGBCB - 2014 e 2015**

R\$ milhões

| Exercício | Sistemas                   | Arrecadação (X)   | Estoque (Y)         | (X/Y)       |
|-----------|----------------------------|-------------------|---------------------|-------------|
| 2014      | <b>Siafi (A)</b>           | <b>13.542,49</b>  | <b>1.449.502,99</b> | <b>%</b>    |
|           | <b>Sistemas Próprios</b>   | PGFN              | 19.151,20           | 1,38        |
|           |                            | PGF               | 3.534,21            | 17,80       |
|           |                            | Bacen             | 869,05              | 2,15        |
|           |                            | <b>Total (B)</b>  | <b>23.554,47</b>    | <b>1,63</b> |
|           | <b>Diferença (C) = A-B</b> | <b>-10.011,98</b> | <b>5,59</b>         |             |
| 2015      | <b>Siafi (D)</b>           | <b>9.328,82</b>   | <b>1.643.610,94</b> |             |
|           | <b>Sistemas Próprios</b>   | PGFN              | 13.218,69           | 0,83        |
|           |                            | PGF               | 299,90              | 1,80        |
|           |                            | Bacen             | 862,82              | 1,93        |
|           |                            | <b>Total (E)</b>  | <b>14.381,41</b>    | <b>0,87</b> |
|           | <b>Diferença (F) = D-E</b> | <b>-5.052,59</b>  | <b>-3.735,08</b>    |             |

Fontes: PCPRs 2014 e 2015 e Tesouro Gerencial.

Verifica-se que o valor da arrecadação da dívida ativa registrada no Siafi, em 2014, foi de R\$ 13,5 bilhões, enquanto nos sistemas próprios a arrecadação totalizou R\$ 23,5 bilhões, produzindo diferença de R\$ 10,0 bilhões. Já em 2015, a arrecadação consignada no Siafi correspondeu a R\$ 9,3 bilhões, ao passo que nos sistemas próprios a arrecadação equivaleu a R\$ 14,3 bilhões, o que resulta em diferença de R\$ 5,0 bilhões.

Por sua vez, o estoque de dívida ativa constante do Siafi e dos sistemas próprios, em 31/12/2014, foi de R\$ 1.449,5 bilhões, não havendo diferença significativa entre eles. Por outro lado, ao final de 2015, a dívida ativa registrada no Siafi foi de R\$ 1.643,6 bilhões e o estoque da dívida ativa consignado nos sistemas próprios somou R\$ 1.647,3 bilhões, o que implica diferença líquida de R\$ 3,7 bilhões a menos no estoque de dívida ativa registrado no Siafi.

Eventuais divergências entre os sistemas próprios dos órgãos e os registros contábeis do Siafi devem, em princípio, ensejar proposta de ressalva e/ou recomendação. No entanto, deixa-se de propor ressalva e recomendação a respeito dessas divergências no exercício de 2015 porque a PCPR 2015, a exemplo da PCPR 2014, apresenta explicações sobre as diferenças entre os registros de dívida ativa desses sistemas, as quais devem ser acompanhadas em futuros trabalhos.

Importa notar, ademais, que tanto em 2014, quanto em 2015, o grau de realização de créditos inscritos em dívida ativa mostrou-se bastante reduzido. Isso pode ser verificado pela razão da arrecadação frente ao estoque. De fato, enquanto em 2014 essa razão era de 1,63%, em 2015 a arrecadação assume a ínfima proporção de 0,87% do estoque. Essa tendência de queda também foi observada nos dados de arrecadação e estoque obtidos do Siafi (Tesouro Gerencial), em que se verificou uma variação de 0,93% em 2014 para 0,57% em 2015, evidenciando a diminuição da capacidade de arrecadação da dívida ativa. Essa constatação só corrobora a afirmação feita anteriormente de que tanto a expectativa de arrecadação dos créditos a recuperar quanto a efetiva realização de suas receitas são bem inferiores ao seu correspondente estoque.

### 3.5.2 Execução das Despesas Primárias

As despesas primárias, divididas em obrigatórias e discricionárias, são resultantes do somatório das despesas correntes e de capital, deduzidos os montantes destinados ao pagamento de juros, encargos e amortizações da dívida. Essa classificação se destina ao cálculo do resultado primário.

### 3.5.2.1 Despesas Obrigatórias e Discricionárias

As despesas primárias obrigatórias são aquelas sobre as quais o gestor público não possui discricionariedade quanto à determinação do seu montante, bem como ao momento de sua realização, por determinação legal ou constitucional. A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece, em seu art. 9º, § 2º, que “não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias”.

A LDO 2015, por sua vez, prevê em seu Anexo III o rol de despesas que não serão objeto de limitação de empenho, nos termos do art. 9º, § 2º, da LRF, em razão das obrigações constitucionais e legais da União. A título de exemplo, esse anexo define como obrigatórias as despesas previstas em lei e na Constituição, relacionadas a benefícios previdenciários, pessoal e encargos sociais, saúde, educação, transferências constitucionais e legais a estados e municípios, sentença judiciais, seguro-desemprego, abono salarial, Bolsa Família, entre outras. Por possuírem tais características, essas despesas são consideradas de execução obrigatória e têm prioridade em relação às demais despesas, tanto no momento de elaboração do orçamento, quanto na sua execução.

As despesas primárias discricionárias são aquelas em que o gestor público pode avaliar a conveniência e oportunidade para sua realização, bem como o montante a ser executado dentro dos limites estabelecidos. Em razão dessa discricionariedade, podem ser objeto de limitação de empenho e movimentação financeira. Essas despesas, conforme estabelecido pela LDO 2015, subdividem-se em três categorias: discricionária não abrangida pelo Programa de Aceleração do Crescimento (PAC); discricionária abrangida pelo PAC e discricionária decorrente de programações incluídas ou acrescidas por emendas individuais.

O total de despesas primárias empenhadas é apresentado a seguir para os anos de 2011 a 2015.

#### Despesas Primárias Empenhadas – 2011 a 2015

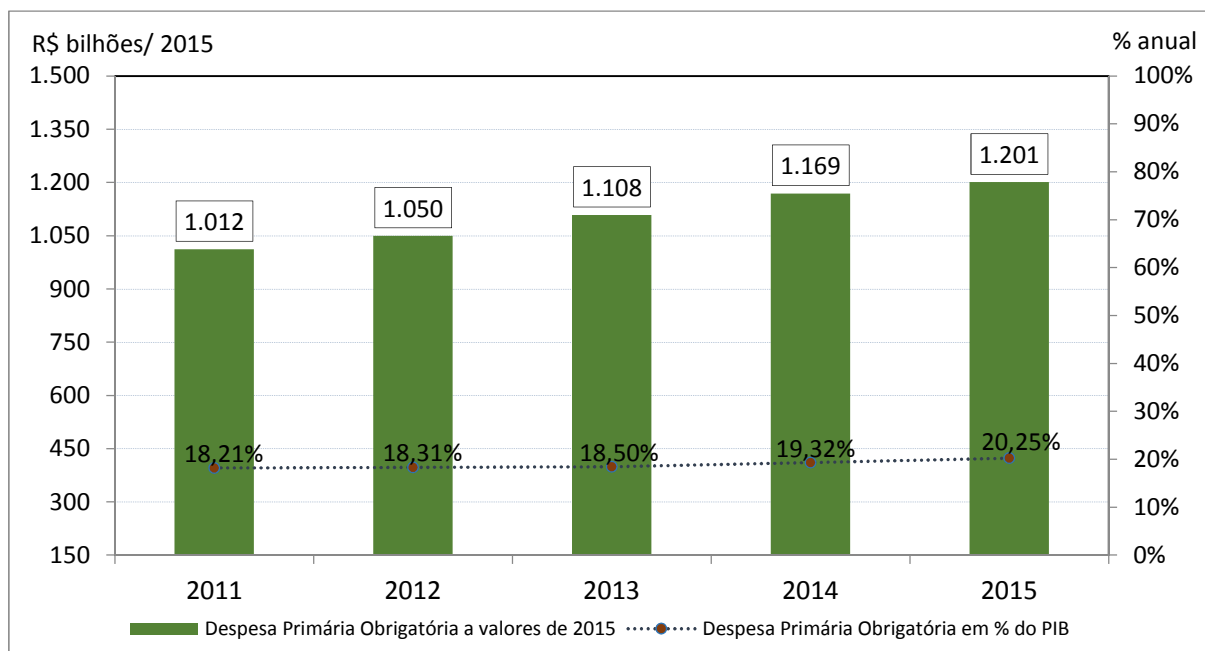
|                                                 | R\$ milhões    |                  |                  |                  |                  |
|-------------------------------------------------|----------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| <b>Despesas Primárias</b>                       | <b>2011</b>    | <b>2012</b>      | <b>2013</b>      | <b>2014</b>      | <b>2015</b>      |
| Obrigatórias                                    | 796.523        | 880.055          | 983.539          | 1.098.737        | 1.200.826        |
| Discricionárias não abrangidas pelo PAC         | 80.598         | 90.522           | 96.365           | 95.601           | 93.375           |
| Discricionárias abrangidas pelo PAC             | 35.373         | 53.891           | 63.142           | 53.604           | 42.100           |
| Discricionárias decorrente de emenda individual | -              | -                | -                | 6.141            | 3.431            |
| <b>Total Despesas Primárias Empenhadas</b>      | <b>912.494</b> | <b>1.024.468</b> | <b>1.143.046</b> | <b>1.254.083</b> | <b>1.339.731</b> |

Fonte: Tesouro Gerencial.

Conforme se verifica da tabela anterior, as despesas obrigatórias têm crescido ao longo dos últimos cinco anos, ao passo que as despesas discricionárias têm decrescido de 2013 a 2015. Em relação a 2014, as despesas obrigatórias cresceram 9,29%, ao passo que as discricionárias decresceram 10,58%.

A participação das despesas obrigatórias no conjunto de despesas primárias, de 2014 para 2015, passou de 87,61% para 89,63%. Essa situação demonstra uma margem menor do governo federal para eventuais limitações de empenho, conforme previstos no art. 9º da LRF.

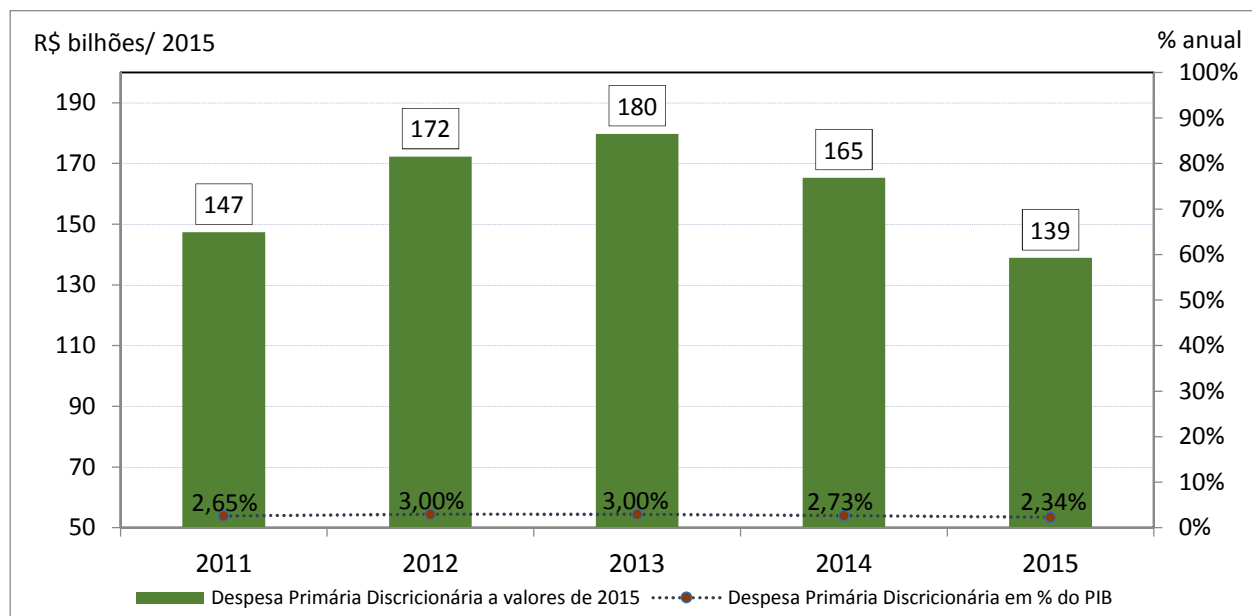
Considerou-se oportuno, ainda, observar o comportamento das despesas obrigatórias ao longo dos anos sem considerar os efeitos inflacionários. Apresenta-se no gráfico a seguir, em razão disso, a despesa primária obrigatória, de 2011 a 2014, atualizada pelo IPCA a valores de 2015, como forma de dirimir os efeitos inflacionários na comparação com o ano de 2015. O gráfico incorpora, ainda, a evolução da despesa primária obrigatória em relação ao PIB, para demonstrar a participação dessas despesas no total de riquezas geradas pelo país em cada um dos anos.

**Despesas Primárias Obrigatórias – Valores de 2015 e em Percentual do PIB**


Fontes: Ipea, IBGE e Tesouro Gerencial.

O gráfico demonstra uma evolução real das despesas primárias obrigatórias ao longo dos anos analisados. De forma semelhante, a participação dessas despesas em relação ao PIB tem aumentado.

No gráfico a seguir, observa-se o comportamento da despesa primária discricionária atualizada pelo IPCA e em proporção do PIB.

**Despesas Primárias Discricionárias – Valores de 2015 e em Percentual do PIB**


Fontes: Ipea, IBGE e Tesouro Gerencial.

Verifica-se que a despesa primária discricionária, a preços de 2015, apresenta curva ascendente até 2013, a partir de quando começa a cair para chegar em 2015 ao menor valor dos últimos cinco anos. A participação dessas despesas em relação ao PIB, de igual modo, decresceu a partir de 2013. Essa informação adquire relevância ao se considerar que o PAC, principal programa de investimentos do



governo federal, com finalidade de alavancar a infraestrutura logística, energética, social e urbana do país, tem suas ações vinculadas à execução de despesas discricionárias.

Tem-se, então, que o avanço das despesas primárias obrigatórias sobre o total de despesas primárias compromete a margem de investimento do governo, especialmente, em momentos de redução do crescimento econômico e, por conseguinte, da arrecadação.

Conforme se verifica na tabela a seguir, as despesas obrigatórias que mais variaram em relação às previsões realizadas na LOA 2015 foram: complementação do FGTS (Lei Complementar 110/2001); desonerações da folha de pagamento (Lei 12.546/2011) e subsídios, subvenções e Programa de Garantia da Atividade Agropecuária (Proagro).

**Despesas Primárias da União – 2015**

|                                                      |                  |                  |                |                | R\$ milhões |
|------------------------------------------------------|------------------|------------------|----------------|----------------|-------------|
| Itens                                                | LOA 2015 (A)     | Realizado (B)    | A-B            | B/A            |             |
| <b>Despesas</b>                                      | <b>1.168.121</b> | <b>1.158.701</b> | <b>9.420</b>   | <b>99,19%</b>  |             |
| <b>1 Benefícios Previdenciários</b>                  | <b>436.290</b>   | <b>436.090</b>   | <b>200</b>     | <b>99,95%</b>  |             |
| <b>2 Pessoal e Encargos Sociais</b>                  | <b>235.831</b>   | <b>238.499</b>   | <b>-2.668</b>  | <b>101,13%</b> |             |
| <b>3 Outras Despesas Obrigatórias</b>                | <b>169.630</b>   | <b>230.825</b>   | <b>-61.195</b> | <b>136,08%</b> |             |
| Abono e Seguro Desemprego                            | 46.999           | 47.495           | -496           | 101,05%        |             |
| Anistiados                                           | 238              | 212              | 26             | 89,08%         |             |
| Auxílio CDE                                          | 4.190            | 1.261            | 2.929          | 30,09%         |             |
| Benefícios de Legislação Especial                    | 977              | 793              | 184            | 81,21%         |             |
| Benefícios de Prestação Continuada da Loas/RMV       | 42.238           | 42.538           | -300           | 100,71%        |             |
| Complemento do FGTS (LC 110/2001)                    | 3.895            | 16.944           | -13.049        | 435,01%        |             |
| Créditos Extraordinários (exceto PAC)                | 0                | 6.157            | -6.157         |                |             |
| Desoneração (Lei 12.546/2011)                        | 18.166           | 25.407           | -7.241         | 139,86%        |             |
| Convênios e Doações                                  | 755              | 527              | 228            | 69,80%         |             |
| Fabricação de Cédulas e Moedas                       | 0                | 736              | -736           |                |             |
| FUNDEB (Complem. União)                              | 12.578           | 13.288           | -710           | 105,64%        |             |
| Fundo Constitucional DF                              | 7.086            | 7.060            | 26             | 99,63%         |             |
| Lei Kandir (LCs 87/1996 e 102/2000)                  | 3.900            | 3.900            | 0              | 100,00%        |             |
| Reserva de Contingência                              | 1                | 0                | 1              | 0,00%          |             |
| Sentenças Judiciais e Precatórios - OCC              | 8.182            | 9.879            | -1.697         | 120,74%        |             |
| Subsídios, Subvenções e Proagro                      | 19.030           | 53.507           | -34.477        | 281,17%        |             |
| Transferências ANA                                   | 327              | 279              | 48             | 85,23%         |             |
| Transferências Multas Aneel                          | 1.068            | 843              | 225            | 78,97%         |             |
| <b>4 Despesas Discricionárias - Todos os Poderes</b> | <b>326.370</b>   | <b>253.287</b>   | <b>73.083</b>  | <b>77,61%</b>  |             |
| Poder Executivo                                      | 312.340          | 241.500          | 70.840         | 77,32%         |             |
| Demais Poderes                                       | 14.030           | 11.786           | 2.244          | 84,01%         |             |

Fontes: STN e SOF.

O aumento de despesas relacionadas à complementação do FGTS, no valor de R\$ 13 bilhões, foi justificado, no Relatório de Avaliação do Cumprimento de Metas Fiscais do 3º Quadrimestre de 2015, pelo pagamento de passivos registrados em razão do que estabelece a Lei Complementar 110/2001. Já a variação registrada nas despesas com subsídios, subvenções e Proagro, no valor de R\$ 34,5 bilhões, foi consequência do equacionamento de passivos junto ao BNDES e ao Banco do Brasil, conforme o relatório supramencionado.

As discrepâncias entre os montantes previstos na LOA 2015 e os efetivamente realizados no que concerne às despesas primárias com a complementação do FGTS e com subsídios, subvenções e Proagro, que somadas totalizaram aproximadamente R\$ 48 bilhões de variação, foram decorrentes, em grande

parte, das deliberações constantes dos itens 9.5.1 e 9.6.1 do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, que tratou, entre outros assuntos, das “pedaladas fiscais”, determinando o seu pagamento.

Já as despesas com desoneração da folha de pagamento, em razão da Lei 12.546/2011, tiveram seus valores atualizados, ao longo de 2015, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, responsável por apurar a renúncia decorrente dessa medida (art. 9º, § 2º, da Lei 12.546/2011), conforme os Relatórios Bimestrais de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias de 2015.

Ante o exposto, conclui-se que:

- e) As despesas primárias obrigatórias têm crescido ao longo dos anos e representaram, em 2015, 89,63% do total de despesas primárias. Essa situação, conforme observado, representa uma margem menor do governo federal para eventuais limitações de empenho;
- f) As despesas primárias discricionárias decresceram a partir de 2013, atingindo cerca de 2,34% do PIB em 2015, representando a menor participação no período de 2011 a 2015, o que caracterizou uma redução da capacidade de investimento do governo federal em áreas estruturantes do país;
- g) Observou-se, ainda, o crescimento das despesas realizadas a título de subsídios, subvenções, Proagro e complementação do FGTS, na comparação entre os montantes previstos na LOA 2015 e aqueles efetivamente realizados. Essa situação decorreu, em grande parte, das deliberações constantes do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário (versando, entre outros aspectos, sobre operações de crédito irregulares entre a União e bancos federais e o FGTS).

### 3.5.2.2 Despesas com Pessoal

As despesas com pessoal correspondem a grande parcela dos gastos governamentais, classificadas como despesas primárias obrigatórias. Para evitar o crescimento descontrolado dessas despesas, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu limites para esses gastos, calculados em razão do total da Receita Corrente Líquida, analisada no item 3.5.1.2 deste Relatório.

Desse modo, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração, não poderá exceder, no caso da União, 50% da RCL, conforme disposição do art. 19 da LRF. Esse percentual, nos termos do art. 20 da sobredita Lei, é distribuído entre os Poderes da seguinte forma: a) 2,5% para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas da União; b) 6% para o Judiciário; c) 40,9% para o Executivo, incluídas as despesas previstas no incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição e no art. 31 da Emenda Constitucional 19/1998; e d) 0,6% para o Ministério Público da União.

O art. 22, parágrafo único, da LRF estabelece, ainda, limites prudenciais (95% do limite máximo), a partir do qual há vedações para aumento da despesa com pessoal, a exemplo da concessão de vantagens, da criação de cargo, emprego ou função, do provimento de cargos públicos, admissão ou contratação de pessoal, entre outros.

A seguir, são apresentados os valores consolidados da execução da despesa com pessoal da União em 2014 e 2015, bem como os percentuais dos limites de gastos com pessoal previstos na LRF, comparando-se as informações divulgadas nos Relatórios de Gestão Fiscal dos dois exercícios.

#### Despesa Total com Pessoal da União – 2014 e 2015

| R\$ milhões                          |                                 |                                 |                      |
|--------------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|----------------------|
| Discriminação                        | Despesa<br>Empenhada<br>em 2014 | Despesa<br>Empenhada em<br>2015 | Varição<br>2015/2014 |
| <b>Despesa Bruta com Pessoal (I)</b> | <b>239.801</b>                  | <b>262.819</b>                  | <b>9,60%</b>         |
| Pessoal Ativo                        | 137.997                         | 154.222                         | 11,76%               |

| Discriminação                                                                            | Despesa Empenhada em 2014 | Despesa Empenhada em 2015 | Variação 2015/2014 |
|------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------|---------------------------|--------------------|
| Pessoal Inativo e Pensionistas                                                           | 101.423                   | 108.165                   | 6,65%              |
| Outras despesas de pessoal decorrentes de terceirização (LRF, art. 18, § 1º)             | 381                       | 432                       | 13,37%             |
| <b>Despesas não Computadas (art. 19, § 1º, da LRF) (II)</b>                              | <b>-36.710</b>            | <b>-38.887</b>            | <b>5,93%</b>       |
| (-) Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária                         | -421                      | -547                      | 30,01%             |
| (-) Decorrentes de Decisão Judicial                                                      | -5.169                    | -6480                     | 25,37%             |
| (-) Despesas de Exercícios Anteriores                                                    | -1.539                    | -938                      | -39,03%            |
| (-) Inativos com Recursos Vinculados                                                     | -29.580                   | -30921                    | 4,53%              |
| (-) Convocação Extraordinária (inciso II do § 6º do art. 57 da CF)                       | -                         | -                         | -                  |
| <b>Total da Despesa Líquida com Pessoal (III) = (I - II)</b>                             | <b>203.091</b>            | <b>223.932</b>            | <b>10,26%</b>      |
| <b>Receita Corrente Líquida – RCL (IV)</b>                                               | <b>641.578</b>            | <b>674.523</b>            | <b>5,13%</b>       |
| <b>% do Total da Despesa Líquida com Pessoal sobre a RCL (V) = [(III) / (IV)] x 100%</b> | <b>31,65%</b>             | <b>33,20%</b>             | <b>4,89%</b>       |
| <b>Limite Máximo (inciso I, art. 20 da LRF) 50,00%</b>                                   | <b>320.789</b>            | <b>337.261</b>            | <b>5,13%</b>       |
| <b>Limite Prudencial (parágrafo único, art. 22 da LRF) - 95% do Limite Legal 47,50%</b>  | <b>304.750</b>            | <b>320.398</b>            | <b>5,13%</b>       |

Fonte: Relatório de Gestão Fiscal Consolidado.

Dos valores contidos na tabela anterior, verifica-se que em 2015 os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e o Ministério Público da União, analisados de maneira consolidada, respeitaram os limites de despesa com pessoal estabelecidos pelos arts. 20 e 22 da LRF, quais sejam: limites máximo (50% da RCL) e prudencial (95% do limite máximo ou 47,5% da RCL), respectivamente.

A despesa líquida com pessoal (despesa bruta menos despesas não computadas) apresentou elevação de R\$ 20,84 bilhões em relação a 2014, ou 10,26%. No que se refere às despesas não computadas, conforme disposto no art. 19, §1º, da LRF, percebe-se em 2015 uma elevação de 5,93% em relação a 2014.

A tabela seguinte apresenta o total da despesa líquida com pessoal, bem como os respectivos limites, segregados pelos Poderes e órgãos federais mencionados no art. 20 da LRF.

#### Despesa com Pessoal por Poder e Órgão Federal – 2015

| Poder / Órgão         | Despesa Líquida com Pessoal <sup>1</sup> (DLP) | DLP/RCL       | Limite Máximo | Limite Prudencial <sup>2</sup> | Limite Alerta TCU <sup>3</sup> | % da RCL                 |                              |                              |
|-----------------------|------------------------------------------------|---------------|---------------|--------------------------------|--------------------------------|--------------------------|------------------------------|------------------------------|
|                       |                                                |               |               |                                |                                | Realizado/ Limite Máximo | Realizado/ Limite Prudencial | Realizado/ Limite Alerta TCU |
|                       |                                                | (A)           | (B)           | (95% x B)                      | (90% x B)                      | (A/B)                    | (A/C)                        | (A/D)                        |
| Poder Executivo       | 190.823                                        | 28,29%        | 40,90%        | 38,86%                         | 36,81%                         | 69,17%                   | 72,81%                       | 76,85%                       |
| Poder Legislativo     | 7.657                                          | 1,14%         | 2,50%         | 2,38%                          | 2,25%                          | 45,41%                   | 47,80%                       | 50,45%                       |
| Poder Judiciário      | 22.279                                         | 3,30%         | 6,00%         | 5,70%                          | 5,40%                          | 55,05%                   | 57,95%                       | 61,16%                       |
| Ministério Público    | 3.173                                          | 0,47%         | 0,60%         | 0,57%                          | 0,54%                          | 78,40%                   | 82,53%                       | 87,11%                       |
| <b>Total da União</b> | <b>223.932</b>                                 | <b>33,20%</b> | <b>50,00%</b> | <b>47,50%</b>                  | <b>45,00%</b>                  | <b>66,40%</b>            | <b>69,89%</b>                | <b>73,77%</b>                |

Fonte: RGFs do 3º quadrimestre de 2015.

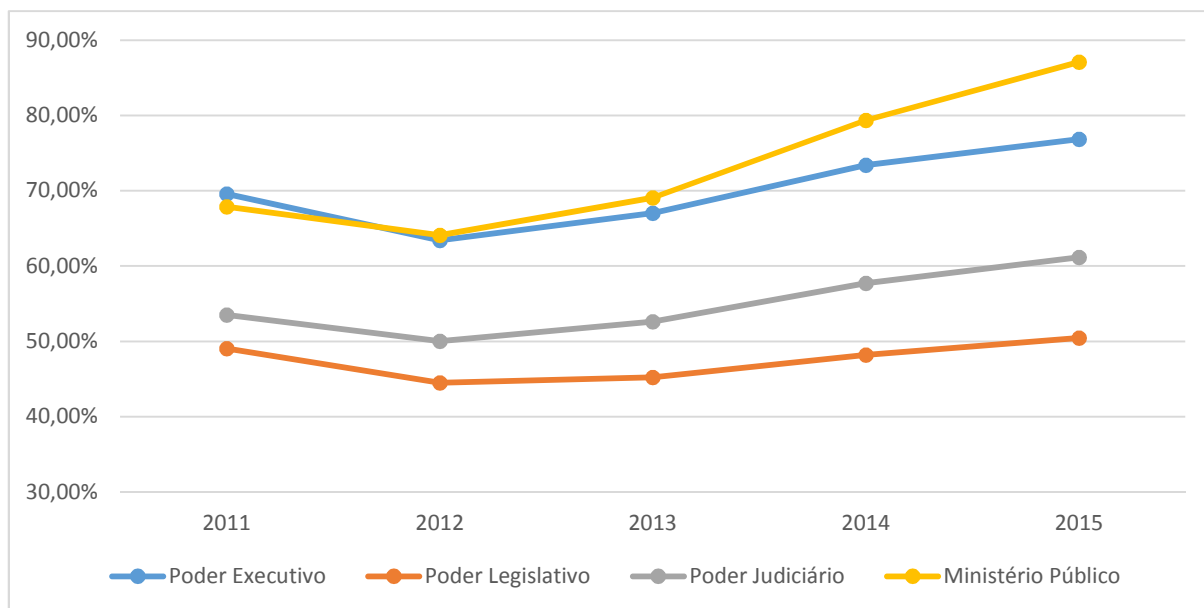
(1) Art. 20 da LRF.

(2) Parágrafo único do art. 22 da LRF.

(3) Art. 59, §1º, inciso II, da LRF.

Observa-se que os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário apresentam despesas com pessoal em valores significativamente inferiores aos limites estabelecidos na LRF. Por outro lado, o Ministério Público começa a se aproximar do limite de alerta previsto no art. 59, §1º, inciso II, da mesma Lei, com margem para crescimento da despesa com pessoal de apenas 14,79% para atingimento desse limite.

O gráfico a seguir apresenta a evolução da despesa com pessoal em relação aos limites de alerta previstos na LRF nos últimos cinco anos.

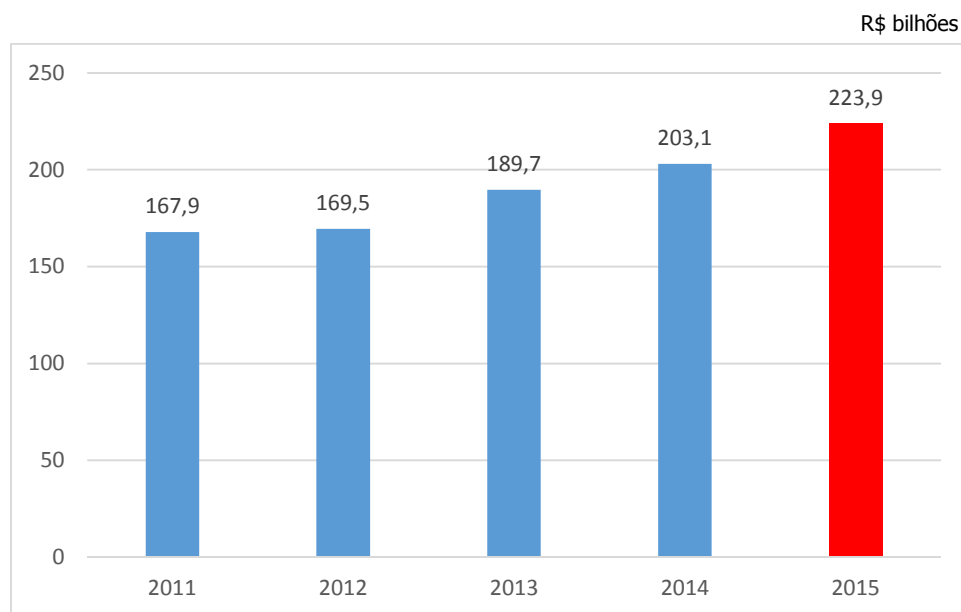
**Evolução do Comprometimento dos Limites de Despesa com Pessoal em Percentual da RCL (\*)**


Fonte: RGFs dos 3º quadrimestres de 2011, 2012, 2013, 2014 e 2015.

\*Os limites de despesa com pessoal são estabelecidos individualmente por Poder e órgão autônomo, conforme o art. 20 da LRF, o que torna a apresentação por Poder meramente ilustrativa. Os limites considerados no cálculo foram aqueles previstos no art. 59, §1º, inciso II, da LRF.

O gráfico demonstra o crescimento do comprometimento dos limites a partir de 2012 para todos os Poderes, com maior inflexão para o Ministério Público.

O gráfico a seguir apresenta a evolução da despesa líquida total com pessoal da União nos últimos cinco anos.

**Despesas Líquida com Pessoal da União – 2011 a 2015**


Fonte: Anexo II dos RGFs dos 3º quadrimestres de 2011, 2012, 2013, 2014 e 2015.

Na União, percebe-se que a despesa líquida com pessoal cresceu ao longo dos anos sob análise. O crescimento médio anual no período foi de 7,50%, valor superior à variação anual média do IPCA (índice

oficial de inflação), que atingiu 7,21%. No entanto, a variação das despesas líquidas com pessoal da União, entre 2014 e 2015, foi de 10,24%, inferior à inflação de 2015, de 10,67%.

### 3.5.3 Programação Orçamentária e Financeira e Contingenciamento

A Lei de Responsabilidade Fiscal determina, em seu art. 4º, que as leis de diretrizes orçamentárias deverão conter um anexo de metas fiscais. Com o objetivo de garantir os instrumentos necessários ao alcance das metas de resultado primário ou nominal especificadas nas respectivas LDOs, a mesma LRF estabelece, em seu art. 9º, que, caso a realização de receita não seja compatível com a meta fiscal, deve ser realizada limitação de empenho e movimentação financeira, também conhecida como contingenciamento orçamentário. De acordo com o § 2º do sobredito artigo, tal limitação não pode atingir as dotações destinadas ao pagamento do serviço da dívida, as despesas constitucionais e legais e as despesas ressaltadas pela LDO, denominadas despesas obrigatórias.

Os critérios e a forma da limitação de empenho para o exercício de 2015 foram estabelecidos nos dois artigos da Seção VIII da LDO 2015, denominada “Da Limitação Orçamentária e Financeira”. O art. 51 da LDO 2015, em consonância com o art. 8º da LRF, determinou o estabelecimento da programação orçamentária e financeira e do cronograma de execução mensal de desembolso em até trinta dias após a publicação da LOA, com vistas ao cumprimento da meta de resultado primário. O art. 52 estabeleceu os critérios de contingenciamento, sendo que o seu § 4º definiu o conteúdo dos relatórios bimestrais de avaliação das receitas e despesas primárias, contemplando informações referentes à necessidade de contingenciamento e o seu montante.

Como a Lei Orçamentária Anual de 2015 só foi aprovada no decorrer do segundo bimestre do exercício, em 20 de abril, não houve o Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias do 1º bimestre. Assim, o Decreto Inicial de Programação Orçamentária e Financeira do Poder Executivo (Decreto 8.456, de 22/5/2015) já incorporou o contingenciamento previsto no Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias do 2º bimestre – uma redução dos limites de empenho e movimentação financeira de R\$ 69,9 bilhões.

No entanto, mesmo antes da aprovação da LOA, o Poder Executivo, em 7/1/2015, havia editado o Decreto 8.389/2015, que estabeleceu o limite orçamentário dos órgãos em 1/18 das autorizações previstas no PLOA 2015 para as despesas classificadas no inciso XII do art. 53 da LDO 2015 (outras despesas correntes de caráter inadiável). O limite estabelecido na LDO 2015 era de 1/12. Em abril, o Decreto 8.434/2015 manteve o limite de 1/18 até a publicação do Decreto Inicial de Programação Orçamentária e Financeira, ocorrida em 22/5/2015.

A tabela seguinte apresenta as sucessivas programações para 2015. No entanto, cabe destacar inicialmente que tais programações foram acompanhadas por uma contínua piora das expectativas de crescimento da economia. No primeiro semestre de 2014, o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO 2015) considerava em suas projeções um crescimento real do PIB de 3% para 2015. Em dezembro de 2014, quando da revisão do PLDO 2015, a expectativa de crescimento anual do PIB reduziu-se para 0,8%. No decorrer de 2015, com a deterioração dos indicadores de desempenho da economia, essas expectativas reduziram-se continuamente. Em novembro de 2015, a expectativa do mercado (Relatório Focus) era de um decréscimo real do PIB de 3,14%, e a expectativa do governo (SPE) era de um decréscimo real de 3,10%. Com efeito, o resultado de 2015 foi ainda pior do que ambas as projeções – redução real do PIB de 3,85%.

**Resultado Fiscal e Contingenciamento 2015**

R\$ bilhões

| Normativo                                           |                                                                                                                            | Abril    | Maio             | Julho              | Setembro         | Novembro         | Dezembro           | Realizado |
|-----------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|------------------|--------------------|------------------|------------------|--------------------|-----------|
|                                                     |                                                                                                                            | LOA 2015 | Avaliação 2ºBim. | Avaliação 3ºBim.** | Avaliação 4ºBim. | Avaliação 5ºBim. | Avaliação Dezembro |           |
| I. Receita Líquida                                  |                                                                                                                            | 1.223    | 1.158            | 1.112              | 1.112            | 1.057            | 1.057              | 1.043     |
| II. Despesas                                        |                                                                                                                            | 1.168    | 1.103            | 1.106              | 1.106            | 1.109            | 1.109              | 1.159     |
| II.1 Obrigatórias                                   |                                                                                                                            | 856      | 861              | 872                | 872              | 875              | 875                | 905       |
| II.2. Discrecionárias                               |                                                                                                                            | 312      | 242              | 234                | 234              | 234              | 234                | 253       |
| III. Fundo Soberano do Brasil                       |                                                                                                                            | -        | -                | -                  | -                | -                | -                  | 1         |
| IV. Resultado Primário Acima da Linha (I - II+ III) |                                                                                                                            | 55       | 55               | 6                  | 6                | 55               | (52)               | (115)     |
| V. Resultado Primário Abaixo da Linha               |                                                                                                                            | 55       | 55               | 6                  | 6                | 55               | (52)               | (117)*    |
| PLN de Mudança de Meta Considerado na Programação   |                                                                                                                            | -        | Não              | Sim                | Sim              | Não              | Não                |           |
| Novo Contingenciamento                              |                                                                                                                            | -        | Sim              | Sim                | Não              | Sim              | Reversão Parcial   |           |
| Poder Executivo                                     | Valor Necessário de Contingenciamento/ Descontingenciamento para cumprimento da meta considerada no Relatório de Avaliação | -        | (69,9)           | (8,5)              | -                | (105,4)          | 105,4              | (78,4)    |
|                                                     | Valor de Fato Contingenciado/Descontingenciado                                                                             |          | (69,9)           | (8,5)              | -                | (11,2)           | 11,2               | (78,4)    |
|                                                     | Decreto referente à Avaliação                                                                                              |          | 8.456            | 8.496              | 8.532            | 8.580            | 8.581              |           |
|                                                     | Demais Poderes - Contingenciamento                                                                                         |          | (0,94)           | (0,13)             | -                | (1,74)           | 1,74               | (1,06)    |
| Estimativa Variação PIB - Governo Federal           |                                                                                                                            | 0,77%    | -1,20%           | -1,49%             | -2,44%           | -3,10%           | -3,10%             | -3,85%    |
| Estimativa IPCA - Governo Federal                   |                                                                                                                            | 6,49%    | 8,26%            | 9,00%              | 9,29%            | 9,99%            | 9,99%              | 10,7%     |

Fontes: LOA 2015, Decretos de Programação Orçamentária e Financeira, Relatórios Bimestrais de Avaliação das Receitas e Despesas Primárias e Resultado do Tesouro Nacional.

\*A Lei 13.199/015, além de alterar a meta de resultado primário dos OFSS para um déficit de R\$ 52 bilhões, permitiu a dedução de até R\$ 68 bilhões;

\*\* O Relatório de Avaliação do 3º Bimestre, de acordo com o art. 9º da LRF e com a meta vigente da LDO 2015, deveria ter previsto um novo contingenciamento de R\$ 58 bilhões, e não de R\$ 8,6 bilhões.

A primeira coluna da tabela apresenta as estimativas da LOA, elaboradas a partir de uma projeção de crescimento do PIB de 0,77%. As suas estimativas de receita líquida e despesas são as maiores do exercício, inclusive superiores aos respectivos valores realizados.

A segunda coluna contém as projeções do Relatório de Receitas e Despesas Primárias do 2º bimestre de 2015, que contemplaram previsão de diminuição real do PIB de 1,2% e dados realizados em sua maioria até abril, redução das receitas líquidas previstas em R\$ 65 bilhões e ampliação da estimativa das despesas obrigatórias em R\$ 5,7 bilhões. Em consequência, indicou-se a necessidade de redução dos limites de empenho e movimentação financeira das despesas discrecionárias de todos os Poderes em R\$ 70,9 bilhões para o atingimento da meta estipulada na LDO. Ademais, destacou-se que esse contingenciamento foi o maior desde a edição da LRF, correspondendo a 1,22% do PIB.

A terceira coluna contém as projeções do Relatório de Receitas e Despesas Primárias do 3º bimestre de 2015, que contemplaram previsão de diminuição real do PIB de 1,49% e dados realizados em sua maioria até junho, redução das receitas líquidas previstas em R\$ 46,7 bilhões, e ampliação da estimativa das despesas obrigatórias em R\$ 11,4 bilhões, sendo R\$ 3,9 bilhões referentes a aumentos de despesas com abono e seguro desemprego e R\$ 3,5 bilhões decorrentes de créditos extraordinários. Em consequência, para o cumprimento da meta superavitária de R\$ 55,3 bilhões estabelecida na LDO, deveria haver um contingenciamento adicional de R\$ 58 bilhões.

No entanto, o Poder Executivo não estabeleceu um novo contingenciamento dessa magnitude. Alternativamente, optou-se por encaminhar ao Congresso Nacional, em 22/7/2015, um projeto de lei referente à mudança de meta e já incorporar os seus efeitos no Relatório de Avaliação das Receitas e Despesas Primárias do 3º bimestre de 2015. O Projeto de Lei PLN 5/2015, em sua redação original, propôs a fixação da meta de resultado primário para o setor público em R\$ 8,7 bilhões, sendo a meta



para o Governo Central de R\$ 5,8 bilhões. Além da redução da meta original em R\$ 49,5 bilhões, foi realizado um novo contingenciamento de R\$ 8,6 bilhões. A justificativa do governo para a mudança foi a elevada frustração de receitas.

Isso posto, é importante ressaltar que em 17/6/2015 foram apreciadas preliminarmente as Contas do Governo da República de 2014, tendo sido apontado como indício de irregularidade, no bojo do Acórdão 1.464/2015-TCU-Plenário, a condução da programação financeira tendo como meta fiscal o valor estipulado em projeto de lei (PLN 36/2014), e não a meta em vigor estabelecida na LDO 2014. A Chefe do Poder Executivo Federal foi notificada acerca da decisão do Tribunal em 22/6/2015, tendo sido oferecido o prazo de trinta dias para eventual manifestação.

Em setembro de 2015, foi publicado o Relatório de Avaliação do 4º Bimestre. Apesar da redução de quase 1 p.p. da estimativa de crescimento do PIB em relação à avaliação anterior, que redundou em uma diminuição de R\$ 11,3 bilhões nas estimativas de receitas líquidas, o Poder Executivo, amparado na meta proposta no PLN 5/2015, não vislumbrou a necessidade de um novo contingenciamento. Isso porque o decréscimo das estimativas de despesas obrigatórias compensaria a redução na previsão da receita. Os benefícios da previdência apresentaram a maior redução nas estimativas de despesas obrigatórias, no valor de R\$ 2,6 bilhões.

Em paralelo, o TCU realizou o acompanhamento da programação das receitas e despesas primárias até o 2º quadrimestre de 2015, por intermédio do processo TC 020.764/2015-4. No acórdão resultante (3.324/2015-TCU-Plenário), o Tribunal decidiu alertar o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e o Ministério da Fazenda de que o valor do contingenciamento aprovado pelo Decreto 8.496/2015, em relação à base contingenciável, foi insuficiente para o atingimento da meta fiscal vigente na data de edição do referido decreto, aprovada pela Lei 13.080/2015 (LDO 2015), e incompatível com os ditames do art. 9º da Lei Complementar 101/2000, a despeito do comportamento distinto dos parâmetros macroeconômicos previstos pela LDO 2015 e das justificativas apresentadas pela Secretaria de Orçamento Federal e pela Secretaria do Tesouro Nacional sobre a necessidade de se manterem as despesas discricionárias. Registre-se que foi interposto recurso contra o referido acórdão, ainda não apreciado por este Tribunal até o momento.

A análise contida no TC 020.764/2015-4 funda-se no princípio de que a LRF deixa claro que as metas fiscais têm que ser cumpridas não apenas no final do exercício, mas avaliadas a cada bimestre, para que não se perca de vista o controle, a evolução e a limitação das despesas discricionárias, sujeitas ao contingenciamento, bem como a cobertura das despesas obrigatórias. A LRF tornou obrigatório o estabelecimento, *ex ante*, de uma meta de resultado primário, que deve ser avaliada bimestralmente durante a execução do orçamento.

Por conta disso é que foi instituído, no art. 9º da LRF, um processo operacional que permite a viabilização do cumprimento da meta fiscal, por meio da reavaliação bimestral das estimativas das receitas e despesas e da limitação de empenho e movimentação financeira. Ou seja, a lei complementar condicionou o contingenciamento das dotações que custeiam as despesas à vista de uma frustração de receitas a cada bimestre, como forma de prevenir riscos ao equilíbrio das contas. Contingenciamento esse que pode ser temporário ou permanente, segundo as condições econômicas durante o ano, e que pode ser suficiente até o reestabelecimento das receitas constantes do orçamento com vistas ao atingimento da meta fiscal a cada bimestre, de forma a assegurar a prevenção de riscos ao pleno cumprimento da meta no final do exercício.

Após a reavaliação de receitas e despesas primárias do 3º bimestre de 2015, se impunha a obrigação de o governo federal fazer o contingenciamento de despesas, pois houve frustração de receitas

e a meta fiscal em vigor não oferecia margem para se executar mais despesas. Contudo, como já havia um projeto de lei no Congresso para alterar a meta fiscal, a conduta prudente para o conjunto das contas públicas, segundo a LRF, seria aguardar a aprovação do referido projeto para então reestabelecer os gastos compatíveis com o novo resultado primário definido pela nova meta.

A par disso, o Relatório de Avaliação do 5º Bimestre, publicado em novembro, teve suas projeções baseadas num recuo real de PIB de 3,1%, 0,66 p.p. inferior à previsão do relatório anterior. A receita líquida prevista para o exercício foi R\$ 55 bilhões inferior à prevista no Relatório do 4º Bimestre e houve, ainda, a previsão de quase R\$ 3 bilhões de aumento das despesas obrigatórias.

Na análise do comportamento das receitas, avaliou-se que sua queda vinha sendo superior à projetada pela RFB com a atualização dos parâmetros, apresentando-se a seguinte hipótese:

Em termos específicos, parte importante desta dificuldade em avançar em direção à meta fiscal reside na deterioração da arrecadação, explicada em grande parte pela queda na atividade econômica muito acima da estimada ao final do ano passado. Observa-se uma mudança no comportamento fiscal das empresas, que se está traduzindo em arrecadação a menor daquela presumível pelo nível de atividade do respectivo setor. Essa quebra de comportamento, decorrente em alguns casos de pedidos de mudança do regime de tributação, reflete-se também em pagamentos a menor do valor declarado como devido ao fisco por diversas empresas. Esse comportamento, que por um lado tem contribuído para um déficit público maior do que o esperado, por outro tem aliviado a pressão sobre o caixa das empresas, facilitando seus pagamentos ao resto da economia.

Em relação às despesas, houve a indicação de que as despesas de fato discricionárias representavam apenas 15% das despesas primárias, o que comprometeria a estratégia da redução de despesas para compensar a queda da arrecadação:

Todavia, o controle das despesas discricionárias, na atualidade, tem se mostrado pouco eficaz também em razão da proporção dessas despesas no total do gasto primário. As despesas fundamentalmente obrigatórias, como pagamento de servidores e de benefícios previdenciários, representam aproximadamente 61,5% do orçamento das despesas primárias. Por conta da sua magnitude, efetivamente agem, a exemplo dos países mais desenvolvidos, como grandes estabilizadores automáticos da demanda, e fonte de aumento do déficit público em momentos de menor atividade econômica. Além das despesas obrigatórias e daquelas que se beneficiam de vinculação específica ou piso de gasto, como a Saúde, diversas despesas discricionárias ganharam caráter de obrigação ao longo dos últimos anos, especialmente mediante destaque na LDO do ano. Com isso, o percentual de despesas rígidas sobe para além de 85% do orçamento primário. O espaço de compensação de eventuais quedas de receita por meio da redução das despesas tem, assim, estreitado-se.

Além desse severo quadro fiscal relatado, um ponto relevante do Relatório do 5º Bimestre foi o Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário, por meio do qual o TCU apreciou conclusivamente as Contas do Governo de 2014 e considerou irregular a condução da programação orçamentária e financeira com base em projeto de lei. Partindo, então, da meta da LDO 2015 vigente à época, superávit de R\$ 55,3 bilhões, o Relatório informou que, para o cumprimento dessa meta, seria necessário um novo contingenciamento de R\$ 107 bilhões (R\$ 105 bilhões para o Poder Executivo). No entanto, o limite vigente à época para despesas discricionárias do Poder Executivo era de R\$ 113,8 bilhões, sendo R\$ 30,5 bilhões necessários ao cumprimento dos mínimos de saúde e educação. Enfim, àquela altura do exercício, o máximo possível de contingenciamento seria R\$ 83,3 bilhões. Isso considerando-se a hipótese de que nenhuma despesa contingenciável tivesse sido realizada no exercício.

Todavia, até 10/11/2015, já haviam sido empenhados R\$ 99,3 bilhões em despesas sujeitas a contingenciamento, ou seja, restavam de limite para empenho apenas R\$ 14,5 bilhões, sendo que R\$ 1,97 bilhão estava comprometido com o mínimo de saúde e R\$ 1,9 bilhão com emendas impositivas.

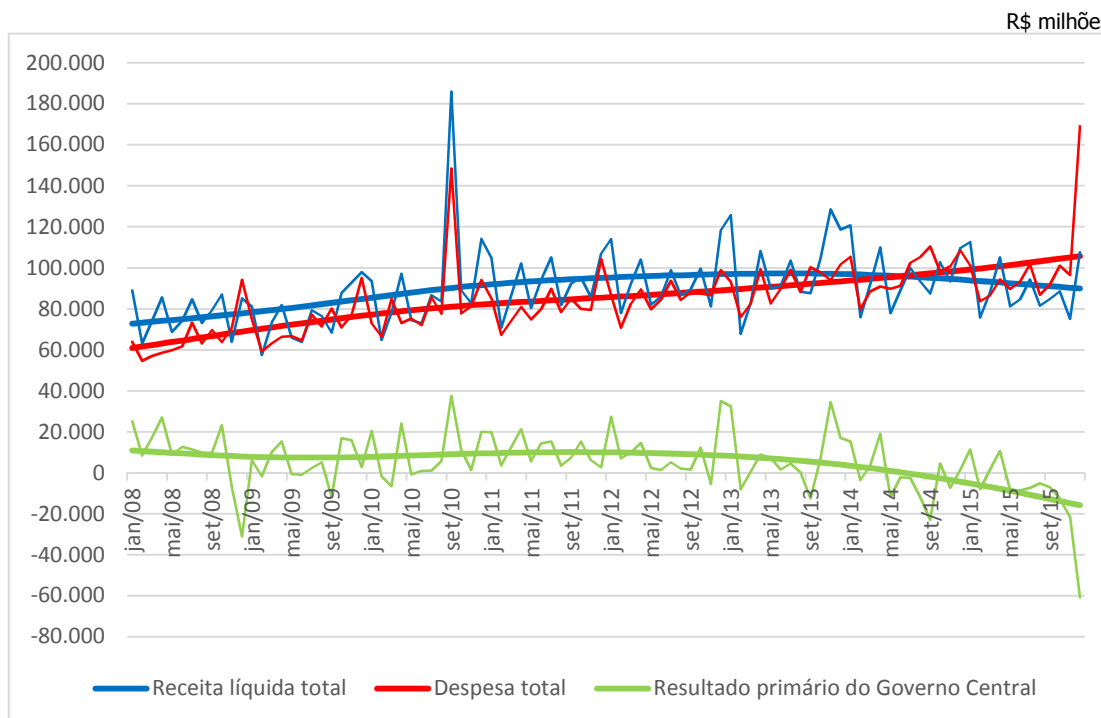
Assim, tornou-se inviável, por absoluta falta de recursos aptos a bloqueio em novembro de 2015, a realização do contingenciamento pelo Poder Executivo no montante necessário e devidamente indicado de R\$ 105 bilhões, conforme o mecanismo prescrito no art. 9º da LRF e no art. 52 da LDO 2015.

Diante desse quadro, foram contingenciados R\$ 10,7 bilhões, o que, segundo o governo, representava “o bloqueio total de todas as demais despesas discricionárias do Poder Executivo exceto Saúde” e R\$ 0,5 bilhão de emendas impositivas. Por fim, o Relatório do 5º Bimestre considerou que a manutenção desse contingenciamento “levaria a graves consequências para a sociedade, com a interrupção da prestação de importantes serviços públicos e da execução de investimentos necessários à manutenção da infraestrutura do País e à retomada do crescimento econômico”. Consequentemente, ressaltou-se a importância da aprovação do PLN 5/2015 pelo Congresso Nacional.

Em 3/12/2015, foi aprovada a Lei 13.999/2015, que alterou a meta de resultado primário do governo central de um superávit de R\$ 55,3 bilhões para um déficit de R\$ 51,8 bilhões. Assim, a meta de resultado primário foi reduzida em R\$ 107,1 bilhões. O Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias de dezembro relatou o ocorrido e reestabeleceu os limites de empenho e movimentação financeira em R\$ 12,9 bilhões (R\$ 11,2 bilhões referentes ao Poder Executivo).

Com efeito, na análise da condução da programação orçamentária e financeira de 2015, deve-se considerar o desempenho da economia no período e suas repercussões nas finanças públicas. O gráfico seguinte representa os valores mensais a preços de dezembro de 2015 das receitas e despesas primárias e do resultado primário. São apresentadas curvas contendo observações reais e suavizadas pelo filtro *Hodrick-Precott* para o período de 2008 a 2015.

**Receita Líquida, Despesas Primárias e Resultado Primário do Governo Central – 2008 a 2015**



Fonte: STN.

Pelo gráfico, verifica-se um crescimento real da receita até 2013, quando a tendência se reverteu. Por outro lado, em todo o período houve o crescimento real da despesa. O resultado primário, essencialmente consequência desses dois comportamentos, apresentou ligeira baixa em 2009 e manteve a tendência ao crescimento até início de 2012. Em meados de 2012, o processo se inverteu, sendo que,

a partir do segundo trimestre de 2013, a redução dos valores dos resultados primários intensificou-se, em meados de 2014 esses passam a ser deficitários, sendo os resultados primários de 2015 os piores de todo o período analisado.

A tabela seguinte apresenta os valores mensais de receitas e despesas primárias dos três últimos anos. Em termos reais, a receita realizada em 2013 é superior à de 2014, que, por sua vez, ainda é superior à de 2015. As despesas apresentam comportamento inverso.

**Receita Líquida e Despesas Primárias do Governo Central – 2013 a 2015**

Valores Deflacionados – IPCA 2015

R\$ bilhões

| Mês                   | Receita Líquida 2015 | Receita Líquida 2014 | Receita Líquida 2013 | Diferença 2015 e 2014 | Diferença 2014 e 2013 | Despesa Primária 2015 | Despesa Primária 2014 | Despesa Primária 2013 | Diferença 2015 e 2014 | Diferença 2014 e 2013 |
|-----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| Jan                   | 113                  | 121                  | 126                  | (8)                   | (5)                   | 101                   | 105                   | 93                    | (4)                   | 12                    |
| Fev                   | 76                   | 76                   | 68                   | (0)                   | 8                     | 84                    | 80                    | 76                    | 4                     | 4                     |
| Mar                   | 88                   | 92                   | 83                   | (4)                   | 9                     | 87                    | 89                    | 82                    | (2)                   | 6                     |
| Abr                   | 105                  | 110                  | 108                  | (5)                   | 2                     | 94                    | 91                    | 99                    | 3                     | (8)                   |
| Mai                   | 81                   | 78                   | 90                   | 3                     | (12)                  | 90                    | 90                    | 83                    | -                     | 7                     |
| Jun                   | 85                   | 89                   | 91                   | (4)                   | (2)                   | 93                    | 91                    | 90                    | 2                     | 2                     |
| Jul                   | 94                   | 100                  | 104                  | (6)                   | (4)                   | 102                   | 102                   | 99                    | (1)                   | 3                     |
| Ago                   | 82                   | 93                   | 88                   | (12)                  | 5                     | 87                    | 105                   | 88                    | (18)                  | 17                    |
| Set                   | 85                   | 87                   | 88                   | (3)                   | (0)                   | 92                    | 110                   | 100                   | (19)                  | 10                    |
| Out                   | 89                   | 103                  | 104                  | (14)                  | (2)                   | 101                   | 98                    | 98                    | 3                     | -                     |
| Nov                   | 75                   | 93                   | 128                  | (18)                  | (35)                  | 97                    | 101                   | 94                    | (4)                   | 7                     |
| Dez                   | 108                  | 110                  | 119                  | (2)                   | (9)                   | 169                   | 108                   | 102                   | 61                    | 7                     |
| <b>Total</b>          | <b>1.079</b>         | <b>1.152</b>         | <b>1.197</b>         | <b>(73)</b>           | <b>(44)</b>           | <b>1.196</b>          | <b>1.171</b>          | <b>1.104</b>          | <b>24</b>             | <b>67</b>             |
| <b>Variação Anual</b> |                      |                      |                      | <b>-6,4%</b>          | <b>-3,7%</b>          |                       |                       |                       | <b>2,1%</b>           | <b>6,1%</b>           |

Fonte: STN.

Em 2015, apenas no mês maio a receita mensal realizada é superior àquela do mesmo mês do ano anterior. Esse desempenho durante praticamente todo o exercício, aliado à contínua redução das expectativas de crescimento econômico, levou a uma situação na qual a cada avaliação bimestral diminuía-se a expectativa de receita do exercício. No entanto, a redução da despesa não acompanhou a queda da receita, e a solução buscada pelo governo foi a alteração da meta de resultado primário. Ainda assim, em 2015, as receitas decresceram 6,4% e as despesas cresceram 2,1%, enquanto que, em 2014, o decréscimo da receita foi de 3,7% e o crescimento das despesas, de 6,1%.

É importante frisar que, no conjunto das despesas de 2015, estão incluídos R\$ 56,2 bilhões referentes ao pagamento de passivos de anos anteriores, dos quais R\$ 54,7 bilhões referem-se ao valor atualizado do pagamento dos passivos apontados pelo TCU no Acórdão 825/2015-TCU-Plenário e R\$ 1,5 bilhão relativos a valores devidos à Caixa Econômica Federal a título de remuneração bancária de serviços prestados. Por fim, o Relatório do Tesouro Nacional de dezembro de 2015 destaca “que as despesas discricionárias do Executivo, em termos reais (a preços de dezembro de 2015, deflacionados pelo IPCA), foram reduzidas a nível inferior ao registrado no exercício de 2013”.

Seguramente, numa situação em que os indicadores econômicos se distanciam significativamente das projeções iniciais, nem sempre é possível se alcançar a meta proposta, pois há limites na restrição das despesas, seja pela alta proporção de despesas obrigatórias, seja pelo imperativo da continuidade do serviço público. Nesse contexto, cumpre salientar que, em 2014, este Tribunal não questionou a possibilidade de mudança da meta no decorrer do exercício. O alvo de crítica nas Contas de 2014 foi a condução da programação orçamentária e financeira baseada em meta contida em projeto de lei e, consequentemente, a omissão de contingenciamento de acordo com a meta então em vigor.

Em 2015, repetiu-se a irregularidade de se utilizar a meta contida em projeto de lei como fundamento para condução da programação orçamentária e financeira, em especial na delimitação dos contingenciamentos. O contingenciamento estabelecido no terceiro bimestre com base na meta contida no PLN 5/2015 foi de R\$ 8,6 bilhões, valor R\$ 49,4 bilhões inferior ao necessário para o alcance da meta da LDO 2015 então vigente.

Em resposta às diligências do Tribunal efetuadas no âmbito do TC 020.764/2015-4, o Poder Executivo informou que até 16/7/2015 já tinham sido empenhados R\$ 57 bilhões de despesas discricionárias, sendo que o limite anual estipulado em consonância com o Relatório de Avaliação do 2º Bimestre era de R\$ 120 bilhões. Ou seja, o limite disponível para novos contingenciamentos seria de R\$ 63 bilhões em meados de julho. Nesse sentido, um contingenciamento no montante necessário ao cumprimento da meta, da ordem de R\$ 58 bilhões, significaria praticamente impedir qualquer novo empenho em despesas discricionárias no segundo semestre de 2015. A situação é retratada na tabela a seguir.

**Empenho das Despesas Discricionárias do Poder Executivo – julho de 2015**

| R\$ milhões   |                  |                                                |                            |                                                           |                            |                                        |
|---------------|------------------|------------------------------------------------|----------------------------|-----------------------------------------------------------|----------------------------|----------------------------------------|
| Item          | Dotação LOA 2015 | Limite Orçamentário Anual Relatório 2ºBim. (A) | Empenhado (Até 16/jul) (B) | Limite Disponível para Novos Contingenciamentos (A) - (B) | % LOA empenhado até 16/jul | % Relatório 2ºBim empenhado até 16/jul |
| Educação      | 39.115           | 29.859                                         | 14.079                     | 15.781                                                    | 36%                        | 47%                                    |
| Cidades       | 29.907           | 13.541                                         | 5.705                      | 7.836                                                     | 19%                        | 42%                                    |
| Saúde         | 21.871           | 12.540                                         | 9.282                      | 3.258                                                     | 42%                        | 74%                                    |
| Defesa        | 16.555           | 11.110                                         | 4.946                      | 6.165                                                     | 30%                        | 45%                                    |
| Transportes   | 15.578           | 9.845                                          | 5.946                      | 3.899                                                     | 38%                        | 60%                                    |
| Demais Órgãos | 57.536           | 38.383                                         | 17.113                     | 21.269                                                    | 30%                        | 45%                                    |
| Emendas       | 9.595            | 4.933                                          | -                          | 4.933                                                     | 0%                         | 0%                                     |
| <b>Total</b>  | <b>190.157</b>   | <b>120.210</b>                                 | <b>57.071</b>              | <b>63.140</b>                                             | <b>30%</b>                 | <b>47%</b>                             |

Fontes: Nota Técnica Conjunta SOF-STN 1/2015 e Anexo I do Decreto 8.456/2015.

No Relatório de Avaliação do 5º Bimestre, o Poder Executivo considerou a meta vigente na LDO 2015, mas o valor contingenciado foi significativamente inferior ao necessário, devido ao fato de que a maior parte das despesas discricionárias, ou seja, passíveis de limitação, já havia sido empenhada.

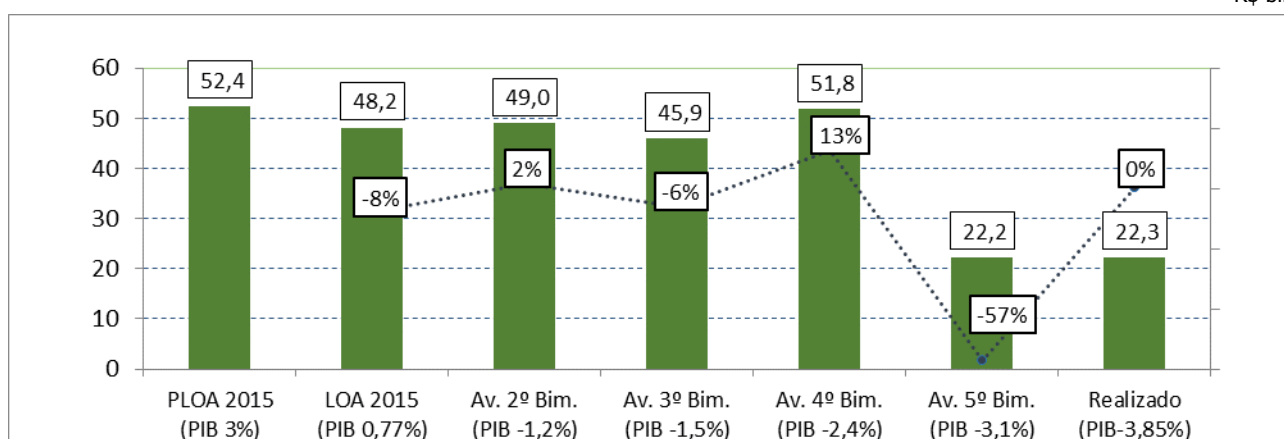
Consoante as informações do pedido de reexame sobre o Acórdão 3.324/2015-TCU-Plenário (TC 020.764/2015-4), o Poder Executivo não considera irregular a utilização da meta do PLN 5/2015, submetida à apreciação do Congresso Nacional, e não aprovada, “dado que seu contexto de elaboração e aprovação já se encontraria superado, o que representa exatamente a motivação para o encaminhamento de projeto de lei com proposta de alteração”. Ainda assim, o Poder Executivo afirma que mudou sua conduta em virtude da decisão do TCU sobre as Contas de 2014 prolatada em 7/10/2015. Nesse sentido, informa que desconsiderou a meta do PLN 5/2015 e adotou o contingenciamento de todas as despesas possíveis naquele momento. Chamou atenção, ainda, ao fato de que o Relatório de Avaliação do 3º bimestre, em que considerou a meta do PLN 5/2015, é anterior ao Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário.

Outros pontos relevantes do posicionamento do Poder Executivo dizem respeito ao caráter programático da meta, que não é um fim em si mesma, mas tem a função de prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar a higidez financeira da administração. E na busca pelo alcance da meta, há que se considerar uma série de princípios constitucionais, entre eles o da supremacia do interesse público e o da eficiência, e não apenas a literalidade do art. 9º da LRF.

Ressalta-se que é incontestável o quadro de deterioração econômica durante todo o exercício de 2015. Além disso, verificou-se que foram tomadas medidas legislativas e de gestão patrimonial buscando minimizar a frustração da arrecadação e que, no decorrer do ano, a maior parte das projeções de receita do governo para esse exercício incorporavam essa piora da economia, sendo que os valores realizados foram bem próximos dos previstos. Constituíram-se exceções as outras receitas administradas pela RFB, as receitas de dividendos e participações, as concessões e permissões e as operações com ativos. As projeções dessas receitas apresentaram no decorrer do exercício, principalmente até o Relatório de Avaliação do 4º bimestre, expectativas muito otimistas por parte do Poder Executivo. O comportamento das projeções e os valores realizados dessas rubricas são retratados nos gráficos seguintes.

### Projeções de Outras Receitas Administradas da Receita Federal do Brasil e Valor Realizado – 2015

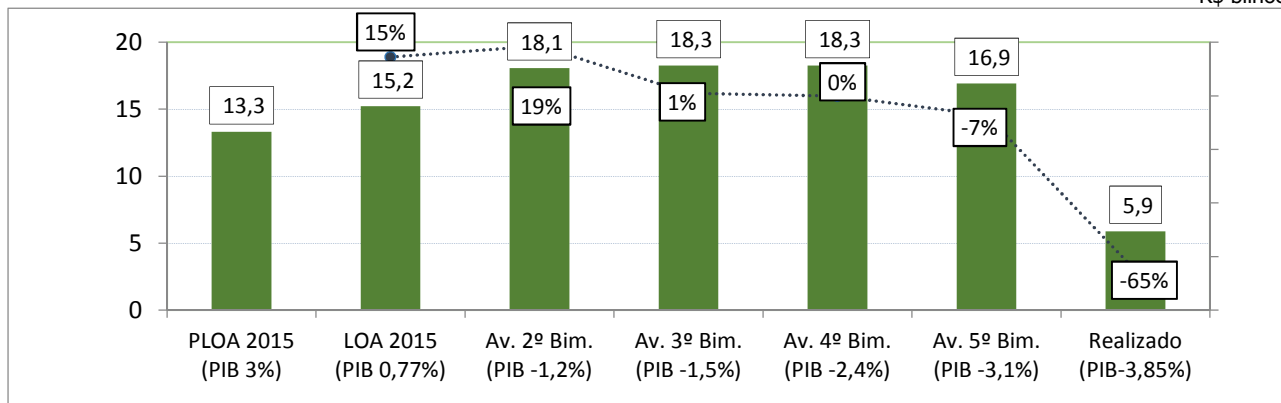
R\$ bilhões



Fontes: PLOA 2015, LOA 2015, Decretos de Programação Orçamentária e Financeira, Relatórios Bimestrais de Avaliação das Receitas e Despesas Primárias e Relatório do Tesouro Nacional Dezembro/2015.

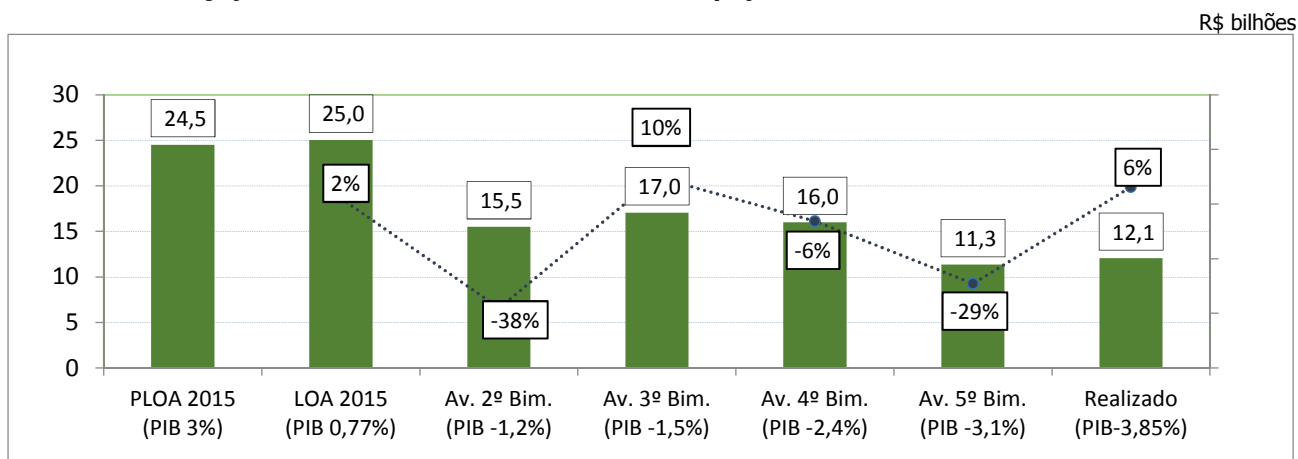
### Projeções de Receitas de Concessões e Permissões e Valor Realizado – 2015

R\$ bilhões

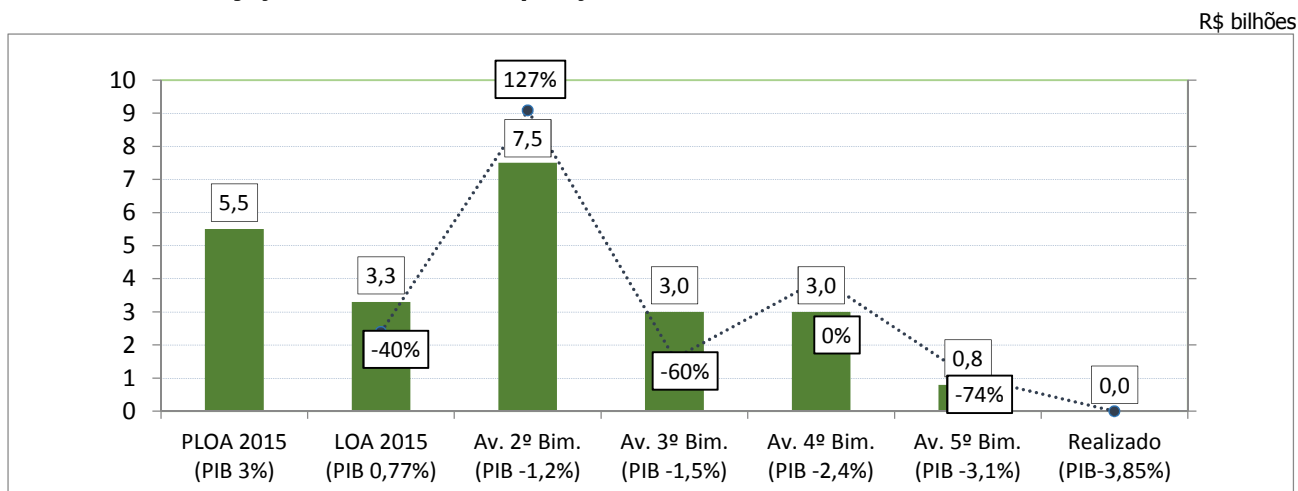


Fontes: PLOA 2015, LOA 2015, Decretos de Programação Orçamentária e Financeira, Relatórios Bimestrais de Avaliação das Receitas e Despesas Primárias e Relatório do Tesouro Nacional Dezembro/2015.



**Projeções de Receitas de Dividendos e Participações e Valor Realizado – 2015**


Fontes: PLOA 2015, LOA 2015, Decretos de Programação Orçamentária e Financeira, Relatórios Bimestrais de Avaliação das Receitas e Despesas Primárias e Relatório do Tesouro Nacional Dezembro/2015.

**Projeções de Receitas de Operações com Ativos e Valor Realizado – 2015**


Fontes: PLOA 2015, LOA 2015, Decretos de Programação Orçamentária e Financeira, Relatórios Bimestrais de Avaliação das Receitas e Despesas Primárias e Relatório do Tesouro Nacional Dezembro/2015.

A despeito dessas ponderações, não se pode considerar que os efeitos de uma lei prescindem de sua aprovação e vigoram a partir do encaminhamento do projeto de lei. E, mesmo se considerando os princípios constitucionais, o caráter programático da meta fiscal e situações excepcionais que impeçam o seu alcance, ainda assim é pressuposto que haja uma lei que estabeleça tal meta.

Consequentemente, cabe salientar que as alterações da programação orçamentária e financeira decorrentes das avaliações bimestrais do terceiro e quarto bimestres basearam-se em projeto de lei, em detrimento da meta em vigor estabelecida pela LDO, o que contraria o entendimento disposto no Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário, sobre o Parecer Prévio das Contas do Governo de 2014, segundo o qual, na condução da programação orçamentária e financeira, deve-se considerar a meta fiscal vigente. A condução da programação amparada em projeto de lei, aliada à significativa redução das receitas, levou a contingenciamentos insuficientes.

No âmbito do TC 020.764/2015-4, por meio do qual este Tribunal acompanhou a programação e execução das receitas e despesas primárias até 2º quadrimestre de 2015, considerou-se a gravidade da situação financeira e foi solicitado ao Poder Executivo que apresentasse de maneira pormenorizada as justificativas para o contingenciamento insuficiente em relação à meta da LDO, detalhando os critérios

de seleção dos órgãos setoriais e indicando quais despesas discricionárias que, de fato interrompidas, acarretariam grave dano à continuidade do serviço público. No geral, as justificativas do Poder Executivo foram vagas, não sendo possível delimitar qual seria o contingenciamento viável naquele momento.

Por fim, cabe frisar que por meio do Acórdão 1.464/2015-TCU-Plenário, proferido na Sessão Extraordinária de 17/6/2015, o TCU concedera prazo de trinta dias à Presidente da República para apresentação de contrarrazões aos indícios de irregularidades apontados no Relatório das Contas de 2014, dentre os quais constava a condução da programação orçamentária e financeira baseada em projeto de lei e a consequente omissão de contingenciamento. Ou seja, ainda no decorrer do terceiro bimestre de 2015 – cerca de um mês antes da publicação do Relatório de Avaliação do 3º Bimestre – tal conduta já havia sido apontada como potencialmente irregular.

Com efeito, ao final do quinto bimestre, o Poder Executivo indicou o montante de contingenciamento necessário ao cumprimento da meta vigente – R\$ 105,4 bilhões – e contingenciou cerca de 11% do valor necessário – R\$ 11,4 bilhões –, sendo que esse valor contingenciado, embora insuficiente para o alcance da meta fiscal, correspondeu à totalidade das dotações de despesas discricionárias disponíveis para empenho em 27/11/2015, data de edição do Decreto 8.580/2015, excetuadas as dotações destinadas ao cumprimento dos limites de saúde e educação. Em 3/12/2015, esse contingenciamento foi revertido por intermédio do Decreto 8.581/2015, em face da aprovação da Lei 13.199/2015, que alterou a meta fiscal da prevista na LDO 2015.

Ante o exposto, não obstante o pedido de reexame interposto pelo Poder Executivo contra o Acórdão 3.324/2015-TCU-Plenário, há que se apontar nas presentes contas, por força do disposto no art. 7º da Resolução-TCU 142/2001 e no art. 228 do Regimento Interno do Tribunal, as irregularidades dispostas nos itens 9.1 e 9.2.3 da referida decisão.

A primeira diz respeito ao fato de o Poder Executivo não ter indicado a limitação de empenho e movimentação financeira das despesas discricionárias no montante de R\$ 58 bilhões ao final do terceiro bimestre de 2015, assinalando a necessidade de serem contingenciados somente R\$ 8,6 bilhões, por ocasião da edição do Decreto 8.496/2015, para fins de atingimento da meta fiscal então vigente, aprovada pela Lei 13.080/2015 (LDO 2015), em descumprimento ao art. 9º da Lei Complementar 101/2000. As justificativas apresentadas pelo Poder Executivo no âmbito do TC 020.764/2015-4 foram consideradas insuficientes pelo Tribunal. Cabe ressaltar que esse contingenciamento insuficiente efetivado ao final do terceiro bimestre foi mantido no mesmo patamar quando da edição do Decreto 8.532/2016, após o encerramento do quarto bimestre de 2015.

A segunda irregularidade refere-se à necessidade de se considerar, na elaboração dos Relatórios de Avaliação Bimestrais de Receitas e Despesas Primárias, a meta fiscal vigente ou alterada por lei, consoante o entendimento disposto no Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário, sobre o Parecer Prévio das Contas do Governo de 2014. Com efeito, no Relatório de Avaliação do 3º Bimestre, que culminou na edição do Decreto 8.496/2015, o Poder Executivo adotou a meta fiscal proposta no PLN 5/2015 como balizadora das respectivas projeções e no Relatório de Avaliação do 4º Bimestre, que culminou na edição do Decreto 8.532/2015, o Poder Executivo ratificou os resultados da avaliação do bimestre anterior, mantendo os limites de empenho e movimentação financeira que haviam sido definidos com base na meta proposta no PLN/2015.

| INDÍCIOS DE IRREGULARIDADES                                                                                                                                                                                                        |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"><li>Contingenciamentos de despesas discricionárias da União em montantes inferiores aos necessários para atingimento da meta fiscal vigente nas datas de edição dos Decretos 8.496, de</li></ul> |

**INDÍCIOS DE IRREGULARIDADES**

30/7/2015, e 8.532, de 30/9/2015, amparados, respectivamente, pelos Relatórios de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias do 3º e 4º Bimestres de 2015, contrariando o disposto nos arts. 9º da Lei Complementar 101/2000 e 52 da Lei 13.080/2015;

- Condução da programação orçamentária e financeira com amparo na proposta de meta fiscal constante do Projeto de Lei PLN 5/2015, e não na meta fiscal legalmente vigente nas datas de edição dos Relatórios de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias do 3º e do 4º Bimestres de 2015, bem como dos Decretos 8.496/2015 e 8.532/2015, contrariando o disposto nos arts. 9º da Lei Complementar 101/2000 e 52 da Lei 13.080/2015.

Nos itens seguintes é apresentada a distribuição do contingenciamento ocorrido em 2015 entre os Poderes e órgãos dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social.

**3.5.3.1 Contingenciamento no Poder Executivo**

A tabela a seguir indica, por órgão/unidade orçamentária do Poder Executivo, os limites finais de movimentação e de empenho fixados sobre a base submetida à programação orçamentária e financeira, no exercício de 2015.

**Restrição de Movimentação e Empenho no Poder Executivo – Despesas Obrigatórias com Controle de Fluxo e Despesas Discricionárias – 2015**

R\$ milhões

| Órgãos/UOs      | Dotação Inicial LOA 2015               |                     |           | Limite Decreto 8.581/2015              |                     |           | Contingenciamento |                   |
|-----------------|----------------------------------------|---------------------|-----------|----------------------------------------|---------------------|-----------|-------------------|-------------------|
|                 | Obrigatórias com Controle de Fluxo (A) | Discricionárias (B) | Total (C) | Obrigatórias com Controle de Fluxo (D) | Discricionárias (E) | Total (F) | Total (G) = C - F | % (H) = (E/B) - 1 |
| Pres. Rep.      | 61                                     | 884                 | 945       | 68                                     | 755                 | 823       | 122               | 15%               |
| Mapa            | 293                                    | 3.012               | 3.306     | 338                                    | 1.537               | 1.876     | 1.430             | 49%               |
| MCTI            | 112                                    | 7.130               | 7.242     | 117                                    | 5.070               | 5.187     | 2.055             | 29%               |
| MF              | 383                                    | 4.694               | 5.076     | 384                                    | 3.399               | 3.783     | 1.294             | 28%               |
| MEC             | 9.339                                  | 39.115              | 48.453    | 8.790                                  | 28.565              | 37.355    | 11.098            | 27%               |
| MDIC            | 27                                     | 1.363               | 1.391     | 28                                     | 932                 | 960       | 431               | 32%               |
| MJ              | 264                                    | 4.270               | 4.535     | 255                                    | 2.642               | 2.897     | 1.638             | 38%               |
| MME             | 61                                     | 929                 | 990       | 68                                     | 658                 | 726       | 264               | 29%               |
| MPS             | 419                                    | 1.813               | 2.232     | 380                                    | 1.740               | 2.119     | 113               | 4%                |
| MRE             | 113                                    | 1.091               | 1.204     | 123                                    | 1.222               | 1.345     | -141              | -12%              |
| MS              | 76.378                                 | 21.871              | 98.249    | 74.808                                 | 13.254              | 88.062    | 10.187            | 39%               |
| MTE             | 83                                     | 990                 | 1.073     | 78                                     | 666                 | 744       | 329               | 33%               |
| MT              | 314                                    | 15.578              | 15.892    | 315                                    | 9.271               | 9.586     | 6.305             | 40%               |
| MC              | 27                                     | 1.345               | 1.371     | 27                                     | 752                 | 778       | 593               | 44%               |
| MinC            | 33                                     | 1.240               | 1.273     | 33                                     | 784                 | 817       | 455               | 37%               |
| MMA             | 59                                     | 1.024               | 1.083     | 60                                     | 770                 | 830       | 253               | 25%               |
| MPOG            | 183                                    | 969                 | 1.152     | 176                                    | 584                 | 761       | 391               | 40%               |
| MDA             | 258                                    | 3.340               | 3.598     | 255                                    | 1.404               | 1.659     | 1.938             | 58%               |
| ME              | 47                                     | 2.851               | 2.898     | 47                                     | 1.879               | 1.926     | 973               | 34%               |
| MD              | 5.735                                  | 16.555              | 22.290    | 5.738                                  | 10.914              | 16.652    | 5.638             | 34%               |
| MIN             | 52                                     | 5.356               | 5.408     | 58                                     | 2.719               | 2.777     | 2.631             | 49%               |
| MTur            | 4                                      | 1.481               | 1.485     | 4                                      | 380                 | 384       | 1.101             | 74%               |
| MDS             | 27.656                                 | 5.285               | 32.941    | 27.656                                 | 3.653               | 31.309    | 1.632             | 31%               |
| MCidades        | 59                                     | 29.907              | 29.966    | 76                                     | 11.194              | 11.271    | 18.696            | 63%               |
| Min. Pesca      | 3                                      | 718                 | 721       | 3                                      | 152                 | 155       | 566               | 79%               |
| Vice-Pres. Rep. | 0                                      | 6                   | 6         | 0                                      | 5                   | 5         | 1                 | 20%               |
| SAE             | 5                                      | 62                  | 67        | 5                                      | 53                  | 58        | 9                 | 15%               |
| SAC             | 11                                     | 3.722               | 3.733     | 11                                     | 2.249               | 2.259     | 1.473             | 40%               |
| AGU             | 54                                     | 449                 | 503       | 53                                     | 364                 | 417       | 87                | 19%               |
| SDH             | 1                                      | 301                 | 302       | 1                                      | 122                 | 123       | 179               | 60%               |
| SPM             | 0                                      | 236                 | 237       | 0                                      | 109                 | 110       | 127               | 54%               |
| CGU             | 18                                     | 81                  | 99        | 18                                     | 92                  | 109       | -10               | -13%              |
| SPPIR           | 0                                      | 65                  | 66        | 0                                      | 26                  | 27        | 39                | 60%               |
| SEP             | 5                                      | 990                 | 995       | 5                                      | 684                 | 688       | 306               | 31%               |

| Órgãos/UOs      | Dotação Inicial LOA 2015               |                     |                | Limite Decreto 8.581/2015              |                     |                | Contingenciamento |                   |
|-----------------|----------------------------------------|---------------------|----------------|----------------------------------------|---------------------|----------------|-------------------|-------------------|
|                 | Obrigatórias com Controle de Fluxo (A) | Discricionárias (B) | Total (C)      | Obrigatórias com Controle de Fluxo (D) | Discricionárias (E) | Total (F)      | Total (G) = C - F | % (H) = (E/B) - 1 |
| SMPE            | 1                                      | 79                  | 80             | 1                                      | 53                  | 54             | 26                | 33%               |
| EFU             | -                                      | 1.562               | 1.562          | -                                      | 347                 | 347            | 1.215             | 78%               |
| Transferências  | 113                                    | 13                  | 126            | 89                                     | 13                  | 102            | 24                | 0%                |
| Op. Of. Crédito | -                                      | 196                 | 196            | -                                      | 234                 | 234            | -38               | -20%              |
| Emendas Indiv.  | -                                      | 9.594               | 9.594          | -                                      | 4.606               | 4.606          | 4.989             | 52%               |
| <b>Total</b>    | <b>122.169</b>                         | <b>190.170</b>      | <b>312.340</b> | <b>120.066</b>                         | <b>113.853</b>      | <b>233.919</b> | <b>78.420</b>     | <b>40%</b>        |

Fontes: LOA 2015 e Anexo I dos Decretos 8.456/2015, 8.496/2015 e 8.581/2015.

Nota: No valor total contingenciado (coluna G), constam a redução de R\$ 2,1 bilhões nas dotações das despesas obrigatórias com controle de fluxo e o contingenciamento de R\$ 76,3 bilhões das despesas discricionárias.

Ressalte-se que a restrição das despesas discricionárias em relação à LOA 2015 em oito órgãos/unidades orçamentárias do Poder Executivo foi superior a 50%. Quanto às emendas parlamentares individuais, a restrição foi de 52%. No total, a restrição foi de 40%. Destaque-se que os maiores cortes de movimentação e empenho em termos percentuais foram Ministério da Pesca e Aquicultura, 79%, dos Encargos Financeiros da União, 78% e do Ministério do Turismo, 74%.

Destaque-se que, em termos absolutos, as maiores restrições de despesas discricionárias recaíram sobre o Ministério das Cidades, com R\$ 18,7 bilhões, seguido dos Ministérios da Educação e da Saúde, R\$ 10,5 bilhões e R\$ 8,6 bilhões, respectivamente. Por sua vez, as Emendas Individuais tiveram restrição de R\$ 4,9 bilhões.

### 3.5.3.2 Contingenciamento dos demais Poderes

O art. 9º da LRF também determina que, se verificado ao final de um bimestre que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado fiscal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes, o MPU e o CNMP promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela LDO.

A LDO 2015 determinou, em seu art. 51, que o Poder Executivo apuraria o montante da limitação de empenho e informaria, até o vigésimo dia após o encerramento do bimestre, o montante que caberia a cada um dos Poderes, de forma proporcional ao montante da base contingenciável. Outrossim, a LDO 2015 estabeleceu, no art. 52 §1º e §2º, que a base contingenciável corresponderia ao total das despesas discricionárias primárias, excluídas, entre outras, as atividades dos Poderes Legislativo e Judiciário, do MPU, do CNMP e da DPU, constantes da proposta orçamentária e custeadas com recursos de doações e convênios. No entanto, caso a estimativa de receita indicada pelo Poder Executivo fosse menor que a constante da proposta orçamentária, as dotações das atividades dos Poderes Legislativo e Judiciário, do MPU, do CNMP e da DPU deveriam ser contingenciadas proporcionalmente à frustração da receita estimada na proposta orçamentária.

Assim, após o encerramento do segundo bimestre, houve limitação de empenho em R\$ 935,4 milhões para os demais Poderes e órgãos, cabendo R\$ 115,3 milhões ao Poder Legislativo, R\$ 576,6 milhões ao Poder Judiciário, R\$ 18,0 milhões à DPU, R\$ 224,5 milhões ao MPU e R\$ 1,0 milhão ao CNMP. Ao final do terceiro bimestre, nova restrição foi imposta, desta feita nos valores de R\$ 16,3 milhões para o Legislativo, R\$ 78,0 milhões para o Judiciário, R\$ 2,2 milhões para a DPU, R\$ 28,8 milhões para o MPU e R\$ 0,2 milhão para o CNMP. Não houve nova limitação após o quarto bimestre e a limitação efetivada após o quinto bimestre, de R\$ 1.736,3 milhões, foi revertida em dezembro, resultando nos limites finais constantes da tabela a seguir.

**Distribuição dos Limites de Empenho entre Poderes e Órgãos – 2015**

R\$ milhões

| Poderes e Órgãos                                  | Base<br>Contingenciável<br>el<br>LOA 2015 | Redução do Limite<br>de Empenho -<br>Contingenciamento | % de<br>Participação<br>no Valor<br>Contingenciado |
|---------------------------------------------------|-------------------------------------------|--------------------------------------------------------|----------------------------------------------------|
| <b>Poder Executivo</b>                            | <b>190.171</b>                            | <b>(78.420)</b>                                        | <b>98,67%</b>                                      |
| <b>Poderes Legislativo, Judiciário, MPU e DPU</b> | <b>2.543</b>                              | <b>(1.061)</b>                                         | <b>1,33%</b>                                       |
| -Câmara dos Deputados                             | 189                                       | (79)                                                   | 0,10%                                              |
| -Senado Federal                                   | 28                                        | (12)                                                   | 0,02%                                              |
| -Tribunal de Contas da União                      | 96                                        | (40)                                                   | 0,05%                                              |
| -Supremo Tribunal Federal                         | 46                                        | (19)                                                   | 0,02%                                              |
| -Superior Tribunal de Justiça                     | 64                                        | (27)                                                   | 0,03%                                              |
| -Justiça Federal                                  | 509                                       | (212)                                                  | 0,27%                                              |
| -Justiça Militar da União                         | 12                                        | (5)                                                    | 0,01%                                              |
| -Justiça Eleitoral                                | 386                                       | (161)                                                  | 0,20%                                              |
| -Justiça do Trabalho                              | 369                                       | (155)                                                  | 0,19%                                              |
| -Justiça do Distrito Federal e dos Territórios    | 52                                        | (22)                                                   | 0,03%                                              |
| -Conselho Nacional de Justiça                     | 131                                       | (54)                                                   | 0,07%                                              |
| -Defensoria Pública da União                      | 49                                        | (20)                                                   | 0,03%                                              |
| -Ministério Público da União                      | 610                                       | (253)                                                  | 0,32%                                              |
| -Conselho Nacional do Ministério Público          | 3                                         | (1)                                                    | 0,00%                                              |
| <b>Total</b>                                      | <b>192.714</b>                            | <b>(79.481)</b>                                        | <b>100,00%</b>                                     |

Fontes: STN e SOF.

**3.5.4 Disponibilidades de Caixa e Inscrição em Restos a Pagar**

O Demonstrativo das Disponibilidades de Caixa (Anexo V do Relatório de Gestão Fiscal) visa dar transparência ao montante disponível para inscrição em restos a pagar de despesas não liquidadas, cujo limite é a disponibilidade de caixa líquida. A apuração dessa disponibilidade deve ser realizada pelo ponto de vista estritamente fiscal, demonstrando se o órgão possui liquidez para arcar com todas as obrigações financeiras.

Conceitualmente, a disponibilidade de caixa bruta deve ser composta por ativos de alta liquidez, para os quais não existam restrições ao uso imediato. Por outro lado, as obrigações financeiras representam os compromissos assumidos com os fornecedores e prestadores de serviços, incluídos os depósitos de diversas origens, os restos a pagar processados e os restos a pagar não processados de exercícios anteriores.

A apuração da disponibilidade de caixa líquida, a partir da avaliação dos graus de liquidez dos ativos e de exigibilidade dos passivos, deve ser norteadada pelo princípio da prudência, de forma a prevenir riscos capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Nesse contexto, deve-se evitar, nos julgamentos necessários às estimativas em condições de incerteza, que ativos e receitas sejam superestimados e que passivos e despesas sejam subestimados, atribuindo-se maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.

Com a finalidade de subsidiar a verificação da existência de disponibilidades suficientes para inscrição de despesas em restos a pagar não processados do exercício, foram apuradas, por esta Corte de Contas, as disponibilidades financeiras e os valores inscritos em restos a pagar em 31/12/2015 dos Poderes e órgãos federais previstos no art. 20 da LRF, conforme demonstrado a seguir:

**Disponibilidades de Caixa e RPNP do Exercício em 31/12/2015**

R\$ milhares

|                                                | (a)                            | (b)                          | (c)               | (d)                           | (e)                           | (f) = (a - (b+c+d+e))                                                      | (g)               | (h) = (f) - (g)                          |
|------------------------------------------------|--------------------------------|------------------------------|-------------------|-------------------------------|-------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|-------------------|------------------------------------------|
| PODERES/ÓRGÃOS                                 | Disponibilidade de Caixa Bruta | RPP de Exercícios Anteriores | RPP do Exercício  | RPNP de Exercícios Anteriores | Demais Obrigações Financeiras | Disponibilidade de Caixa Líquida (antes da inscrição de RPNP do Exercício) | RPNP do Exercício | Disponibilidade após a inscrição de RPNP |
| <b>PODER EXECUTIVO</b>                         | <b>975.656.080</b>             | <b>8.518.033</b>             | <b>36.574.934</b> | <b>62.118.635</b>             | <b>64.129.256</b>             | <b>804.315.221</b>                                                         | <b>75.303.143</b> | <b>729.012.078</b>                       |
| <b>PODER LEGISLATIVO</b>                       | <b>1.827.048</b>               | <b>7.508</b>                 | <b>6.255</b>      | <b>336.317</b>                | <b>161.245</b>                | <b>1.315.723</b>                                                           | <b>355.291</b>    | <b>960.432</b>                           |
| 1. Câmara dos Deputados                        | 1.078.615                      | 5.175                        | 4.096             | 291.354                       | 139.575                       | 638.415                                                                    | 127.973           | 510.442                                  |
| 2. Senado Federal                              | 590.857                        | 2.333                        | 2.081             | 28.352                        | 21.598                        | 536.493                                                                    | 127.150           | 409.344                                  |
| 3. Tribunal de Contas da União                 | 157.575                        | -                            | 78                | 16.610                        | 72                            | 140.815                                                                    | 100.169           | 40.647                                   |
| <b>PODER JUDICIÁRIO</b>                        | <b>6.307.339</b>               | <b>89.137</b>                | <b>70.358</b>     | <b>794.466</b>                | <b>1.263.905</b>              | <b>4.089.474</b>                                                           | <b>2.134.427</b>  | <b>1.955.047</b>                         |
| 1. Supremo Tribunal Federal                    | 183.894                        | -                            | 54                | 3.289                         | 93                            | 180.458                                                                    | 28.339            | 152.119                                  |
| 2. Conselho Nacional de Justiça                | 154.087                        | 1.289                        | 107               | 1.894                         | 10                            | 150.787                                                                    | 48.950            | 101.837                                  |
| 3. Superior Tribunal de Justiça                | 284.284                        | 3.015                        | 6.309             | 43.322                        | 128                           | 231.510                                                                    | 105.088           | 126.422                                  |
| 4. Superior Tribunal Militar                   | 52.155                         | 10                           | 291               | 8.293                         | 2.368                         | 41.193                                                                     | 24.232            | 16.961                                   |
| 5. Justiça Federal                             | 2.378.506                      | 11.901                       | 13.176            | 319.192                       | 717.738                       | 1.316.498                                                                  | 705.402           | 611.096                                  |
| 6. Justiça Eleitoral                           | 1.373.408                      | 10.687                       | 16.050            | 134.039                       | 316.540                       | 896.093                                                                    | 570.543           | 325.550                                  |
| 7. Justiça do Trabalho                         | 1.592.272                      | 54.592                       | 25.552            | 266.078                       | 225.252                       | 1.020.798                                                                  | 518.766           | 502.032                                  |
| 8. Tribunal de Justiça do DF e dos Territórios | 288.732                        | 7.642                        | 8.818             | 18.359                        | 1.777                         | 252.136                                                                    | 133.106           | 119.030                                  |
| <b>MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO</b>             | <b>744.581</b>                 | <b>1.255</b>                 | <b>4.991</b>      | <b>185.478</b>                | <b>461</b>                    | <b>552.396</b>                                                             | <b>405.729</b>    | <b>146.667</b>                           |
| <b>TOTAL GERAL</b>                             | <b>984.535.048</b>             | <b>8.615.933</b>             | <b>36.656.538</b> | <b>63.434.896</b>             | <b>65.554.867</b>             | <b>810.272.814</b>                                                         | <b>78.198.590</b> | <b>732.074.224</b>                       |

Fonte: RGFs.

A tabela de disponibilidades foi montada a partir das informações dos órgãos e apresenta a disponibilidade bruta e as obrigações de todos os órgãos relacionados no art. 20 da LRF, chegando-se ao saldo líquido das disponibilidades de caixa, nos termos do parágrafo único do art. 42 da LRF. De acordo com essas informações, no conjunto dos órgãos, a disponibilidade líquida antes da inscrição dos restos a pagar não processados do exercício era de R\$ 810,3 bilhões, tendo sido inscritos R\$ 78,2 bilhões, restando, portanto, uma suficiência de caixa de R\$ 732,1 bilhões.

A tabela a seguir apresenta comparativo entre 2014 e 2015, em que se observa crescimento de 85,2% na disponibilidade após a inscrição de RPNP. Os itens que mais contribuíram para esse resultado foram: redução de 18,3% dos RPNP de exercícios anteriores; redução de 29,4% dos RPNP do exercício; aumento de 48,6% da disponibilidade bruta. Essa evolução foi muito positiva, principalmente pela redução dos RPNP.



**Disponibilidades e Restos a Pagar – 2014 e 2015**

R\$ milhões

|                                               | 2014           | 2015           | Variação %     |
|-----------------------------------------------|----------------|----------------|----------------|
| <b>Disponibilidade de caixa bruta</b>         | <b>662.702</b> | <b>984.535</b> | <b>48,6 %</b>  |
| RPP de Exercícios Anteriores                  | 8.434          | 8.616          | 2,2%           |
| RPP do Exercício                              | 30.018         | 36.657         | 22,1%          |
| RPNP de Exercícios Anteriores                 | 77.668         | 63.435         | -18,3%         |
| Demais Obrigações Financeiras                 | 40.505         | 65.555         | 61,8%          |
| <b>Disponibilidade de Caixa Líquida</b>       | <b>506.077</b> | <b>810.273</b> | <b>60,1 %</b>  |
| <b>RPNP do Exercício</b>                      | <b>110.694</b> | <b>78.199</b>  | <b>-29,4 %</b> |
| <b>Disponibilidade após inscrição de RPNP</b> | <b>395.383</b> | <b>732.074</b> | <b>85,2 %</b>  |

Fonte: RGFs.

Cabe registrar que o valor total de restos a pagar (processados e não processados do exercício e de exercícios anteriores) passível de ser executados no exercício de 2016 atingiu R\$ 186,9 bilhões, ou seja, diminuiu 17,6% (R\$ 39,9 bilhões) em relação ao estoque disponível para ser executado em 2015, de R\$ 226,8 bilhões.

**3.5.5 Resultado Primário da União – Cumprimento das Metas Fiscais**

A Lei de Responsabilidade Fiscal estatui, no § 1º do seu art. 4º, que o projeto de lei de diretrizes orçamentárias conterá anexo, no qual serão estabelecidas metas de resultado primário e nominal e de montante da dívida pública para o exercício a que se referir e para os dois seguintes. A Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2015 (Lei 13.080/2015) estabeleceu inicialmente a meta de superávit primário do setor público não financeiro em R\$ 66,3 bilhões, já considerada a redução de R\$ 28,6 bilhões, alusivos ao Programa de Aceleração do Crescimento. Compondo esse valor, destaca-se a participação da União fixada em R\$ 55,2 bilhões, integralmente atribuídos ao governo central (Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social). A seu turno, o Anexo de Metas Fiscais estipulou, ainda, no âmbito da União, a meta de resultado nominal deficitário em R\$ 167,7 bilhões e de montante da dívida líquida em R\$ 1,3 trilhão.

Posteriormente, em dezembro de 2015, a meta fiscal foi alterada pela Lei 13.199/2015, que estabeleceu resultado primário deficitário para o setor público não financeiro de R\$ 48,9 bilhões, com déficit primário da União de R\$ 51,8 bilhões, totalmente atribuído ao governo central. Dispõe ainda a citada lei que a meta de resultado primário poderia ser reduzida em até R\$ 68,06 bilhões, dos quais: (i) R\$ 11,05 bilhões referentes ao montante da frustração de receita de concessões e permissões relativas aos leilões de usinas hidroelétricas não renovadas; (ii) R\$ 57,01 bilhões relativos ao pagamento em 2015 de passivos e valores devidos ao FGTS, ao BNDES, ao Banco do Brasil e à Caixa.

O valor devido ao FGTS compreendeu o adicional estabelecido pela Lei Complementar 110/2001, até o valor de R\$ 10,99 bilhões, e mais o adiantamento previsto pelo art. 82-A da Lei 11.977/2009, que dispõe sobre o Programa Minha Casa Minha Vida (PMCMV), até o montante de R\$ 9,75 bilhões.

A importância devida ao BNDES se referiu à equalização da taxa de juros de que trata a Lei 12.096/2009, limitada ao valor de R\$ 22,44 bilhões. Com relação ao passivo junto ao Banco do Brasil, os valores eram relativos aos itens “Tesouro Nacional – Equalização de Taxas – Safras Agrícolas” e “Título e Créditos a Receber – Tesouro Nacional”, até o limite de R\$ 12,33 bilhões. Houve ainda valores devidos à Caixa a título de remuneração bancária de serviços prestados, no valor de R\$ 1,51 bilhões.

No que tange ao Programa de Dispêndios Globais, vale frisar que, para 2015, da mesma forma que em anos anteriores, as empresas dos grupos Petrobras e Eletrobras ficaram dispensadas de obter metas

de resultado fiscal, sob o argumento, entre outros, de que tais empresas estão plenamente orientadas para o mercado, de maneira que a necessidade de obtenção de metas provocaria limitações quanto às possibilidades de investimentos em projetos economicamente viáveis, comprometendo, sobremaneira, sua capacidade competitiva.

**Metas Fiscais da União para 2015**

| Discriminação                                     | Lei 13.080/2015 |       | Lei 13.199/2015 |       |
|---------------------------------------------------|-----------------|-------|-----------------|-------|
|                                                   | R\$ milhões     | % PIB | R\$ milhões     | % PIB |
| I. Receita Primária                               | 1.435.101,50    | 25,99 | 1.256.789,00    | 21,77 |
| II. Despesa Primária                              | 1.379.822,50    | 24,98 | 1.308.614,00    | 22,67 |
| III. Resultado Primário Governo Central (I – II)  | 55.279,00       | 1     | -51.824,00      | -0,90 |
| IV. Resultado Primário Empresas Estatais Federais | 0               | 0     | 0               | 0     |
| V. Resultado Primário Governo Federal             | 55.279,00       | 1     | -51.824,00      | -0,90 |
| VI. Resultado Nominal Governo Federal             | -167.792,00     | -3,04 | -456.396,00     | -7,91 |
| VII. Dívida Líquida Governo Federal               | 1.318.786,00    | 23,83 | 1.222.124,00    | 21,17 |

Fontes: Lei 13.080/2015 (LDO 2015) e Lei 13.199/2015 (alteração da LDO 2015).

No que se refere à avaliação do cumprimento das referidas metas fiscais, a mensagem presidencial que encaminhou o projeto de lei orçamentária da União para 2015 indicou, tal qual em anos anteriores, com fundamento no inciso IV do art. 11 da LDO 2015, o Banco Central do Brasil como o órgão encarregado da apuração e divulgação dos resultados primário e nominal oficiais, aplicada a metodologia conhecida como “abaixo da linha”.

Feitas essas observações iniciais, que indicam a fragilidade fática da mensuração dos resultados fiscais e das metas apresentadas pelo governo federal, a tabela adiante mostra os valores alcançados em 2015, ao lado das metas fixadas pela LDO 2015 e dos valores realizados em 2015, informados oficialmente pelo Banco Central do Brasil. Ademais, as informações são apresentadas sob a ótica das necessidades de financiamento, segundo a qual os valores negativos representam superávit e valores positivos, déficit.

**Dívida Líquida e Resultados Primário e Nominal da União**

| Itens                                       | Realizado 2014   |              | Metas 2015       |              | Realizado 2015   |              |
|---------------------------------------------|------------------|--------------|------------------|--------------|------------------|--------------|
|                                             | R\$ milhões      | % PIB        | R\$ milhões      | % PIB        | R\$ milhões      | % PIB        |
| <b>Dívida Líquida</b>                       | <b>1.196.603</b> | <b>21,67</b> | <b>1.222.124</b> | <b>21,17</b> | <b>1.310.971</b> | <b>22,20</b> |
| <b>Ajustes patrimoniais e metodológicos</b> | <b>-96.220</b>   | <b>-1,74</b> |                  |              | <b>-401.442</b>  | <b>-6,80</b> |
| <b>Resultado Nominal</b>                    | <b>273.322</b>   | <b>4,95</b>  | <b>456.396</b>   | <b>7,91</b>  | <b>515.811</b>   | <b>8,74</b>  |
| Governo Central                             | 271.542          | 4,92         |                  |              | 513.896          | 8,70         |
| Governo Federal                             | 294.216          | 5,33         |                  |              | 544.184          | 9,22         |
| Bacen                                       | -22.675          | -0,41        |                  |              | -30.288          | -0,51        |
| Empresas Estatais Federais                  | 1.780            | 0,03         |                  |              | 1.915            | 0,03         |
| <b>Juros Nominais</b>                       | <b>250.842</b>   | <b>4,54</b>  |                  |              | <b>397.427</b>   | <b>6,73</b>  |
| Governo Central                             | 251.070          | 4,55         |                  |              | 397.240          | 6,73         |
| Governo Federal                             | 273.860          | 4,96         |                  |              | 428.228          | 7,25         |
| Bacen                                       | -22.789          | -0,41        |                  |              | -30.987          | -0,52        |
| Empresas Estatais Federais                  | -228             | 0            |                  |              | 186              | 0,00         |
| <b>Resultado Primário</b>                   | <b>22.479</b>    | <b>0,41</b>  | <b>51.824</b>    | <b>0,94</b>  | <b>118.384</b>   | <b>2,01</b>  |
| Governo Central                             | 20.472           | 0,37         | 51.824           | 0,9          | 116.655          | 1,98         |
| Governo Federal                             | 20.357           | 0,37         |                  |              | 115.956          | 1,96         |
| Bacen                                       | 115              | 0            |                  |              | 699              | 0,01         |
| Empresas Estatais Federais                  | 2.008            | 0,04         | 0                | 0            | 1.729            | 0,03         |
| <b>Redução da Meta<sup>1</sup></b>          | <b>161.741</b>   | <b>2,93</b>  |                  |              | <b>66.858</b>    | <b>1,13</b>  |

Fontes: Bacen, STN e Lei 13.199/2015.

1 Em 2014, o art. 3º da LDO 2014 (alterado pela Lei 13.053/2014) estabeleceu a possibilidade de redução da meta até o montante do PAC e das desonerações de tributos. Já em 2015, o art. 2º da LDO 2015 (alterado pela Lei 13.199/2015) previu a possibilidade de redução da meta até o montante de R\$ 68.063,0 milhões devido ao pagamento de passivos e frustração de receitas com o Leilão de Usinas Hidrelétricas. No exercício de 2015, verificou-se o pagamento de R\$ 55.808,0 milhões de passivos e frustração de receitas de R\$ 11.050,0 milhões com o Leilão de UHEs, totalizando o abatimento máximo de R\$ 66.858,0 milhões.

Observações: (i) Resultado Primário do Governo Federal inclui INSS; (ii) considerando a apuração dos resultados fiscais sob a ótica das necessidades de financiamento, a partir da metodologia “abaixo da linha”, adotada pelo Banco Central, valores negativos representam superávit e valores positivos, déficit.

Conforme a tabela em análise, a União apresentou, em 2015, déficit primário de R\$ 118,3 bilhões ou 2,01% do PIB, valor inferior em R\$ 173,6 bilhões à meta superavitária inicialmente fixada de R\$ 55,3 bilhões, mas aderente ao disposto na Lei 13.199/2015, que alterou a meta fiscal e estabeleceu que a meta de resultado primário poderia ser reduzida em até R\$ 68,06 bilhões.

No que tange ao resultado nominal, o déficit de R\$ 515,8 bilhões apurado em 2015 foi superior à meta de resultado deficitário, de R\$ 456,3 bilhões, estabelecida pela Lei 13.199/2015, que alterou a LDO 2015. No entanto, vale observar que esta Corte já se manifestou no sentido de que a meta de resultado nominal tem caráter meramente indicativo, posto que não pode ser controlada apenas pela atuação do Poder Executivo, estando sujeita a efeitos de outras políticas (controle inflacionário, por exemplo), bem como de crises internacionais (Acórdão 1.788/2006-TCU-Plenário).

A dívida líquida do governo federal (governo central mais empresas estatais federais), por seu turno, encerrou 2015 com saldo de R\$ 1.310,9 bilhões, ou seja, 7,27% maior que o montante de R\$ 1.222,1 bilhões estabelecido como limite máximo pela LDO. Eis, portanto, a situação atípica resultante da alteração da LDO 2015 que, ao tempo em que parece cumprir a meta de resultado primário, não atende à meta referente à dívida líquida. Ora, se o objetivo de se conceber o resultado primário é a manutenção de uma trajetória sustentável da dívida, não faz sentido o alcance de uma meta que resulta em aumento continuado da dívida. Veja-se que, para uma meta de dívida líquida de R\$ 1.222,1 bilhões, encerrou-se o exercício com um resultado de R\$ 1.310,9 bilhões, com diferença de R\$ 88,8 bilhões.

No que se refere à dívida líquida do setor público, embora as razões do desempenho do endividamento tenham sido analisadas em maior profundidade no item 2.3 deste Relatório, convém ressaltar que os ajustes patrimoniais e metodológicos contribuíram para uma redução de R\$ 401,4 bilhões (ou 6,8% do PIB) no saldo da dívida líquida da União. Tais ajustes decorreram, sobretudo, da variação, em reais, da dívida externa líquida, ou seja, da dívida externa bruta descontada das reservas internacionais, que sofreram o impacto da grande depreciação da moeda nacional com relação ao dólar americano sobre ativos e passivos.

Cabe destacar que o montante dos juros nominais apropriados aos estoques da dívida líquida do governo federal em 2015 foi superior àquele observado para o exercício anterior. Em 2015, os juros nominais foram responsáveis pela elevação do endividamento em cerca de R\$ 397,4 bilhões ou 6,73% do PIB, ante um aumento de R\$ 250,8 bilhões ou 4,54% do PIB em 2014.

Contudo, conforme registrado no item 2.3.2 deste Relatório, despesas de juros e encargos nominais em conjunção com déficits primários resultam em expansão continuada da dívida líquida tanto em valores nominais quanto em percentual do PIB, o que chama a atenção para o caráter expansionista da política fiscal em 2015, cuja imediata consequência é o aumento dos juros pagos no refinanciamento dos títulos públicos federais.

### **3.5.5.1 Resultado primário da União em 2015**

Com relação às metas fiscais quadrimestrais previstas no § 4º do art. 9º da LRF, o Decreto 8.456/2015, que estabeleceu a programação orçamentária e financeira do exercício, não fixou meta de resultado primário para o primeiro quadrimestre de 2015, uma vez que foi editado em 22/5/2015, ou seja, após o encerramento desse período, conforme destacado no Relatório de Avaliação de Cumprimento de Metas Fiscais – 1º Quadrimestre de 2015.

De acordo com o art. 2º e o Anexo de Metas Fiscais da LDO 2015, a meta de superávit primário do correspondente exercício para o setor público consolidado foi fixada em R\$ 66,3 bilhões, equivalente a 1,2% do PIB. De outro lado, estabeleceu-se em R\$ 55,3 bilhões a meta de superávit primário do governo federal, correspondente a 1,0% do PIB. Consoante o disposto no art. 51, §1º, da LDO 2015, o Poder Executivo, ao editar o Decreto 8.456/2015, publicou a meta de superávit primário dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social do 2º quadrimestre, no valor de R\$ 21,2 bilhões, que seria compatível com a meta fiscal do exercício.

Sem embargo, no Relatório de Avaliação de Cumprimento das Metas Fiscais do 2º Quadrimestre de 2015, o Poder Executivo avaliou o cumprimento da meta fiscal com base no Decreto 8.496/2015, de 30/7/2015, que alterou a meta quadrimestral anteriormente divulgada no Decreto 8.456/2015, de R\$ 21,2 bilhões superavitários para R\$ 18,0 bilhões deficitários, já considerando a alteração da meta fiscal anual contida no Projeto de Lei PLN 5/2015, enviado ao Congresso Nacional em 23/7/2015.

Destaque-se que, de acordo com o art. 51, §1º, inciso I, da LDO 2015, as metas quadrimestrais de resultado primário publicadas nos decretos de programação orçamentária e financeira devem balizar essa programação, de modo a assegurar o cumprimento da meta fiscal. No caso, a programação orçamentária e financeira estabelecida pelo Decreto 8.496/2015 baseou-se na meta fiscal proposta no PLN 5/2015. Posteriormente, o referido projeto de lei foi aprovado na forma da Lei 13.199/2015, fixando meta fiscal deficitária de R\$ 51,8 bilhões, com possibilidade de redução em até R\$ 68,1 bilhões.

Não obstante, o estabelecimento da programação orçamentária e financeira com base em meta fiscal contida em projeto de lei tem repercussão sobre a apuração do montante necessário de limitação de empenho e movimentação financeira pelo Poder Executivo que deve ser informado aos demais Poderes, conforme abordado no tópico 3.5.3 deste Relatório.

**Avaliação do Cumprimento da Meta Fiscal do 2º Quadrimestre de 2015**

| Esfera                                     | Meta Decreto 8.496/2015 <sup>1/</sup><br>(A) | Resultado Realizado <sup>2/</sup><br>(B) | Desvio<br>(C) = (B)-(A)   (D) = (C)/(A) |                |
|--------------------------------------------|----------------------------------------------|------------------------------------------|-----------------------------------------|----------------|
|                                            |                                              |                                          | (C) = (B)-(A)                           | (D) = (C)/(A)  |
| <b>Governo Federal</b>                     | <b>-18.002,90</b>                            | <b>-15.216,20</b>                        | <b>22.786,70</b>                        | <b>-15,48%</b> |
| Governo Central                            | -17.000,00                                   | -14.884,50                               | 2.115,50                                | -12,44%        |
| Empresas Estatais Federais                 | -1.002,90                                    | -331,70                                  | 671,20                                  | -66,92%        |
| <b>Memo:</b>                               |                                              |                                          |                                         |                |
| Ajuste Metodológico - Itaipu <sup>3/</sup> | 0                                            | 2.219,30                                 | <b>2.219,30</b>                         |                |
| Governo Federal com Ajuste Itaipu          | <b>-18.002,90</b>                            | <b>-15.216,20</b>                        | <b>2.786,70</b>                         | <b>-15,48%</b> |
| - Governo Central (menos "ajuste")         | -17.000,0                                    | -17.103,80                               | -103,80                                 | 0,61%          |
| - Estatais Federais (mais "ajuste")        | -1.002,9                                     | 1.887,60                                 | 2.890,50                                | -288,21%       |

Fontes: Bacen, RFB, SOF e STN.

<sup>1/</sup> Já consideram os efeitos do PLN 5/2015-CN;

<sup>2/</sup> Resultado pelo critério "abaixo-da-linha", divulgado pelo Bacen;

<sup>3/</sup> Recursos referentes à amortização de contratos de Itaipu com o Tesouro Nacional.

Conforme exposto anteriormente, o esforço fiscal do governo federal ao longo de 2015 foi suficiente para cumprir a meta de resultado primário alterada pela Lei 13.199/2015, o que resultou numa situação de cumprimento formal da meta oficial de resultado primário e descumprimento da meta da dívida líquida do governo federal. O déficit primário oficial no período foi de R\$ 118,4 bilhões, inferior, portanto, à meta fiscal alterada de déficit primário de R\$ 118,7 bilhões, estabelecida na citada lei.

**Avaliação do Cumprimento da Meta Fiscal de 2015**

R\$ milhões

| Esfera                                     | Meta<br>LDO 2015  | Decreto<br>8.581/2015 | Valor<br>Mínimo<br>para o<br>resultado <sup>/1</sup><br>(A) | Resultado<br>Realizado<br>(B) | Desvio          |                 |
|--------------------------------------------|-------------------|-----------------------|-------------------------------------------------------------|-------------------------------|-----------------|-----------------|
|                                            |                   |                       |                                                             |                               | (C) = (B)-(A)   | (D) = (C)/(A)   |
| <b>Setor Público Consolidado</b>           | <b>-48.908,40</b> | <b>-</b>              | <b>-115.766,40</b>                                          | <b>-111.248,90</b>            | <b>4.517,50</b> | <b>-3,90 %</b>  |
| <b>Governo Federal</b>                     | <b>-51.824,40</b> | <b>-51.824,40</b>     | <b>-118.682,40</b>                                          | <b>-118.384,30</b>            | <b>298,10</b>   | <b>-0,25 %</b>  |
| Governo Central                            | -51.824,40        | -51.824,40            | -118.682,40                                                 | -116.655,60                   | 2.026,80        | -1,71%          |
| Empresas Estatais Federais                 | 0,0               | 0,0                   | 0,0                                                         | -1.728,70                     | -1.728,70       | -               |
| <b>Governos Regionais <sup>/2</sup></b>    | <b>2.916,00</b>   | <b>-</b>              | <b>2.916,00</b>                                             | <b>7.135,40</b>               | <b>4.219,40</b> | <b>144,70 %</b> |
| <b>Memo:</b>                               |                   |                       |                                                             |                               |                 |                 |
| Ajuste Metodológico - Itaipu <sup>/3</sup> | 0,0               | ,00                   | 0,0                                                         | 3.888,40                      | 3.888,40        | -               |
| Governo Federal com Ajuste Itaipu          | <b>-51.824,40</b> | <b>-51.824,40</b>     | <b>-118.682,40</b>                                          | <b>-118.384,30</b>            | <b>298,10</b>   | <b>-0,25 %</b>  |
| - Governo Central (menos "ajuste")         | -51.824,40        | -51.824,40            | -118.682,40                                                 | -120.544,10                   | -1.861,60       | 1,57%           |
| - Estatais Federais (mais "ajuste")        | 0,0               | 0,0                   | 0,0                                                         | 2.159,80                      | 2.159,80        | -               |

Fontes: Bacen, RFB, SOF e STN.

<sup>/1</sup> O art. 2º da LDO 2015 (alterado pela Lei 13.199/2015) definiu a possibilidade de redução da meta até o montante de R\$ 68.063,0 milhões devido ao pagamento de passivos e frustração de receitas do leilão de usinas hidrelétricas. Em 2015, verificou-se o pagamento de R\$ 55.808,0 milhões de passivos e frustração de receitas de R\$ 11.050,0 com o Leilão de UHEs, totalizando o abatimento máximo de R\$ 66.858,0 milhões;

<sup>/2</sup> A alteração do art. 2º da LDO 2015 aprovada na Lei 13.199/2015 indicou a possibilidade de compensação entre as metas estabelecidas para o governo federal e para os governos regionais;

<sup>/3</sup> Recursos referentes à amortização de contratos de Itaipu com o Tesouro Nacional.

Como também já ressaltado, a alteração da meta fiscal da LDO 2015 possibilitou que, da meta de déficit primário fixada em R\$ 51,8 bilhões, fossem deduzidas despesas, até o montante de R\$ 68,1 bilhões, devido ao pagamento de passivos e frustração de receitas com o leilão de Usinas hidrelétricas. O valor efetivo de pagamento de passivos objeto de abatimento foi de R\$ 55,8 bilhões, somado ao valor de frustração de receitas de R\$ 11,0 bilhões, totalizando R\$ 66,8 bilhões, correspondente ao montante da redução da meta. Desse modo, o valor de déficit primário fixado em R\$ 51,8 bilhões, deduzido de R\$ 66,8 bilhões, possibilitou a ampliação do déficit primário para R\$ 118,6 bilhões. Tendo em vista que, no exercício de 2015, o governo federal realizou déficit primário de R\$ 118,4 bilhões, considera-se que a meta fiscal alterada foi alcançada.

O resultado primário do governo federal em 2015 compõe-se de déficit do governo central de R\$ 116,7 bilhões e de déficit das estatais federais de R\$ 1,7 bilhão. Os principais desvios, em termos nominais, dos componentes do resultado primário do governo central, com relação às estimativas indicadas no Decreto 8.581/2015, foram: (i) receitas do Tesouro Nacional inferiores ao estimado em R\$ 11,5 bilhões; (ii) transferências a estados e municípios superiores ao estimado em R\$ 1,2 bilhão; (iii) despesas do Tesouro Nacional superiores ao estimado em R\$ 50,9 bilhões; e (iv) déficit do RGPS inferior ao estimado em R\$ 571,8 milhões.

O resultado primário “abaixo da linha” do Governo Central passou de um déficit de R\$ 22,4 bilhões em 2014 para um déficit de R\$ 116,7 bilhões em 2015, ou, em relação ao PIB, o déficit aumentou de 0,37% para 1,98%, o que mostra uma forte deterioração no período. Já o resultado primário do governo central “acima da linha” em 2015 foi deficitário em R\$ 114,7 bilhões. A diferença entre os resultados “abaixo da linha” e “acima da linha” decorre de ajustes metodológicos e de discrepâncias estatísticas.

O resultado primário em valores correntes de 2015, em comparação com o do ano anterior, decorreu do aumento da despesa total (11,6%), alcançando o valor de R\$ 1.158,7 bilhões, em proporção maior que o crescimento da receita líquida deduzida de transferências a estados e municípios (2,1%), que somou R\$ 1.043,1 bilhões. Cumpre assinalar que, em termos reais, a receita total registrou redução de 6,3%, enquanto as despesas totais aumentaram 2,1%.

A redução da receita líquida total em 2015 deveu-se à combinação dos efeitos da evolução desfavorável dos parâmetros macroeconômicos relevantes para a arrecadação, a saber: taxa de



crescimento do PIB, inflação, taxa média de câmbio e massa salarial, assim como a redução da receita de dividendos e cota parte de compensações financeiras, que foram parcialmente compensadas com majorações de alíquota de tributos. A seu turno, as despesas do governo central aumentaram tanto em função da elevação das despesas do Tesouro Nacional, no montante de R\$ 18,1 bilhões, quanto em razão do crescimento das despesas da Previdência Social, de R\$ 6,3 bilhões. As análises das receitas e despesas primárias de 2015 constam, respectivamente, dos itens 3.5.1 e 3.5.2 deste Relatório.

Por sua vez, os pagamentos da União decorrentes dos Acórdãos 825/2015-TCU-Plenário e 3.297/2015-TCU-Plenário, referentes ao atraso no repasse às instituições financeiras dos valores destinados ao pagamento de despesas de responsabilidade da União, totalizaram R\$ 72,4 bilhões, dos quais R\$ 16,8 bilhões constituem obrigações do exercício e R\$ 55,6 bilhões se referem a pagamento de passivos. A análise desses pagamentos consta do item 3.3.6 deste Relatório.

Segundo o Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias do 5º Bimestre de 2015, a dificuldade de se atingir a meta fiscal deveu-se, em grande parte, pela forte redução da atividade econômica em 2015, o que refletiu em arrecadação menor. A par disso, observou-se movimento por parte das empresas para alteração do regime de tributação e pagamento de imposto inferior ao valor declarado como devido.

Isso posto, o presente tópico tem por objetivo evidenciar algumas medidas adotadas pelo governo federal no decorrer do exercício financeiro de 2015 que contribuíram, de maneira significativa, para a obtenção do resultado primário apresentado.

### Resultado Primário do Governo Central – 2015

R\$ milhões

| Discriminação                                      | PLOA 2015           | LOA 2015            | Avaliação 2ºBim.    | Avaliação 3ºBim.    | Avaliação 4ºBim.    | Avaliação 5ºBim.    | Realizado           |
|----------------------------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| <b>I.1 Receita Total</b>                           | <b>1.465.960,50</b> | <b>1.447.826,80</b> | <b>1.371.702,50</b> | <b>1.325.311,00</b> | <b>1.318.230,70</b> | <b>1.260.310,30</b> | <b>1.247.789,34</b> |
| I.1. Receita Administrada pela RFB                 | 876.756,40          | 864.621,40          | 848.328,10          | 818.877,30          | 811.012,40          | 764.206,90          | 765.137,20          |
| I.2. Incentivos Fiscais                            | 0                   | 0                   | 0                   | 0                   | 0                   | 0                   | -10,60              |
| I.3. Arrecadação Líquida para o RGPS               | 392.553,30          | 392.710,60          | 364.680,40          | 349.964,20          | 354.060,10          | 350.446,30          | 350.272,00          |
| I.4. Receitas Não Administradas pela RFB           | 196.650,80          | 190.494,80          | 158.694,00          | 156.469,50          | 153.158,20          | 145.657,10          | 132.390,77          |
| <b>II. Repartição de Receitas</b>                  | <b>230.565,70</b>   | <b>224.428,50</b>   | <b>213.433,90</b>   | <b>213.726,00</b>   | <b>206.656,90</b>   | <b>203.618,20</b>   | <b>204.684,26</b>   |
| <b>III. Receita Líquida (I - II)</b>               | <b>1.235.394,80</b> | <b>1.223.398,30</b> | <b>1.158.268,60</b> | <b>1.111.585,00</b> | <b>1.111.573,80</b> | <b>1.056.692,10</b> | <b>1.043.105,09</b> |
| <b>IV. Despesas</b>                                | <b>1.149.256,70</b> | <b>1.168.119,20</b> | <b>1.102.989,60</b> | <b>1.105.754,00</b> | <b>1.105.742,70</b> | <b>1.108.516,50</b> | <b>1.158.700,91</b> |
| IV.1. Benefícios da Previdência                    | 436.289,70          | 436.289,70          | 437.472,30          | 438.850,50          | 436.241,30          | 436.836,10          | 436.090,10          |
| IV.2. Pessoal e Encargos Sociais                   | 235.069,10          | 235.831,30          | 235.583,80          | 236.208,90          | 236.208,90          | 237.160,50          | 238.499,02          |
| IV.3. Outras Desp. Obrigatórias                    | 194.885,70          | 183.658,90          | 187.539,50          | 196.775,20          | 199.373,30          | 200.600,50          | 242.611,47          |
| IV.3. Despesas Discricionárias                     | 283.012,40          | 312.339,50          | 242.393,90          | 233.919,30          | 233.919,30          | 233.919,30          | 241.500,31          |
| <b>V. Fundo Soberano do Brasil</b>                 | -                   | -                   | -                   | -                   | -                   | -                   | <b>855,00</b>       |
| <b>VI. Primário Governo Central (III - IV + V)</b> | <b>86.138,10</b>    | <b>55.279,10</b>    | <b>55.279,00</b>    | <b>5.831,00</b>     | <b>5.831,10</b>     | <b>-51.824,40</b>   | <b>-114.740,82</b>  |
| <b>VII. Ajuste Metodológico</b>                    | -                   | -                   | -                   | -                   | -                   | -                   | <b>3.888,43</b>     |
| <b>VIII. Discrepância Estatística</b>              | -                   | -                   | -                   | -                   | -                   | -                   | <b>-5.803,19</b>    |
| <b>IX. Primário Abaixo da Linha (VI+V)</b>         | <b>86.138,10</b>    | <b>55.279,10</b>    | <b>55.279,00</b>    | <b>5.831,00</b>     | <b>5.831,10</b>     | <b>-51.824,40</b>   | <b>-116.655,58</b>  |
| <b>X. Juros Nominais</b>                           | -                   | -                   | -                   | -                   | -                   | -                   | <b>-397.240,42</b>  |
| <b>XI. Nominal do Governo Central (IX + X)</b>     | -                   | -                   | -                   | -                   | -                   | -                   | <b>-513.896,00</b>  |

Fontes: RFB/MF; SOF/MP; STN/MF.

Obs: O valor de despesas do Legislativo, Judiciário, MPU e DPU constante do Anexo do RTN Série Nova publicado em Fevereiro/2016 classificado como Despesas Discricionária foi registrado como Outras Despesas Primárias Obrigatórias, tal como é apresentado nos Relatórios de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias.

Observa-se que a previsão de receita total foi sempre superior à receita realizada no exercício de 2015, em todos os relatórios de avaliação de receitas e despesas primárias. De outra parte, a previsão das despesas foi superior às despesas realizadas apenas na Lei Orçamentária Anual. A partir do 2º bimestre, a previsão das despesas foi sempre menor do que as despesas realizadas.



### *Contingenciamento*

Cabe destacar o contingenciamento orçamentário efetuado ao longo de 2015. Sem adentrar nos pormenores da matéria, que é tratada no item 3.5.3 deste Relatório, verificou-se que a União promoveu alterações nos limites de empenho e movimentação financeira que resultaram em um contingenciamento líquido de R\$ 79,5 bilhões em dotações destinadas à execução de despesas primárias discricionárias.

Registre-se ainda que o estabelecimento da programação orçamentária e financeira com base na redução da meta fiscal prevista no PLN 5/2015, como operado pelos Decretos 8.496/2015 (Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas do 3º Bimestre de 2015) e 8.580/2015 (Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas do 5º Bimestre de 2015) foi irregular, pois acarretou apuração, pelo Poder Executivo, do montante de limitação de empenho e movimentação financeira inferior ao necessário para o atingimento da meta fiscal então vigente. Tal fato viola o art. 9º da LRF, segundo o qual se for verificado ao final de um bimestre que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidos no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes limitação de empenho e movimentação financeira.

### *Float de Restos a Pagar*

Por fim, como última medida que merece destaque, no encerramento do exercício houve a redução dos valores inscritos em restos a pagar, que alcançaram R\$ 186,3 bilhões, frente ao estoque de restos a pagar em 2014 de R\$ 228 bilhões. Sob a ótica fiscal intertemporal, esse fato deve ser visto com atenção, pois, embora essas despesas não tenham impacto direto no resultado primário apurado no exercício de sua inscrição, porquanto não envolvem saída imediata de recursos, elas indicam um potencial desembolso futuro, ou seja, podem onerar o resultado de exercícios vindouros quando de seus pagamentos.

Com vistas a evidenciar o esforço fiscal genuíno do governo em um exercício, mitigando o efeito dos crescentes montantes inscritos em restos a pagar, tem-se avaliado o resultado primário obtido descontado do denominado *float*. O *float* corresponde ao montante das despesas primárias inscritas em restos a pagar deduzido do valor correspondente aos restos a pagar pagos ao longo do exercício, assim como daqueles que forem cancelados no período. Em termos econômicos, representa o volume de recursos que, embora permaneça no Tesouro Nacional, deverá ser transferido a credores do governo, em momento futuro, em função de obrigações assumidas no exercício analisado.

Nesse sentido, a análise do *float* de restos a pagar referente ao exercício de 2015 evidencia redução do montante de desembolso futuro por conta do adiamento do pagamento de despesas. A execução dos restos a pagar é tratada mais detidamente no item 3.3.3 deste Relatório.

### *Efeitos das Medidas Adotadas sobre o Resultado Primário*

A despeito dos efeitos do contingenciamento orçamentário e a inscrição de restos a pagar sobre a gestão das finanças públicas, tais mecanismos são instrumentos de uso consagrado no âmbito da política fiscal brasileira, previstos inclusive na legislação pertinente. Em paralelo, as receitas extraordinárias, atípicas, não usuais ou não recorrentes, por sua própria adjetivação, decorrem, como regra geral, de operações fiscais ou extrafiscais não rotineiras ou, ao menos, pouco comuns do ponto de vista das características predominantes das receitas primárias.

Assim, diferentemente da arrecadação de tributos e das receitas decorrentes da prestação de serviços e da exploração econômica de bens e direitos, que seguem um fluxo contínuo e regular de realização, as receitas extraordinárias, em geral, resultam de transações específicas, cuja frequência é incerta ou imprevisível, e costumam envolver valores materialmente relevantes. Inclusive, em razão dessa característica, tais receitas são deduzidas para fins de elaboração das estimativas orçamentárias de arrecadação, e seu efeito deve ser demonstrado em informação complementar ao projeto de lei orçamentária anual, conforme disposição reiterada nas sucessivas leis de diretrizes orçamentárias da União, inclusive na de 2015:

Lei 13.080/2015 – LDO 2015– Anexo II – Relação das Informações Complementares ao Projeto de Lei Orçamentária de 2015 – Inciso XI - demonstrativo da receita orçamentária nos termos do art. 12 da Lei de Responsabilidade Fiscal, incluindo o efeito da dedução de receitas extraordinárias ou atípicas arrecadadas no período que servir de base para as projeções, que constarão do demonstrativo pelos seus valores nominais absolutos (...) (grifou-se)

Em 2015, a previsão de receitas extraordinárias não se realizou, tendo em vista a mudança de cenário econômico, o que acarretou a exclusão de receitas relacionadas com venda de participações societárias e repatriação de ativos no exterior, conforme assinalado no Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias do 5º Bimestre de 2015.

### **3.5.5.2 Condições em que se deu o cumprimento da meta de resultado primário em 2015**

Planejamento, transparência, prevenção de riscos e correção de desvios estão entre os pressupostos da gestão fiscal responsável, nos termos do art. 1º, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal. Tais pressupostos visam preservar o equilíbrio das contas públicas, de forma a controlar o endividamento público.

Para tanto, são previamente definidas e amplamente divulgadas, por meio da lei de diretrizes orçamentárias, as metas de resultado entre receitas e despesas primárias, entendidas como aquelas que efetivamente afetam o nível de endividamento público. Em razão de sua relevância como instrumento de planejamento, transparência e controle fiscal, a possibilidade de cumprimento dessas metas deve ser verificada bimestralmente ao longo do exercício, de modo que providências corretivas possam ser tempestivamente tomadas, em especial a limitação de empenho e movimentação financeira, prevista no art. 9º da LRF e disciplinada a cada ano pela LDO.

Como medida da capacidade do governo de arcar com os juros de sua dívida sem ter de recorrer ao crédito, o resultado primário, a despeito de suas eventuais limitações conceituais e metodológicas, ainda é um indicador oficial básico da situação econômico-financeira do governo. Por princípio, esse resultado deve depender essencialmente dos níveis de arrecadação e gastos públicos. Em face disso, o exercício pleno da capacidade tributária, inclusive com ações de combate à sonegação, e ao controle das despesas e das renúncias de receitas são instrumentos-chave no modelo de gestão fiscal preconizado pela LRF.

Obviamente que os efeitos da conjuntura econômica não podem ser desprezados ao se analisar esse indicador, razão pela qual o cumprimento da meta de resultado primário somente fará sentido econômico, em qualquer tempo e lugar, se de fato decorrer do efetivo esforço fiscal do governo. Medidas atípicas, com impactos primários significativos, quase sempre são percebidas e mensuradas pelo mercado. Significa dizer que, no âmbito das finanças públicas, o realismo deve sempre prevalecer sobre o formalismo, para não comprometer a credibilidade do governo, em especial de sua política fiscal, afetando negativamente a confiança e as expectativas dos demais agentes econômicos.

Observou-se que a extinção de benefícios fiscais então concedidos a determinados setores, a exemplo do restabelecimento da alíquota do IPI automotivo, em conjunto com uma estratégia integrada de cobrança dos créditos a recuperar – mecanismos genuinamente fiscais – aliadas ao contingenciamento de dotações, não se revelaram suficientes ao cumprimento da meta fiscal originalmente prevista na LDO 2015.

Diante do insucesso fiscal dessas medidas, restou a alternativa de redução da meta de resultado primário por meio de alteração da Lei de Diretrizes Orçamentárias 2015, na forma da Lei 13.199/2015. A par disso, fez-se resgate de R\$ 855,0 milhões do Fundo Soberano em dezembro de 2015.

Destaca-se, ainda, a trajetória do resultado primário do governo central, em percentual do PIB, verificada de 2006 a 2015, passando de um resultado superavitário de R\$ 51,3 bilhões (2,1%) para um resultado deficitário de R\$ 116,7 bilhões (2,0%), o que corresponde a uma deterioração do esforço fiscal da ordem de 4,1% do PIB no período de dez anos.



Fonte: STN.

### 3.5.6 Operações de crédito junto a instituições financeiras federais

Em outubro de 2015 o Ministério Público de Contas junto ao TCU (MPTCU) apresentou representação argumentando sobre possível reiteração, por parte do Governo Federal, na prática de realização de operações de crédito irregulares junto ao Banco do Brasil (BB) e Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES). Também aduziu a reiteração de irregularidades quando do pagamento de débitos do Tesouro Nacional junto ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e a não captação e registro pelo Banco Central, nas estatísticas fiscais sob sua responsabilidade, dos passivos da União junto ao BB, BNDES, FGTS e ainda de passivo oriundo do atraso no pagamento de tarifas devidas à Caixa Econômica Federal (Caixa) pela prestação de serviços.

Com exceção dos débitos advindos de tarifas devidas à Caixa, os demais aspectos já haviam sido constatados por este Tribunal no âmbito do processo TC 021.643/2014-8, dando origem aos Acórdãos 825/2015-TCU-Plenário, de abril de 2015, e 3.297/2015-TCU-Plenário, de dezembro de 2015. Para apuração dos fatos mencionados na representação do MPTCU, foi autorizada inspeção junto aos

bancos públicos federais, ao FGTS, à STN e ao Bacen, sob o processo TC 027.923/2015-0. Os tópicos subsequentes tratam das constatações obtidas na realização dessa inspeção, exceto as relativas ao FGTS, tratadas nos tópicos 3.3.6.3 e 3.3.6.4 do presente relatório.

#### *Dos aspectos conceituais básicos da operação de equalização de taxa de juros*

Equalizar significa “igualar” ou “tornar igual”. Por certo, o ato de equalizar pressupõe a existência de duas situações: a situação paradigma e a situação a equalizar. A situação a equalizar representa “o encargo do mutuário final” e a situação paradigma representa “o custo da fonte de recursos, acrescido da remuneração da instituição financeira”.

A equalização de taxa de juros também pressupõe a existência de beneficiário, o qual, ao fim e ao cabo, é quem se apropria do diferencial de taxa de juros – este calculado esse pela diferença entre a situação paradigma e a situação a equalizar –, beneficiando-se da respectiva política de fomento.

Pressupõe, igualmente, a existência de um agente – instituição financeira – que, no âmbito da respectiva política pública de fomento, oferta, ao mutuário final, financiamento em condições de taxas de juros mais favoráveis, visto que a taxas inferiores ao seu próprio custo de captação de recursos.

Por fim, pressupõe a existência do responsável por equalizar, ou seja, daquele que, idealizador da política pública de fomento, assume o ônus de “tornar igual” ou “igualar” a situação a equalizar a situação paradigma. No caso, o ente idealizador da política de fomento é a União.

Em resumo: a equalização de taxa de juros tem por objetivo recompor à instituição financeira, os mesmos fluxos econômicos e financeiros que a instituição teria direito a perceber caso o financiamento concedido ao mutuário tivesse sido contratado sem a interferência da política pública de fomento.

Por definição, portanto, ao ser colocada em prática, a equalização da taxa de juros não pode proporcionar situação distinta da situação paradigma. Ou, em outras palavras, a equalização não pode gerar benefícios ou prejuízos – econômicos e/ou financeiros – para a instituição financeira e para o ente federado responsável pela política pública. Para tanto, a equalização deve, em tese, reestabelecer os mesmos fluxos econômicos e financeiros que seriam obtidos na situação paradigma.

Nos casos ora em análise, compatibilizar fluxos econômicos representa garantir à instituição financeira que o valor da equalização que lhe é devido pela União seja reconhecido e apurado na mesma época em que a respectiva instituição financeira apura os valores que lhe são devidos pelo mutuário final do financiamento. Ou seja, para que, ao final de um determinado mês, o banco possa apropriar, aos seus ativos, pelo regime de competência, as mesmas receitas de juros que obteria se estivesse operando na “situação paradigma”, é preciso que a União também reconheça, de maneira contemporânea, os valores devidos referentes à equalização de taxa de juros.

Compatibilizar os fluxos financeiros, no entanto, seria garantir que o pagamento das equalizações devidas pela União à instituição financeira fosse feito na mesma época em que o mutuário final, com base no que estabeleça o respectivo sistema de amortização previsto no contrato de financiamento, estava obrigado a efetuar o pagamento dos juros ao banco.

Essa, porém, não é a realidade constatada com a equalização das taxas de juros do plano safra do programa de sustentação do investimento (PSI) analisada a seguir.

*Das normas de finanças públicas aplicadas à instituição e concessão de equalização de taxa de juros*

Sob a ótica do orçamento público, as equalizações de juros representam uma despesa orçamentária corrente, classificada entre as subvenções econômicas. Frise-se que, tendo a instituição financeira concedido o crédito subsidiado ao mutuário, a equalização de juros torna-se também uma despesa de caráter obrigatório, ou seja, despesa que deverá ser obrigatoriamente paga pela União à instituição financeira.

No caso em que os financiamentos concedidos sob a égide da respectiva política pública possuem prazo de vigência superior a dois anos - a despesa com a equalização de juros enquadra-se no conceito de despesa corrente de caráter obrigatório e continuado fixado pela LRF -, tanto a criação da política pública quanto sua efetiva implementação dependem, necessariamente, do atendimento das condicionantes estabelecidas nos seguintes dispositivos da Lei Complementar em tela, a saber:

Art. 17. Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios.

§ 1º Os atos que criarem ou aumentarem despesa de que trata o caput deverão ser instruídos com a estimativa prevista no inciso I do art. 16 e demonstrar a origem dos recursos para seu custeio.

§ 2º Para efeito do atendimento do § 1º, o ato será acompanhado de comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo referido no § 1º do art. 4º, devendo seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, ser compensados pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa.

Ressalte-se que a LRF determina, ainda, que não basta informar as fontes de financiamento para que se dê início à execução da despesa. Para tanto, é preciso que as medidas de compensação tenham sido efetivamente implementadas. É o que estabelece o § 5º, do art. 17, *in verbis*:

§ 5º A despesa de que trata este artigo não será executada antes da implementação das medidas referidas no § 2º, as quais integrarão o instrumento que a criar ou aumentar.

O não atendimento do disposto pelo art. 17 da LRF é ato considerado irregular, como estabelece o art. 15 de referida lei complementar, *in verbis*:

Art. 15. Serão consideradas **não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público** a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam o disposto nos arts. 16 e 17.

Não se pode, portanto, em face das condições exigidas pela legislação e da lógica intrínseca da operação de equalização de juros, alegar surpresa em relação ao montante e à época em que as respectivas equalizações devem ser reconhecidas e os seus valores transferidos à instituição financeira para fins de pagamento da obrigação assumida.

Nesse sentido, deixar de transferir os recursos às instituições financeiras nas datas apropriadas e, em complemento, deixar de efetuar o registro da respectiva dívida nas estatísticas fiscais de Dívida Líquida e de Necessidades de Financiamento do Setor Público (resultados primário e nominal), estas apuradas pelo Departamento Econômico do Banco Central do Brasil, representa conduta tendente a contornar as condicionantes trazidas pela LRF para a criação e execução desse tipo de dispêndio.

*Das leis específicas relativas ao BB/Safrá e ao BNDES/Finame/PSI*

A operação de equalização de juros está associada a uma política pública que, ainda que de maneira indireta, tem o objetivo de repassar recursos públicos ao setor privado, por intermédio da concessão de

subsídios na contratação de operações de crédito junto a instituições financeiras. Desse modo, é preciso que a implementação de tal política também atenda ao disposto pelo art. 26 da Lei de Responsabilidade Fiscal, *verbis*:

Art. 26. A destinação de recursos para, direta ou indiretamente, cobrir necessidades de pessoas físicas ou déficits de pessoas jurídicas deverá ser autorizada por lei específica, atender às condições estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias e estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais.

As leis específicas aprovadas para as equalizações de taxas de juros no âmbito do PSI (Lei 12.096/2009) e do BB/Plano Safra (Lei 8.427/1992) estabeleceram, entre outros aspectos, o seguinte:

(i) autorizaram a concessão da respectiva subvenção econômica, *verbis*:

Lei 8.427/1992 – Art. 1º Fica o Poder Executivo autorizado a conceder, observado o disposto nesta Lei, subvenções econômicas a produtores rurais e suas cooperativas, sob a forma de: (Redação dada pela Lei nº 12.058, de 2009)

(...)

II - equalização de taxas de juros e outros encargos financeiros de operações de crédito rural.

Lei 12.096/2009 – Art. 1º Fica a União autorizada a conceder subvenção econômica, sob a modalidade de equalização de taxas de juros, nas operações de financiamento contratadas até 31 de dezembro de 2015:

(ii) estabeleceram o critério para o cálculo do montante da equalização:

Lei 8.427/1992 – Art. 4º A subvenção de equalização de taxas de juros ficará limitada ao diferencial de taxas entre o custo de captação de recursos, acrescido dos custos administrativos e tributários a que estão sujeitas as instituições financeiras oficiais e os bancos cooperativos, nas suas operações ativas, e os encargos cobrados do tomador final do crédito rural.

Lei 12.096/2009 – Art. 1º (...) Omissis

§ 2º A equalização de juros de que trata o caput corresponderá ao diferencial entre o encargo do mutuário final e o custo da fonte de recursos, acrescido da remuneração do BNDES, dos agentes financeiros por ele credenciados ou da Finep.

(iii) estabeleceram providências a serem tomadas pelas instituições financeiras para fins de liquidação da despesa e para que pudessem receber o pagamento das equalizações:

Lei 8.427/1992 – Art. 1º (...) Omissis

§ 2º O pagamento das subvenções de que trata esta Lei fica condicionado à apresentação pelo solicitante de declaração de responsabilidade pela exatidão das informações relativas à aplicação dos recursos, com vistas no atendimento do disposto no inciso II do § 1º do art. 63 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

Lei 12.096/2009 – Art. 1º (...) Omissis

§ 3º O pagamento da equalização de que trata o caput fica condicionado à comprovação da boa e regular aplicação dos recursos e à apresentação de declaração de responsabilidade pelo BNDES ou pela Finep, para fins de liquidação da despesa.

(iv) atribuíram ao Ministério da Fazenda competência para estabelecer (regulamentar) normas de caráter operacional:

Lei 8.427/1992 – Art. 5º A concessão da subvenção de equalização de juros obedecerá aos critérios, limites e normas operacionais estabelecidos pelo Ministério da Fazenda, especialmente no que diz respeito a custos de



captação e de aplicação dos recursos, podendo a equalização, se cabível na dotação orçamentária reservada à finalidade, ser realizada de uma só vez, a valor presente do montante devido ao longo das respectivas operações de crédito.

Lei 12.096/2009 – Art. 1º § 6º O Conselho Monetário Nacional estabelecerá a distribuição entre o BNDES e a FINEP do limite de financiamentos subvencionados de que trata o § 1º e definirá os grupos de beneficiários e as condições necessárias à contratação dos financiamentos, cabendo ao Ministério da Fazenda a regulamentação das demais condições para a concessão da subvenção econômica de que trata este artigo, entre elas, a definição da metodologia para o pagamento da equalização de taxas de juros.

A regulamentação dos aspectos operacionais para concessão das subvenções e para a realização dos pagamentos é efetuada por intermédio de portarias editadas pelo Ministério da Fazenda. Todas as portarias estabelecem o chamado "período de equalização", o qual representa o lapso temporal durante o qual a União e a instituição financeira respectiva adotam procedimentos com o objetivo de apurar o montante da equalização de juros a ser paga.

Importante observar que o pagamento da equalização ocorre, em regra, da União às instituições financeiras e da União aos bancos federais. No entanto, existem equalizações que são pagas a instituições financeiras outras que não o Banco do Brasil e o BNDES, quando estas também concederem crédito subsidiado no âmbito da respectiva política pública.

Como será apresentado a seguir, também existe situação na qual são as instituições financeiras que efetuam o pagamento de "equalizações" à União.

Quanto ao "período de equalização", no caso das operações entre União e bancos federais (BB e BNDES/Finame), o tamanho é de seis meses. São os casos, por exemplo, da Portaria MFAZ 414, de 25 de junho de 2015, no âmbito do BB/Safra, e o da Portaria MFAZ 950, de 24 de dezembro de 2015, no BNDES/Finame/PSI:

Portaria nº 414, de 25 de junho de 2015

Art. 4º Os valores de equalização serão apurados em 30 de junho e 31 de dezembro de cada ano, conforme metodologia de cálculo constante do Anexo I, e devidos em 1º de julho e em 1º de janeiro de cada ano, após o término de cada semestre de apuração, observado que os pagamentos das equalizações de que trata o caput podem ser prorrogados de acordo com as disponibilidades orçamentárias e financeiras da STN.

Portaria nº 950, de 24 de dezembro de 2015

Art. 7º Os valores de equalização serão apurados em 30 de junho e 31 de dezembro de cada ano, conforme metodologia de cálculo constante do Anexo I, e devidos em 1º de julho e em 1º de janeiro de cada ano.

No entanto, nas operações entre União e instituições financeiras que não sejam o BB e BNDES/Finame, o período de equalização é mensal. É o caso, por exemplo, das equalizações de juros originadas dos financiamentos concedidos pelo Banco Cooperativo Sicredi S.A., *verbis*:

Portaria 424, de 29 de junho de 2015

Art. 1º Observados os limites, as normas e as demais condições estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional - CMN e por esta Portaria, fica autorizado o pagamento de equalização de taxas de juros sobre a média dos saldos diários - MSD dos financiamentos rurais concedidos pelo Banco Cooperativo Sicredi S.A., no âmbito do Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar - PRONAF

Art. 2º A equalização ficará limitada ao diferencial de taxas entre o custo de captação de recursos, acrescido dos custos administrativos e tributários, e os encargos cobrados do tomador final do crédito.

§ 1º A equalização será devida no primeiro dia após o período de equalização.

(...)

§ 3º O período de equalização é mensal, sendo que a equalização devida e a MSD serão apuradas em cada mês de utilização dos limites

Em todos os casos de equalização de taxas de juros, as portarias editadas pelo Ministério da Fazenda estabelecem que o montante da equalização apurada se torna devido no dia seguinte após o encerramento do respectivo período de equalização.

Frise-se que, quando o montante é devido pelas instituições financeiras (públicas ou privadas) à União, o pagamento dos montantes deve ser feito em até 1 (um) mês após o período de equalização (semestral ou mensal), sob pena de encaminhamento do crédito à PGFN, para posterior inscrição em Dívida Ativa e no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal - Cadin. É o que estabelecem, por exemplos, o art. 6º da Portaria 414, de 25 de junho de 2015 (BNDES/Finame/PSI) e o art. 4º da Portaria 424, de 29 de junho de 2015 (BB/Safra).

Portaria 414, de 25 de junho de 2015

Art. 6º Nos casos em que os encargos cobrados do tomador final do refinanciamento excederem o custo de captação dos recursos acrescido dos custos administrativos e tributários, o BNDES deverá recolher à STN o valor apurado.

§ 1º O valor apurado na forma do caput será devido no primeiro dia após o período de equalização e será atualizado, pelo índice que remunera a captação de recursos, nas mesmas condições estabelecidas no art. 5º.

§ 2º O não pagamento dos valores de que trata este artigo no prazo de trinta dias após a validação de que trata o § 1º do art. 5º resultará no encaminhamento do crédito à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN, estando passível de inscrição na Dívida Ativa da União, conforme o Decreto-Lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967, e também no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal - CADIN, nos termos da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

Portaria 424, de 29 de junho de 2015

Art. 4º Nos casos em que os encargos cobrados do tomador final do crédito rural excederem o custo de captação dos recursos acrescido dos custos administrativos e tributários, o Banco Cooperativo Sicredi S.A. deverá recolher ao Tesouro Nacional o valor apurado.

§1º O valor apurado na forma do caput será devido no primeiro dia após o período de equalização e será atualizado, pelo índice que remunera a captação dos recursos, nas mesmas condições estabelecidas no artigo 3º.

§2º O não pagamento dos valores de que trata este Artigo no prazo de trinta dias após a validação de que trata o §1º do art. 3º resultará no encaminhamento do crédito à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN, estando passível de inscrição na Dívida Ativa da União, conforme o Decreto-Lei nº 147, de 3.02.1967, e também no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal - CADIN, nos termos da Lei nº 10.522, de 19.07.2002

### *Do período de equalização como critério objetivo para se estabelecer datas limites de pagamento*

Como cediço, a equalização de juros deve dar ao banco a mesma situação econômica e financeira que seria observada caso a instituição financeira não estivesse atuando sob influência da política pública. Desse modo, sob o ponto de vista financeiro, o pagamento da equalização de juros à instituição deve

ocorrer na mesma data em que cada mutuário deve pagar, à instituição financeira, os juros devidos em seu contrato de financiamento.

Assim, como são muitos os contratos realizados pela instituição financeira sob a égide da política pública, é possível inferir que, em cada um dos dias do exercício financeiro, haverá algum mutuário efetuando o pagamento de juros à instituição financeira. Significa dizer que, no limite, a União também estaria obrigada a, todos os dias, efetuar o pagamento de equalização de juros ao banco.

Ocorre que, para tanto, seria necessário instituir, tanto na União quanto na instituição financeira, uma estrutura de controle e de cálculo das equalizações e dos respectivos pagamentos que, ao fim e ao cabo, poderia apresentar custo maior do que os benefícios que pudesse gerar.

Nesse sentido, o estabelecimento do chamado "período de equalização", destinado a apurar os montantes devidos da equalização de juros, é compatível com os princípios da razoabilidade, da economicidade e da eficiência. Além de representar um período mais do que razoável para que se proceda a liquidação da despesa, o período de equalização também se reveste de lapso temporal durante o qual a União não estaria obrigada a efetuar qualquer pagamento à instituição financeira credora em relação à equalização apurada no semestre, visto que, como determina a Lei 4.320/1964, não há como se efetuar o pagamento de obrigações sem a devida e prévia liquidação da despesa.

Não à toa, as portarias editadas pelo Ministério da Fazenda estabelecem que o montante da equalização de juros torna-se devido apenas no primeiro dia subsequente ao término do período de equalização, estabelecendo também que, a partir desse dia, os valores apurados devem ser atualizados até a data do efetivo pagamento pela União.

É possível, portanto, atribuir a essa data – primeiro dia após o encerramento do período de equalização – caráter de critério objetivo que estabelece o momento em que os compromissos decorrentes da execução da política pública devem ser pagos. Ou seja, é nesse dia que: (i) a União deve transferir aos bancos os recursos financeiros correspondentes ao montante da equalização apurada no semestre recém encerrado; (ii) se considera realizada a concessão de crédito das instituições financeiras à União, no caso de a União não efetuar a transferência, à instituição financeira, dos valores de equalização apurados no semestre recém encerrado; e (iii) estará caracterizada a ocorrência de um refinanciamento (rolagem) de dívida – operação que se enquadra no conceito de operação de crédito a que se refere o art. 29, III, da LRF –, caso a União não efetue, até essa data, às instituições financeiras respectivas, a transferência dos recursos necessários à quitação das dívidas (principal e juros) contraídas em razão da concessão dos créditos aos quais se refere o item precedente.

Antes de concluir este título, merece registro o fato de que foi concedido, no âmbito do TC 021.643/2014-8 (peça 258), efeito suspensivo ao recurso interposto pela Advocacia-Geral da União sobre o item 9.6.1 do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, o qual determinou que o Tesouro Nacional efetuasse o pagamento dos valores devidos ao Banco do Brasil, necessários à cobertura das referidas contas, que estivessem vencidos segundo os prazos definidos pela legislação, notadamente no que diz respeito ao art. 36 da LRF e às portarias editadas pelo Ministério da Fazenda para fixar os prazos para pagamento da equalização de juros junto ao Banco do Brasil e ao BNDES, de acordo com cronograma que deveria ser apresentado ao TCU no prazo de 30 (trinta) dias.

Oportuno anotar que a interposição de recursos com efeito suspensivo - no caso, a oposição de pedido de reexame contra o Acórdão 825/2015-Plenário - suspende provisoriamente os efeitos das decisões do Tribunal, para efeito do recurso, mas não autoriza o recorrente a, antes do julgamento do mérito do recurso, praticar atos ou adotar providências que direta ou indiretamente violem e contrariem a legislação que dá suporte à decisão, qual seja, a Constituição da República e a LRF.

No caso concreto, os responsáveis decidiram livremente agir por conta e risco, ao dar continuidade ao atraso do pagamento do valor do estoque referente a financiamento forçado de despesas próprias da União vencidas em 2014, o que, na prática, nada mais é do que ‘rolagem’ de dívida já configurada na decisão, hipótese inequívoca, para fins da LRF, de operação de crédito.

Pior, ainda, foi a decisão, igualmente por conta e risco, de incorrer em novos financiamentos forçados, com a reincidência dos atrasos de pagamento das parcelas vencidas em janeiro e julho de 2015, segundo a Portaria do Ministério da Fazenda, o que configurou operações de crédito em razão do financiamento do fluxo de 2015.

É forçoso registrar que o cumprimento da legislação é matéria cogente que independe do efeito que o Tribunal confere ao recurso contra suas decisões, cuja ação não se processa de forma apartada do princípio constitucional da legalidade. É dizer que a concessão de efeito suspensivo previsto na legislação que norteia o processo de controle externo não tem o condão de desnaturar os fenômenos jurídico-econômicos alcançados pelos arts. 29 e 36 da LRF, os quais estabelecem, respectivamente, o conceito de operação de crédito e veda que o ente controlador seja financiado por instituição financeira controlada.

Tampouco pode a decisão do TCU ser interpretada para suspender os prazos de vencimento fixados na legislação vigente, cujo descumprimento configura financiamento forçado pela instituição financeira controlada, o que é vedado.

O que se verifica no exercício de 2015 são fenômenos econômicos que reproduzem o padrão de 2014 e, da mesma forma, constituem operação de crédito vedada, seja à luz do conceito do art. 29 da LRF (**fluxo**), seja sob a forma de postergação de dívida já constituída (**estoque**), que, na prática, configura ‘rolagem’ da dívida referente a atos ocorridos em períodos anteriores.

Dessa forma, conclui-se que todos os atrasos de pagamento a instituições financeiras controladas pela União verificados no exercício de 2015 - fluxo e estoque - estão em descompasso com a vedação prevista no art. 36 da LRF, conforme descrito nos itens a seguir, e merecem igualmente a reprimenda do Tribunal, tanto os ocorridos antes quanto após a concessão do efeito suspensivo ao recurso apresentado em face do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário.

### 3.5.6.1 Refinanciamento de dívidas junto ao Banco do Brasil

O montante da equalização depende, entre outros aspectos, do saldo diário das operações (financiamentos) "em ser" nas instituições financeiras. Assim, a cada semestre (ou mês), novas equalizações de juros são apuradas, tendo por base os saldos dos financiamentos ainda não quitados pelos respectivos mutuários, e o montante respectivo, como visto, torna-se devido no dia subsequente ao término do período de equalização.

A tabela abaixo, construída a partir de informações fornecidas pelo Banco do Brasil (peça 8, p. 1 a 3), por intermédio do Ofício Auditoria Interna – 2016/0084, traz as seguintes informações (em R\$ milhões): (i) mês/ano; (ii) valor da equalização gerada no mês; (iii) valor acumulado da equalização gerada no semestre; (iv) juros apropriados aos saldos devedores; (v) transferências de recursos efetuadas pela União ao Banco do Brasil S.A.; e (vi) valores devidos pela União ao Banco do Brasil S.A.

| <b>Data</b> | <b>Equalização</b> | <b>Acumulado</b> | <b>Juros</b> | <b>Pagamentos</b> | <b>Saldo</b> |
|-------------|--------------------|------------------|--------------|-------------------|--------------|
| jun/14      | -                  | -                | -            | -                 | 7.944        |
| jul/14      | 396                | 396              | 65           | 0                 | 8.405        |
| ago/14      | 405                | 801              | 61           | 0                 | 8.871        |

| <b>Data</b> | <b>Equalização</b> | <b>Acumulado</b> | <b>Juros</b> | <b>Pagamentos</b> | <b>Saldo</b>  |
|-------------|--------------------|------------------|--------------|-------------------|---------------|
| set/14      | 414                | 1.215            | 65           | 0                 | 9.350         |
| out/14      | 446                | 1.661            | 67           | 0                 | 9.863         |
| nov/14      | 452                | 2.113            | 62           | 0                 | 10.377        |
| dez/14      | 469                | <b>2.582</b>     | 69           | 0                 | <b>10.915</b> |
| jan/15      | 562                | 562              | 87           | 0                 | 11.565        |
| fev/15      | 454                | 1.016            | 82           | 0                 | 12.100        |
| mar/15      | 505                | 1.521            | 110          | 0                 | 12.715        |
| abr/15      | 509                | 2.030            | 90           | 841               | 12.473        |
| mai/15      | 517                | 2.547            | 85           | 146               | 12.929        |
| jun/15      | 507                | <b>3.054</b>     | 95           | 71                | <b>13.460</b> |
| jul/15      | 578                | 578              | 129          | 3.230             | 10.937        |
| ago/15      | 573                | 1.151            | 100          | 288               | 11.321        |
| set/15      | 527                | 1.678            | 97           | 180               | 11.765        |
| out/15      | 577                | 2.255            | 94           | 610               | 11.829        |
| nov/15      | 566                | 2.821            | 82           | 0                 | 12.476        |
| dez/15      | 566                | <b>3.387</b>     | 77           | 9.734             | <b>3.385</b>  |

Fonte: Banco do Brasil.

Os dados da tabela mostram que, ao final do mês de dezembro de 2014, o saldo da dívida da União junto ao BB referente ao Plano Safra era de R\$ 10.915 milhões. Referido montante havia sido formado pelo saldo acumulado (principal e juros) das dívidas referentes às equalizações apuradas até o 1º semestre de 2014, no valor de R\$ 8,3 bilhões, e pelo montante das equalizações apuradas ao longo do 2º semestre de 2014, no valor de R\$ 2,6 bilhões.

Tais montantes deveriam ter sido transferidos ao BB logo no primeiro dia útil de 2015. Ocorre que, como mostra a tabela, não houve a transferência de qualquer montante à referida instituição financeira em janeiro de 2015. Isso significa que, logo no início do mês de janeiro de 2015, a União realizou duas operações de crédito junto ao BB. A primeira, no valor de R\$ 2,6 bilhões, para quitar, junto ao próprio BB, os valores das equalizações de juros relativas ao 2º semestre de 2014. A segunda, no valor de R\$ 8,3 bilhões, referentes ao refinanciamento (rolagem) do saldo das dívidas contraídas para quitação das equalizações de juros calculadas até o primeiro semestre de 2014.

A tabela também mostra que a União somente passou a transferir recursos financeiros ao BB a partir do mês de abril de 2015. Os valores transferidos ainda no primeiro semestre totalizaram R\$ 1,05 bilhão, sendo: R\$ 841 milhões (abril/2015); R\$ 146 milhões (maio/2015); e R\$ 71 milhões (junho/2015). Todas essas transferências, frise-se, destinaram-se ao pagamento de dívidas contraídas pela União junto ao BB em períodos anteriores.

Ao final de junho de 2015, o saldo devedor das equalizações havia alcançado R\$ 13,5 bilhões; valor esse representado pela soma das equalizações geradas ao longo do 1º semestre de 2015 (R\$ 3,1 bilhões), dos juros apropriados, no mesmo período, ao saldo das dívidas existentes junto ao BB (R\$ 549 milhões), e do saldo das dívidas (principal e juros) ainda não pagas ao BB referentes às equalizações geradas até o 2º semestre de 2014 (R\$ 9,86 bilhões).

Em julho de 2015, a União transferiu ao BB o montante de R\$ 3,2 bilhões, para pagamento de dívidas referente a operações de crédito contratadas junto ao BB relativas à quitação, junto ao próprio BB, de equalizações geradas em exercícios anteriores. Referida transferência de valores, portanto, não

foi suficiente para quitar a equalização gerada no 1º semestre de 2015 e nem o saldo das dívidas existentes junto ao BB ao final de junho de 2015.

Desse modo, tem-se que, no início do mês de julho de 2015, foram realizadas mais duas operações de crédito junto ao BB. A primeira, no valor de R\$ 3,1 bilhões, para quitar, junto ao próprio BB, os valores das equalizações de juros relativas ao 1º semestre de 2015. A segunda, no valor de R\$ 10,4 bilhões, referentes ao refinanciamento (rolagem) do saldo das dívidas contraídas para quitação das equalizações de juros calculadas até o 1º semestre de 2015.

A tabela mostra, ainda, a evolução dos estoques e do montante da equalização relativa ao segundo semestre de 2015. Foram efetuadas novas transferências de recursos da União ao BB nos meses de agosto, setembro e outubro, totalizando cerca de R\$ 1,08 bilhão.

Ao final de dezembro de 2015, a União transferiu cerca de R\$ 9,8 bilhões ao BB. Tal monta de recursos foi utilizada para quitar as dívidas acumuladas até então junto ao BB, as quais englobavam o saldo devedor das operações de crédito realizadas junto a essa instituição para a quitação das equalizações relativas aos períodos de equalização anteriores, ou seja, até o 1º semestre de 2015. Assim, o saldo de R\$ 3,4 bilhões ao final de dezembro de 2015 representava a equalização apurada ao longo do 2º semestre de 2015, cujo montante viria a ser pago logo no início do mês de janeiro de 2016.

Importa frisar que as operações de crédito realizadas em razão do não pagamento das equalizações relativas ao segundo semestre de 2014 e ao primeiro semestre de 2015 serão tratadas detidamente no item 3.5.6.4.

#### **INDÍCIO DE IRREGULARIDADE**

- Manutenção do estoque de operações de crédito vencidas até 31/12/2014 durante praticamente todo o exercício de 2015, relativamente a atrasos nos repasses ao Banco do Brasil respeitantes à equalização de juros do Plano Safra, tendo iniciado aquele ano com valor aproximado de R\$ 8,3 bilhões, em desacordo com o art. 36, caput, da Lei Complementar 101/2000.

#### **3.5.6.2 Refinanciamento de dívidas junto ao Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social**

A tabela abaixo, construída a partir de informações publicadas pelo Banco Central do Brasil nos quadros 43 a 45 da Nota de Imprensa de Política Fiscal (peça 11, p. 1 a 3) e das Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis (peça 9, p. 53, e peça 10, p. 38) do BNDES/Finame, traz as seguintes informações: (i) semestre/ano; (ii) entidade credora; (iii) equalização gerada no semestre; (iv) juros apropriados aos saldos devedores; (v) transferências de recursos efetuadas pela União às respectivas entidades; e (vi) valores devidos pela União ao final do semestre às entidades.

| em R\$ milhões |                 |                    |              |                   |                 |
|----------------|-----------------|--------------------|--------------|-------------------|-----------------|
| <b>Data</b>    | <b>Entidade</b> | <b>Equalização</b> | <b>Juros</b> | <b>Pagamentos</b> | <b>Saldo</b>    |
| 1º/sem/14      | BNDES           | -                  | -            | -                 | 5.709,9         |
|                | Finame          | -                  | -            | -                 | 13.820,3        |
|                | <b>Total</b>    | -                  | -            | -                 | <b>19.530,2</b> |
| 2º/sem/14      | BNDES           | 622,8              | 143,1        | 0                 | 6.475,8         |
|                | Finame          | 3.007,0            | 339,8        | 0                 | 17.167,1        |
|                | <b>Total</b>    | <b>3.629,8</b>     | <b>483,3</b> | <b>0</b>          | <b>23.642,9</b> |



| Data      | Entidade     | Equalização    | Juros          | Pagamentos      | Saldo           |
|-----------|--------------|----------------|----------------|-----------------|-----------------|
| 1º/sem/15 | BNDES        | 856,2          | 207,2          | 1.867,4         | 5.780,2         |
|           | Finame       | 3.513,1        | 560,1          | 2.642,1         | 18.750,9        |
|           | <b>Total</b> | <b>4.369,3</b> | <b>767,3</b>   | <b>4.509,5</b>  | <b>24.531,1</b> |
| 2º/sem/15 | BNDES        | 1.143,5        | 299,9          | 6.033,0         | 1.082,2         |
|           | Finame       | 3.877,9        | 784,0          | 19.408,1        | 3.852,0         |
|           | <b>Total</b> | <b>5.021,4</b> | <b>1.083,9</b> | <b>25.441,1</b> | <b>4.934,2</b>  |

Fonte: Nota de Imprensa de Política Fiscal, quadros 43 a 45 e BNDES/Finame – Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras.

Por sua vez, a tabela abaixo mostra as transferências de recursos financeiros efetuadas pela União ao BNDES/Finame ao longo do exercício financeiro de 2015, bem como a que período de equalização se refere a dívida que estava sendo objeto de pagamento pela União.

| Data         | Período de Equalização | Pagamentos      |
|--------------|------------------------|-----------------|
| 15/01/2015   | 2º/sem/2014            | 0,8             |
| 28/04/2015   | 2º/sem/2010            | 1.948,0         |
| 17/06/2015   | 1º/sem/2011            | 2.560,6         |
| 23/07/2015   | 1º/sem/2015            | 0,7             |
| 24/07/2015   | 2º/sem/2011            | 1.003,5         |
| 30/07/2015   | 2º/sem/2011            | 1.624,9         |
| 22/12/2015   | 1º/sem/2012            | 2.427,3         |
|              | 2º/sem/2012            | 2.142,2         |
|              | 1º/sem/2013            | 2.569,8         |
| 28/12/2015   | 2º/sem/2013            | 3.330,6         |
|              | 1º/sem/2014            | 3.827,7         |
|              | 2º/sem/2014            | 3.953,3         |
|              | 1º/sem/2015            | 4.561,1         |
| <b>Total</b> |                        | <b>29.013,5</b> |

Os dados da primeira tabela acima mostram que, ao final do mês de dezembro de 2014, o saldo da dívida da União junto ao BNDES/Finame referente ao PSI era de R\$ 23,6 bilhões. Referido montante havia sido formado pelo saldo acumulado (principal e juros) das dívidas referentes às equalizações apuradas até o 1º semestre de 2014, no valor de R\$ 20 bilhões, e pelo montante das equalizações apuradas ao longo do 2º semestre de 2014, no valor de R\$ 3,6 bilhões.

Tais montantes deveriam ter sido transferidos ao BNDES/Finame logo no primeiro dia útil de 2015. Ocorre que, como mostra a segunda tabela, em janeiro de 2015, foi transferido apenas R\$ 0,8 milhão. Pode-se concluir, portanto, que, logo no início do mês de janeiro de 2015, a União realizou duas operações de crédito junto ao BNDES/Finame. A primeira, no valor de R\$ 3,5 bilhões, para quitar, junto ao próprio BNDES/Finame, o valor restante das equalizações de juros relativas ao segundo semestre de 2014. A segunda, no valor de R\$ 20 bilhões, referentes ao refinanciamento (rolagem) do saldo das dívidas contraídas para quitação das equalizações de juros calculadas até o primeiro semestre de 2014.

A segunda tabela também mostra que a União transferiu mais dois montantes ao BNDES/Finame ainda no 1º semestre de 2015, a saber: 1,95 bilhão (abril/2015); e R\$ 2,56 bilhões (junho/2015). Essas duas transferências, frise-se, destinaram-se ao pagamento de dívidas contraídas pela União junto ao BNDES/Finame no ano de 2011 (1º/janeiro/2011 e 1º/julho/2011), para, à época, quitar as equalizações referentes ao 2º semestre de 2010 e ao 1º semestre de 2011.

Ao final de junho de 2015, o saldo devedor das equalizações havia alcançado R\$ 24,5 bilhões; valor esse representado pela soma das equalizações geradas ao longo do 1º semestre de 2015 (R\$ 4,37 bilhões), dos juros apropriados, no mesmo período, ao saldo das dívidas existentes junto ao BNDES/Finame (R\$ 767 milhões), e do saldo das dívidas (principal e juros) ainda não pagas ao BNDES/Finame referentes às equalizações geradas até o 2º semestre de 2014 (R\$ 19,4 bilhões).

Em julho de 2015, como mostra a segunda tabela, a União transferiu ao BNDES/Finame o montante de R\$ 2,63 bilhões. Tal montante foi direcionado para o pagamento de parte da equalização gerada ao longo do 1º semestre de 2015; e para o pagamento de dívidas oriundas das operações de crédito contratadas junto ao próprio BNDES/Finame para quitação, à época, das equalizações geradas no 2º semestre de 2011.

Referida transferência de valores, portanto, não foi suficiente para quitar a equalização gerada no 1º semestre de 2015 e nem o saldo das dívidas existentes junto ao BNDES ao final de junho de 2015. Significa dizer, portanto, que, no início do mês de julho de 2015, foram realizadas mais duas operações de crédito junto ao BNDES/Finame. A primeira, no valor de R\$ 4,37 bilhões, para quitar, junto ao próprio BNDES/Finame, os valores restantes das equalizações de juros relativas ao 1º semestre de 2015. A segunda, no valor de R\$ 20,16 bilhões, referentes ao refinanciamento (rolagem) do saldo das dívidas contraídas para quitação das equalizações de juros calculadas até o 2º semestre de 2014.

A segunda tabela mostra, também, que as dívidas originadas das diversas operações de crédito contraídas junto ao próprio BNDES/Finame após o encerramento de cada período de equalização, desde o ano de 2012, somente foram devidamente pagas ao final do mês de dezembro de 2015. O valor total transferido em referido mês foi de R\$ 20,4 bilhões, para quitação de dívidas contraídas no primeiro dia do: (i) 2º semestre de 2012 (R\$ 2,43 bilhões); (ii) 1º semestre de 2013 (R\$ 2,14 bilhões); (iii) 2º semestre de 2013 (R\$ 2,57 bilhões); (iv) 1º semestre de 2014 (R\$ 3,33 bilhões); (v) 2º semestre de 2014 (R\$ 3,83 bilhões); (vi) 1º semestre de 2015 (R\$ 3,95 bilhões); e 2º semestre de 2015 (R\$ 4,56 bilhões). Assim, ao final de dezembro de 2015, o saldo de R\$ 4,93 bilhões representava a equalização apurada ao longo do 2º semestre de 2015, cujo montante viria a ser pago logo no início do mês de janeiro de 2016.

Importa frisar que as operações de crédito realizadas em razão do não pagamento das equalizações relativas ao segundo semestre de 2014 e ao primeiro semestre de 2015 serão tratadas detidamente pelo item 3.5.6.3 a seguir.

#### *Do prazo de vinte e quatro meses estabelecido para pagamento das equalizações ao BNDES/Finame*

Como cediço, a partir da Portaria MFAZ 122/2012, a União passou a estabelecer que o montante da equalização apurada no semestre (período de equalização) seria devido no 1º dia do semestre subsequente, mas que somente seria transferido ao BNDES após transcorridos vinte e quatro meses do encerramento do respectivo período de equalização. Desse modo, as equalizações apuradas para o 1º semestre de 2012 seriam pagas em 1º de julho de 2014; as do 2º semestre de 2012 somente em 1º de janeiro de 2015, e assim sucessivamente.

Os Acórdãos 825/2015, 992/2015 e 3297/2015, todos do Plenário, prolatados no âmbito do TC 021.643/2014-8, foram unânimes em afirmar que a não transferência dos montantes devidos ao BNDES/Finame eram uma espécie de operação de crédito concedida à União; operação essa, frise-se, vedada pelo art. 36, *caput*, da LRF, *in verbis*:

Art. 36. É proibida a operação de crédito entre uma instituição financeira estatal e o ente da Federação que a controle, na qualidade de beneficiário do empréstimo.

Na realidade, ao estabelecerem o prazo de vinte e quatro meses para o pagamento das dívidas à União, as portarias editadas pelo Ministério da Fazenda funcionavam como verdadeiras cláusulas contratuais, determinando a data de vencimento das respectivas dívidas.

Desse modo, as equalizações referentes ao 2º semestre de 2012 e ao 1º semestre de 2013 foram quitadas com operações de crédito contratadas no primeiro dia do 1º semestre de 2013 e do 2º semestre de 2013, respectivamente, cujo montante, acrescido dos juros, somente viria a ser pago no primeiro dia de janeiro de 2015 e de julho de 2015.

Como mostra a segunda tabela, acima, as dívidas oriundas das operações de crédito contratadas para a quitação da equalização referente ao 2º semestre de 2012 e ao 1º semestre de 2013 somente foram resgatadas pela União no dia 22/12/2015, e não nos dias estabelecidas pela própria União nas portarias editadas pelo Ministério da Fazenda, a saber: 1º de janeiro de 2015 e 1º de julho de 2015.

Significa dizer que, ainda que se atue com a lógica e o procedimento adotado pela União de se estabelecer o prazo de vinte e quatro meses em portaria, é certo que, mesmo nessa hipótese, no primeiro dia de janeiro e de julho de 2015, duas novas operações de crédito - classificadas como rolagem, refinanciamento ou postergação de dívida - foram realizadas pela União, em desacordo com a vedação trazida pelo art. 36, *caput*, da LRF.

#### **INDÍCIO DE IRREGULARIDADE**

- Manutenção do estoque de operações de crédito vencidas até 31/12/2014 durante praticamente todo o exercício de 2015, relativamente a atrasos nos repasses ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social respeitantes à equalização de juros do Programa de Sustentação do Investimento, tendo iniciado aquele ano com valor aproximado de R\$ 20 bilhões, em desacordo com o art. 36, *caput*, da Lei Complementar 101/2000.

#### **3.5.6.3 Operações da União junto ao Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social**

O Tesouro Nacional deixou de repassar tempestivamente ao BNDES, no primeiro e no segundo semestres de 2015, valores referentes a débitos oriundos de equalização de taxa de juros no âmbito do Programa de Sustentação do Investimento, operacionalizado por aquela instituição. Tal fato caracteriza a realização de operação de crédito da União com instituição financeira por ela controlada, o que contraria o art. 36 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Inicialmente, para completa compreensão da sistemática de apuração e pagamento dos valores de equalização devidos pela União, é necessário analisar as normas que regem o PSI, assim como fazer breve contextualização da irregularidade identificada.

A Lei 12.096/2009, oriunda da conversão da Medida Provisória 465/2009, autorizou a União a conceder subvenção econômica, na modalidade de equalização de taxa de juros, em operações de financiamento intermediadas pelo BNDES. O valor da equalização corresponde ao diferencial entre o custo de captação dos recursos pelo Banco no mercado financeiro, acrescido de sua remuneração pela operação, e o valor pelo qual os recursos são repassados aos mutuários.

Trata-se, pois, da transferência de recursos ao mutuário final da operação, posto que este paga ao BNDES um valor inferior ao que o Banco capta os recursos no mercado, recebendo, portanto, uma subvenção econômica. Esse diferencial de valores deve ser arcado pela União, mediante equalização

devida àquela instituição financeira. De outra forma o BNDES teria prejuízo na realização de tais operações, captando a juros superiores aos quais empresta os recursos.

A equalização é, portanto, um processo contínuo, sendo equivalente à aplicação da taxa de equalização ao saldo médio diário das aplicações nas operações de financiamento subvencionadas. Operacionalmente, contudo, há um lapso de tempo entre a equalização e a respectiva apuração para apresentação deste montante como devido pelo Tesouro Nacional, objetivando que este, então, realize o pagamento.

Em outras palavras, ainda que o BNDES possa captar e registrar constantemente os valores sujeitos a equalização pela União, tais valores só passam a ser efetivamente devidos após apresentação ao Tesouro Nacional, isto é, após o período de apuração.

No âmbito do PSI, o período de apuração é definido em portarias do Ministério da Fazenda, órgão a quem compete a regulamentação do programa, segundo o art. 1º, § 6º, da Lei 12.096/2009. As portarias têm estabelecido o período de apuração semestral para operações diretas do BNDES, com base na aplicação da fórmula de equalização sobre os saldos médios diários do período. A título de exemplo, cita-se a Portaria-MF 87/2011:

Art. 5º Para efeito dos pagamentos da equalização pelo Tesouro Nacional, o BNDES e a FINEP deverão apresentar:

(...)

IV - semestralmente, a cada pedido de equalização à Secretaria do Tesouro Nacional, os valores das equalizações e os saldos médios diários das aplicações (SMDA's) relativos às operações ao amparo desta Portaria, verificados nos períodos de 1º de janeiro a 30 de junho e de 1º de julho a 31 de dezembro, de cada ano, acompanhados das correspondentes planilhas com a memória de cálculo do valor de equalização apurado, da média geométrica das TJLPs, da atualização, bem como da declaração de responsabilidade do próprio BNDES ou da FINEP, conforme o caso, pela exatidão das informações relativas à aplicação dos recursos na finalidade a que se destinam; (grifou-se)

Observa-se, desse modo, que ao término de cada semestre os valores devidos a título de equalização são apurados e encaminhados à Secretaria do Tesouro Nacional para que seja realizado o pagamento ao BNDES. Ocorre que, em abril de 2012, com a edição da Portaria-MF 122/2012, houve inovação quanto à data em que os valores são considerados devidos.

Art. 5º Para efeito dos pagamentos da equalização pelo Tesouro Nacional, o BNDES e a FINEP deverão apresentar:

(...)

IV - semestralmente, a cada pedido de equalização à Secretaria do Tesouro Nacional, os valores das equalizações e os saldos médios diários das aplicações (SMDA's) relativos às operações ao amparo desta Portaria, verificados nos períodos de 1º de janeiro a 30 de junho e de 1º de julho a 31 de dezembro, de cada ano, acompanhados das correspondentes planilhas com a memória de cálculo do valor de equalização apurado, da média geométrica das TJLP's, da atualização, bem como da declaração de responsabilidade do próprio BNDES ou da FINEP, conforme o caso, pela exatidão das informações relativas à aplicação dos recursos na finalidade a que se destinam, em planilhas segregadas, considerando: (i) as operações contratadas até 15 de abril de 2012 e; (ii) as operações contratadas a partir de 16 de abril de 2012;

(...)

§4º Os pagamentos das equalizações relativas aos saldos médios diários das aplicações em operações de financiamento de que trata esta Portaria, contratadas a partir de 16 de abril de 2012 serão devidos após

decorridos 24 meses do término de cada semestre de apuração, e atualizados, desde o último dia do semestre de apuração até a data do efetivo pagamento pelo Tesouro Nacional. (Grifou-se)

Portanto, a partir da edição da Portaria-MF 122/2012, houve postergação em 24 meses do pagamento das equalizações oriundas de operações contratadas após 16/4/2012, isto é, não obstante o período de apuração tenha continuado a ser de 1º de janeiro a 30 de junho e de 1º de julho a 31 de dezembro de cada ano, os valores não eram considerados como devidos imediatamente após as apurações, mas apenas após transcorridos dois anos dessas apurações.

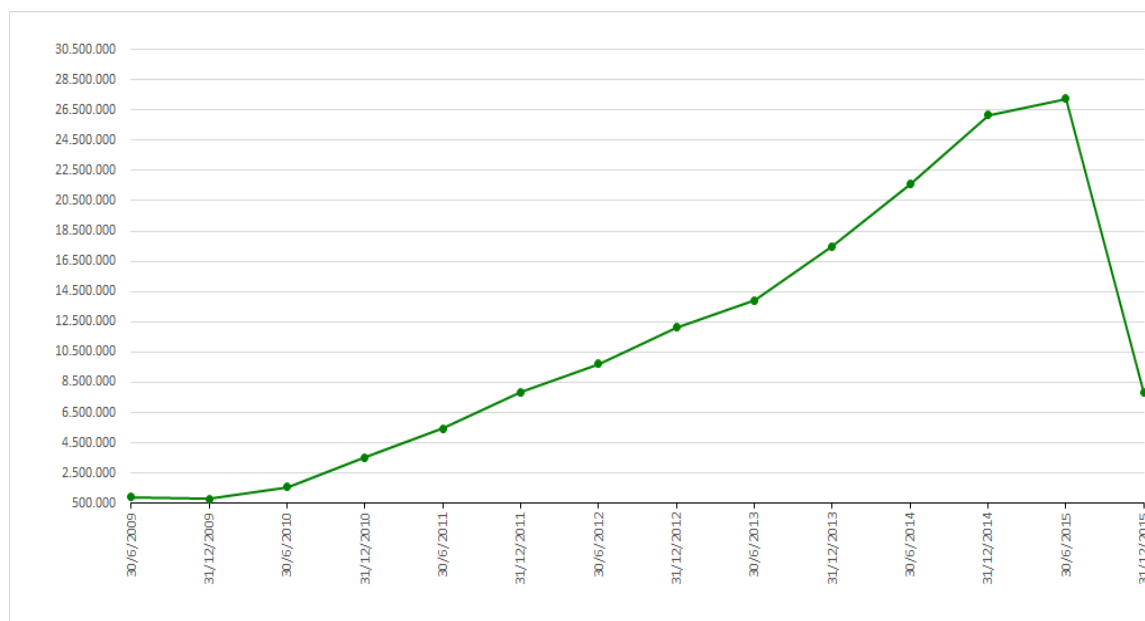
Esse fato configura a realização de operações de crédito a cada período em que houve a apuração do valor devido a título de equalização sem que fosse seguido do imediato pagamento do valor apurado. Tais operações estão abrangidas pelo conceito de operação de crédito do art. 29, inciso III, da Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo vedadas pelo art. 36 da mesma lei, uma vez que se trata de compromisso financeiro assumido pela União junto a instituição financeira por ela controlada.

A postergação do pagamento do valor apurado nas equalizações, iniciada com a Portaria-MF 122/2012, foi reproduzida também nas portarias: 216/2012; 313/2012; 357/2012; 71/2013; 29/2014 e 193/2014.

O gráfico a seguir apresenta, semestralmente, os valores registrados nas demonstrações contábeis do BNDES como créditos a receber do Tesouro Nacional.

**BNDES – Créditos Vinculados ao Tesouro Nacional <sup>1</sup> – 2009 a 2015**

R\$ milhares



Fonte: BNDES.

1/ Inclui créditos decorrentes do PSI e outros programas, como Pronaf e Revitaliza.

Não obstante a rubrica registrada nas demonstrações do BNDES contemple créditos relativos a outros programas, além do Programa de Sustentação do Investimento, a maior parcela do débito é referente ao PSI. Em 31/12/2014, do total da dívida de R\$ 26.162.841 mil, 91,4% representavam créditos oriundos do PSI (R\$ 23.904.088 mil).

Pelo gráfico apresentado, observa-se elevado crescimento do passivo da União junto ao BNDES, passando de R\$ 785.813 mil em 31/12/2009 para R\$ 26.162.841 mil em 31/12/2014, representando crescimento de mais de 3.200% em cinco anos. Tal elevação se explica principalmente pelas sucessivas

operações de crédito realizadas semestralmente pelo Tesouro Nacional com a instituição financeira, ou seja, pelo não pagamento tempestivo, ao término do período de apuração, dos débitos oriundos das equalizações de taxa de juros.

A realização de operações de crédito vedadas pela legislação foi identificada por este TCU quando da realização de inspeção, em 2014, em virtude de representação do MPTCU, processo TC 021.643/2014-8. O relatório da inspeção embasou o Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, que considerou irregulares essas operações, tendo tal decisão sido ratificada no Acórdão 3.297/2015-TCU-Plenário. O tema também foi objeto de exame nas Contas do Governo de 2014, tendo o Acórdão 1.461/2015-TCU-Plenário apontado a ilegalidade das operações realizadas, o que foi ratificado no Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário, compondo uma das irregularidades que contribuíram para a emissão de opinião adversa acerca do relatório sobre a execução do Orçamento da União.

Ainda a respeito das análises do TCU sobre o tema, importa ressaltar que as operações não passaram a ser ilegais apenas após a identificação de sua realização pelo Tribunal, mas sempre o foram perante a LRF. Nesse contexto, observa-se que não é de difícil alcance o entendimento de que constitui a realização de operação de crédito, vedada pela LRF, a postergação do pagamento de valores devidos a instituição financeira controlada, sendo o débito oriundo de subvenções econômicas concedidas no âmbito de política pública formulada pelo próprio governo federal. Em outras palavras, ao formular a política pública de concessão de financiamentos com juros abaixo das taxas de mercado, era razoável esperar que o governo federal previsse que tal programa iria gerar periodicamente valores a serem pagos a título de equalização das taxas. Os valores decorrentes deveriam ser quitados com a utilização dos recursos da arrecadação prevista no Orçamento Geral da União de cada ano ou mesmo com fontes não vedadas de financiamento.

Ao não quitar tempestivamente, de modo imediato após os períodos de apuração, as equalizações geradas, o governo federal fez com que o ônus decorrente da execução da política pública recaísse sobre a instituição financeira por ele controlada, caracterizando o abuso do poder de controlador, prática que está no núcleo das proibições que a LRF buscou atingir.

Feitas essas considerações, passa-se à descrição dos fatos atinentes ao exercício de 2015. A tabela a seguir detalha os estoques da dívida da União relativos ao PSI ao longo do ano, bem como os pagamentos realizados ao BNDES.

**Valores devidos pela União ao BNDES – Equalização de taxas de Juros no âmbito do PSI – 2015**

R\$

| Mês de referência | Saldo acumulado da rubrica (A) | Valores devidos no período (B) | Data de pagamento | Valores pagos (C) |
|-------------------|--------------------------------|--------------------------------|-------------------|-------------------|
| <b>Jan/15</b>     | 24.720.922.670,59              | 3.668.174.535,10               | 15/1/2015         | 769.828,15        |
| <b>Fev/15</b>     | 25.492.146.835,37              |                                | -                 | -                 |
| <b>Mar/15</b>     | 26.336.694.489,65              |                                | -                 | -                 |
| <b>Abr/15</b>     | 25.292.001.412,87              |                                | 28/4/2015         | 1.948.057.751,72  |
| <b>Mai/15</b>     | 26.212.863.993,23              |                                | -                 | -                 |
| <b>Jun/15</b>     | 24.531.216.515,66              |                                | 17/6/2015         | 2.560.661.680,85  |
| <b>Jul/15</b>     | 22.854.842.970,87              | 4.369.330.748,36               | 23/7/2015         | 722.027,24        |



| Mês de referência | Saldo acumulado da rubrica (A) | Valores devidos no período (B) | Data de pagamento | Valores pagos (C)        |
|-------------------|--------------------------------|--------------------------------|-------------------|--------------------------|
|                   |                                |                                | 24/7/2015         | 1.003.540.496,88         |
|                   |                                |                                | 30/7/2015         | 1.624.915.383,57         |
| <b>Ago/15</b>     | 23.789.966.803,02              |                                | -                 | -                        |
| <b>Set/15</b>     | 24.687.621.103,27              |                                | -                 | -                        |
| <b>Out/15</b>     | 25.693.275.890,63              |                                | -                 | -                        |
| <b>Nov/15</b>     | 26.690.164.813,20              |                                | -                 | -                        |
|                   |                                |                                | 22/12/2015        | 7.139.278.725,80         |
| <b>Dez/15</b>     | 4.934.280.719,25               |                                | 28/12/2015        | 15.672.659.881,19        |
| <b>Total</b>      |                                |                                |                   | <b>29.950.605.775,40</b> |

Fonte: fluxos financeiros mensais do Programa de Sustentação do Investimento (peça 109 do TC 027.923/2015-0).

Conforme pode ser observado, ao final de janeiro de 2015, o passivo da União junto ao BNDES decorrente do Programa de Sustentação do Investimento era de R\$ 24,72 bilhões. Apenas para efeito de melhor compreensão, a dívida pode ser decomposta em três partes, conforme se descreve a seguir.

- h) Parte um: montante advindo das equalizações realizadas no próprio mês de janeiro de 2015, mas que só seriam devidas pelo Tesouro Nacional quando da apresentação para pagamento, isto é, após o término do período de apuração semestral, em 30/6/2015, somando R\$ 701,14 milhões;
- i) Parte dois: montante oriundo de oito semestres de equalizações não quitadas tempestivamente, correspondendo aos períodos de apuração do segundo semestre de 2010 ao primeiro semestre de 2014, totalizando R\$ 20,33 bilhões;
- j) Parte três: montante advindo do período de apuração do segundo semestre de 2014, ou seja, equalizações de 1º/7/2014 a 31/12/2014, devidas a partir de 1º/1/2015, no total de R\$ 3,69 bilhões.

Portanto, observa-se que, no início de 2015, surge uma nova operação de crédito da União junto ao BNDES em virtude do não pagamento tempestivo dos valores oriundos do período de apuração do segundo semestre de 2014, conforme descrito no parágrafo precedente.

Ao final do mês de janeiro, o montante original de R\$ 3,67 bilhões (coluna “B da tabela) já conta com a apropriação dos juros decorrentes da operação, posto que, segundo as portarias que regem o programa, os valores das equalizações são atualizados desde o dia subsequente à data de apuração até a data do efetivo pagamento pelo Tesouro Nacional, o que reforça o entendimento de que a operação de crédito surge logo após o término do período de apuração das equalizações.

Da mesma forma em relação ao que ocorre a partir de 1º/7/2015, posto que o valor relativo ao período de apuração de 1º/1/2015 a 30/6/2015, de R\$ 4,37 bilhões (coluna “B”), deveria ter sido quitado imediatamente no início do segundo semestre de 2015, o que não ocorreu.

Com relação aos pagamentos realizados de janeiro a julho de 2015 (coluna C da tabela), consoante informado pela STN a esta Corte de Contas no âmbito do TC 021.643/2014-8, a maioria dos pagamentos é referente a períodos de apuração dos exercícios de 2010 e 2011. Do total de R\$ 7,14 bilhões pagos de

janeiro a julho, com exceção dos pagamentos realizados em 15/1/2015 e 23/7/2015, no montante de R\$ 1,49 milhão, todo o restante, ou seja, 99,98% são relativos a períodos de apuração de 2010 e 2011.

Corroboram ainda esta constatação as notas de empenhos vinculadas aos pagamentos. A título de exemplo, os pagamentos realizados em 24/7/2015 e 30/7/2015, no valor total de R\$ 2,63 bilhões, estão associados à quitação de restos a pagar processados relativos à nota de empenho 170700.00001.2012.NE.800029-23, que se refere a valores apurados em 2011.

São também evidências da existência, ao longo de 2015, de débitos relativos ao segundo semestre de 2014 e ao primeiro semestre de 2015, as informações financeiras consolidadas do BNDES do terceiro trimestre do ano. A tabela a seguir reproduz a posição em 30/9/2015 e 31/12/2014 dos créditos do BNDES junto ao Tesouro Nacional.

**Créditos<sup>1/</sup> do BNDES junto ao Tesouro Nacional – 2014 e 2015**

|                            |             | R\$ milhares      |                   |
|----------------------------|-------------|-------------------|-------------------|
| <b>Valores Apurados em</b> |             | <b>30/9/2015</b>  | <b>31/12/2014</b> |
| 2015 -                     | 1º Semestre | 4.879.853         | -                 |
|                            | 2º Semestre | 2.668.496         | -                 |
| 2014 -                     | 1º Semestre | 4.045.974         | 3.881.576         |
|                            | 2º Semestre | 4.190.069         | 4.027.788         |
| 2013 -                     | 1º Semestre | 2.783.081         | 2.669.482         |
|                            | 2º Semestre | 3.537.990         | 3.387.987         |
| 2012 -                     | 1º Semestre | 2.391.904         | 2.436.046         |
|                            | 2º Semestre | 2.105.261         | 2.137.474         |
| Anteriores a 2012          |             | 576.269           | 7.604.480         |
| <b>Total</b>               |             | <b>27.178.897</b> | <b>26.144.833</b> |

Fonte: BNDES.

1/ Inclui PSI e outros créditos, sendo o PSI o maior montante (R\$ 24,69 bilhões em 30/9/2015).

Pelo exposto, constata-se que, no período de janeiro a julho de 2015, houve o pagamento de dívidas oriundas de períodos de apuração anteriores ao primeiro semestre de 2012 e não a quitação das obrigações do segundo semestre de 2014 e do primeiro semestre de 2015, que eram devidas a partir de 1º/1/2015 e de 1º/7/2015, respectivamente.

Assim, resta caracterizado que o valor apurado no segundo semestre de 2014, no montante de R\$ 3,67 bilhões, somente foi pago em dezembro de 2015 – mais de onze meses, portanto, após o término do período de apuração. Do mesmo modo, observa-se que o valor apurado no primeiro semestre de 2015, no total de R\$ 4,37 bilhões, também só foi quitado em dezembro de 2015 – mais de cinco meses após o término do período de apuração, em 30/6/2015.

Verifica-se ainda nos dados encaminhados a este TCU (peça 109 do TC 027.923/2015-0), que somente com os pagamentos realizados em dezembro de 2015 houve a quitação dos valores apurados no primeiro semestre de 2012, havendo, pois, mais de 41 meses de atraso em relação ao término do respectivo período de apuração. Esse atraso é muito superior até mesmo ao prazo considerado irregular de 24 meses inaugurado pela Portaria-MF 122/2012 e que só veio a ser eliminado dos normativos do programa na Portaria-MF 950, editada em 28/12/2015.

Cabe também destacar que o montante relativo ao período de apuração correspondente ao segundo semestre de 2015, no valor de R\$ 4,9 bilhões, foi integralmente quitado em janeiro de 2016, por meio da ordem bancária 170700.00001.2016.OB.800026, sacada em 21/1/2016, o que demonstra a possibilidade de operacionalização dos pagamentos em lapso temporal razoável, que não caracterize abuso do poder de controlador da União sobre a instituição financeira.

Ante o exposto, entende-se que o diferimento, em onze meses, do pagamento dos saldos apurados no segundo semestre de 2014 e o diferimento, em cinco meses, do pagamento dos saldos apurados no primeiro semestre de 2015 configuram novas operações de crédito no valor total de R\$ 8,04 bilhões, constituídas entre o BNDES e a União, ou seja, entre uma instituição financeira estatal e o seu ente controlador, na qualidade de beneficiário do empréstimo, o que contraria o art. 36, caput, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Por fim, cumpre mencionar que a concessão de efeito suspensivo para alguns itens do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, exarado com base no relatório de inspeção que, em 2014, identificou a realização de operações de crédito ilegais em diversos exercícios, não autorizava os gestores a perseverar na conduta, realizando, em 2015, novas operações de crédito entre a União e instituição financeira por ela controlada, prática ostensivamente vedada pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

#### **INDÍCIO DE IRREGULARIDADE**

- Realização de novas operações de crédito pela União junto ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social no primeiro e no segundo semestres do exercício de 2015, nos montantes de R\$ 3,7 bilhões e R\$ 4,37 bilhões, respectivamente, em virtude de passivos oriundos do Programa de Sustentação do Investimento, operacionalizado por aquela instituição financeira, em desacordo com os arts. 32, § 1º, incisos I e II, e 36, caput, da Lei Complementar 101/2000 e com os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000.

#### **3.5.6.4 Operações da União junto ao Banco do Brasil**

O Tesouro Nacional deixou de repassar tempestivamente ao Banco do Brasil, no primeiro e no segundo semestres de 2015, valores referentes a débitos oriundos de equalização de taxa de juros em operações de crédito rural conduzidas por aquela instituição financeira federal. Tal fato caracteriza a realização de operação de crédito da União com instituição financeira por ela controlada, o que contraria o art. 36 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Inicialmente cabe discorrer acerca das normas que regem a equalização de taxas de juros nas operações de crédito rural, assim como contextualizar a irregularidade identificada quanto aos fatos que a antecederam.

A Lei 8.427/1992 autoriza a concessão de subvenção econômica nas operações de crédito aos produtores rurais, na forma de equalização de taxa de juros. O valor da equalização corresponde ao diferencial entre o custo de captação dos recursos pelo Banco no mercado financeiro, acrescido dos custos administrativos e tributários, e os encargos cobrados do tomador final do crédito rural.

Trata-se, pois, da transferência de recursos ao mutuário final da operação, posto que este paga ao Banco do Brasil um valor inferior ao que o Banco capta os recursos no mercado, recebendo, portanto, uma subvenção econômica. Esse diferencial de valores deve ser arcado pela União, mediante equalização devida àquela instituição financeira. De outra forma o BB teria prejuízo na realização de tais operações, captando a juros superiores aos quais empresta os recursos.

Observa-se, pois, que a equalização é um processo contínuo, realizado ao longo da existência da operação e calculado por meio da aplicação da taxa de equalização ao saldo médio diário (SMD) das operações de financiamento subvencionadas. Entretanto, para melhor operacionalização, há um lapso de

tempo entre a equalização e a respectiva apuração, para então haver a apresentação deste montante como devido pelo Tesouro Nacional, objetivando que este realize o pagamento.

Em outras palavras, ainda que o Banco do Brasil possa captar e registrar constantemente os valores sujeitos a equalização pela União, tais valores só passam a ser efetivamente devidos após apresentação ao Tesouro Nacional, isto é, após o período de apuração.

Para as operações subvencionadas de crédito agrícola, o período de apuração é definido em portarias do Ministério da Fazenda, órgão ao qual compete a regulamentação do programa, segundo o art. 5º da Lei 8.427/1992, sendo praxe a adoção de periodicidade semestral para a apuração do valor devido pela União a título de equalização de taxas.

Nesse sentido, a Portaria-MF 315/2014, definiu as regras referentes à concessão de subvenções no âmbito dos financiamentos rurais no segundo semestre de 2014. A respeito do período de apuração, a Portaria assim dispõe:

Art. 2º A equalização ficará limitada ao diferencial de taxas entre o custo de captação de recursos, acrescido dos custos administrativos e tributários, e os encargos cobrados do tomador final do crédito.

(...)

§ 2º A equalização será devida no primeiro dia após o período de equalização e será atualizada até a data do efetivo pagamento pela STN.

§ 3º O período de equalização é semestral, sendo que a equalização devida e a MSD serão apuradas com base nos períodos de 1º de julho de 1º de julho a 31 de dezembro e de 1º de janeiro a 30 de junho de cada ano.

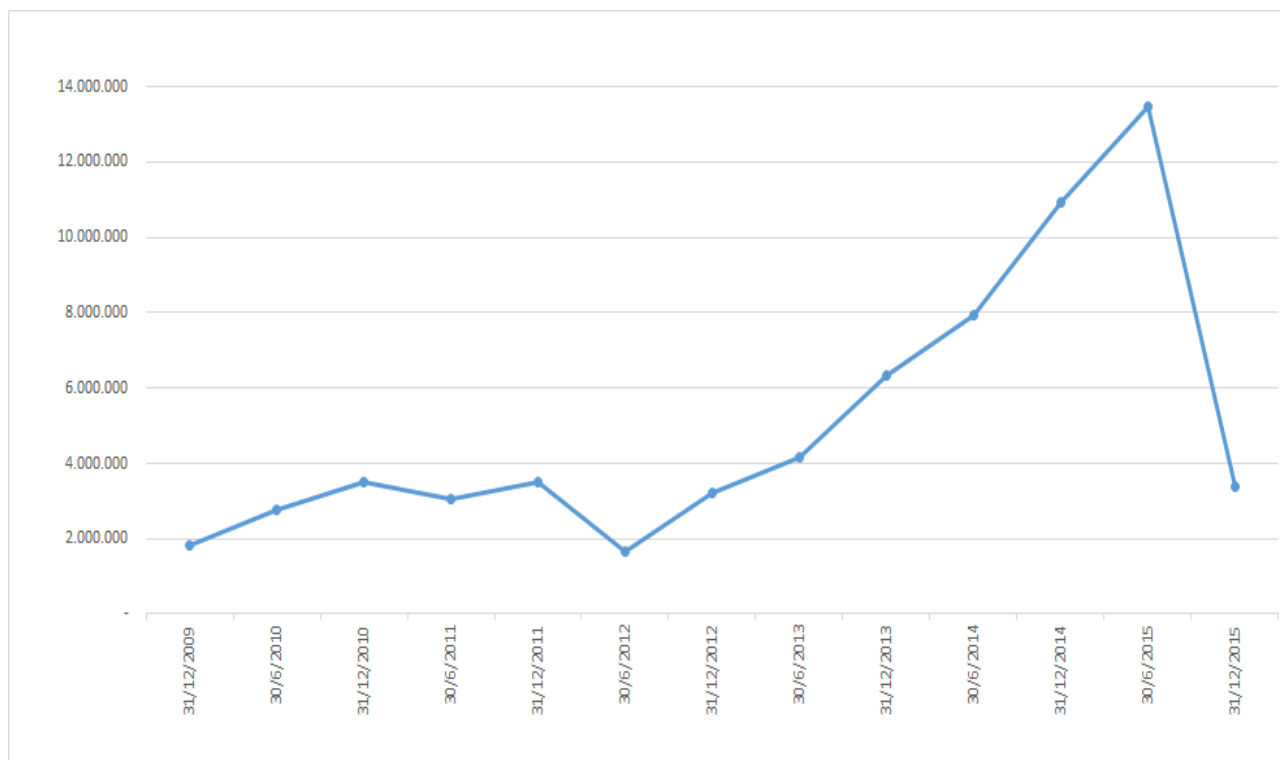
(grifou-se)

A Portaria-MF 518/2014, que regulamentou a concessão das subvenções nas operações realizadas no primeiro semestre de 2015, manteve idêntica redação, ou seja, período de apuração semestral, sendo o montante devido no primeiro dia após o período.

Ocorre que a União não vinha honrando os pagamentos após cada período de apuração, acumulando débitos junto ao Banco do Brasil. A figura a seguir mostra, semestralmente, a evolução dos passivos decorrentes da equalização de taxa de juros em operações de crédito rural.

**Banco do Brasil – Créditos perante a União – Equalização de taxa de juros em operações de crédito rural – 2009 a 2015**

R\$ milhares



Fonte: BB.

É possível observar acentuado crescimento do valor dos passivos a partir do segundo semestre de 2012, passando o débito de R\$ 1.669.782 mil em 30/6/2012 para R\$ 13.459.428 mil em 30/6/2015. Portanto, elevação de mais de 700% em três anos. Tal crescimento é oriundo dos sucessivos financiamentos realizados semestralmente pela União, a cada período em que houve a apuração do valor devido a título de equalização sem que fosse seguida do imediato pagamento do valor apurado. Tais financiamentos estão abrangidos pelo conceito de operação de crédito do art. 29, inciso III, da Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo vedados pelo art. 36 da mesma lei, uma vez que se trata de compromisso financeiro assumido pela União junto a instituição financeira por ela controlada.

A realização de operações de crédito vedadas pela legislação foi identificada pelo TCU quando da realização, em 2014, de inspeção, em virtude de representação do MPTCU, processo TC 021.643/2014-8. O relatório da inspeção embasou o Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, que considerou irregulares as operações, tendo tal decisão sido ratificada no Acórdão 3.297/2015-TCU-Plenário.

A respeito das análises do TCU sobre o tema, importa ressaltar que as operações não passaram a ser ilegais apenas após a identificação de sua realização pelo Tribunal, mas sempre o foram perante a LRF. Ocorre que tais irregularidades foram constatadas apenas na inspeção mencionada no parágrafo anterior. Nesse contexto, observa-se que não é de difícil alcance o entendimento de que constitui a realização de operação de crédito, vedada pela LRF, a postergação do pagamento de valores devidos a instituição financeira controlada, sendo o débito oriundo de subvenções econômicas concedidas no âmbito de política pública formulada pelo próprio governo federal.

Em outras palavras, ao formular a política pública de concessão de financiamentos com juros abaixo das taxas de mercado, era razoável esperar que o governo federal previsse que tal programa iria gerar periodicamente valores a serem pagos a título de equalização das taxas. Os valores decorrentes

deveriam ser quitados com a utilização dos recursos da arrecadação prevista no Orçamento Geral da União de cada ano ou mesmo com fontes não vedadas de financiamento.

Ao não quitar tempestivamente, de modo imediato após os períodos de apuração, as equalizações geradas, o governo federal fez com que o ônus decorrente da execução da política pública recaísse sobre a instituição financeira por ele controlada, caracterizando o abuso do poder de controlador, prática que está no núcleo das proibições que a LRF buscou atingir.

Após essa contextualização, passa-se a descrição dos fatos atinentes ao exercício de 2015. A tabela a seguir detalha, mensalmente, os estoques da dívida da União decorrentes das equalizações de juros em operações de crédito rural, bem como os pagamentos realizados ao Banco do Brasil.

**Valores devidos pela União ao BB – Equalização de taxas de em operações de crédito rural – 2015**

R\$

| Mês de referência | Saldo acumulado da rubrica (A) | Valores devidos no período (B) | Valores pagos (C)        |
|-------------------|--------------------------------|--------------------------------|--------------------------|
| <b>Jan/15</b>     | 11.564.321.397                 | 2.582.164.091                  | -                        |
| <b>Fev/15</b>     | 12.099.883.348                 |                                | -                        |
| <b>Mar/15</b>     | 12.715.115.718                 |                                | -                        |
| <b>Abr/15</b>     | 12.473.161.916                 |                                | 840.694.757              |
| <b>Mai/15</b>     | 12.928.335.193                 |                                | 146.174.006              |
| <b>Jun/15</b>     | 13.459.427.914                 |                                | 71.490.193               |
| <b>Jul/15</b>     | 10.936.418.987                 | 3.054.085.180                  | 3.229.934.682            |
| <b>Ago/15</b>     | 11.320.875.712                 |                                | 288.020.349              |
| <b>Set/15</b>     | 11.764.707.684                 |                                | 179.667.201              |
| <b>Out/15</b>     | 11.829.178.595                 |                                | 606.932.967              |
| <b>Nov/15</b>     | 12.475.951.376                 |                                | -                        |
| <b>Dez/15</b>     | 3.384.982.050                  |                                | 9.733.976.425            |
| <b>Total</b>      |                                |                                | <b>15.096.890.580,00</b> |

Fonte: fluxos financeiros mensais das equalizações de taxa de juros em operações de crédito rural (peça 73 do TC 027.923/2015-0, p.3)

A dívida relativa ao período de apuração do segundo semestre de 2014, no valor de R\$ 2,58 bilhões (Coluna B da tabela), tornou-se devida em 1º/1/2015, conforme estipula o art. 2º, § 2º, da Portaria-MF 315/2014, citado anteriormente. Da mesma forma o débito relativo ao período de apuração do primeiro semestre de 2015, no valor de R\$ 3,05 bilhões, que se tornou devido em 1º/7/2015, consoante o artigo idêntico da Portaria-MF 518/2014.

Portanto, observa-se que no início de 2015 surge uma nova operação de crédito da União junto ao Banco do Brasil, em virtude do não pagamento tempestivo dos valores oriundos do período de apuração do segundo semestre de 2014, o mesmo ocorrendo em julho, em relação aos valores apurados no primeiro semestre de 2015.

Cabe ressaltar que, de acordo com as portarias que regulamentam as operações de crédito rural, os valores devidos pelas equalizações são atualizados desde o dia subsequente à data final de apuração até a data do efetivo pagamento pelo Tesouro Nacional, o que reforça o entendimento de que a operação de crédito surge logo após o término do período de apuração das equalizações.



Com relação aos pagamentos realizados de abril a outubro de 2015 (coluna C da tabela), consoante informado pela STN a esta Corte de Contas no âmbito do TC 021.643/2014-8, os pagamentos são referentes a períodos de apuração anteriores a 2014.

Corroboram essa constatação as notas de empenhos vinculadas aos pagamentos. A título de exemplo, os pagamentos realizados em 23, 24, 30 e 31/7/2015, no valor total de R\$ 2,17 bilhões, estão associados à quitação de restos a pagar relativos à nota de empenho 170700.00001.2013.NE.000022, que se refere, portanto, a valores empenhados no exercício de 2013. Outro exemplo é o pagamento de R\$ 146,17 milhões realizado em 25/5/2015, que foi destinado à quitação de restos a pagar decorrentes da nota de empenho 170700.00001.2012.NE.800003, referente, pois, a recursos empenhados no exercício de 2012.

Pelo exposto, constata-se que, no período de abril a outubro de 2015, houve o pagamento de dívidas oriundas de períodos de apuração anteriores ao segundo semestre de 2014 e não a quitação das obrigações deste período de apuração e do primeiro semestre de 2015, que eram devidas a partir de 1º/1/2015 e de 1º/7/2015, respectivamente.

Assim, resta caracterizado que o valor apurado no segundo semestre de 2014, no montante de R\$ 2,58 bilhões, somente foi pago em dezembro de 2015 – mais de onze meses, portanto, após o término do período de apuração. Do mesmo modo, observa-se que valor apurado no primeiro semestre de 2015, no total de R\$ 3,05 bilhões, também só foi quitado em dezembro de 2015 – mais de cinco meses após o término do período de apuração, em 30/6/2015.

Cabe destacar, também, que o montante relativo ao período de apuração correspondente ao segundo semestre de 2015, no valor de R\$ 3,38 bilhões, foi integralmente quitado em janeiro de 2016, por meio das ordens bancárias 170700.00001.2016.OB.800051; OB.800052 e OB.800053, todas sacadas em 26/1/2016.

O pagamento pelo Tesouro Nacional ainda em janeiro de 2016 dos valores foi inclusive consignado nas demonstrações contábeis do exercício de 2015 do Banco do Brasil:

(3) Em 2015, foi realizado pelo Tesouro Nacional o pagamento de R\$ 15.096.894 mil. Conforme disciplinamento legal estabelecido nas Portarias de Equalização do Ministério da Fazenda que regulamentam o pagamento de equalização de taxas e outros encargos financeiros, as equalizações são devidas a partir do primeiro dia após o período de equalização (no caso das equalizações semestrais - de 1º de janeiro a 30 de junho e de 1º de julho a 31 de dezembro de cada ano). O saldo registrado em 31.12.2015, realizável a partir de janeiro de 2016, foi pago pelo Tesouro Nacional em janeiro de 2016. (grifou-se)

A quitação dos valores devidos a título de equalização de taxa de juros nas operações de crédito rural em menos de trinta dias após o término do período de apuração demonstra a possibilidade de que os procedimentos operacionais necessários à efetivação dos pagamentos sejam realizados em lapso de tempo razoável, que não caracterizem abuso do poder de controlador da União sobre a instituição financeira.

Ante o exposto, entende-se que o diferimento, em onze meses, do pagamento dos saldos apurados no segundo semestre de 2014 e o diferimento do pagamento, em cinco meses, dos saldos apurados no primeiro semestre de 2015 configuram novas operações de crédito no valor total de R\$ 5,64 bilhões, constituídas entre o Banco do Brasil e a União, ou seja, entre uma instituição financeira estatal e o seu ente controlador, na qualidade de beneficiário do empréstimo, o que contraria o art. 36, caput, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Por fim, cumpre mencionar que a concessão de efeito suspensivo para alguns itens do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, exarado com base no relatório de inspeção que, em 2014, identificou a realização de operações de crédito ilegais em diversos exercícios, não autorizava os gestores a perseverar na conduta, realizando, em 2015, novas operações de crédito entre a União e instituição financeira por ela controlada, prática ostensivamente vedada pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

#### **INDÍCIO DE IRREGULARIDADE**

- Realização de novas operações de crédito pela União junto ao Banco do Brasil no primeiro e no segundo semestre do exercício de 2015, nos montantes de R\$ 2,6 bilhões e R\$ 3,1 bilhões, respectivamente, em virtude de passivos oriundos da equalização de taxa de juros em operações de crédito rural, em desacordo com o art. 165, § 8<sup>a</sup>, c/c o art. 32, § 1<sup>o</sup>, incisos I e II, da Lei Complementar 101/2000, bem como com o art. 36, caput, da mesma lei e com os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1<sup>o</sup>, § 1<sup>o</sup>, da Lei Complementar 101/2000.

### **3.5.7 Omissão no registro de passivos da União nas estatísticas fiscais**

No curso do exercício de 2015, o Bacen, responsável por apurar os resultados primário e nominal para fins de avaliação do cumprimento das metas fiscais, não registrou dívidas da União frente ao BB, ao BNDES, ao FGTS e à Caixa, com prejuízo da fidedigna apuração dos resultados fiscais e, por conseguinte, do acompanhamento quanto ao cumprimento das metas contidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Nos termos do art. 11, inciso IV, da LDO 2015, foi atribuída ao Bacen, pela mensagem presidencial que encaminhou a Lei Orçamentária Anual de 2015 ao Congresso Nacional, a função de apurar as estatísticas fiscais para fins de cumprimento das metas estabelecidas. Portanto, as estatísticas fiscais apuradas e divulgadas mensalmente pelo Bacen são fundamentais para o monitoramento da execução orçamentária ao longo do exercício, no intento de avaliar a real possibilidade do cumprimento das metas fixadas. Nesse sentido dispõe o art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal:

Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias. (grifos acrescidos).

Também no mesmo sentido da necessidade de compatibilização, no curso do exercício, da execução orçamentária com as metas fixadas, a LDO 2015 dispõe:

Art. 52. Se for necessário efetuar a limitação de empenho e movimentação financeira de que trata o art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal, o Poder Executivo apurará o montante necessário e informará a cada órgão orçamentário dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público da União e da Defensoria Pública da União, até o vigésimo segundo dia após o encerramento do bimestre, observado o disposto no § 4º.

Desse modo, a partir da leitura dos dispositivos legais citados, conclui-se que os resultados fiscais regem a execução do orçamento federal ao longo do ano. Ou seja, esses resultados permitem verificar o balanceamento de receitas e de despesas, em prol de uma gestão sustentável da dívida pública, compreendida como o cumprimento das metas fiscais propostas pelo Poder Executivo e aprovadas pelo Poder Legislativo nas leis de diretrizes orçamentárias.

Considerando que, no período de janeiro a novembro de 2015, o Bacen deixou de apurar e divulgar, nas estatísticas fiscais, passivos da União junto a instituições financeiras oficiais e ao FGTS, restou prejudicada a avaliação das metas bimestrais de resultado primário de que trata o art. 9º da LRF, com consequente impacto na programação orçamentária e financeira da União no exercício de 2015, conforme se discorre a seguir.

A ausência de registro de passivos da União nas estatísticas fiscais de 2013 e 2014 foi identificada, no âmbito desta Corte de Contas, no relatório de inspeção (TC 021.643/2014-8) que deu origem ao Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, de 15/4/2015. Naquela decisão, o Tribunal dirigiu determinações ao Bacen, dentre elas a de registrar, no rol de passivos da União na Dívida Líquida do Setor Público, as dívidas junto aos bancos oficiais e ao FGTS, e a de recalcular o resultado primário dos exercícios de 2013 e 2014, em função da não captação das mesmas dívidas naqueles exercícios.

Não obstante, as determinações exaradas ao Bacen estiveram sob efeito suspensivo em razão de pedido de reexame interposto por aquela Autarquia contra a decisão do Tribunal de abril de 2015. Posteriormente, em 9/12/2015, foi prolatado o Acórdão 3.297/2015-TCU-Plenário, que deu provimento parcial ao recurso, alterando o teor de alguns itens do acórdão recorrido.

Restaram consignadas determinações ao Bacen no sentido de que registrasse, no rol de passivos do governo federal na DLSP, os valores devidos pela União no último dia do exercício financeiro de 2015, referentes às dívidas com bancos oficiais e o FGTS e também que publicasse quadro específico em que ficassem evidenciados os montantes da dívida líquida, do resultado nominal e do resultado primário do governo federal e do setor público consolidado que deveriam ter sido apurados nos exercícios de 2010 a 2015 caso as estatísticas fiscais tivessem captado tempestivamente o montante devido pela União.

O Bacen publicou, em janeiro de 2016, quadro evidenciando os impactos nos resultados primário e nominal dos passivos até então não registrados nas estatísticas fiscais. Esses passivos envolviam valores expressivos, com destaque para equalização de taxas em operações de crédito rural junto ao Banco do Brasil e recursos destinados ao Programa de Sustentação do Investimento (PSI), operacionalizado pela Agência Especial de Financiamento Industrial (Finame), empresa pública vinculada ao BNDES. Além desses passivos, há ainda débitos junto ao FGTS, principalmente relativos às Contribuições Sociais instituídas pela Lei Complementar 110/2001 e ao Programa Minha Casa Minha Vida, e também valores junto à Caixa, notadamente com tarifas devidas pela União àquela instituição financeira.

A tabela a seguir mostra os impactos, nos resultados primários mensais e bimestrais de 2014 e 2015, decorrentes da não evidenciação, pelo Bacen, dos fluxos das operações realizadas pela União com os bancos públicos e o FGTS. Destaca-se que no resultado abaixo da linha, método utilizado pelo Bacen, valores negativos referem-se à superávit (pois diminuem a dívida), e valores positivos representam déficit (pois aumentam a dívida).

**Impactos no resultado primário da incorporação de passivos da União – 2014 e 2015**

R\$ milhões

| Período                | 2014              |                    |                                       | 2015              |                    |                                       |
|------------------------|-------------------|--------------------|---------------------------------------|-------------------|--------------------|---------------------------------------|
|                        | Fluxo não Captado | Primário Divulgado | Primário com Incorporação de Passivos | Fluxo não Captado | Primário Divulgado | Primário com Incorporação de Passivos |
| Janeiro                | -1.684            | -12.462            | -14.145                               | 1.146             | -10.216            | -9.069                                |
| Fevereiro              | 3.425             | 3.365              | 6.790                                 | 774               | 6.694              | 7.467                                 |
| <b>1º Bimestre</b>     | <b>1.741</b>      | <b>-9.097</b>      | <b>-7.355</b>                         | <b>1.920</b>      | <b>-3.522</b>      | <b>-1.602</b>                         |
| Março                  | 974               | -3.196             | -2.222                                | 1.216             | -1.526             | -310                                  |
| Abril                  | 605               | -16.745            | -16.140                               | -716              | -10.716            | -11.432                               |
| <b>2º Bimestre</b>     | <b>1.579</b>      | <b>-19.941</b>     | <b>-18.362</b>                        | <b>500</b>        | <b>-12.242</b>     | <b>-11.742</b>                        |
| Maió                   | 3.024             | 10.937             | 13.961                                | 809               | 8.611              | 9.420                                 |
| Junho                  | 1.454             | 2.916              | 4.370                                 | -440              | 8.542              | 8.102                                 |
| <b>3º Bimestre</b>     | <b>4.478</b>      | <b>13.853</b>      | <b>18.331</b>                         | <b>369</b>        | <b>17.153</b>      | <b>17.522</b>                         |
| Julho                  | 3.263             | 1.749              | 5.012                                 | -3.802            | 6.214              | 2.412                                 |
| Agosto                 | -4.292            | 11.883             | 7.591                                 | 778               | 6.736              | 7.514                                 |
| <b>4º Bimestre</b>     | <b>-1.029</b>     | <b>13.632</b>      | <b>12.603</b>                         | <b>-3.024</b>     | <b>12.950</b>      | <b>9.926</b>                          |
| Setembro               | 1.448             | 21.002             | 22.450                                | 627               | 6.791              | 7.417                                 |
| Outubro                | 1.368             | -4.792             | -3.424                                | 81                | 12.388             | 12.469                                |
| <b>5º Bimestre</b>     | <b>2.816</b>      | <b>16.210</b>      | <b>19.026</b>                         | <b>708</b>        | <b>19.179</b>      | <b>19.886</b>                         |
| Novembro               | 1.360             | 6.372              | 7.732                                 | 1.296             | 21.623             | 22.919                                |
| Dezembro <sup>1/</sup> | 1.823             | -672               | 1.151                                 | -                 | -                  | -                                     |
| <b>6º Bimestre</b>     | <b>3.183</b>      | <b>5.700</b>       | <b>8.883</b>                          | <b>-</b>          | <b>-</b>           | <b>-</b>                              |

Fonte: Bacen.

1/ Em dezembro de 2015, os estoques registrados na contabilidade das entidades credoras foram incorporados na DLSP, com impactos nos resultados fiscais apurados para o período.

Nota: (+) déficit / (-) superávit

A omissão no registro de passivos da União e os consequentes impactos nos resultados apurados já haviam sido consignados no Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República de 2014. Na ocasião, ficou caracterizado o comprometimento da ação planejada e transparente propugnada na Lei de Responsabilidade Fiscal, uma vez que não foram prevenidos os riscos, tampouco corrigidos os desvios que ocasionaram o desequilíbrio das contas públicas da União naquele exercício, tendo sido geradas e omitidas dívidas em desobediência às condições impostas pela mesma LRF, desrespeitando-se o princípio constitucional da legalidade, bem como os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável.

Portanto, é possível constatar que se afigura idêntica a situação no exercício de 2015 em relação ao observado em 2014, isto é, deixaram de ser captadas transações primárias da União junto aos bancos públicos federais e ao FGTS, irregularidade consignada nos itens 9.2.1 e 9.2.12 do Acórdão 1.464/2015-TCU-Plenário e reiteradas pelo Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário, decisões adotadas pelo Plenário desta Corte de Contas quando da apreciação e emissão de parecer prévio sobre as Contas do Governo de 2014.

Não obstante o tema ter sido objeto de pedido de reexame pelo Banco Central quando da decisão do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, estando em discussão até a decisão do recurso no Acórdão 3.297/2015-TCU-Plenário, observa-se que os efeitos práticos nas estatísticas fiscais são irreversíveis,

isto é, a situação concreta é que passivos da União deixaram de ser considerados durante a execução orçamentária e financeira do exercício de 2015.

Desse modo, reitera-se a conclusão de que, para os fins de apreciação das Contas do Governo de 2015, a situação encontrada foi a mesma do exercício de 2014, o que enseja, pois, o registro de idêntica irregularidade, conforme consignado naquela ocasião.

#### INDÍCIO DE IRREGULARIDADE

- Omissão de passivos da União junto ao Banco do Brasil, à Caixa Econômica Federal, ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social e ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço nas estatísticas da dívida pública divulgadas pelo Banco Central do Brasil ao longo do exercício de 2015, contrariando os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000.

### 3.5.8 Passivos da União junto à Caixa Econômica Federal

#### *Programas Sociais*

O relatório que embasou o Acórdão 825/2015-TCU-Plenário menciona que, ao longo de 2013 e 2014, recursos próprios da Caixa Econômica Federal foram utilizados para pagamentos de dispêndios de responsabilidade da União no âmbito dos seguintes programas de governo: Bolsa Família, Seguro Desemprego e Abono Salarial.

De fato, conforme publicado pelo Banco Central, observa-se que, no segundo semestre de 2013 e no primeiro semestre de 2014, o Tesouro Nacional acumulou dívidas com a Caixa oriundas de programas sociais operacionalizados por aquela instituição. A tabela a seguir traz excerto da publicação de janeiro de 2016 do Bacen, mostrando o estoque da dívida da União com a Caixa nos exercícios de 2013 e 2014.

#### **Dívidas da União com a Caixa Econômica Federal – Tarifas e Programas Sociais – 2013 e 2014**

R\$ milhões

| Período  | Caixa Econômica Federal |                             |                              |                                 |        |       |
|----------|-------------------------|-----------------------------|------------------------------|---------------------------------|--------|-------|
|          | Tarifas                 | Bolsa Família <sup>1/</sup> | Abono Salarial <sup>1/</sup> | Seguro Desemprego <sup>1/</sup> | Demais | Total |
| 2013 Jan | 1.009                   | -                           | -                            | -                               | 124    | 1.133 |
| Fev      | 1.057                   | -                           | -                            | -                               | 124    | 1.181 |
| Mar      | 1.085                   | -                           | -                            | -                               | 124    | 1.209 |
| Abr      | 1.089                   | -                           | -                            | -                               | 125    | 1.214 |
| Mai      | 1.098                   | 18                          | -                            | 5                               | 125    | 1.245 |
| Jun      | 1.082                   | -                           | -                            | -                               | 125    | 1.207 |
| Jul      | 1.145                   | -                           | 207                          | -                               | 126    | 1.477 |
| Ago      | 1.181                   | -                           | 1.497                        | 576                             | 126    | 3.380 |
| Set      | 1.177                   | -                           | 90                           | 1.520                           | 127    | 2.912 |
| Out      | 1.113                   | 1                           | 1.584                        | 1.290                           | 127    | 4.115 |
| Nov      | 1.183                   | 226                         | 352                          | 654                             | 130    | 2.545 |
| Dez      | 1.250                   | 481                         | 620                          | 1.872                           | 181    | 4.403 |
| 2014 Jan | 1.273                   | -                           | -                            | 36                              | 199    | 1.508 |
| Fev      | 1.322                   | 774                         | 20                           | 1.374                           | 210    | 3.699 |
| Mar      | 1.351                   | 204                         | 13                           | 1.427                           | 224    | 3.219 |
| Abr      | 1.296                   | 228                         | -                            | 1.644                           | 238    | 3.406 |

| Período | Caixa Econômica Federal |                             |                              |                                 |        | Total |
|---------|-------------------------|-----------------------------|------------------------------|---------------------------------|--------|-------|
|         | Tarifas                 | Bolsa Família <sup>1/</sup> | Abono Salarial <sup>1/</sup> | Seguro Desemprego <sup>1/</sup> | Demais |       |
| Mai     | 1.332                   | 1.001                       | -                            | 2.591                           | 251    | 5.175 |
| Jun     | 1.440                   | 1.782                       | 82                           | 1.823                           | 226    | 5.354 |
| Jul     | 1.543                   | 2.018                       | 900                          | 2.667                           | 239    | 7.368 |
| Ago     | 1.557                   | -                           | -                            | -                               | 249    | 1.806 |
| Set     | 1.630                   | -                           | -                            | -                               | 282    | 1.912 |
| Out     | 1.708                   | -                           | -                            | -                               | 251    | 1.959 |
| Nov     | 1.772                   | -                           | -                            | -                               | 264    | 2.037 |
| Dez     | 1.847                   | -                           | -                            | -                               | 269    | 2.116 |

Fonte: Bacen.

1/ Incorporado nas estatísticas divulgadas pelo Bacen a partir de agosto de 2014.

Com relação a 2015, a Caixa foi indagada se houve, ao longo do exercício, situações de insuficiência de recursos que deveriam ser enviados pelo Tesouro Nacional para operacionalização dos programas Bolsa Família, Seguro Desemprego e Abono Salarial. A Caixa apresentou resposta no Ofício 46/2016/Caixa, no qual menciona (peça 111 do TC 027.923/2015-0, p. 8):

Não houve situação de insuficiência de saldo de recursos para o pagamento dos benefícios do **Programa Bolsa Família**.

Para o **Seguro Desemprego**, verificamos situações pontuais de insuficiência de saldo nos dias 02/01/2015, 06/01/2015, 12/01/2015 e 31/03/2015, com aportes de recursos imediatamente no dia útil posterior ao ocorrido. Mesma situação verificada no **Abono Salarial** nos dias 30/03/2015, 01/04/2015 e 17/06/2015, com entrada de recursos no dia útil posterior ao ocorrido.

A ocorrência de eventuais insuficiências de saldo junto à Caixa foi abordada por este Tribunal quando da emissão do Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo de 2014. Na ocasião, restou entendido que tal situação não implica ofensa aos ditames legais, uma vez que difere de situações que caracterizam o abuso do poder de controlador da instituição financeira, conforme relatório que embasou o Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário:

Saldos negativos podem ocorrer eventualmente ou sucessivamente. Saldos negativos eventuais são aqueles que ocorrem um dia ou outro. Nesses casos, os depósitos efetuados no dia são suficientes para cobrir o saldo negativo anterior, bem como os saques efetuados no período. Geralmente: (i) decorrem, em regra, de situações que não estão sob controle do ente federado; (ii) são de pequena monta; (iii) são desfeitos no momento subsequente, por intermédio de depósito de recursos; (iv) representam um financiamento implícito; (v) mas não há que se falar em obtenção proposital de operação de crédito; (vi) não representam uso do poder de controlador sobre a respectiva entidade; e (vii) podem ocorrer junto a instituições financeiras controladas e não controladas.

(...)

Como se vê, são saldos negativos que ocorreram de forma aleatória (não padrão) ao longo do primeiro semestre de 2013; são valores que em pouco tempo foram cobertos por meio de novos depósitos, suficientes para regularizar o saldo devedor. Mas os saldos negativos em contas de suprimento podem ser não eventuais e sucessivos, não representando, nesse caso, mero descasamento entre fluxos de entrada e de saída de recursos.

Portanto, considerando que, no exercício de 2015, foram identificadas apenas situações eventuais de insuficiência de saldo para suporte dos programas sociais operacionalizados pela Caixa, entende-se que não houve ofensa aos ditames legais, mantendo-se, portanto, o mesmo entendimento havido quando do exame das Contas do Governo de 2014.



### Tarifas

A representação apresentada pelo MPTCU em outubro de 2015 aduz quanto a atrasos por parte da União em relação ao pagamento de tarifas devidas à Caixa pela prestação de serviços por aquela instituição financeira. De fato, segundo publicação do Bacen de janeiro de 2016, que evidenciou os impactos nas estatísticas fiscais das dívidas da União até então não registradas, observa-se a existência de crescente volume de dívidas oriundas do não pagamento de tarifas devidas à Caixa.

A tabela a seguir traz excerto da publicação do Bacen, mostrando o estoque da dívida advinda das tarifas ao final de cada ano, de 2010 a 2015, e também o fluxo da rubrica ao longo de 2015.

#### Dívidas oriundas de tarifas devidas à Caixa Econômica Federal – 2010 a 2015

| R\$ milhões    |                                    |                     |
|----------------|------------------------------------|---------------------|
| Período        | Estoque<br>ao Fim<br>do<br>Período | Fluxo<br>em<br>2015 |
| Dezembro/2010  | 580                                |                     |
| Dezembro/2011  | 1.030                              |                     |
| Dezembro/2012  | 1.022                              |                     |
| Dezembro/2013  | 1.250                              |                     |
| Dezembro/2014  | 1.847                              |                     |
| Janeiro/2015   | 1.925                              | 67                  |
| Fevereiro/2015 | 2.003                              | 67                  |
| Março/2015     | 2.268                              | 251                 |
| Abril/2015     | 2.479                              | 197                 |
| Maio/2015      | 2.473                              | -22                 |
| Junho/2015     | 2.571                              | 80                  |
| Julho/2015     | 2.649                              | 60                  |
| Agosto/2015    | 2.763                              | 95                  |
| Setembro/2015  | 2.708                              | -73                 |
| Outubro/2015   | 2.333                              | -392                |
| Novembro/2015  | 2.368                              | 19                  |
| Dezembro/2015  | 1.724                              | -658                |

Fonte: Bacen.

Portanto, observa-se aumento persistente da dívida que, mesmo com pagamentos eventuais ocorridos ao longo de 2015, só inicia efetivo decréscimo no estoque dos passivos a partir de outubro, restando ainda em aberto R\$ 1,72 bilhão no encerramento do exercício.

Importa mencionar ainda que, segundo informado pela Caixa no Ofício 46/2016/Caixa (peça 111 do TC 027.923/2015-0, p. 4), do total a receber em tarifas devidas pela União ao final de 2015, 92% estão concentrados na prestação de serviços no âmbito de apenas alguns programas, sendo: Bolsa Família, 30% do total devido; Repasses do Orçamento Geral da União, 21,7% do total; Taxa de Administração do Fies, 21,7% do total, e Abono Salarial e Seguro Desemprego, 18,6% do total.

Diante do exposto, entende-se cabível a emissão de recomendação ao Poder Executivo Federal para correção da situação encontrada, com existência de passivos oriundos de tarifas devidas pela operacionalização de programas de governo, com o seguinte teor:

#### RECOMENDAÇÃO

Ao Poder Executivo Federal que adote medidas para quitar o passivo existente e impedir o surgimento de novos débitos da União com instituições financeiras, decorrentes de tarifas devidas pela prestação de serviços na operacionalização de políticas públicas e programas de governo, uma vez que tais dívidas podem comprometer a boa execução dessas ações.

### 3.5.9 Emissão direta de títulos públicos ao Banco do Brasil

No presente tópico, será reproduzido trecho do voto do Ministro Relator José Múcio, no âmbito da apreciação preliminar das contas prestadas pela Presidente da República referentes ao exercício de 2015, que embasou o Acórdão 1497/2016-TCU-Plenário:

Por último, passo a discorrer sobre a emissão direta de títulos públicos ao Banco do Brasil com inobservância de condição estabelecida em lei, incorrendo em operação de crédito vedada pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Esclareço que as informações referentes a essa irregularidade chegaram ao meu Gabinete trazidas pela unidade técnica já após o recebimento do Relatório da Semag e, portanto, não estão presentes nesse documento técnico.

Ressalto ainda que esse assunto está sendo analisado no TC 010.173/2015-3, que trata de representação sobre indícios de irregularidades em operações de concessão de crédito do Tesouro Nacional para instituições financeiras federais.

O histórico dos fatos remonta à publicação da Lei 9.138/1995, que dispõe sobre o crédito rural, cujo artigo 5º autorizou a renegociação de dívidas rurais:

Art. 5º. São as instituições e os agentes financeiros do Sistema Nacional de Crédito Rural, instituído pela Lei nº 4.829, de 5 de novembro de 1965, autorizados a proceder ao alongamento de dívidas originárias de crédito rural, contraídas por produtores rurais, suas associações, cooperativas e condomínios, inclusive as já renegociadas, relativas às seguintes operações, realizadas até 20 de junho de 1995:

I - de crédito rural de custeio, investimento ou comercialização, excetuados os empréstimos do Governo Federal com opção de venda (EGF/COV);

II - realizadas ao amparo da Lei nº 7.827, de 27 de setembro de 1989 - Fundos Constitucionais de Financiamento do Norte, do Nordeste e do Centro-Oeste (FNO, FNE e FCO);

III - realizadas com recursos do Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT) e de outros recursos operadas pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES);

IV - realizadas ao amparo do Fundo de Defesa da Economia Cafeteira (FUNCAFÉ).

O artigo 6º da mesma lei autorizou o Tesouro Nacional a emitir títulos para garantir a realização das renegociações:

Art. 6º. É o Tesouro Nacional autorizado a emitir títulos até o montante de R\$ 7.000.000.000,00, (sete bilhões de reais) para garantir as operações de alongamento dos saldos consolidados de dívidas de que trata o art. 5º.

§ 1º A critério do Poder Executivo, os títulos referidos no caput poderão ser emitidos para garantir o valor total das operações nele referidas ou, alternativamente, para garantir o valor da equalização decorrente do alongamento.

§ 2º O Poder Executivo, por iniciativa do Ministério da Fazenda, fundamentará solicitação ao Senado Federal de aumento dos limites referidos nos incisos VI, VII e VIII do art. 52 da Constituição Federal.

Foi estipulado no art. 10 dessa lei que a emissão dos títulos de que trata o art. 6º teria as condições estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional (CMN):

Art. 10. O Conselho Monetário Nacional deliberará a respeito das características financeiras dos títulos do Tesouro Nacional a serem emitidos na forma do art. 6º e disporá sobre as demais normas, condições e procedimentos a serem observados na formalização das operações de alongamento referidas nesta Lei.

O CMN, portanto, mediante a Resolução 2.238/1996, dispôs sobre condições e procedimentos a serem observados na formalização das operações de alongamento de dívidas originárias de crédito rural, tratadas pela Lei 9.138/1995. Seu artigo 2º estabelece que “o alongamento de dívidas abrange, inclusive: I - as parcelas de Empréstimo do Governo Federal, Com Opção de Venda (EGF/COV), repactuadas de acordo com as Resoluções nºs 2.164 e 2.187, de 19.06.95 e 09.08.95, respectivamente.”

No que tange à emissão dos títulos, o art. 8º dessa resolução determina o exposto a seguir:

Art. 8º Estabelecer, para garantir o alongamento e a equalização de tais operações, as seguintes características e condições relativamente aos títulos públicos a que se refere o art. 6º da referida Lei nº 9.138/95:

I - os títulos devem ser emitidos pelo valor total das dívidas efetivamente alongadas, consolidadas com base em 30.11.95 e no caso do FAT e PIS/PASEP, pelo valor equalizável, limitado ao montante de R\$7.000.000.000,00 (sete bilhões de reais);

II - os títulos devem ser emitidos, após celebração de contrato entre as instituições financeiras e o Tesouro Nacional, e registrados na Central de Custódia e de Liquidação Financeira de Títulos (CETIP), observando-se que: a) a emissão deve ser efetuada em 4 (quatro) parcelas de até 25% (vinte e cinco por cento) do montante alongado, com valor de face em 30.11.95, obedecendo o seguinte cronograma:

1. primeira parcela: mensalmente, respeitado o limite de R\$1.750.000.000,00 (um bilhão setecentos e cinquenta milhões de reais); (Redação ajustada ao definido na Resolução nº 2.332, de 5/11/1996.)

2. segunda parcela: 05.01.1998;

3. terceira parcela: 05.01.2000;

4. quarta parcela: 05.01.2002;

Ressalto que a 4ª e última parcela deveria ter sido emitida ainda no exercício de 2002.

Nesse contexto, a União e o Banco do Brasil assinaram “Contrato de equalização de encargos financeiros e de alongamento de dívidas originárias de crédito rural”, na data de 24 de junho de 1996, cuja Cláusula 23ª determinou que o Tesouro Nacional emitisse títulos no valor de R\$ 4,177 bilhões para garantia das dívidas alongadas.

Já a Cláusula 21ª desse contrato condicionou a emissão dos títulos à obrigação de o Banco do Brasil informar à União “o diferencial entre o saldo devedor em 30/11/1995 da operação repactuada e o valor devido pelo mutuário na mesma data, com base na equivalência em produto constante do contrato de repactuação”, por intermédio de transação via online na rede Sisbacen do Banco Central do Brasil, “com vistas à sua inclusão no valor dos títulos a serem emitidos(...)”. Entretanto, os títulos a que se referiu essa cláusula não foram emitidos.

Voltando à Resolução CMN 2.238/1996, o art. 13, caput, trata da emissão de títulos para o montante a que se refere o art. 2º da própria Resolução 2.238/1996 e a Cláusula 21ª do Contrato em tela, estabelecendo o seguinte:

Art. 13. Relativamente às operações já renegociadas com cláusula de equivalência, prevalecerá, para fins de alongamento, a equivalência em produto contratada, devendo ser acrescido à quantidade de produto o valor correspondente à taxa efetiva de juros de 3% a.a. (três por cento ao ano), capitalizados anualmente, a partir de 30.11.95. A emissão de títulos pelo Tesouro Nacional contemplará o saldo devedor, em 30.11.95, da operação repactuada de acordo com a Resolução nº 2.164/95.

Observo que os títulos a serem emitidos pela União deveriam englobar o referido montante, mas, até o ano de 2002, não foi efetuada a emissão. Dessa maneira, em dezembro de 2008, editou-se a Resolução CMN 3.367/2008, que inseriu o parágrafo único no art. 13, estabelecendo condições para a emissão de títulos públicos:

Parágrafo único. Nos casos em que não seja possível apurar o saldo devedor das operações referidas no caput até a data das emissões de que trata a alínea "a" do inciso II do art. 8º, o pagamento da equalização poderá ser realizado posteriormente, por meio da emissão de títulos com as seguintes características:(...)

A inclusão desse parágrafo consistiu em emissão de dívida sem autorização legislativa, uma vez que postergou o pagamento da equalização, gerando nova operação de crédito.

Ressalto que a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu artigo 36, proíbe a operação de crédito entre uma instituição financeira estatal e o ente da Federação que a controle, na qualidade de beneficiário do empréstimo e, quando foi editada a Resolução CMN 3.367/2008, acrescentando o parágrafo único ao art. 13 da Resolução CMN 2.238/1996, a LRF já estava em vigor.

Em 30/12/2015, União e o Banco do Brasil assinaram contrato (017/PGFN/CAF) de reconhecimento de dívida, cuja Cláusula Primeira dispôs sobre o montante original de R\$ 114.084.882,55 (30/11/1995). Já o parágrafo segundo da mesma cláusula informou que tal valor atualizado até 11/12/2015 era R\$ 1.535.652.458,96. Por intermédio da Portaria 780, de 30 de dezembro de 2015, a Secretaria do Tesouro Nacional autorizou a emissão de 1.099.015 títulos públicos, no valor econômico de R\$ 1.506.232.999,24 em favor do Banco do Brasil, conforme Contrato 017/PGFN/CAF, visando ao pagamento de operações contratadas com equivalência em produtos:

| <b>Título</b> | <b>Emissão</b> | <b>Vencimento</b> | <b>PU (em R\$)</b> | <b>Quantidade</b> | <b>Valor Financeiro (em R\$)</b> |
|---------------|----------------|-------------------|--------------------|-------------------|----------------------------------|
| NTN-F         | 30/12/2015     | 01/01/2017        | 999,718201         | 376.662           | 376.555.857,02                   |
| NTN-F         | 30/12/2015     | 01/01/2021        | 846,191303         | 445.009           | 376.562.745,55                   |
| NTN-B         | 30/12/2015     | 15/08/2018        | 2.776,666465       | 135.615           | 376.557.622,65                   |
| NTN-B         | 30/12/2015     | 15/08/2022        | 2.656,878790       | 141.729           | 376.556.774,02                   |
| <b>TOTAL</b>  |                |                   |                    | <b>1.099.015</b>  | <b>1.506.232.999,24</b>          |

Ocorre que a emissão desses títulos não atendeu à condição estabelecida pelo parágrafo único do art. 13 da Resolução CMN 2.238/1996, que determinava, especificamente, que o pagamento da equalização poderia ser realizado posteriormente nos casos em que não fosse possível apurar o saldo devedor das operações. Vários documentos obtidos originalmente por intermédio do Ofício 0020-621/TCU/SecexFazenda, de 22/10/2014, no âmbito do TC 021.643/2014-8, mostram que os valores dos saldos em 30/11/1995 já eram conhecidos antes mesmo do transcurso do prazo estabelecido pelo parágrafo único do artigo 13.

Assinalo que a emissão de tais títulos teria impacto no resultado fiscal primário no ano de sua emissão, porque representaria um aumento da dívida líquida do setor público apurada pelo Bacen.

Verifico também que houve um atraso injustificado na emissão desses títulos, cuja última parcela estava prevista para 5/1/2002, segundo art. 8º da Resolução CMN 2.238/1996, não observando o parágrafo único do art. 13 desse dispositivo, inserido pela Resolução CMN 3.367/2008. Ademais, tal operação de crédito se deu já na vigência da LRF, descumprindo a vedação do art. 36.

### **INDÍCIO DE IRREGULARIDADE**

- Emissão direta de títulos públicos ao Banco do Brasil com inobservância de condição estabelecida na legislação (Resolução CMN 2.238/1996), incorrendo em operação de crédito vedada pelo art. 36 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

### 3.6 Conclusão

Neste capítulo foram analisados temas relacionados às finanças públicas, tais como Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias, Lei Orçamentária Anual, benefícios financeiros, tributários e creditícios e gestão fiscal.

Sobre o Plano Plurianual, com base nas fiscalizações realizadas pelo TCU durante o exercício de 2015, concluiu-se que: há falta de conexão entre a dimensão estratégica e a dimensão tática do PPA; inexistem indicadores para monitoramento da dimensão estratégica do PPA; não há definição de valores de chegada para os indicadores ao final do Plano; não há definição de valores de referência anuais para as metas; as informações sobre a previsão de recursos no PPA é apresentada de forma consolidada e muito agregada; os valores globais dos programas temáticos são atualizados ano a ano, replicando-se os valores das leis orçamentárias relativos às dotações atualizadas de cada programa; existe grande discrepância entre os parâmetros macroeconômicos previstos e utilizados na elaboração do PPA e o que tem sido de fato apurado na realidade; o PPA exerce papel meramente indicativo, não sendo suas políticas priorizadas na LOA; e a estrutura conceitual e a forma de organização das informações no PPA dificultam a avaliação dos resultados alcançados, tanto pelo conjunto das políticas públicas, como em cada programa temático.

Dentre outras competências previstas na Constituição Federal e na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a LDO deve definir as metas e prioridades da administração pública federal para o exercício de sua vigência. Verificou-se, no entanto, que, na LDO 2015, não constou anexo de metas e prioridades, como ocorreu nas LDOs relativas aos exercícios de 2013 e 2014, sendo que no exercício de 2015, não houve nem mesmo a definição das ações do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) e do Plano Brasil Sem Miséria (PBSM) como prioritárias, já que o art. 4º do projeto de LDO 2015, que definia essas ações como prioritárias, sofreu veto do Poder Executivo. Dessa forma, restou prejudicada a capacidade do TCU de verificar o grau de execução das prioridades e metas da administração pública federal, bem como houve claro descumprimento do parágrafo 2º do art. 165 da Constituição Federal de 1988.

A LOA, que compreende os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social (OFSS) e o de Investimentos (OI), autorizou, em 2015, despesas da ordem de R\$ 2,938 trilhões para os OFSS, após a aprovação de créditos adicionais. As despesas empenhadas ao final do exercício corresponderam a 81% do valor total autorizado. No OI, as empresas estatais realizaram investimentos no valor de R\$ 80,2 bilhões, correspondentes a 78,7% da dotação final autorizada.

Em relação à inscrição de despesa em restos a pagar, houve, no exercício de 2015, diminuição de 18% de seu estoque em relação a 2014. Essa redução deveu-se, principalmente, ao aumento dos cancelamentos e dos pagamentos dos restos a pagar inscritos e à redução de novas inscrições de despesas em restos a pagar.

No tocante às receitas federais contidas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, verificou-se uma arrecadação de R\$ 2,662 trilhões, ante uma previsão na Lei Orçamentária Anual de 2015 de R\$ 2,876 trilhões, ou seja, a receita realizada ficou 7,5% abaixo do previsto. As receitas correntes totalizaram R\$ 1,325 trilhão, enquanto as receitas de capital alcançaram R\$ 1,336 trilhão. Se descontados os R\$ 775,5 bilhões correspondentes ao refinanciamento da dívida pública federal, a receita realizada fica reduzida a R\$ 1,887 trilhão.

As renúncias de receitas federais alcançaram o montante projetado de R\$ 379,8 bilhões em 2015, assim classificados: R\$ 207,7 bilhões de benefícios tributários, R\$ 64,2 bilhões de benefícios tributários-previdenciários e R\$ 107,9 bilhões de benefícios financeiros e creditícios. Destacou-se a elevação substancial desses últimos benefícios, da ordem de 122% em relação ao ano anterior. Isso decorreu, em

parte, dos pagamentos de subvenções relacionadas às liquidações/pagamentos de dívidas inscritas em Restos a Pagar e de valores devidos em 2015, em conformidade com as determinações do Acórdão 825/2015–TCU–Plenário.

Na análise dos aspectos relacionados à gestão fiscal, verificou-se que o conjunto das receitas primárias alcançou R\$ 1,043 trilhão, o que representa uma frustração da receita prevista na LDO 2015 de R\$ 180,29 bilhões. O total das despesas primárias empenhadas, por seu turno, alcançou o montante de R\$ 1,339 trilhão. Ao término de 2015, o resultado primário totalizou um déficit de R\$ 116,7 bilhões, em contraponto à meta de superávit primário inicialmente estabelecida na LDO 2015 de R\$ 55,3 bilhões.

A receita corrente líquida (RCL) teve um crescimento nominal de 5% entre 2014 e 2015, entretanto, em termos reais, apresentou decréscimo de 1,2% com relação ao ano anterior, representando 11,38% do PIB. Destaque-se a importância da RCL, por constituir o principal parâmetro para o cálculo dos limites com despesas total com pessoal, dívida consolidada e mobiliária, operações de crédito e respectivas amortizações, concessões de garantia e contragarantia e reserva de contingência.

Verifica-se neste capítulo que, em 2015, os Poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e o Ministério Público da União, analisados de maneira consolidada, respeitaram os limites de despesa com pessoal estabelecidos pelos arts. 20 e 22 da LRF. A despesa líquida com pessoal (despesa bruta menos despesas não computadas) apresentou elevação de 5,13% em relação aos gastos de 2014.

Nos termos do art. 228 do Regimento Interno do TCU, o Relatório sobre as Contas do Governo da República deve contemplar informações sobre o cumprimento dos parâmetros estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Por sua vez, o respectivo Parecer Prévio deve concluir sobre a observância dos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal, bem como das normas aplicáveis à execução orçamentária da União e às demais operações realizadas com recursos públicos federais.

Ademais, a prestação de contas do chefe do Poder Executivo e o respectivo parecer prévio, juntamente com outros documentos, foram eleitos pelo legislador complementar como instrumentos de transparência da gestão fiscal, nos termos do art. 48 da LRF, cabendo ao TCU a verificação do cumprimento das normas da referida lei complementar, conforme previsto em seu art. 59.

A transparência e o planejamento são pressupostos basilares da gestão fiscal responsável. Tais pressupostos devem orientar a ação governamental para que seja capaz de prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Para tanto, a norma complementar impõe metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive aquelas realizadas por antecipação de receita, dentre outras.

Conforme demonstrado neste Relatório, indícios de irregularidades graves – envolvendo o endividamento público, os resultados fiscais, as alterações orçamentárias, a execução orçamentária da despesa, a limitação de empenho e movimentação financeira –, foram constatados por este Tribunal, denotando o descumprimento de princípios e pressupostos essenciais preconizados na LRF, na Lei 4.320/1964 e na própria Constituição Federal, o que motivou o Tribunal a abrir prazo para apresentação de contrarrazões pela Presidente da República, em nome do devido processo legal e em respeito ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa.

Quanto ao endividamento público, detectou-se a manutenção do estoque de operações de crédito durante todo o exercício de 2015, relativas aos atrasos nos repasses ao Banco do Brasil e ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) no âmbito das equalizações de juros do



Plano Safra e do Programa de Sustentação do Investimento, respectivamente, em desacordo com o art. 36, caput, da Lei Complementar 101/2000.

Da mesma forma, o Tribunal apontou a realização de novas operações de crédito pela União junto àquelas instituições financeiras controladas, no primeiro e no segundo semestres do exercício de 2015, em virtude de passivos oriundos das equalizações de taxa de juros relativas aos programas supramencionados, em desacordo com os arts. 32, § 1º, incisos I e II, e 36, caput, da LRF e com os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável insculpidos no § 1º do art. 1º daquela norma.

Em paralelo, apurou-se a omissão de passivos da União junto ao Banco do Brasil, à Caixa Econômica Federal, ao BNDES e ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) nas estatísticas da dívida pública divulgadas pelo Banco Central do Brasil ao longo do exercício de 2015, em inobservância ao princípio da legalidade, previsto no art. 37 da Constituição Federal, e aos pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável, previstos no parágrafo 1º do art. 1º da LRF.

Constatou-se também o pagamento de dívidas da União junto ao Banco do Brasil, ao BNDES e ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), sem a devida autorização na Lei Orçamentária Anual ou em lei de créditos adicionais, inclusive com o registro irregular de subvenções econômicas, em desacordo com o estabelecido no art. 167, inciso II, da Constituição da República, art. 5º, § 1º, da LRF e artigos 12, § 3º, inciso II, e 13 da Lei 4.320/1964.

Com relação às alterações da lei orçamentária, verificou-se indício de irregularidade na abertura de créditos suplementares, por meio de decretos não numerados, incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário vigente à época, em desacordo com o art. 4º da LOA e com o art. 167, inciso V, da Constituição Federal. Além disso, registrou-se a abertura de créditos extraordinários por meio de medidas provisórias, em desacordo com as normas constitucionais e legais que regem a matéria.

Quanto à programação orçamentária e financeira e contingenciamento, evidenciou-se indício de irregularidade decorrente da condução dessa programação com amparo na proposta de meta fiscal constante do Projeto de Lei PLN 5/2015, e não na meta fiscal legalmente vigente nas datas de edição dos Relatórios de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias do 3º e do 4º Bimestres de 2015, bem como dos Decretos 8.496/2015 e 8.532/2015, contrariando o disposto nos arts. 9º da LRF e 52 da Lei 13.080/2015. Ademais, o Poder Executivo não indicou a limitação de empenho e movimentação financeira das despesas discricionárias no montante necessário para cumprimento do disposto no art. 9º da LRF, o que se configurou em omissão no dever de contingenciar despesas discricionárias da União, cuja responsabilidade, segundo inciso V do art. 84 da Constituição de 1988, é do Presidente da República.

Destacou-se, ainda, como indício de irregularidade na execução orçamentária, a utilização de recursos vinculados do superávit financeiro de 2014 em finalidades diversas do objeto da vinculação, em ofensa ao parágrafo único do art. 8º da LRF e ao art. 73 da Lei 4.320/1964.

O Tribunal apurou também a concessão indevida de autorização pelo Banco Central do Brasil ao Banco da Amazônia S.A. para que referida instituição financeira efetuasse o registro de R\$ 982,1 milhões no Nível I de seu Patrimônio de Referência, na qualidade de Capital Principal, contrariando dispositivos da Resolução-CMN 4.192/2013 e da Lei 4.595/1964.

Outros indícios de irregularidades que constam do Acórdão 1497/2016-TCU-Plenário são: emissão direta de títulos públicos ao Banco do Brasil com inobservância de condição estabelecida na

legislação, incorrendo em operação de crédito vedada pelo art. 36 da LRF; execução de despesa em montante superior à dotação aprovada no Orçamento de Investimento pelas empresas estatais Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social e Petróleo Brasileiro S.A., descumprindo o inciso II do art. 167 da Constituição Federal; ausência de repasse referente ao Seguro Obrigatório de Danos Pessoais Causados por Veículos Automotores de Vias Terrestres (DPVAT), no valor de R\$ 89,7 milhões, destinado ao Fundo Nacional de Saúde, em inobservância aos dispositivos das Leis 8.212/1991 e 9.503/1997; e, autorização para contratação de operação de crédito externa para financiamento do projeto FX-2 sem observar os requisitos previstos no art. 32, § 1º, inciso I, da LRF.

## **CAPÍTULO 4 - AÇÃO SETORIAL DO GOVERNO**

A análise da ação setorial do governo representa o esforço do TCU no sentido de evidenciar os resultados da atuação do governo federal em 2015. Nesse sentido, na seção 4.1 do presente capítulo, apresenta-se a evolução do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) no exercício, contemplando análises sobre a execução orçamentária e os subsídios associados ao programa (benefícios tributários, financeiros e creditícios).

Em seguida, na seção 4.2, relata-se a avaliação empreendida pelo Tribunal acerca da qualidade das informações de desempenho divulgadas pela Prestação de Contas da Presidente da República (PCPR). Essa abordagem, utilizada desde o Relatório da Contas do Governo da República de 2013, visa fornecer, no escopo do processo de apreciação das contas do Presidente da República, uma opinião acerca das informações de desempenho que evidenciam os resultados das principais políticas públicas empreendidas pelo governo federal. Nesse contexto, as análises do Tribunal concentram-se nos programas temáticos do Plano Plurianual 2012-2015 (Lei 12.593/2012).

### **4.1 Programa de Aceleração do Crescimento**

O Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), desde 2007, ano de sua criação, tem sido considerado pelo governo federal como um dos principais instrumentos de intervenção para o incentivo ao crescimento econômico e a melhoria das condições sociais do Brasil.

O Programa, em 2015, ano de início da terceira fase (2015-2018), passou a ser estruturado em três grandes eixos: a) infraestrutura logística, b) infraestrutura energética e c) social e urbano. Esses eixos foram desdobrados em cinco blocos de atuação: a) investimento em infraestrutura; b) estímulo ao crédito e ao financiamento; c) melhora do ambiente de investimento; d) desoneração e aperfeiçoamento do sistema tributário; e e) medidas fiscais de longo prazo.

Assim como ocorreu em anos anteriores, também para 2015 a Lei de Diretrizes Orçamentárias considerou as ações do PAC como integrantes do núcleo de ações prioritárias, apresentando, portanto, precedência na alocação dos recursos orçamentários do ano. As atividades de acompanhamento das ações do PAC estão sob a alçada do Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão (MP), no âmbito da Secretaria do Programa de Aceleração do Crescimento (Sepac), que exerce as atividades de Secretaria-Executiva do Grupo Executivo do Programa de Aceleração do Crescimento (Gepac). Além de elaborar os balanços do PAC, a Sepac consolida ações, estabelece metas e acompanha os resultados de implementação e execução do Programa.

De maneira a fornecer ao leitor uma visão global do Programa, foi inserido, no Apêndice – Tabelas do PAC do Relatório das Contas de Governo de 2015, o qual pode ser acessado no portal do Tribunal de

Contas da União ([www.tcu.gov.br/contasdogoverno](http://www.tcu.gov.br/contasdogoverno)). Trata-se de um conjunto de tabelas com informações oriundas do 2º Balanço do PAC 2015-2018 acerca da previsão de investimentos das obras com conclusão prevista até dezembro de 2018, por fonte de recursos (Quadro 1), e da execução financeira das ações concluídas, até dezembro de 2015, para cada um dos eixos do Programa, subdivididos em tipos e subtipos (Quadros 3 a 8).

Embora seja um programa público federal, os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social (OFSS) não são sua maior fonte de recursos. Dos recursos utilizados nas ações do PAC concluídas até dezembro de 2015, apenas 10,8% são dos OFSS, enquanto 24,6% são oriundos do Orçamento de Investimento das empresas estatais federais. O percentual relativo aos OFSS, entretanto, não foi uniforme entre os eixos. Na tabela a seguir, são apresentados, por eixo, os valores despendidos nas ações do PAC concluídas até dezembro de 2015 (no Quadro 2 do Apêndice, os dados são segmentados pelos tipos de cada eixo).

**Fontes de recursos dos projetos do PAC 2015-2018  
(ações concluídas até dezembro de 2015)**

R\$ bilhões

| Eixos                          | OGU-OFSS    | Estatais    | Financiamento ao setor público | Setor privado | Financiamento ao setor privado | Contrapartida de estados e municípios | Total        |
|--------------------------------|-------------|-------------|--------------------------------|---------------|--------------------------------|---------------------------------------|--------------|
| Infraestrutura Logística       | 4,5         | -           | -                              | 0,4           | 0,006                          | 0,004                                 | 4,9          |
| Infraestrutura Energética      | -           | 38,8        | -                              | 19,8          | 5,0                            | -                                     | 63,6         |
| Infraestrutura Social e Urbana | 12,8        | 0,5         | 0,7                            | -             | 76,6                           | 0,5                                   | 91,1         |
| <b>Total</b>                   | <b>17,3</b> | <b>39,3</b> | <b>0,7</b>                     | <b>20,2</b>   | <b>81,6</b>                    | <b>0,5</b>                            | <b>159,6</b> |

Fonte: Sepac.

A participação dos OFSS nas ações do PAC foi variável, dependendo do setor beneficiado. No eixo Logística, no tipo Rodovia, a totalidade dos valores referentes às ações concluídas foi oriunda dos OFSS, enquanto no tipo Ferrovia cerca de 52% dos investimentos tiveram como fonte o setor privado. No Eixo Energia, a quase totalidade dos recursos proveio de empresas estatais e privadas, em especial para a Geração de Energia Elétrica e para o Petróleo e Gás Natural. O eixo Social e Urbano foi lastreado em sua maior parte por financiamento ao setor público, com destaque para o Programa Minha Casa Minha Vida e o Sistema Brasileiro de Poupança e Empréstimo (SBPE).

A quantidade de ações pertencentes ao PAC 2015-2018 apresentou trajetória decrescente no exercício, tendo passado de 47.266 ações em dezembro de 2014 para 36.661 ações em dezembro de 2015, conforme pode ser visto nas tabelas a seguir.

**Ações do PAC 2 – Número de ações por eixo**

| Eixos                 | dez/2014 |
|-----------------------|----------|
| Comunidade Cidadã     | 31.468   |
| Água e Luz para Todos | 3.471    |
| Cidade Melhor         | 7.466    |
| Minha Casa Minha Vida | 3.002    |
| Transportes           | 683      |
| Energia               | 1.176    |
|                       | 253      |

| <b>Eixos</b> | <b>dez/2014</b> |
|--------------|-----------------|
| <b>Total</b> | <b>47.266</b>   |

Fonte: Sepac.

**Ações do PAC 2015-2018 – Número de ações por eixo**

| <b>Eixos</b>                   | <b>dez/2015</b> |
|--------------------------------|-----------------|
| Infraestrutura Logística       | 548             |
| Infraestrutura Energética      | 847             |
| Infraestrutura Social e Urbana | 35.266          |
| <b>Total</b>                   | <b>36.661</b>   |

Fonte: Sepac.

No eixo Infraestrutura Logística estão compreendidos investimentos em: rodovias, ferrovias, portos, aeroportos e hidrovias. Em Infraestrutura Energética constam: geração e transmissão de energia; petróleo e gás; e indústria naval. No eixo Infraestrutura Social e Urbana tem-se: habitação; mobilidade urbana; saneamento; prevenção em áreas de risco; recursos hídricos; equipamentos sociais; cidades históricas; e luz para todos. Observa-se que a maior parcela dos recursos associados ao PAC em 2015 está ligada ao eixo Infraestrutura Social e Urbana, que também representa a parte majoritária no número de ações do Programa.

As ações do Programa possuem uma multiplicidade de executores, de acordo com as características do empreendimento a ser implementado. Assim, por exemplo, as ações eminentemente locais são majoritariamente executadas por municípios; as de rodovias, principalmente pelo Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (Dnit); e as de petróleo e gás, pela Petrobras. Na tabela a seguir é apresentada a relação de alguns dos principais executores das ações do PAC, pelo número de ações.

**Ações do PAC – Executores**

| <b>Executores</b>                                                                | <b>Número de Ações</b> |
|----------------------------------------------------------------------------------|------------------------|
| Município                                                                        | 29.316                 |
| Estado                                                                           | 4.463                  |
| Dnit                                                                             | 345                    |
| Governo Federal                                                                  | 264                    |
| Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional (Iphan)                   | 172                    |
| Companhia de Saneamento do Paraná (Sanepar)                                      | 153                    |
| Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo (Sabesp)                   | 131                    |
| Companhia Riograndense de Saneamento (Corsan)                                    | 88                     |
| Companhia de Desenvolvimento dos Vales do São Francisco e do Parnaíba (Codevasf) | 70                     |
| Fundação Nacional de Saúde (Funasa)                                              | 51                     |
| Companhia de Abastecimento de Minas Gerais (Copasa)                              | 50                     |
| Petrobras                                                                        | 43                     |
| Infraero                                                                         | 38                     |
| Outros                                                                           | 1.477                  |
| <b>Total</b>                                                                     | <b>36.661</b>          |

Fonte: Sepac.

Quanto ao estágio de execução das ações do PAC 2015-2018, na tabela a seguir tem-se a situação em dezembro de 2015.

**Ações do PAC 2015-2018 – Estágio de Execução – dezembro de 2015**

| Estágio                 | 2015            |               |
|-------------------------|-----------------|---------------|
|                         | Número de ações | (%)           |
| Ação preparatória       | 7.152           | 19,51         |
| Em licitação de obra    | 2350            | 6,41          |
| Em licitação de projeto | 309             | 0,84          |
| Em contratação          | 72              | 0,19          |
| Contratado              | 3               | 0,01          |
| Em execução             | 974             | 2,65          |
| Em obra                 | 19.942          | 54,40         |
| Em operação             | 39              | 0,10          |
| Concluída               | 5.820           | 15,87         |
| <b>Total</b>            |                 | <b>100,00</b> |

Fonte: Sepac.

Em 2015 foram concluídas 5.820 ações. De acordo com o 2º Balanço do PAC 2015-2018, haviam sido concluídas, até dezembro de 2015, ações no valor de R\$ 159,7 bilhões, o que corresponde a 23,8% do previsto para o período 2015-2018 (R\$ 672 bilhões). Nesse contexto, ressalta-se que o volume de recursos associados ao setor habitacional foi bastante substantivo, em especial para o SBPE e para o programa Minha Casa Minha Vida que, somados, totalizaram R\$ 88,2 bilhões.

Com relação ao total de ações do PAC 2015-2018, segue na tabela abaixo o quantitativo por Unidade da Federação. Existem ações que abarcam mais de uma Unidade da Federação e foram contabilizadas pelo número das unidades beneficiadas, razão pela qual o total de ações na tabela é superior ao total de ações – 36.661.

**Ações do PAC 2015-2018 por Unidade da Federação e Grandes Regiões – 2015**

| Brasil e Grandes Regiões | Número total de ações |
|--------------------------|-----------------------|
| <b>Nacional</b>          | <b>40</b>             |
| <b>Norte</b>             | <b>4.442</b>          |
| Rondônia                 | 402                   |
| Acre                     | 215                   |
| Amazonas                 | 776                   |
| Roraima                  | 146                   |
| Pará                     | 2.243                 |
| Amapá                    | 148                   |
| Tocantins                | 512                   |
| <b>Nordeste</b>          | <b>15.649</b>         |
| Maranhão                 | 2.441                 |
| Piauí                    | 1.618                 |
| Ceará                    | 2.328                 |
| Rio Grande do Norte      | 937                   |
| Paraíba                  | 1.259                 |
| Pernambuco               | 2.185                 |
| Alagoas                  | 808                   |
| Sergipe                  | 517                   |
| Bahia                    | 3.556                 |
| <b>Sudeste</b>           | <b>8.198</b>          |
| Minas Gerais             | 3.616                 |
| Espírito Santo           | 442                   |

| <b>Brasil e Grandes Regiões</b> | <b>Número total de ações</b> |
|---------------------------------|------------------------------|
| Rio de Janeiro                  | 1.163                        |
| São Paulo                       | 2.977                        |
| <b>Sul</b>                      | <b>5.277</b>                 |
| Paraná                          | 1.858                        |
| Santa Catarina                  | 1.206                        |
| Rio Grande do Sul               | 2.213                        |
| <b>Centro-Oeste</b>             | <b>3.330</b>                 |
| Mato Grosso do Sul              | 592                          |
| Mato Grosso                     | 926                          |
| Goiás                           | 1.604                        |
| Distrito Federal                | 208                          |
| <b>Exterior<sup>1</sup></b>     | <b>10</b>                    |
| <b>Total</b>                    | <b>36.946</b>                |

Fonte: Sepac.

1 Observação: ações relacionadas à construção de plataformas de petróleo com componentes feitos no exterior, respeitadas as regras do conteúdo local mínimo estabelecidas pela Agência Nacional de Petróleo.

Nos subtópicos a seguir, serão apresentados os valores referentes aos subsídios e ao orçamento do PAC 2015-2018 no exercício de 2015.

#### **4.1.1 Subsídios do PAC**

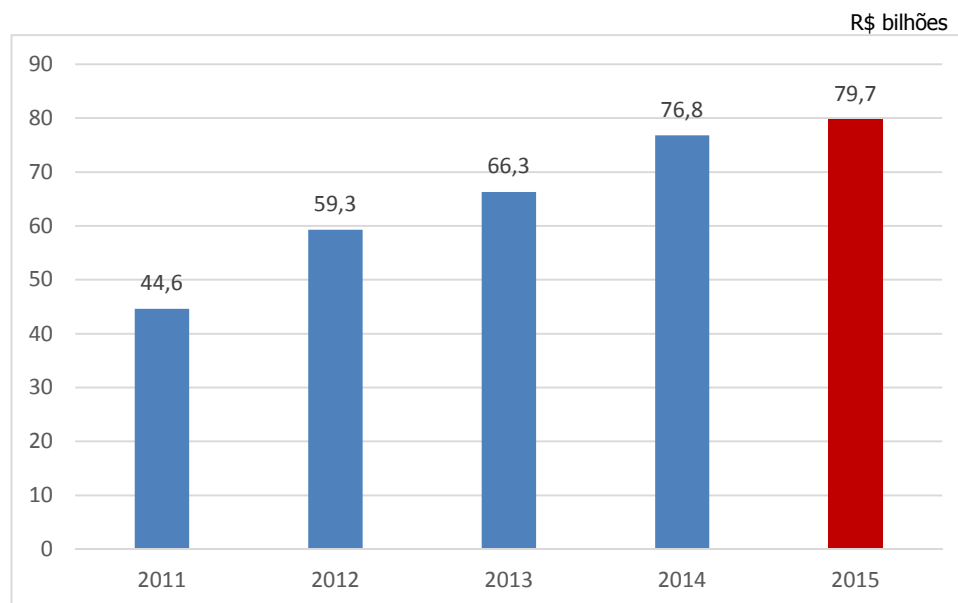
O PAC conta com um conjunto de medidas de desonerações tributárias e benefícios financeiros e creditícios, mormente utilizados para a viabilização de medidas institucionais e econômicas voltadas para o estímulo ao crescimento econômico do país. Em 2015, as desonerações tributárias associadas ao Programa atingiram R\$ 79,7 bilhões, enquanto os benefícios financeiros e creditícios foram estimados, a partir dos valores desembolsados pelos bancos, em R\$ 4 bilhões.

A análise das desonerações tributárias foi baseada nos dados levantados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, enquanto os cálculos dos subsídios financeiros e creditícios foram elaborados pela Secretaria de Política Econômica, em atendimento ao Acórdão 1.690/2007-TCU-Plenário.

##### *Subsídios Tributários*

No gráfico seguinte, demonstra-se a evolução das desonerações tributárias decorrentes do PAC, de 2011 a 2015. Em 2015, essas desonerações atingiram R\$ 79,7 bilhões.



**Evolução anual das desonerações tributárias do PAC – 2011 a 2015**


Fonte: RFB

As desonerações tributárias contempladas no PAC, em 2015, são discriminadas na tabela a seguir, com a identificação do setor econômico associado a cada item, conforme informações da RFB.

**Setores econômicos contemplados com desonerações tributárias no âmbito do PAC em 2015**

|                      |                                                                                                       | R\$ milhões   |
|----------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|
| Comércio e Serviço   | Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional                                          | 54.842        |
| Indústria            | Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional                                          | 15.913        |
|                      | Inclusão Digital                                                                                      | 6.209         |
| Ciência e Tecnologia | Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores – Padis               | 137           |
|                      | Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Equipamentos para TV Digital – PATVD | 1             |
| Energia              | Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura – Reidi                        | 2.150         |
|                      | Investimentos em Infraestrutura                                                                       | 26            |
| Transporte           | Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura – Reidi                        | 324           |
|                      | Investimentos em Infraestrutura                                                                       | 57            |
| Agricultura          | Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura – Reidi                        | 0,27          |
| <b>Total</b>         |                                                                                                       | <b>79.660</b> |

Fonte: RFB.

O maior montante de desonerações tributárias está associado ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), totalizando R\$ 70,8 bilhões. Das funções de governo dentre as quais as desonerações estão segmentadas, Comércio e Serviço e Indústria apresentam a maior participação, com R\$ 54,8 bilhões e R\$ 15,9 bilhões, respectivamente.

***Subsídios Financeiros e Creditícios***

Os subsídios financeiros e creditícios, já objeto de análise no item 3.4 deste Relatório, são classificados como renúncias fiscais, em virtude da redução potencial de receitas que poderiam ser obtidas pelo Estado, considerando as taxas de juros usualmente praticadas pelo mercado.

Ressalte-se que a presente análise se atém, exclusivamente, aos financiamentos realizados com recursos públicos federais, por meio das seguintes instituições financeiras: Banco da Amazônia S.A.

(Basa), Banco do Brasil S.A. (BB), Banco do Nordeste do Brasil S.A. (BNB), Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) e Caixa Econômica Federal (Caixa).

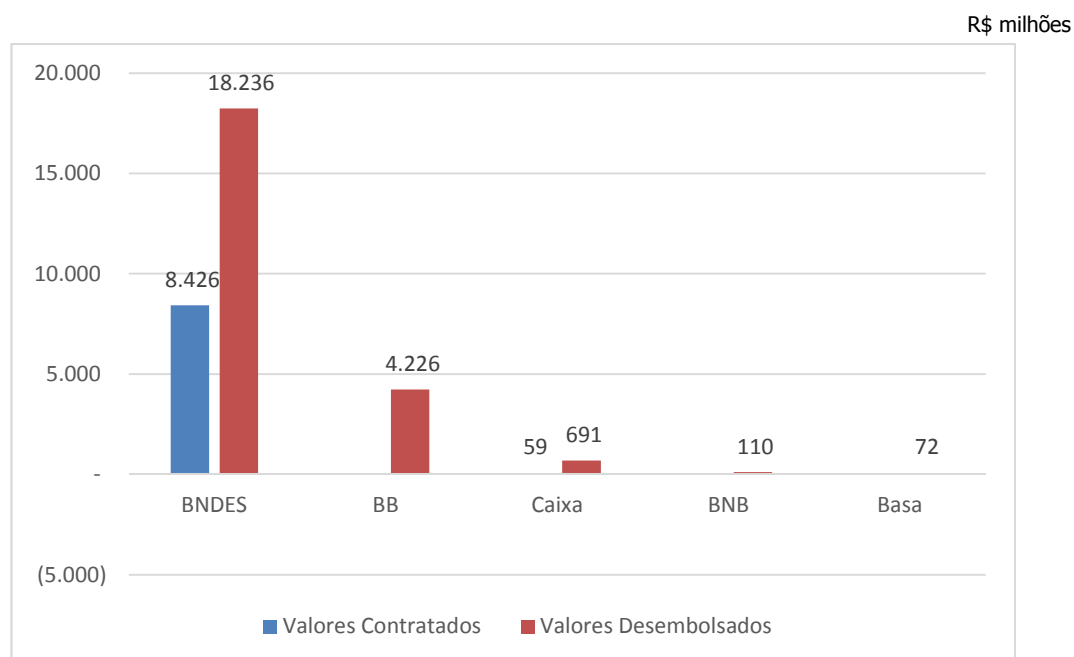
A metodologia da SPE para a estimativa dos subsídios creditícios no âmbito do PAC consiste em uma adaptação dos planos de pagamento dos empréstimos concedidos pelas instituições públicas aos vários projetos englobados pelo Programa. Essa adaptação considera o valor do financiamento como um ativo do setor público cujo retorno é dado pela diferença entre, de um lado, a taxa de juros do empréstimo e, de outro lado, o custo de oportunidade estipulado para o uso do recurso. Há subsídio quando o retorno do passivo é maior que o do ativo, ou seja, quando o custo de oportunidade do governo federal é maior que a taxa de juros dos empréstimos.

Por simplificação, os valores estimados para os subsídios são apresentados em termos de valor presente de 31/12/2015, como se todos os desembolsos e contratações tivessem ocorrido nesta data. A medida de custo de oportunidade adotada nas estimativas de subsídios creditícios do PAC é a curva de desconto do custo médio de emissões em oferta pública da Dívida Pública Mobiliária Federal interna (DPMFi), em conformidade com a Nota Técnica Conjunta 4/2013 Codip/Codiv/Cogep/STN.

Cumprir esclarecer que são apresentados valores relacionados a desembolsos ocorridos em 2015, que se vinculam a contratos realizados nesse ano ou em anos anteriores. Os valores relacionados a recursos contratados em 2015, de outra forma, podem ter sido desembolsados integralmente ou não, dadas as características de cada contrato.

No gráfico a seguir, os valores contratados e desembolsados são segmentados por instituição financeira intermediadora, evidenciando o papel preponderante do BNDES como financiador das ações do Programa. A atuação do banco foi responsável por 99,4% do montante contratado e por 78,15% dos recursos desembolsados em 2015.

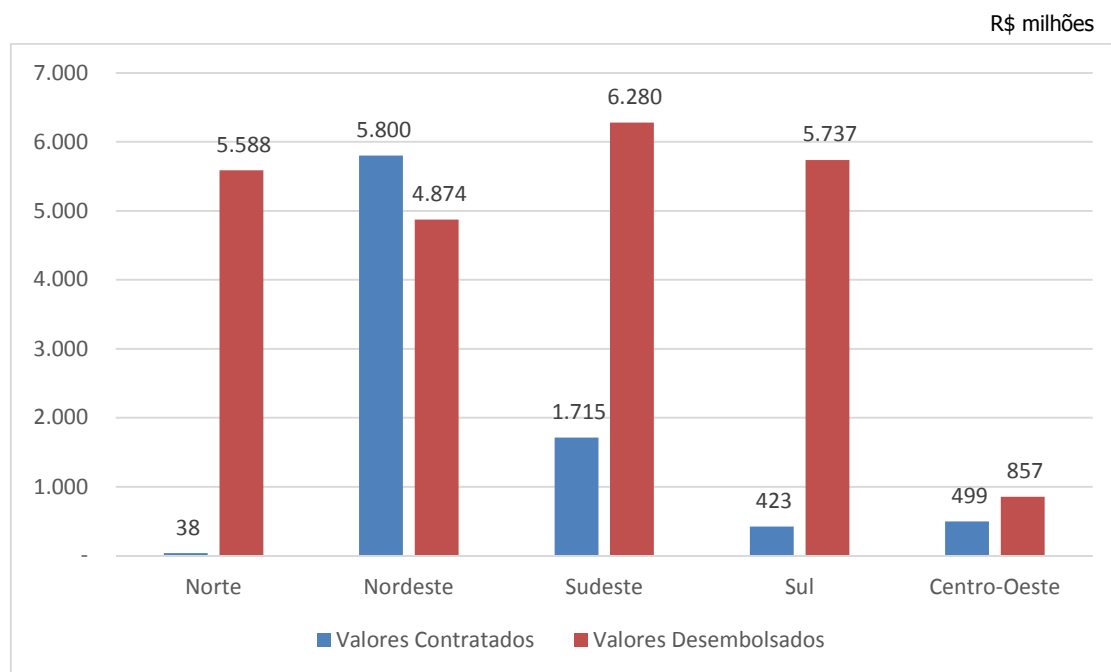
**Valores contratados e desembolsados por instituição financeira – 2015 – PAC**



Fonte: SPE.

A distribuição desses valores por regiões do país pode ser vista no gráfico a seguir, verificando-se que a região Nordeste teve mais valores contratados, seguida da região Sudeste. Os

desembolsos em 2015 ocorreram de forma equilibrada nas regiões Norte, Nordeste, Sudeste e Sul, excetuando-se a região Centro-Oeste.

**Valores contratados e desembolsados por grande região – 2015 – PAC**


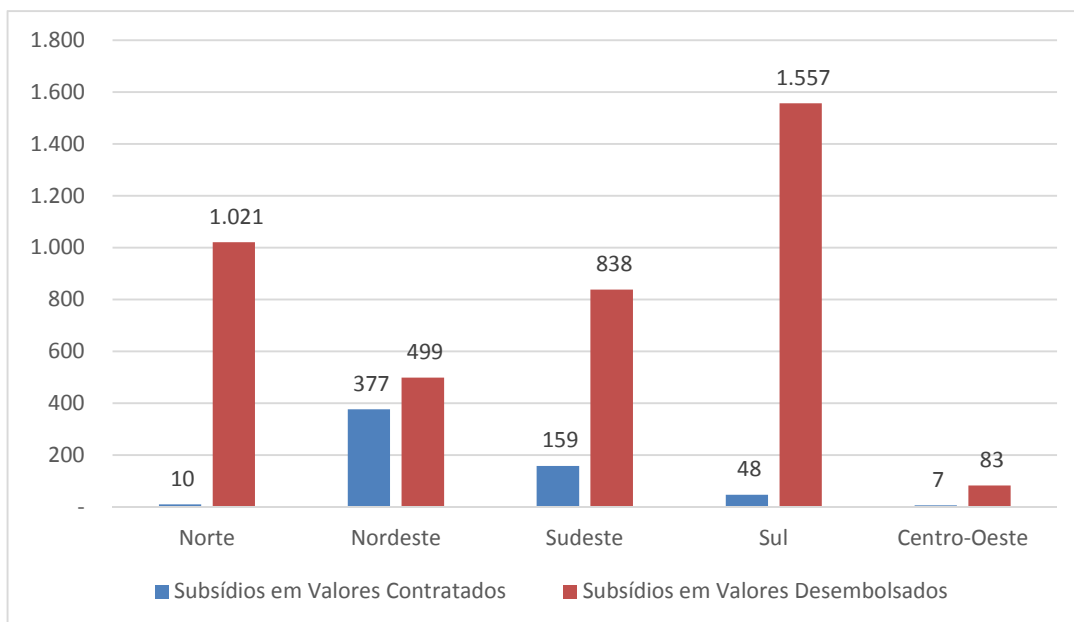
Fonte: SPE.

No que tange aos montantes de subsídios associados aos valores desembolsados em 2015, a SPE os estimou em R\$ 4 bilhões. Tomando por base os valores contratados em 2015, os subsídios estimados alcançaram R\$ 601 milhões.

A distribuição desses subsídios por região do Brasil pode ser vista no gráfico a seguir, demonstrando que a maior parte ocorreu nas regiões Sul, Norte e Sudeste. No que concerne aos subsídios contratados em 2015, observa-se uma preponderância das regiões Nordeste e Sudeste.

**Subsídios associados aos valores contratados e desembolsados por grande região – 2015**

R\$ milhões



Fonte: SPE.

Observou-se, assim, uma elevação das desonerações tributárias relacionadas ao PAC em 2015, quando comparado com o ano anterior, na ordem de 3,8%. Essas desonerações se concentraram especialmente no Simples Nacional, que absorveu 89% das desonerações tributárias vinculadas ao Programa.

No que concerne aos benefícios financeiros e creditícios, verificou-se que os montantes desembolsados são significativamente superiores aos contratados. Isso se justifica pela ocorrência de desembolsos em 2015 decorrentes de contratos celebrados em anos anteriores.

De outra banda, os benefícios se destinaram de forma preponderante às regiões Sul, Norte, Sudeste e Nordeste, se observados pela ótica dos desembolsos, e às regiões Nordeste e Sudeste, quando vistos pela ótica das contratações.

Saliente-se que 99% desses contratos e desembolsos subsidiados estiveram vinculados, em 2015, aos eixos de atuação de Infraestrutura Energética e Cidade Melhor, este último relacionado ao PAC-2 e com objetivo de investir em saneamento, prevenção de áreas de risco, mobilidade urbana e pavimentação.

#### 4.1.2 Execução Orçamentária do PAC

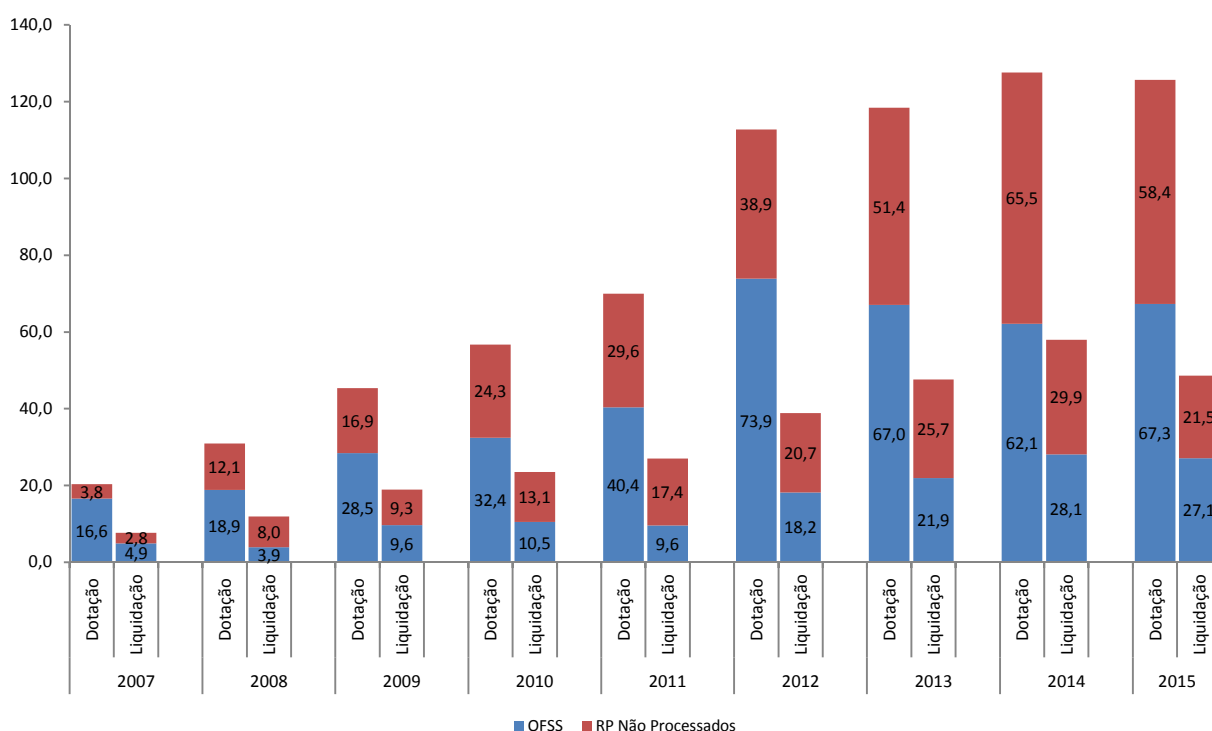
Como mencionado na introdução deste tópico, os recursos voltados para as ações do Programa possuem variadas fontes – entre essas, os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, que serão explorados a seguir, abarcando os nove anos de vigência do PAC, de 2007 a 2015, evidenciando, em especial, a evolução da dotação orçamentária prevista e a sua execução, tanto no exercício, como por intermédio da liquidação dos restos a pagar.

O critério adotado para a mensuração da execução foi a soma dos valores liquidados da dotação do exercício ao longo do ano com os montantes liquidados referentes a restos a pagar não processados de exercícios anteriores. Além disso, ao final de cada exercício, todo o montante de créditos empenhados, até então não liquidados ordinariamente, é inscrito em restos a pagar não processados para ser executado em anos posteriores.

No gráfico a seguir é apresentada a evolução dos valores de dotação e execução orçamentárias das ações do PAC para o período em estudo, segregados em OFSS e restos a pagar não processados de exercícios anteriores. Como se pode observar, a trajetória do volume de recursos orçamentários alocados ao Programa (dotação atualizada) foi crescente até 2012 e decrescente nos anos de 2013 e 2014, voltando a crescer em 2015, quando se registrou um valor de R\$ 67,3 bilhões. Quanto ao valor de restos a pagar não processados inscritos de exercícios anteriores, houve ligeira redução em 2015 comparado ao exercício anterior, atingindo R\$ 58,4 bilhões, 86,7% do valor da dotação.

**Execução Orçamentária e de restos a pagar não processados do PAC  
(Dotação liquidada + Restos a pagar não processados liquidados)**

R\$ bilhões

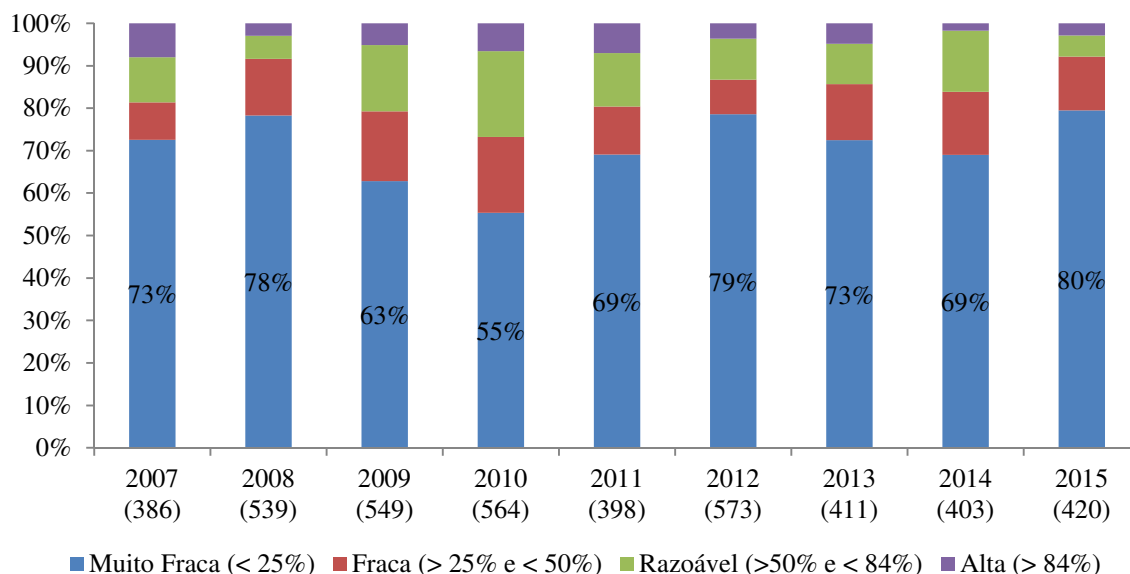


Fontes: Siafi e Tesouro Gerencial.

Assim como nos exercícios anteriores, em 2015 não se logrou executar integralmente a dotação orçamentária das ações do Programa. Destarte, da dotação de R\$ 67,3 bilhões, foram empenhados R\$ 42,1 bilhões, havendo liquidação de R\$ 27,1 bilhões, o que equivale a 40,3% da dotação autorizada e 64,3% do total empenhado.

Quanto à evolução dos valores, para cada exercício, de créditos empenhados e liquidados, bem como a execução por inscrição em restos a pagar não processados (RPNP), em termos absolutos, 2013 foi o ano em que ocorreu a maior execução por inscrição em restos a pagar, de R\$ 41,2 bilhões. Em termos relativos, o ano em que ocorreu o maior percentual de execução por inscrição em RPNP foi 2008, com 77%. Ante as dificuldades para se executar o orçamento anual, o estoque de RPNP tem crescido. Em janeiro de 2015 havia um estoque de R\$ 58,4 bilhões de RPNP a pagar, 10,8% a menos que os R\$ 65,5 bilhões de RPNP a pagar existentes no início de 2014. Desse total de 2015, foram liquidados R\$ 21,5 bilhões e pagos R\$ 19,7 bilhões.

As razões do quantitativo elevado de liquidação por restos a pagar não processados, ao longo do período do Programa, podem ser vistas nos gráficos a seguir. Em todos os exercícios de vigência do PAC, a maior parte das ações orçamentárias teve execução (liquidação) da dotação anual inferior a 25%. Em 2015, o percentual de ações com execução menor que 25% foi da ordem de 80%.

**Grau de execução das ações orçamentárias do PAC**


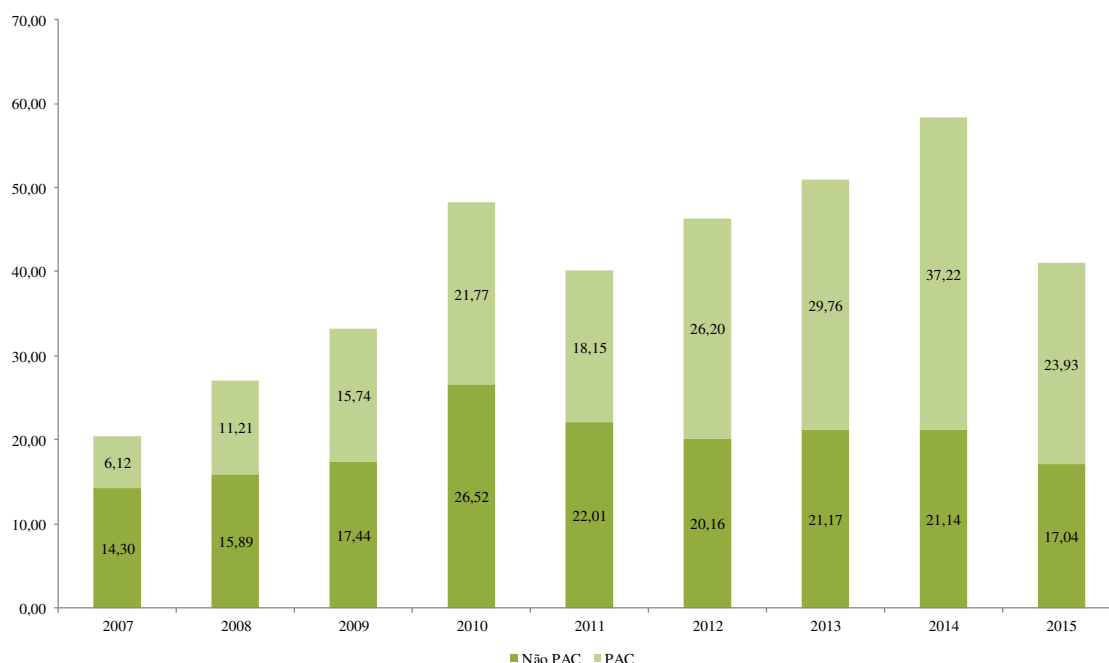
Fontes: Siafi e Tesouro Gerencial.

Com relação à participação das ações do PAC no total dos investimentos (Grupo de Despesa 4), o exercício de 2012 foi o primeiro em que os valores executados (créditos anuais liquidados somados a RPNP liquidados) em ações do PAC foram superiores aos valores executados em ações de investimento não pertencentes ao Programa. Essa tendência se manteve até 2015, quando foram executados, no total de investimentos, recursos no montante de R\$ 40,97 bilhões, dos quais R\$ 23,93 bilhões, 58,4%, foram relativos ao PAC. No gráfico a seguir, pode-se ver a evolução da participação das ações do PAC no total despendido com investimentos pelo governo federal.



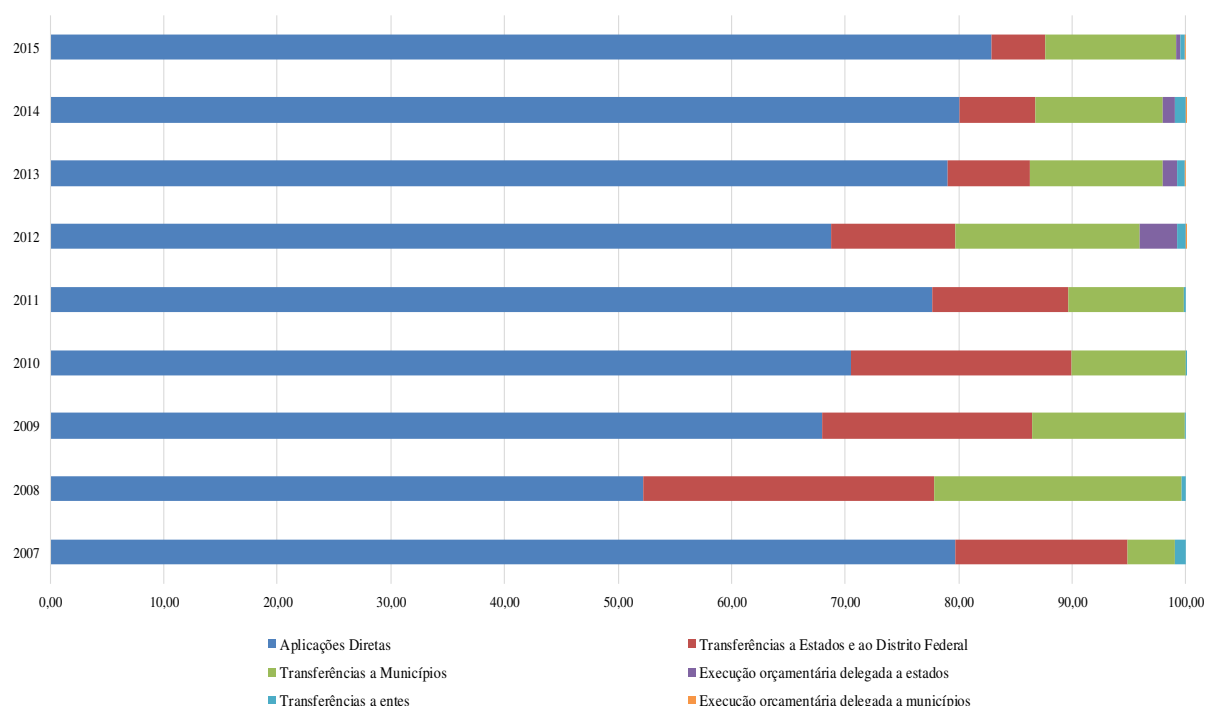
**Execução dos Investimentos – PAC x Demais**  
**(Dotação liquidada + Restos a pagar não processados liquidados)**

R\$ bilhões



Fontes: Siafi e Tesouro Gerencial.

Quando se faz a segmentação dos valores executados pelo PAC em seus nove anos de vigência, por Modalidade de Aplicação, verifica-se que as aplicações diretas, realizadas pelos próprios órgãos e entidades federais, representam a maior parte do que já foi executado. Em 2015, assim como em 2014, elas atingiram pouco mais de 80% do total. Observa-se, também, a contínua redução nas transferências aos estados e ao Distrito Federal, a partir de 2011 (12%), passando para 10,9% (2012), 7,28% (2013), 6,62% (2014) e 4,75% (2015). No gráfico a seguir, apresenta-se a evolução da participação de cada modalidade de aplicação na execução das ações do PAC, por ano.

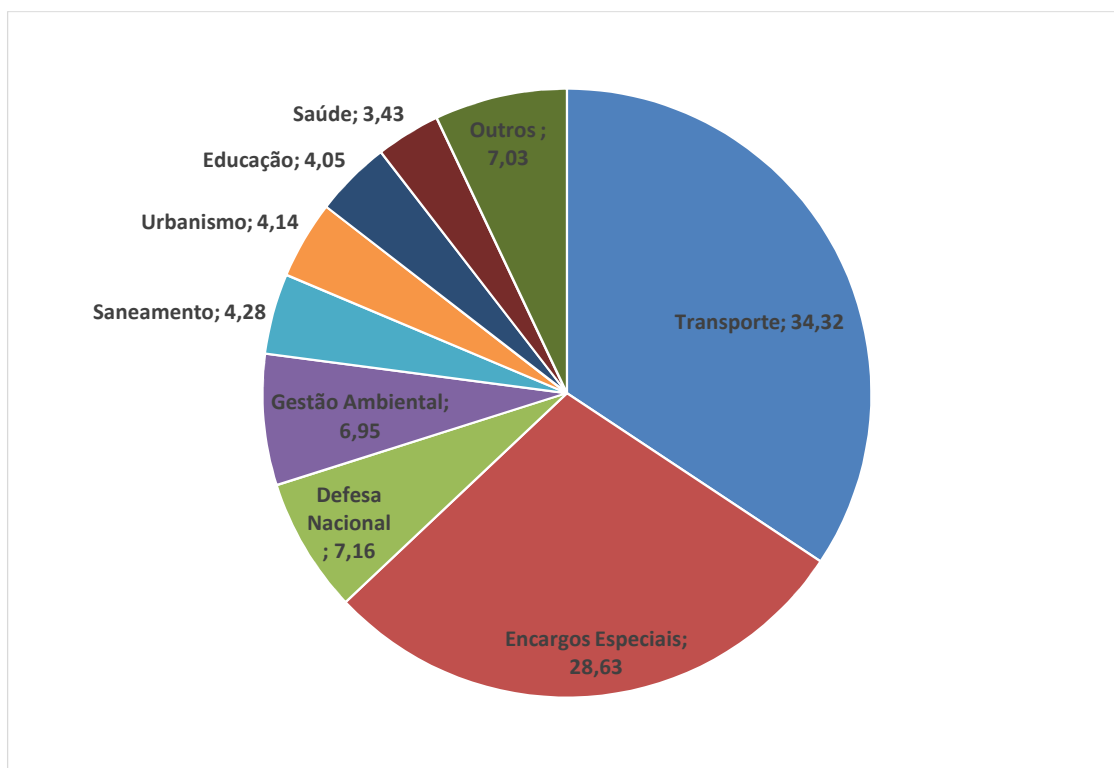
**Execução Orçamentária e de restos a pagar não processados do PAC – 2007/2015 – Modalidade de Aplicação (%)**


Fontes: Siafi e Tesouro Gerencial.

A distribuição da execução das ações do PAC por função orçamentária consolidada para todo o período de vigência do Programa é apresentada no gráfico a seguir. A função Transporte, eixo Transportes, foi a mais representativa nos nove anos. Ressalta-se que a função Encargos Especiais engloba as transferências ao Fundo de Arrendamento Residencial (FAR), que financia o programa Minha Casa Minha Vida, bem como o programa Operações Especiais – Outros Encargos Especiais, cujas ações estão direcionadas para a integralização da participação da União no capital de diversas empresas voltadas para ações específicas.

**Execução Orçamentária e de restos a pagar não processados do PAC – 2007/2015 – por Função Orçamentária (%)**

**(Dotação liquidada + Restos a pagar não processados liquidados)<sup>1</sup>**



Fontes: Siafi e Tesouro Gerencial.

<sup>1</sup> A parcela "Outros" compreende as seguintes funções orçamentárias: Organização Agrária (1,75%); Agricultura (1,20%); Habitação (0,98%); Desporto e Lazer (0,72%); Assistência Social (0,67%); Administração (0,63%); Indústria (0,28%); Cultura (0,26%); Energia (0,25%); Comércio e Serviços (0,16%); Segurança Pública (0,07%); Direitos da Cidadania (0,04%); Ciência e Tecnologia (0,02%) e Comunicações (0,02%).

São 21 os órgãos superiores que executaram as ações do PAC, dos quais três – Ministério das Cidades, Ministério dos Transportes e Ministério da Integração Nacional – abrangeram 76,22% do total executado ao longo dos nove anos do Programa, R\$ 215 bilhões em valores liquidados do orçamento e de RPNP. Quanto aos tipos de ações, o Ministério das Cidades concentra dispêndios em programas voltados para gestão de riscos e resposta a desastres, mobilidade urbana, moradia e saneamento básico; o Ministério dos Transportes possui ações em diferentes modais; e o Ministério da Integração Nacional contempla ações voltadas para irrigação, conservação e gestão de recursos hídricos, oferta de água, segurança alimentar e saneamento, dentre outras.

## 4.2 Análise Setorial: Programas Temáticos do PPA 2012-2015

Este tópico dá continuidade a duas inovações relevantes no que tange à abordagem utilizada pelo Tribunal ao avaliar a ação setorial do governo federal no âmbito da Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR). A primeira delas, de caráter formal, marca a evolução de uma análise compartimentada por funções de governo – conforme classificação trazida pela Portaria MP 42/1999 – para uma abordagem centrada nos programas temáticos inaugurados pelo Plano Plurianual 2012-2015 (Lei 12.593/2012). Com isso, busca-se valorizar o PPA como ferramenta de planejamento governamental e facilitar o processo de comunicação à sociedade dos resultados produzidos pela atuação do governo e fiscalizados pelo TCU.

A segunda modificação relaciona-se ao enfoque dado pelo Tribunal no cumprimento de sua missão de subsidiar o julgamento das Contas do Presidente da República, levado a efeito pelo Congresso Nacional, no que se refere aos resultados da intervenção governamental e sua repercussão na realidade do país. No exercício de 2013, iniciou-se uma mudança de perspectiva que, no futuro, deverá produzir uma opinião consistente acerca das informações de desempenho que evidenciam os resultados das principais políticas públicas empreendidas pelo governo federal na sua esfera de atribuições.

Essa mudança de perspectiva sublinha a atribuição do TCU no escopo do processo de controle externo voltado ao julgamento das Contas do Presidente da República: oferecer, mediante parecer prévio, subsídios técnicos para informar a competente decisão do Congresso Nacional (inciso I do art. 71 da Constituição Federal). Para tanto, o Tribunal deve empreender fiscalizações sobre o conjunto de informações financeiras e não financeiras providas pela PCPR, entendida como o principal instrumento da Presidência da República a serviço das necessárias transparência e prestação de contas à sociedade brasileira.

Cumprе ressaltar que as inovações em comento estão em sintonia com as conclusões e recomendações oriundas do estudo comparativo demandado pelo próprio TCU e realizado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) sobre o Parecer Prévio e o Relatório das Contas do Governo da República.

Em relação ao escopo das análises sobre o PPA, buscou-se enfatizar os componentes indicativos do desempenho governamental definidos pela atual estrutura do plano. O modelo do PPA 2012-2015 organiza a atuação de governo nas dimensões estratégica e tática, restringindo aos orçamentos anuais a dimensão operacional. A dimensão estratégica do plano procura evidenciar o alcance da visão de futuro do país e a realização dos macrodesafios que orientaram a concepção das políticas públicas federais. Já a dimensão tática do PPA contempla os programas temáticos e seus resultados, demonstrando a contribuição das políticas públicas que integram a agenda de governo para o alcance dos macrodesafios. Por fim, o orçamento responde pela organização das ações na dimensão operacional, com ênfase na eficiência do emprego dos recursos públicos.

Dessa forma, de acordo com a Lei 12.593/2012, que aprovou o novo modelo, a partir de 2012 o PPA deixou de detalhar os programas em ações, que se desdobravam em metas físicas e em valores. Nesse novo modelo, o binômio programa-ação, que estruturava tanto os planos plurianuais como os orçamentos, deu lugar aos programas temáticos, que retratam a agenda de governo organizada por temas de políticas públicas. Sua abrangência deve ser a necessária para representar os desafios e organizar a gestão, o monitoramento, a avaliação, as transversalidades, as multissetorialidades e a territorialidade. Apresenta como principais componentes: indicadores, objetivos, metas e iniciativas.

O indicador é um instrumento que permite identificar e aferir aspectos relacionados a um programa temático. Apurado periodicamente, deve auxiliar o monitoramento da evolução de uma determinada realidade, gerando subsídios para a avaliação. Contudo, no modelo do PPA 2012-2015, não são obrigatórios índices anuais e índices a serem alcançados ao final da vigência do plano, como nos planos plurianuais anteriores.

O objetivo expressa o que deve ser feito, refletindo as situações a serem alteradas pela implementação de um conjunto de iniciativas, com desdobramento no território. Para cada objetivo estão associadas metas, que podem ser qualitativas ou quantitativas. As metas fornecem os parâmetros de resultado esperados para o período do plano. Apesar de conterem índices a serem alcançados ao final do quadriênio, não são desdobradas em metas anuais, como nos planos anteriores.

A iniciativa declara as entregas à sociedade de bens e serviços, resultantes da coordenação de ações orçamentárias e outras ações institucionais e normativas, bem como da pactuação entre entes federados, entre Estado e sociedade e da integração de políticas públicas. Por meio delas, realiza-se a conexão formal entre o PPA e o orçamento.

O item 3.1 do presente relatório contém análise crítica sobre o modelo de plano plurianual, fundamentada em fiscalizações realizadas pelo Tribunal de Contas da União, explicitando inclusive as limitações que o modelo impõe para uma avaliação satisfatória dos resultados da gestão governamental com base nos programas temáticos. Tendo isso em conta, ressalta-se que esta seção não pretende responder quanto aos resultados alcançados pelas políticas públicas do governo federal no exercício de 2015. Conforme registrado nos parágrafos anteriores, a presente análise se configura em etapa preliminar, destinando-se, em suma, à verificação da qualidade e da confiabilidade dos instrumentos de medição da atuação governamental presentes no PPA.

### **Metodologia Aplicada**

Considerando que o PPA 2012-2015 definiu metas a serem alcançadas ao final do período, as análises realizadas objetivaram aferir a qualidade e a confiabilidade das metas constantes do PPA. A escolha apoia-se no fato de que as metas representam, no plano tático, os resultados da ação de governo explicitada pelo PPA. Assim, o trabalho busca concluir, nesse momento, acerca da solidez de tais instrumentos enquanto evidências capazes de sustentar a opinião do controle externo.

A opinião do TCU adota como parâmetro a Portaria Segecex 33/2010, que aprova a “Técnica de Indicadores de Desempenho para Auditorias”. Nesse sentido, buscou-se avaliar a qualidade e a confiabilidade das metas do PPA. Quanto à qualidade, a análise fundamentou-se no método “Smart” apresentado pela referida portaria, em que se avalia se a meta é específica, mensurável, apropriada, realista e tem limitação temporal. Com relação à confiabilidade, a principal característica examinada foi a credibilidade do dado disponibilizado.

**Atributos das evidências e qualidades das metas**

| <b>Atributo</b> | <b>Característica (Portaria Segecex 33/2010)</b> |
|-----------------|--------------------------------------------------|
| Qualidade       | especificidade                                   |
|                 | mensurabilidade                                  |
|                 | adequação                                        |
|                 | realismo                                         |
|                 | limitação temporal                               |
| Confiabilidade  | credibilidade                                    |
|                 | estabilidade                                     |
|                 | comparabilidade                                  |

Quanto à apresentação das análises neste relatório, cada tópico acerca dos programas temáticos é estruturado da seguinte forma: contextualização do programa, com uma sintética descrição de suas diretrizes e seus objetivos, no contexto da agenda governamental; descrição da análise sobre as informações relacionadas à consecução das metas selecionadas, finalizada com a opinião sobre a qualidade e a confiabilidade das metas e, conforme o caso, outras informações relevantes, como as decorrentes de trabalhos de fiscalização realizados pelo Tribunal em objetos pertinentes ao programa em análise.

Para este exercício, selecionaram-se 22 programas temáticos do PPA, relacionados a seguir.

**Programas temáticos selecionados**

|                                                                                  |
|----------------------------------------------------------------------------------|
| <b>PROGRAMAS SOCIAIS</b>                                                         |
| 2015 - Aperfeiçoamento do Sistema Único de Saúde (SUS)                           |
| 2019 - Bolsa Família                                                             |
| 2027 - Cultura: Preservação, Promoção e Acesso                                   |
| 2030 - Educação Básica                                                           |
| 2031 - Educação Profissional e Tecnológica                                       |
| 2032 - Educação Superior - Graduação, Pós-Graduação, Ensino, Pesquisa e Extensão |
| 2037 - Fortalecimento do Sistema Único de Assistência Social (SUAS)              |
| 2061 - Previdência Social                                                        |
| 2070 - Segurança Pública com Cidadania                                           |
| 2071 - Trabalho, Emprego e Renda                                                 |
| <b>PROGRAMAS DE INFRAESTRUTURA</b>                                               |
| 2022 - Combustíveis                                                              |
| 2033 - Energia Elétrica                                                          |
| 2040 - Gestão de Riscos e Resposta a Desastres                                   |
| 2049 - Moradia Digna                                                             |
| 2053 - Petróleo e Gás                                                            |
| 2072 - Transporte Ferroviário                                                    |
| 2075 - Transporte Rodoviário                                                     |
| <b>PROGRAMAS DE DESENVOLVIMENTO PRODUTIVO E AMBIENTAL</b>                        |
| 2012 - Agricultura Familiar                                                      |
| 2014 - Agropecuária Sustentável, Abastecimento e Comercialização                 |
| 2018 - Biodiversidade                                                            |
| 2021 - Ciência, Tecnologia e Inovação                                            |
| <b>PROGRAMAS DE SOBERANIA, TERRITÓRIO E GESTÃO</b>                               |
| 2058 - Política Nacional de Defesa                                               |

Os principais critérios que balizaram a escolha consideraram a relevância do programa temático, bem como a materialidade envolvida: a despesa empenhada em 2015, nos citados programas, atingiu cerca de R\$ 752 bilhões, aproximadamente 96% do total executado pela União na categoria de programas temáticos. Desse modo, o exame compreendeu também metas relacionadas a objetivos e programas temáticos que, embora possam representar reduzida materialidade comparativamente à execução total da despesa orçamentária, traduzem áreas essenciais da intervenção governamental, a exemplo do Programa Gestão de Riscos e Resposta a Desastres.

**4.2.1 Programa Temático 2015 – Aperfeiçoamento do Sistema Único de Saúde (SUS)**

O programa temático em comento é o principal programa associado à função governamental Saúde no PPA 2012-2015. O Ministério da Saúde (MS), apoiado pelas entidades da administração indireta vinculadas, é o órgão responsável pela execução desse programa, que possui 28 indicadores, 13 objetivos e 94 iniciativas. Entre os indicadores, citam-se: cobertura das equipes de saúde da família, cobertura vacinal contra gripe, esperança de vida ao nascer e taxa de mortalidade infantil.

| Objetivo | Descrição do Objetivo |
|----------|-----------------------|
|----------|-----------------------|



|      |                                                                                                                                                                                                                                                           |
|------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 0713 | Garantir acesso da população a serviços de qualidade, com equidade e em tempo adequado ao atendimento das necessidades de saúde, aprimorando a política de atenção básica e a atenção especializada                                                       |
| 0714 | Reduzir os riscos e agravos à saúde da população, por meio das ações de promoção e vigilância em saúde                                                                                                                                                    |
| 0715 | Promover atenção integral à saúde da mulher e da criança e implementar a Rede Cegonha, com especial atenção às áreas e populações de maior vulnerabilidade                                                                                                |
| 0717 | Aprimorar a rede de urgência e emergência, com expansão e adequação de Unidades de Pronto Atendimento (UPAs), Serviço de Atendimento Móvel de Urgência (SAMU), Pronto-Socorros (PS) e centrais de regulação, articulando-a com as outras redes de atenção |
| 0718 | Fortalecer a rede de saúde mental, com ênfase no enfrentamento da dependência de crack e outras drogas                                                                                                                                                    |
| 0719 | Garantir a atenção integral à saúde da pessoa idosa e dos portadores de doenças crônicas, estimulando o envelhecimento ativo e saudável e fortalecendo as ações de promoção e prevenção                                                                   |
| 0721 | Contribuir para a adequada formação, alocação, qualificação, valorização e democratização das relações do trabalho dos profissionais de saúde                                                                                                             |
| 0724 | Implementar novo modelo de gestão e instrumentos de relação federativa, com centralidade na garantia do acesso, gestão participativa com foco em resultados, participação social e financiamento estável                                                  |
| 0725 | Qualificar instrumentos de execução direta, gerando ganhos de produtividade e eficiência para o SUS                                                                                                                                                       |
| 0726 | Garantir assistência farmacêutica no âmbito do SUS                                                                                                                                                                                                        |
| 0727 | Fortalecer o complexo industrial e de ciência, tecnologia e inovação em saúde como vetor estruturante da agenda nacional de desenvolvimento econômico, social e sustentável, reduzindo a vulnerabilidade do acesso à saúde                                |
| 0728 | Aprimorar a regulação e a fiscalização da saúde suplementar articulando a relação público-privado, gerando maior racionalidade e qualidade no setor saúde                                                                                                 |
| 0729 | Promover internacionalmente os interesses brasileiros no campo da saúde, bem como compartilhar as experiências e saberes do SUS com outros países, em conformidade com as diretrizes da Política Externa Brasileira                                       |

Em 2015, a dotação atualizada (dotação inicial mais créditos adicionais) desse programa foi de R\$ 98 bilhões, dos quais foram liquidados R\$ 81,8 bilhões, o que representa 83,5% da dotação atualizada.

### Análise das metas

No exercício de 2015, foram selecionados para a análise três objetivos do programa temático: 0726, 0727 e 0728. Essa escolha levou em consideração os objetivos analisados nos anos anteriores e a relevância desses objetivos dentro do programa temático. A cada um dos objetivos estão relacionadas metas, num total de dezesseis, dentre as quais doze foram selecionadas para análise, conforme a tabela a seguir:

#### Metas Selecionadas para Análise

| Descrição da Meta                                                                                                                                                                                                                            | Unidade de Medida          | Meta Prevista 2012-2015 (a) | Meta realizada (acumulado) |       |       |          | % da meta total 2012-2015 realizada (c)=(b)/(a) | Fonte da Informação |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|-----------------------------|----------------------------|-------|-------|----------|-------------------------------------------------|---------------------|
|                                                                                                                                                                                                                                              |                            |                             | 2012                       | 2013  | 2014  | 2015 (b) |                                                 |                     |
| Ampliar a cobertura do Programa Farmácia Popular – Aqui tem farmácia popular – nos municípios brasileiros do mapa de extrema pobreza que tenham farmácias, passando de 638 municípios em 2011 para 2.365 municípios até 2015 (objetivo 0726) | Municípios                 | 1.403                       | 962                        | 1.464 | 1.590 | 1.644    | 48,61 %                                         | SCTIE/MS            |
| Ampliar o elenco de medicamentos fitoterápicos da assistência Farmacêutica básica, passando de 8 medicamentos em 2011 para 20 até 2015 (objetivo 0726)                                                                                       | Medicamentos fitoterápicos | 16                          | 12                         | 12    | 12    | 12       | 50%                                             | SCTIE/MS            |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                  |     |     |     |     |     |         |          |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|-----|-----|-----|-----|-----|---------|----------|
| Apoiar 20 Arranjos Produtivos Locais – APL até 2015, visando promover o acesso a plantas medicinais e fitoterápicos no SUS (objetivo 0726).                                                                                                                                                                                                         | Arranjos Produtivos Locais - APL | 20  | 12  | 23  | 66  | 66  | 330%    | SCTIE/MS |
| Aquisição e distribuição continuada de medicamentos e insumos adequados à integralidade do tratamento de pacientes em todos os níveis de atenção (objetivo 0726)                                                                                                                                                                                    | Qualitativa                      | -   | -   | -   | -   | -   | -       | SCTIE/MS |
| Ampliar o cadastramento de Comitês de Ética em Pesquisas (CEP) na Comissão Nacional de Ética em Pesquisa (CONEP), passando de 10% em 2011 para 100% em 2015 (objetivo 0727)                                                                                                                                                                         | %                                | 100 | 0   | 100 | 100 | 100 | 100%    | SCTIE/MS |
| Aprovar no Grupo Executivo do Complexo Industrial da Saúde (GECIS) 3 (três) propostas para a otimização do marco regulatório do complexo produtivo e de ciência, tecnologia e inovação em saúde, relacionadas aos temas de compras governamentais, regulação sanitária, econômica, tributária e fiscal e de propriedade intelectual (Objetivo 0727) | Propostas                        | 3   | 0   | 7   | 9   | 9   | 300%    | SCTIE/MS |
| Celebrar 15 acordos regionais para realinhamento das prioridades de pesquisa em saúde do SUS, em consonância com os Planos Estaduais de Saúde (objetivo 0727)                                                                                                                                                                                       | Acordos Regionais                | 15  | 0   | 25  | 25  | 25  | 166,67% | SCTIE/MS |
| Contratar 200 projetos de pesquisa no âmbito do PPSUS, em parceria com o CNPq, Secretarias Estaduais de Saúde e Fundações de Amparo à Pesquisa (objetivo 0727)                                                                                                                                                                                      | Projetos de pesquisa             | 200 | 0   | 457 | 647 | 746 | 373%    | SCTIE/MS |
| Fomentar a realização de 100 estudos nacionais em temas contemplados na agenda de prioridades de pesquisa do Ministério da Saúde, até 2015 (objetivo 0727)                                                                                                                                                                                          | Estudos nacionais                | 100 | 167 | 220 | 391 | 402 | 402%    | SCTIE/MS |
| Apoiar dois testes clínicos da vacina contra a dengue (objetivo 0727)                                                                                                                                                                                                                                                                               | Qualitativa                      | -   | -   | -   | -   | -   | -       | SCTIE/MS |
| Agilizar o processo de ressarcimento das operadoras do SUS (objetivo 0728)                                                                                                                                                                                                                                                                          | Qualitativa                      | -   | -   | -   | -   | -   | -       | ANS/MS   |
| Aprimorar a capacidade regulatória (mensurada pelo Índice de Desempenho Institucional) (objetivo 0728)                                                                                                                                                                                                                                              | Qualitativa                      | -   | -   | -   | -   | -   | -       | ANS/MS   |

Fonte: PCPR 2015.

Com base nas informações qualitativas e quantitativas, foi realizada a análise das metas, com a finalidade de avaliar o atendimento aos atributos de qualidade e confiabilidade. Para tanto, foram consultados, além da Prestação de Contas da Presidente da República (PCPR), os dados extraídos do Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (Siop), as informações apresentadas pelo Ministério da Saúde, a legislação, as publicações institucionais e os sítios eletrônicos do MS e da Agência Nacional de Saúde (ANS).

Com relação à meta “Ampliar a cobertura do Programa Farmácia Popular – Aqui Tem Farmácia Popular – nos municípios brasileiros do mapa da extrema pobreza que tenham farmácias, passando de 962 municípios em 2011 para 2.365 municípios até 2015”, do Objetivo 0726, verificou-se que o quadro que apresenta a evolução da meta apresenta como unidade de medida “municípios”, porém o detalhamento da meta, no Siop, traz como método de apuração o número de farmácias e drogarias credenciadas. Nesse sentido, considera-se que a referida meta não atende ao atributo de mensurabilidade, haja vista o risco de distorções dos resultados apresentados, com a possibilidade de que a existência de mais de um estabelecimento credenciado para o mesmo município impacte de forma equivocada a apuração da meta. Além disso, não se considera atendido plenamente o atributo de credibilidade, pois há a utilização em larga escala de dados fornecidos pelas farmácias credenciadas, embora, de acordo com o MS, essas fontes passem por mecanismos de autenticação e verificação periódicos.

Verifica-se, ainda, que a meta “Apoiar 20 arranjos produtivos locais – APL, visando promover o acesso a plantas medicinais e fitoterápicos do SUS”, do Objetivo 0726, não atende aos atributos da especificidade e mensurabilidade. A partir de sua leitura, não é possível identificar de maneira objetiva em que medida ocorreria tal “apoio”. Adicionalmente, a unidade de medida dessa meta é APL, porém, após, a leitura do detalhamento da evolução da meta disponível na PCPR e nos documentos apresentados pelo Ministério da Saúde, verifica-se que há diferença entre projetos de APL apresentados e APL que receberiam o financiamento por meio do repasse de recursos na modalidade fundo a fundo. Assim, o termo “apoiar” ao qual a meta se refere, em um primeiro momento, diz respeito ao financiamento dos APL, mas não se restringe à transferência de recursos, abrangendo, também, o processo de seleção dos projetos, dentre outras medidas.

Em relação à meta qualitativa “Aquisição e distribuição continuada de medicamentos e insumos adequados à integralidade do tratamento de pacientes em todos os níveis de atenção”, considera-se que não há o atendimento aos atributos de especificidade, mensurabilidade, realismo e limitação temporal. Por se tratar de medida “continuada” e para “todos os níveis de atenção”, constitui uma diretriz programática e não uma meta. Nesse sentido, além de não possuir delimitação temporal, apresenta um alcance amplo demais, que a torna não específica, não mensurável e não realista. Ademais a utilização do termo “adequados” para qualificar os medicamentos e insumos que serão adquiridos e distribuídos, torna a meta subjetiva. Isso reforça a ausência de especificidade da meta.

Com relação à meta qualitativa “Apoiar dois testes clínicos da vacina contra dengue”, considera-se que não atende aos atributos de especificidade e mensurabilidade, pois não é possível identificar de maneira objetiva o que se entende por “apoiar”. Nesse sentido, o detalhamento da meta, no Siop, limita-se a informar como método de apuração o “número de testes clínicos apoiados”. Apenas após leitura do detalhamento da evolução da meta disponível na PCPR e nos documentos apresentados pelo Ministério da Saúde, pôde-se concluir que se trata do investimento, por parte do MS, em estudos e projetos de pesquisa, estruturação de laboratórios e adoção de medidas para permitir o licenciamento e produção de vacina contra a dengue.

No que se refere à meta qualitativa “Agilizar o processo de ressarcimento das operadoras do SUS”, referente ao Objetivo 0728, a partir da leitura dos documentos da ANS, verifica-se que o seu atingimento é computado no âmbito da Agência com base na quantidade acumulada de processos de ressarcimento ao SUS concluídos ao ano. Com base na análise situacional apresentada na PCPR, pode-se considerar que tal meta foi classificada como qualitativa em virtude de diversas medidas adotadas para aperfeiçoamento das cobranças, e não apenas a conclusão dos processos. Nesse sentido, considera-se prejudicado o atributo de especificidade, pois o detalhamento de seus resultados somente pode ser compreendido com a leitura de documentos da ANS. Adicionalmente, a utilização em larga escala de dados não primários compromete o atendimento do atributo da credibilidade.

Além disso, consoante o detalhamento da meta, no Siop, o método de apuração consiste nas “cobranças efetuadas no período em relação ao ano anterior”. Esse método permite apurar um eventual aumento de cobranças realizadas, mas não possibilita mensurar a agilidade do processo de ressarcimento e, portanto, torna prejudicado o atendimento ao atributo da mensurabilidade. Assim, em uma situação hipotética em que houvesse uma redução dos casos ensejadores das cobranças, poderia ocorrer um resultado negativo da meta, ainda que os processos estivessem mais céleres.

No que tange à meta qualitativa “Aprimorar a capacidade regulatória (mensurada pelo Índice de Desempenho Institucional)”, do Objetivo 0728, considera-se não atendido o atributo de especificidade, uma vez que a leitura da meta não permite identificar de maneira objetiva o que seria “aprimorar”. Além

disso, a mensurabilidade também se encontra prejudicada, pois apenas a partir da leitura de documentos internos da ANS se pode depreender que os resultados são aferidos com base em indicadores relativos a processos organizacionais internos da Agência.

Com base no trabalho desenvolvido, de acordo com as Normas de Auditoria do Tribunal e com os critérios constantes da Portaria Segecex 33/2010, conforme descrito na seção que tratou do método aplicado, não foram encontradas evidências para refutar a qualidade ou a confiabilidade das metas analisadas dos objetivos 0726, 0727 e 0728, componentes do Programa Temático 2015 – Aperfeiçoamento do SUS, à exceção das seguintes, que foram refutadas:

| <b>Meta</b>                                                                                                                                                                                                                  | <b>Atributos refutados</b> |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|
| Ampliar a cobertura do Programa Farmácia Popular – Aqui Tem Farmácia Popular – nos municípios brasileiros do mapa da extrema pobreza que tenham farmácias, passando de 962 municípios em 2011 para 2.365 municípios até 2015 | Qualidade e Confiabilidade |
| Agilizar o processo de ressarcimento das operadoras do SUS                                                                                                                                                                   |                            |
| Apoiar 20 arranjos produtivos locais – APL, visando promover o acesso a plantas medicinais e fitoterápicos do SUS                                                                                                            | Qualidade                  |
| Aquisição e distribuição continuada de medicamentos e insumos adequados à integralidade do tratamento de pacientes em todos os níveis de atenção                                                                             |                            |
| Apoiar dois testes clínicos da vacina contra dengue                                                                                                                                                                          |                            |
| Aprimorar a capacidade regulatória (mensurada pelo Índice de Desempenho Institucional)                                                                                                                                       |                            |

#### **4.2.2 Programa Temático 2019 – Programa Bolsa Família**

O programa em tela tem o propósito de promover transferência direta de renda a famílias em situação de pobreza e de extrema pobreza em todo o país. O Programa Bolsa Família (PBF) possui três eixos principais: i) transferência de renda para o alívio imediato da pobreza; ii) condicionalidades, que reforçam o acesso a direitos sociais básicos nas áreas de educação, saúde e assistência social; e iii) ações e programas complementares, que objetivam o desenvolvimento das famílias, de modo que os beneficiários consigam superar a situação de vulnerabilidade.

O Bolsa Família é coordenado pelo Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome (MDS), por meio da Secretaria Nacional de Renda de Cidadania (Senarc), possuindo gestão descentralizada e compartilhada entre União, estados, Distrito Federal e municípios. A seleção das famílias para o PBF é feita com base nas informações registradas pelo município no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal (CadÚnico), operacionalizado pela Caixa Econômica Federal (CEF). Esse é o instrumento de coleta e gestão de dados com o objetivo de identificar as famílias de baixa renda no Brasil. Com base nesses dados, o MDS seleciona, de forma automatizada, as famílias elegíveis para o recebimento do benefício do Bolsa Família.

O PPA 2012-2015 elencou para o programa cinco indicadores, quatro objetivos, dezenove metas e cinco iniciativas. Ressalta-se que, para que o programa atinja resultados plenos, há necessidade de

cooperação com outros órgãos governamentais, em especial, o Ministério da Saúde e o Ministério da Educação.

Em 2015, o PBF obteve uma dotação atualizada (referente aos orçamentos fiscal e da seguridade social) de R\$ 27,5 bilhões, dos quais foram liquidados R\$ 26,8 bilhões, o que representa 97,4% daquela dotação.

### **Análise das metas**

O PPA 2012-2015 elenca para esse programa temático quatro objetivos, relacionados resumidamente a: i) transferência direta de renda (0619); ii) localização e caracterização do público alvo dos programas sociais (0376); iii) reforço ao acesso aos direitos sociais básicos de saúde, educação e assistência social (0374); e iv) gestão, operacionalização e fiscalização do programa (0375).

Para a análise das metas, conforme metodologia apresentada no início desta seção, foi selecionado o objetivo 0619 – “Melhorar as condições socioeconômicas das famílias pobres e, sobretudo, extremamente pobres, por meio de transferência direta de renda e da articulação com outras políticas promotoras de emancipação”. Esse objetivo compreende a atividade principal do Programa Bolsa Família, qual seja, a transferência de renda às famílias pobres e, assim, vincula-se a este a quase totalidade da execução orçamentária e financeira do programa. A tabela, a seguir, apresenta as duas metas quantitativas relacionadas ao objetivo.

**Metas Seleccionadas para Análise**

| Descrição da Meta                                                                                                                                                                                               | Unidade de Medida                                    | Meta Prevista 2012-2015 (a) | Meta realizada (acumulado) |            |            |            | % da meta total 2012-2015 realizada (c)=(b)/(a) | Fonte da Informação                           |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|-----------------------------|----------------------------|------------|------------|------------|-------------------------------------------------|-----------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                                                 |                                                      |                             | 2012                       | 2013       | 2014       | 2015 (b)   |                                                 |                                               |
| Transferir renda para 13,8 milhões de famílias em condições de pobreza e de extrema pobreza, utilizando o Busca Ativa para localização e cadastramento de famílias que atenderem aos critérios de elegibilidade | Famílias em condição de pobreza e de extrema pobreza | 13.800.000                  | 13.912.155                 | 14.086.199 | 14.003.441 | 13.936.791 | 100,99%                                         | Secretaria Nacional de Renda de Cidadania/MDS |
| Incluir 800 mil famílias em extrema pobreza no Bolsa Família                                                                                                                                                    | Famílias em extrema pobreza                          | 800.000                     | 750.023                    | 999.029    | 1.377.429  | 1.813.569  | 226,70%                                         | Secretaria Nacional de Renda de Cidadania/MDS |

Fonte: Prestação de Contas da Presidente da República 2015.

Analisando-se a realização da primeira meta, que trata do quantitativo de famílias a serem beneficiadas pelo Programa Bolsa Família, nota-se que o seu atingimento se deu já no primeiro ano do PPA 2012-2015, mantendo-se atingida nos anos seguintes.

Esta meta guarda significativa relação com um dos principais indicadores do programa: a taxa de atendimento às famílias pobres. Para o cálculo deste indicador é utilizado o mesmo dado da meta em análise, ou seja, o quantitativo de famílias beneficiadas pelo PBF.

É de se ressaltar que o valor de referência desse indicador, utilizado na elaboração do PPA 2012-2015, já apontava uma taxa de atendimento de 98,3% das famílias ao final de 2010, tendo por denominador o quantitativo de famílias pobres estimado pelo IBGE (Censo 2010).

Verifica-se, deste modo, que a meta estabelecida, e rapidamente atingida, representava o patamar a ser “naturalmente” alcançado com a continuidade do programa e não o planejamento da realização de esforços significativos para a ampliação do total de famílias a serem atendidas. Em verdade, o maior esforço a ser realizado no período do PPA em análise seria o de qualificar o Cadastro Único e a concessão/manutenção dos benefícios, de modo a suspender ou cancelar os benefícios daqueles que não cumpram o perfil do público-alvo, bem como buscar erradicar a exclusão daqueles que tem o perfil para o recebimento do Bolsa Família.

Sobre este aspecto, convém considerar que o indicador “taxa de atendimento às famílias pobres” chegou a ser calculado em 102,53% em 2013, o que aponta para a provável existência de beneficiários fora do perfil. O cálculo deste indicador, no entanto, foi objeto de críticas no Relatório sobre as Contas do Governo relativas àquele exercício, em especial, quanto à falta de atualização, pelo MDS, dos dados estimados.

Ainda sobre a ampliação do quantitativo de famílias atendidas, é de se considerar também um fenômeno social que vem ocorrendo no Brasil nos últimos anos (e décadas): a ampliação do quantitativo de famílias acompanhada da redução da quantidade média de integrantes por família. Tal situação, além de ter eventualmente facilitado o cumprimento da meta, pode comprometer a comparabilidade desses dados (série histórica) devido à diminuição do tamanho das famílias, o que não ocorreria com a comparação de dados individualizados (quantidade de pessoas).

Ademais, a este fenômeno se acresce a possibilidade de manipulação das composições familiares no Cadastro Único visando a ampliação da concessão dos benefícios disponibilizados pelo governo, o que poderia afetar a credibilidade dos dados.



Apesar dessas críticas, não foram verificados elementos suficientes para refutar a qualidade desta meta ou a confiabilidade dos dados apresentados, e, por outro lado, reconhece-se benéfica a publicidade desses dados.

Quanto à segunda meta, trata-se de esforço a ser realizado pelo Governo Federal, explicitado já em 2011 no lançamento do plano “Brasil Sem Miséria”, quanto à tentativa de erradicação da extrema pobreza (segundo critérios daquele plano), e, no caso específico desta meta, a inclusão de 800 mil famílias extremamente pobres no Bolsa Família.

Segundo aquele plano, essa meta deveria ser cumprida até 2013, e, neste contexto, verifica-se o percentual de atingimento de quase 94% já no primeiro ano do PPA em análise (2012), com a inclusão de 750 mil famílias. Este valor é bastante expressivo, por não considerar apenas as concessões de benefícios realizadas naquele ano (inclusões), e sim a diferença quantitativa, líquida, do total de benefícios básicos em dezembro de 2011 (11.706.764) e no mesmo mês de 2012 (12.456.787). O benefício básico é unitário por família em extrema pobreza (um benefício no valor atual de R\$ 77,00, concedido a famílias com renda per capita de até R\$ 77,00).

Segundo o Relatório Anual de Avaliação do PPA 2012-2015, do ano base 2013, o quantitativo de famílias receptoras do benefício básico, em dezembro de 2013, foi de 12.830.330, totalizando, portanto, um atingimento de 140,5% da meta naquele ano (acréscimo de 1.123.566 benefícios/famílias em comparação a dezembro de 2011).

Interessante notar, no entanto, que o MDS abandonou esta forma de cálculo do atingimento da meta e passou a informar, já para 2013, o quantitativo acumulado de benefícios concedidos a famílias em extrema pobreza, a partir de junho de 2011 (mês de lançamento do plano “Brasil Sem Miséria”). Verifica-se com estranheza, no entanto, que o quantitativo informado no acumulado até junho de 2011 a dezembro de 2013 (999.029) foi bastante inferior ao aumento na quantidade de benefícios básicos entre dezembro de 2011 e dezembro de 2013 (1.124.566).

Diante de tal situação, e de acordo com a metodologia utilizada nessa análise, convém refutar o atributo confiabilidade da referida meta. Acrescente-se que a forma de cálculo anterior, de forma “líquida”, poderia ser considerada mais adequada, tendo em vista o esforço de qualificação da concessão dos benefícios e dos dados do Cadastro Único. Leve-se em consideração, por exemplo, que a Revisão Cadastral de 2015, encerrada oficialmente em março de 2016, culminou no cancelamento de mais de 810 mil benefícios, sendo que quase 60% destes cancelamentos foi justificado pela ausência de atualização cadastral a ser realizada pelas famílias convocadas (cancelamento passível de reversão caso a atualização cadastral seja realizada no prazo de 180 dias).

Convém ressaltar também que, tanto as metas analisadas, quanto o indicador “taxa de atendimento às famílias pobres”, foram descontinuados no PPA 2016-2019.

Com base no trabalho desenvolvido, conforme descrito na seção que tratou do método aplicado, não foram encontradas evidências para refutar a qualidade ou confiabilidade das metas analisadas do Objetivo 0619, componente do Programa Temático 2019 – Bolsa Família, de acordo com as Normas de Auditoria do Tribunal e com os critérios constantes da Portaria Segecex 33/2010, à exceção do atributo confiabilidade da meta “Incluir 800 mil famílias em extrema pobreza no Bolsa Família”.

#### **4.2.3 Programa Temático 2027 – Cultura: Preservação, Promoção e Acesso**

Os direitos culturais são parte integrante dos direitos humanos. Por essa razão, protegê-los e promovê-los constituem um imperativo ético, indissociável do respeito à dignidade humana. A

Constituição Federal prescreve que o Estado garantirá a todos o acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais (art. 215).

A Carta Magna também estabelece que compete à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios proporcionar os meios de acesso à cultura (art. 23, V). Para orientar a atuação dos diversos entes da federação, foi instituído, por meio da Lei 12.343/2010, o Plano Nacional de Cultura (PNC), que define princípios, objetivos, diretrizes, estratégias e metas para a formulação de políticas culturais.

Com duração de dez anos, o PNC serve de base conceitual para o Programa Temático Cultura: Preservação, Promoção e Acesso, constante do PPA 2012-2015. Assim, o programa é norteado pelo combate às relações excludentes que caracterizam o acesso à cultura no país, bem como pelo fomento à criação, à difusão, à fruição e à preservação das manifestações culturais brasileiras.

No PPA 2012-2015, foram elencados três indicadores para o programa: livros lidos por habitante/ano; proporção dos gastos em cultura no gasto total e oferta de equipamentos culturais. A adequação desses indicadores foi analisada no Relatório sobre as Contas de Governo referentes ao exercício de 2014, tendo-se verificado que, à exceção do indicador sobre a oferta de equipamentos culturais, os demais guardam tênue relação com a atuação governamental.

O Programa 2027 é desdobrado em seis objetivos, todos sob responsabilidade do Ministério da Cultura (MinC): 0779 – Formular e desenvolver política pública de cultura; 0783 – Preservar, identificar, proteger e promover a memória e o patrimônio cultural brasileiro, fortalecendo identidades e criando condições para sua sustentabilidade; 0785 – Regular, fiscalizar e fomentar a indústria audiovisual, visando ao seu desenvolvimento, ao fortalecimento das empresas nacionais, à ampliação da produção, inovação e difusão das obras e dos serviços audiovisuais brasileiros, assim como à garantia de acesso à população; 0786 – Fomentar a criação, produção, difusão, intercâmbio, distribuição, fruição e consumo de bens, serviços e expressões culturais no Brasil e no Exterior; 0787 – Implantar, ampliar, modernizar, recuperar, manter, gerir e articular a gestão e o uso de espaços e ambientes destinados a atividades artísticas, culturais, esportivas e de lazer; e 0788 – Produzir, fomentar e difundir pesquisas e conhecimento constitutivo da cultura brasileira.

Quanto à execução orçamentária, o programa em análise obteve, em 2015, dotação atualizada, referente aos orçamentos fiscal e da seguridade social (OFSS), de R\$ 2,02 bilhões, dos quais foram liquidados R\$ 242,54 milhões, o que representa 12% da dotação atualizada. Cumpre mencionar que o Fundo Nacional de Cultura (FNC), utilizado para fomento a projetos culturais, integra o OFSS.

### **Análise das metas**

As doze metas examinadas foram extraídas de três Objetivos (0779, 0785, 0786), de acordo com a relação abaixo:

- a) Objetivo 0779 – duas metas, de um total de seis;*
- b) Objetivo 0785 – quatro metas, de um total de cinco;*
- c) Objetivo 0786 – seis metas, de um total de vinte.*

Procurou-se escolher metas alusivas a distintas frentes de atuação governamental, a fim de que a análise abrangesse ampla gama de compromissos pactuados pela Administração Federal.

As metas foram examinadas quanto à sua qualidade e confiabilidade. No primeiro caso, a análise teve como critério o método SMART, referenciado pela Portaria Segecex/TCU 33/2010 e no qual

se avalia se a meta é específica, mensurável, adequada, realista e se tem prazo determinado. No que se refere à confiabilidade, buscou-se apreciar se os dados apresentados eram transparentes e consistentes.

Os campos da tabela abaixo preenchidos com “não se aplica” referem-se à meta de natureza qualitativa, o que não impediu que ela fosse avaliada segundo os mesmos critérios utilizados para as metas de caráter quantitativo.

### Metas Seleccionadas para Análise

| Descrição resumida da Meta                                                                                                   | Unidade de Medida               | Meta prevista 2012-2015 (a) | Meta realizada (acumulado) |               |               |               | % da meta total 2012-2015 realizada (c)=(b)/(a) | Fonte da Informação          |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------|-----------------------------|----------------------------|---------------|---------------|---------------|-------------------------------------------------|------------------------------|
|                                                                                                                              |                                 |                             | 2012                       | 2013          | 2014          | 2015 (b)      |                                                 |                              |
| 1. 30% dos municípios integrados ao Sistema Nacional de Cultura.                                                             | %                               | 30,0                        | 25,3                       | 38,5          | 34,5          | 44,0          | 146,7%                                          | SAI/MinC                     |
| 2. Criação e implantação de instituição pública para regulação de direitos autorais.                                         | Não se aplica                   | Não se aplica               | Não se aplica              | Não se aplica | Não se aplica | Não se aplica | Não se aplica                                   | Não se aplica                |
| 3. 11% de participação da produção nacional no mercado cinematográfico do Brasil.                                            | %                               | 11,0                        | 10,6                       | 14,6          | 12,2          | 12,7i         | 115,4%                                          | Ancine                       |
| 4. Ampliar em 20% a exibição das obras brasileiras no segmento de TV por assinatura.                                         | %                               | 20,0                        | 24,1                       | 51,8          | 59,0          | 82,6 i        | 412,8%                                          | Ancine                       |
| 5. Expandir em 20% o total de salas do circuito comercial de cinema nas regiões Norte e Nordeste.                            | %                               | 20,0                        | 8,8                        | 22,7          | 40,8          | 47,4          | 236,8%                                          | Ancine                       |
| 6. Lançamento de média anual de 75 filmes brasileiros no circuito comercial de salas de exibição.                            | Filmes brasileiros              | 300                         | 83                         | 212           | 326           | 454           | 151,3%                                          | Ancine                       |
| 7. Ampliar em 1.000 unidades os espaços não-comerciais de exibição de conteúdos audiovisuais, em todo o território nacional. | Unidades                        | 1.000                       | 0                          | 0             | 63            | 67            | 6,7%                                            | SAv/MinC                     |
| 8. Apoiar 130 projetos sociais de leitura.                                                                                   | Projetos                        | 130                         | 95                         | 95            | 129           | 176           | 135,4%                                          | Fundação Biblioteca Nacional |
| 9. Apoiar 400 bibliotecas comunitárias.                                                                                      | Bibliotecas comunitárias        | 400                         | 828                        | 933           | 1.235         | 1.326         | 331,5%                                          | Fundação Biblioteca Nacional |
| 10. Disponibilização do vale-cultura a 6 milhões de brasileiros.                                                             | Pessoas                         | 6.000.000                   | 0                          | 0             | 339.612       | 457.162       | 7,6%                                            | Sefic/MinC                   |
| 11. Fomento a 1,2 mil projetos de produção, difusão e circulação de projetos, atividades e eventos artísticos.               | Projetos, atividades e eventos. | 1.200                       | 1.914                      | 2.632         | 3.337         | 3.901         | 325,1%                                          | Funarte                      |
| 12. Promoção de 208 eventos de intercâmbio entre artistas, técnicos e agentes culturais.                                     | Eventos de intercâmbio          | 208                         | 549                        | 662           | 665           | 666           | 320,3%                                          | Funarte e Sefic/MinC         |

Fonte: Prestação de Contas da Presidente da República 2015

Nota: i) valor estimado.

Segundo a Portaria Segecex/TCU 33/2010, uma meta é específica quando expressa claramente o que deve ser alcançado. Nesse sentido, verifica-se que todas as metas informam o patamar quantitativo ou qualitativo que se almeja. No entanto, o objeto que deve ser alcançado não está claro em oito das doze metas, prejudicando não apenas o atributo da especificidade, como também o da mensurabilidade.

Essa falha é mais evidente nas duas metas em que a ação governamental é descrita genericamente como “apoiar”. Com efeito, não resta evidenciado em que consiste “apoio”, ou seja, não é possível certificar quais medidas serão, de fato, adotadas pelo poder público. Situação análoga está presente em outras seis metas:

- a) *11% de participação da produção nacional no mercado cinematográfico do Brasil. A participação no mercado (market share) pode se referir à quantidade de ingressos vendidos ou à receita auferida;*
- b) *ampliar em 20% a exibição das obras brasileiras no segmento de TV por assinatura. O melhor seria falar em “número de veiculações”, já que o termo “exibição” dá margem à interpretação “tempo de exibição”;*
- c) *30% dos municípios integrados ao Sistema Nacional de Cultura (SNC). Não é patente se a chamada “integração” se resume à assinatura e publicação do protocolo de intenções ou deve ser considerada quando da instituição, pelos municípios, de órgãos gestores, conselhos de política cultural e demais elementos constitutivos do sistema;*
- d) *ampliar em mil unidades os espaços não-comerciais de exibição de conteúdos audiovisuais. A inespecificidade reside na definição de “espaços não-comerciais de exibição audiovisual”. O órgão responsável considerou que o conveniamento com entidades privadas sem fins lucrativos para a implantação de cineclubes se enquadrava na definição da meta. Todavia, esse enquadramento é questionável, já que não é possível atestar se foram utilizados novos espaços, nem se o modelo de conveniamento possibilitou uma periodicidade regular de sessões;*
- e) *fomento a 1,2 mil projetos de produção, difusão e circulação de projetos, atividades e eventos artísticos. No caso do fomento por renúncia fiscal, compete ao órgão responsável autorizar que os projetos captem recursos, o que não significa que eles conseguirão obtê-los, nem que os empreendimentos culturais serão realizados. A meta não comunica claramente o que entende por “fomentar”, isto é, se ela está associada a projetos de fato executados ou a projetos com captação autorizada;*
- f) *promoção de 208 eventos de intercâmbio entre artistas, técnicos e agentes culturais. O verbo “promover”, assim como “apoiar” e “fomentar”, não se reveste de precisão. Consequentemente, resta vaga a atuação governamental demandada.*

Reforça-se que as metas aludidas anteriormente, por não especificarem de modo apropriado o que deveria ser alcançado, têm a sua mensurabilidade dificultada.

No que tange ao quesito adequação (em que se verifica se a meta é apropriada), constata-se que as metas guardam pertinência com os respectivos objetivos. Contudo, há metas em que não é possível assegurar que a implementação está, de fato, sob controle do órgão responsável, conforme explanado a seguir:

- a) *11% de participação da produção nacional no mercado cinematográfico do Brasil. O market share dos filmes brasileiros decorre de outros fatores além do fomento à produção, distribuição e exibição dessas obras, entre os quais o interesse dos agentes privados em comercializá-las, o interesse do público em assisti-las e a competição exercida por produtos estrangeiros. O mesmo raciocínio se aplica à meta “lançamento de média anual de 75 filmes brasileiros no circuito comercial de salas de exibição”;*
- b) *expandir em 20% o total de salas do circuito comercial de cinema nas regiões Norte e Nordeste. Embora o governo federal tenha incentivado a ampliação do parque exibidor nacional, sobretudo com a criação de linhas de crédito (Programa Cinema Perto de Você) e com a instituição de regime de desoneração tributária (Regime Especial de Tributação para o Desenvolvimento da Atividade de Exibição Cinematográfica), a abertura de novas salas depende essencialmente do interesse e atuação dos agentes privados que exploram a atividade;*

- c) 30% dos municípios integrados ao Sistema Nacional de Cultura. A adesão dos municípios ao sistema é facultativa;*
- d) criação e implantação de instituição pública para regulação de direitos autorais. As entidades da Administração Indireta são criadas ou têm sua criação autorizada por lei. Logo, o cumprimento da meta sujeita-se à deliberação e aprovação do Congresso Nacional;*
- e) ampliar em mil unidades os espaços não-comerciais de exibição de conteúdos audiovisuais. Conforme já informado, para executar a meta, o órgão responsável optou por celebrar convênios com outras entidades a fim de que elas implantassem cineclubes. Portanto, é razoável afirmar que, dado o modelo de execução adotado, o cumprimento da meta dependia do interesse de outras entidades em firmar tais convênios;*
- f) disponibilização do vale-cultura a seis milhões de brasileiros. De acordo com justificativa constante do SIOP para o não alcance da meta, o vale-cultura é um benefício de adesão espontânea, suscetível às condições econômicas e ao comportamento do mercado;*
- g) fomento a 1,2 mil projetos de produção, difusão e circulação de projetos, atividades e eventos artísticos. Uma vez que as propostas de projetos culturais são elaboradas e apresentadas por pessoas físicas e jurídicas que não o órgão fomentador, a quantidade de projetos apoiados depende do interesse de terceiros e da adequação das propostas apresentadas.*

Ainda no que diz respeito à adequação, vale ressaltar que, embora a ampliação da exibição de obras nacionais na TV por assinatura esteja sujeita à atuação de diversos agentes, inclusive do setor privado, o poder público teve papel determinante em sua realização ao instituir a Lei 12.485/2011 (Lei da TV Paga), que prevê a obrigatoriedade de veiculação de conteúdos nacionais em canais fechados.

A partir das justificativas contidas no Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (Siop), constata-se que duas metas não foram formuladas de modo realista, e, por isso, tiveram fraco desempenho ante o patamar quantitativo desejado. No caso da disponibilização do vale-cultura, é dito que a meta para o quadriênio foi superestimada por não considerar fatores que só poderiam ser identificados após a implementação do programa. No caso da ampliação do número de espaços não-comerciais de exibição audiovisual, alega-se que, a partir de 2011, com a instituição do Decreto 7.568/2011, que impôs uma série de restrições ao conveniamento com entidades privadas sem fins lucrativos, a estratégia de parceria com a sociedade civil teria se tornado inviável, dada a impossibilidade de formalização de parceria direta.

Em relação à existência de prazo definido para a implementação das metas, deduz-se que este coincide com o término da vigência do Plano Plurianual, ou seja, 31/12/2015.

Cumpra assinalar que, de acordo com a Portaria Segecex/TCU 33/2010, uma característica das metas que poderia ser adicionada ao rol do método Smart é o de ser desafiadora, de modo a estimular a busca por melhores resultados. Por outro lado, das metas analisadas, quatro foram cumpridas no primeiro ano de vigência da lei, 2012, e outras três foram alcançadas no ano seguinte, 2013.

Embora o rápido atingimento de uma meta não demonstre, por si só, que ela era fácil de ser realizada, pode-se antever essa falha em algumas das metas. Por exemplo, segundo dados do Observatório do Cinema e do Audiovisual (OCA), entre 2008 e 2011, a média anual de filmes nacionais lançados comercialmente no país foi de 84. A meta estipulada no PPA 2012-2015 para o quadriênio seguinte foi de 75, abaixo, portanto, do que já se observava no Brasil. Também no período 2008-2011, a média de participação das obras brasileiras no público total foi de 14%, ao passo que a meta prevista no PPA 2012-2015 foi de 11%.



No tocante à confiabilidade do índice divulgado, duas metas apresentaram discrepâncias irrisórias quanto aos dados registrados no Siop, o que não enseja a falta de confiança nos resultados apresentados, por se tratar de valores que poderiam ser arredondados para números inteiros sem enviesar a análise. Seu arrolamento abaixo se dá a título de evidenciação:

- a) ampliar em 20% a exibição das obras brasileiras no segmento de TV por assinatura. Ao recalcular o atingimento da meta a partir do número de veiculações fornecido no quadro “Informações do Monitoramento”, constante do documento “Espelho do Monitoramento – 2015 – Programa: 2027”, extraído do SIOP, obtém-se os valores 24,4% para 2012, 51,0% para 2013 e 59,0% para 2014, contra 24,1%, 51,8% e 58,9%, respectivamente, listados na tabela de alcance das metas quantitativas do Objetivo 0785, presente no documento “PCPR Evolução das Metas – 2027 – Cultura: Preservação, Promoção e Acesso – Exercício 2015”, também extraído do sistema;
- b) expandir em 20% o total de salas do circuito comercial de cinema nas regiões Norte e Nordeste. Para a expansão acumulada até 2012, 2013 e 2014, o sistema aponta, respectivamente, tanto os valores 9,1%, 22,4% e 39,8%, elencados em tabela do documento “PCPR Evolução das Metas – 2027 – Cultura: Preservação, Promoção e Acesso – Exercício 2015”, quanto os valores 8,8%, 22,7% e 40,8%, relatados no texto do quadro “Informações do Monitoramento” do “Espelho do Monitoramento – 2015 – Programa: 2027”. Esses últimos valores coincidem com os dados disponibilizados pelo OCA.

No caso da meta relativa à participação da produção nacional no mercado cinematográfico, há ligeira diferença entre os dados presentes no SIOP e os no OCA. Do primeiro, constam os valores 10,6% para o ano de 2012, 14,6% para 2013, 12,2% para 2014 e 12,7% para 2015. No segundo, são informados, respectivamente, 10,7%, 18,6%, 12,2% e 13,0%. Mais uma vez, devido à pequena magnitude das divergências, não há como afirmar que os índices fornecidos pelo Siop não sejam confiáveis. Também nesse sentido, é importante esclarecer que, para o ano de 2015, o sistema consigna somente uma estimativa.

No caso da meta de apoiar 400 bibliotecas comunitárias, ora o Siop indica que foram apoiadas 928 bibliotecas ao final de 2013 e 1.931 ao final de 2014 (segundo tabela do documento “PCPR Evolução das Metas – 2027 – Cultura: Preservação, Promoção e Acesso – Exercício 2015”), ora assinala que os números foram 933 e 1.235, respectivamente (de acordo com o quadro “Informações do Monitoramento” do “Espelho do Monitoramento – 2015 – Programa: 2027”). Esses últimos valores se coadunam com a lista de ações implementadas pelo órgão. Ademais, se a meta acumulada até 2015 foi de 1.326 bibliotecas, conforme registrado sem ambivalência no sistema, o patamar alcançado até 2014 não poderia ser superior a esse número, isto é, não poderia ser 1.931. Por isso, consideram-se corretos os valores 933 e 1.235.

A constatação mais significativa, no que concerne à confiabilidade dos dados, se refere à meta de integração de 30% dos municípios brasileiros ao SNC. Na tabela de alcance das metas quantitativas do Objetivo 0779, presente em “PCPR Evolução das Metas – 2027 – Cultura: Preservação, Promoção e Acesso – Exercício 2015”, declara-se a integração de 25,3% dos municípios até 2012 e de 38,5% até 2013. Por outro lado, segundo as “Informações do Monitoramento” consignadas no “Espelho do Monitoramento – 2015 – Programa: 2027”, a quantidade alcançada teria sido 8% e 23%, respectivamente. Além dessa discrepância, constata-se diminuição do número de municípios integrados de 2013 para 2014 (38,5% para 34,5%), o que, a princípio, só faria sentido se parte dos acordos de cooperação fossem desfeitos. Não há informações quanto à questão. Frise-se ainda que, em banco de dados constante do sítio do SNC e consultado em 30/3/2016, constavam 2.191 municípios com extrato



de acordo publicado, o que corresponde a 39,3% dos municípios brasileiros, percentual menor do que o alcance informado na PCPR para o fim de 2015 (44,0%).

Quanto à promoção de eventos de intercâmbio entre artistas, técnicos e agentes culturais, vale destacar que, no relatório de auditoria de gestão referente às contas de 2012 da Sefic (TC 022.450/2013-0), a CGU constatou que a Secretaria mensurava o cumprimento da meta levando em conta apenas a liberação dos recursos financeiros, e não a realização dos eventos propriamente dita. Desse modo, dos 519 auxílios que a Sefic teria concedido no exercício, não foi possível identificar quantos foram efetivados, ou seja, quantos intercâmbios foram de fato realizados.

Assim como no caso alusivo à ampliação de espaços não-comerciais de exibição audiovisual, a maneira segundo a qual o órgão responsável mensurou o atingimento da meta dificulta uma avaliação sobre a confiabilidade das informações. Não se afirma que os quantitativos estejam errados, mas que as interpretações adotadas pelos órgãos responsáveis podem gerar uma falsa percepção quanto às medidas realmente executadas por eles.

No que toca à atuação do TCU relativa à área cultural, cumpre mencionar o teor do Acórdão 191/2016-TCU-Plenário, de relatoria do Min. Augusto Sherman, que determina à Secretaria Executiva do MinC que, ao deliberar sobre proposta de concessão de incentivos a projetos culturais previstos na Lei 8.313/1991 (Lei Rouanet), abstenha-se de autorizar a captação de recursos a projetos que apresentem forte potencial lucrativo e capacidade de atrair suficientes investimentos privados independentemente dos incentivos fiscais daquela lei. À época deste levantamento, o Acórdão aguardava apreciação de embargos de declaração ajuizados pelo Minc.

Com base no trabalho desenvolvido, conforme descrito na seção que tratou do método aplicado, não foram encontradas evidências para refutar na integralidade os atributos de qualidade ou confiabilidade das metas analisadas dos Objetivos 0779, 0785 e 0786, componentes do Programa Temático 2027, de acordo com as Normas de Auditoria do Tribunal e com os critérios constantes da Portaria Segecex/TCU 33/2010, à exceção das seguintes ocorrências (quatro de doze metas analisadas, o que corresponde a 33%):

- a) as metas 1 e 9 da tabela precedente apresentaram considerável discrepância entre as informações da PCPR e de outros registros administrativos consultados, comprometendo o atributo da confiabilidade;
- b) a métrica de mensuração das metas 7 e 12 da tabela precedente pode levar a entendimentos equivocados quanto à sua efetiva implementação, comprometendo o atributo da confiabilidade.

Por fim, ainda que não sejam suficientes para refutar a qualidade da meta analisada, já que o número de não conformidades é menor que o de conformidades, merecem ressalva as seguintes deficiências verificadas:

- a) as metas relativas à integração de municípios ao Sistema Nacional de Cultura (meta 1), à participação da produção nacional no mercado cinematográfico do Brasil (meta 3), à ampliação da exibição das obras brasileiras no segmento de TV por assinatura (meta 4), à expansão das salas do circuito comercial de cinema nas regiões Norte e Nordeste (meta 5), ao lançamento de filmes brasileiros no circuito comercial de salas de exibição (meta 6), e à criação e implantação de instituição pública para regulação de direitos autorais (meta 2), não atenderam ao quesito adequação;
- b) as metas que tratam de apoiar projetos sociais de leitura (meta 8), de apoiar bibliotecas comunitárias (meta 9) e de promover eventos de intercâmbio entre artistas, técnicos e agentes culturais, não atenderam ao quesito especificidade;

- c) as metas 7 e 10, destinadas, respectivamente, a ampliar os espaços não-comerciais de exibição de conteúdos audiovisuais e a disponibilizar vale-cultura, não atenderam ao quesito realismo;
- d) a meta 11, de fomento à produção, difusão e circulação de projetos, atividades e eventos artísticos não atende aos quesitos especificidade e adequação.

#### 4.2.4 Programa Temático 2030 – Educação Básica

A organização do sistema de educação no Brasil está amparada em arranjo federativo que depende da efetiva cooperação entre União, estados, Distrito Federal e municípios, respeitando a autonomia dos entes. As bases do sistema estão estabelecidas na Constituição Federal, artigos 205 a 214, e em legislações infraconstitucionais, a exemplo da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB – Lei 9.394/1996).

No Brasil, a educação escolar foi dividida em dois níveis de ensino: educação básica, formada pela educação infantil (creche e pré-escola), pelo ensino fundamental e pelo ensino médio; e educação superior. Além desses níveis de ensino, há três modalidades de educação: educação de jovens e adultos (EJA); educação profissional; e educação especial. O art. 208 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional 59/2009, estabelece a educação básica obrigatória dos quatro aos dezessete anos de idade, ou seja, da pré-escola ao ensino médio. Para fins de cálculo do indicador de escolaridade da população, o Inep considera como referência o mínimo de doze anos de estudo, que corresponde à finalização do ensino fundamental (nove anos) e do ensino médio (três anos).

De acordo com dados do Censo da Educação Básica de 2015, divulgados pelo Ministério da Educação (MEC), a maior parte das matrículas na educação básica encontrava-se na rede pública (81,7%), com predominância para a rede municipal, que detinha 46,4%. Importantes questões trazidas nas metas do Plano Nacional de Educação (PNE) 2014-2024 dizem respeito à expansão da oferta da educação infantil, à elevação da taxa líquida de matrícula no ensino médio e à correção do fluxo escolar nos ensinos fundamental e médio. Em 2013, o número médio de anos de escolaridade da população brasileira de 18 a 29 anos de idade era igual a 9,8, inferior aos doze anos correspondentes aos ensinos fundamental e médio completos.

A educação básica é financiada e gerida, primordialmente, por estados, Distrito Federal e municípios, cabendo à União a função redistributiva e supletiva, de forma a garantir equalização de oportunidades educacionais e padrão mínimo de qualidade do ensino mediante assistência técnica e financeira aos demais entes federados (art. 211, Constituição Federal).

No PPA 2012-2015, o Programa Educação Básica apresenta quatro objetivos:

- a) 0596 – Elevar o atendimento escolar, por meio da promoção do acesso e da permanência, e a conclusão na educação básica, nas suas etapas e modalidades de ensino, em colaboração com os entes federados, também por meio da ampliação e qualificação da rede física;
- b) 0597 – Promover, em articulação com os sistemas de ensino estaduais e municipais, a valorização dos profissionais da educação, apoiando e estimulando a formação inicial e continuada, a estruturação de planos de carreira e remuneração, a atenção à saúde e à integridade e as relações democráticas de trabalho;
- c) 0598 – Apoiar o educando, a escola e os entes federados com ações direcionadas ao desenvolvimento da educação básica, à ampliação da oferta de educação integral e à alfabetização e educação de jovens e adultos segundo os princípios da equidade, da valorização da pluralidade, dos direitos humanos, do enfrentamento da violência, intolerância e discriminação, da gestão democrática do ensino público, da garantia de padrão de qualidade, da igualdade de condições para

acesso e permanência do educando na escola, da garantia de sua integridade física, psíquica e emocional, e da acessibilidade, observado o regime de colaboração com os entes federados; e

d) 0599 – Fortalecer a gestão e o controle social, a cooperação federativa e intersetorial e as formas de colaboração entre os sistemas de ensino e produzir informações estatísticas, indicadores, estudos, diagnósticos, pesquisas, exames, provas e avaliações.

Em 2015, a dotação atualizada (dotação inicial mais créditos adicionais) do programa foi R\$ 33,95 bilhões, dos quais foram liquidados R\$ 20,57 bilhões (60,6 %). O Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) foi a unidade orçamentária responsável por 91,3% dos recursos liquidados (R\$ 18,82 bilhões). Mais da metade dos recursos liquidados (R\$ 10,6 bilhões, ou seja, 51,5%) foi destinada à ação de Complementação da União ao Fundo de Manutenção da Educação Básica e Valorização dos Profissionais de Educação (Fundeb).

A cesta de indicadores desse programa foi analisada, sob a ótica da sua utilidade, no Relatório sobre as Contas de Governo referentes ao exercício de 2014. Por se tratar de indicadores que refletem os resultados almejados no PNE, resultados esses a serem alcançados a partir do esforço conjunto das três esferas de governo e das escolas particulares, o Tribunal concluiu que a cesta de indicadores apresentava lacunas que impediam o melhor monitoramento do alcance dos resultados decorrentes do papel redistributivo e supletivo exercido pela União. Assim, foram encontradas evidências para afirmar que havia limitações na utilidade da cesta de indicadores quanto aos atributos foco, equilíbrio e adequação.

A análise do programa recaiu sobre quatorze metas associadas ao objetivo 0598. Segundo informações extraídas do Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (Siop), o objetivo abrange diversas ações de apoio técnico e financeiro às escolas e aos entes federados, a exemplo dos programas Dinheiro Direto na Escola, Mais Educação, Apoio ao Transporte Escolar, Alimentação Escolar e Livro Didático.

### Análise das metas

O Objetivo 0598 possui três metas classificadas como quantitativas e onze como qualitativas. As metas foram examinadas quanto à sua qualidade e confiabilidade. No primeiro caso, a análise teve como critério o método SMART, referenciado pela Portaria Segecex/TCU 33/2010 e no qual se avalia se a meta é específica, mensurável, adequada, realista e se tem prazo determinado. No que se refere à confiabilidade, buscou-se apreciar se os dados apresentados eram transparentes e consistentes.

A maior parte das metas qualitativas são mensuráveis e poderiam ser facilmente quantificadas, conforme se observa na tabela a seguir, pois existem indicadores anuais aferidos pelo Inep com base em dados coletados pela Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (Pnad) e pelo Censo da Educação Básica. No caso da Pnad, os dados coletados permitem análises desagregadas por recorte geográfico (região e unidade da federação), gênero, raça/etnia e renda. As metas classificadas no PPA como qualitativas, foram avaliadas segundo os mesmos critérios utilizados para as metas de caráter quantitativo.

#### Metas Selecionadas para Análise

| Descrição resumida da Meta | Unidade de Medida | Meta prevista 2012-2015 (a) | Meta realizada (acumulado) |      |      |          | % da meta total 2012-2015 realizada (c)=(b)/(a) | Fonte da Informação |
|----------------------------|-------------------|-----------------------------|----------------------------|------|------|----------|-------------------------------------------------|---------------------|
|                            |                   |                             | 2012                       | 2013 | 2014 | 2015 (b) |                                                 |                     |

|                                                                                                                                                                                                                                                                 |                 |                 |                 |                 |                 |                 |                 |                                                        |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|--------------------------------------------------------|
| 1. Elevar o IDEB do ensino médio.                                                                                                                                                                                                                               | Índice          | 4,3             | –               | 3,7             | –               | Não disponível  | 86% até 2013    | Censo Escolar da Educação Básica e Prova Brasil        |
| 2. Elevar o IDEB dos anos finais do ensino fundamental.                                                                                                                                                                                                         | Índice          | 4,7             | –               | 4,2             | –               | Não disponível  | 89% até 2013    |                                                        |
| 3. Elevar o IDEB dos anos iniciais do ensino fundamental.                                                                                                                                                                                                       | Índice          | 5,2             | –               | 5,2             | –               | Não disponível  | 100% até 2013   |                                                        |
| 4. Equiparar a escolaridade média entre negros e não negros.                                                                                                                                                                                                    | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | Pnad/IBGE                                              |
| 5. Reduzir a taxa de analfabetismo, especialmente entre as mulheres, a população do campo e afrodescendentes.                                                                                                                                                   | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | Pnad/IBGE                                              |
| 6. Ampliar progressivamente, em regime de colaboração entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, o investimento público em educação, em termos de percentual do Produto Interno Bruto do país, de forma a alcançar a meta do PNE 2011-2020. | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | Siafi, Siop e IBGE                                     |
| 7. Elevar a escolaridade média da população de 18 a 24 anos do campo, da região de menor escolaridade do país ou incluída entre os 25% mais pobres, de forma a alcançar a meta do PNE 2011-2020.                                                                | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | Pnad/IBGE                                              |
| 8. Elevar a taxa de inclusão escolar das pessoas de 4 a 17 anos com deficiência, transtornos globais do desenvolvimento e altas habilidades ou superdotação na rede regular de ensino, de forma a alcançar a meta do PNE 2011-2020.                             | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | Censo Demográfico/IBGE e Censo da Educação Básica/Inep |
| 9. Elevar o percentual de crianças alfabetizadas até os 8 anos de idade, de forma a alcançar a meta do PNE 2011-2020.                                                                                                                                           | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | ANA/Inep                                               |
| 10. Reduzir a taxa de analfabetismo funcional, de forma a alcançar a meta do PNE 2011-2020.                                                                                                                                                                     | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | Pnad/IBGE                                              |
| 11. Expandir a oferta de educação em tempo integral em escolas públicas de educação básica, de forma a alcançar a meta do PNE 2011-2020.                                                                                                                        | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | Censo da Educação Básica/Inep                          |
| 12. Elevar a taxa de atendimento escolar da população indígena em todas as etapas e modalidades da educação básica.                                                                                                                                             | Não se aplica   | Não se aplica   | Não se aplica   | Não se aplica   | Não se aplica   | Não se aplica   | Não se aplica   | Não há indicador apurado                               |
| 13. Promover ações voltadas à elevação da escolaridade integrada à qualificação profissional e ao desenvolvimento da participação social e cidadã para jovens de 18 a 29 anos.                                                                                  | Não se aplica   | Não se aplica   | Não se aplica   | Não se aplica   | Não se aplica   | Não se aplica   | Não se aplica   | Não se aplica                                          |
| 14. Fomentar programas de combate à violência e ao "bullying" na escola e promover educação em direitos humanos.                                                                                                                                                | Não se aplica   | Não se aplica   | Não se aplica   | Não se aplica   | Não se aplica   | Não se aplica   | Não se aplica   | Não se aplica                                          |

Fonte: Prestação de Contas da Presidência da República 2015 e Siop.

Nota:

i) NC – Não consta no quadro de metas quantitativas do PPA 2012-2015. Apesar da meta ser quantificável e haver indicador para sua mensuração, foi-lhe atribuída a classificação de qualitativa. O prazo de alcance da meta não coincide com o período de vigência do PPA. Informações sobre a realização da meta, quando existentes, são apresentadas textualmente na PCPR.

As metas quantitativas estão relacionadas à melhoria do Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb). O Ideb é um indicador educacional que considera direta e conjuntamente dois fatores que interferem na qualidade da educação: a) rendimento escolar (taxas de aprovação, reprovação e abandono), aferido pelo Censo Escolar; b) desempenho do estudante em avaliações padronizadas do Sistema de Avaliação da Educação Básica (Saeb). Essa combinação entre fluxo e aprendizagem expressa um índice para os sistemas de ensino, traduzido em valores de 0 a 10. O Ideb é calculado a cada dois

anos para os anos iniciais e finais do ensino fundamental e para o ensino médio. Os resultados do Ideb para 2015 não estavam disponíveis à época da elaboração da PCPR.

Entende-se que as metas quantitativas atendem parcialmente aos atributos de qualidade constantes da Portaria Segecex/TCU 33/2010, haja vista sua realização não está sob o controle direto do MEC e não serem capazes de sinalizar os resultados das ações governamentais a cargo do governo federal. Além disso, ressalva-se que as metas baseadas no Ideb focam em aspectos de efetividade, ou seja, situam-se no nível de dimensão estratégica, e não de dimensão tática no qual deveriam situar os objetivos do PPA e, conseqüentemente, suas correspondentes metas. Trata-se de meta prevista no Plano Nacional de Educação 2014-2024 que já se encontra referenciada na cesta de indicadores do Programa 2030 – Educação Básica, não cabendo, portanto, sua mera transposição ao nível de Objetivo.

Quanto à confiabilidade do índice divulgado, não foram encontradas divergências entre os dados constantes na PCPR e os resultados apurados e divulgados pelo Inep. A análise do cumprimento da meta do PPA ficou prejudicada pela não disponibilidade dos resultados do Ideb de 2015 à época do levantamento realizado para subsidiar o Relatório das Contas de Governo.

Historicamente, a média nacional do Ideb para os anos iniciais do ensino fundamental apresentou crescimento no período de 2007 (ano em que começou a ser calculado) a 2013, passando de 4,2 para 5,2, alcançando a meta do PPA para 2015. Ao desagregar os resultados por rede pública e privada, revela-se uma diferença significativa de desempenho: em 2013, o Ideb apurado para a rede pública foi de 4,9 e para a rede privada de 6,7. Considerando que a taxa de aprovação dos alunos dos anos iniciais do ensino fundamental atingiu 93% em 2013, o incremento do Ideb nos próximos dependerá muito mais da dimensão relativa ao desempenho dos alunos nas avaliações.

Nos anos finais do ensino fundamental, a trajetória da média nacional do Ideb aponta aumento de 0,4 pontos entre 2007 e 2013, evoluindo de 3,8 para 4,2. Dados do Inep apontam que em doze das 27 unidades da Federação não houve aumento do índice entre 2011 e 2013, com sete delas apresentando estagnação e cinco com queda. Percebe-se também considerável diferença entre as médias do Ideb das redes pública (4,0) e privada (5,9) apurados em 2013.

No ensino médio, a média nacional do Ideb ficou estagnada em 3,7 a partir de 2011. Em nove estados houve aumento do Ideb entre 2011 e 2013, enquanto cinco (19%) estagnaram e treze (48%) apresentaram queda. Na rede privada, o Ideb apurado foi de 5,4 em 2013, e na rede pública o índice ficou em 3,4.

Não fez parte do escopo deste levantamento a investigação sobre o processo de coleta e validação do dado primário referente a esse índice. O Tribunal já abordou questão semelhante em auditoria realizada em 2011 (TC 026.598/2011-6, Acórdão 2.239/2013-TCU-Plenário), oportunidade em que analisou aspectos atinentes ao levantamento de dados necessários à formação e cálculo do Ideb de 2011. À época, a auditoria não identificou indícios de manipulação ou distorção artificial do Ideb, de modo a ser questionada a metodologia aplicada para a formulação, coleta de dados e cálculo do índice.

Além das metas quantitativas anteriormente analisadas, o Objetivo 0598 possui onze metas classificadas como qualitativas. Quanto ao patamar que se deseja alcançar, seis dessas metas fazem mera remissão às metas do PNE. Como o PNE (decenal) e o PPA (quadrienal) têm diferentes espaços temporais, torna-se difícil reduzir a termo os valores das metas de um plano para outro. Essa situação já foi apontada pelo TCU no Relatório das Contas de Governo relativo ao exercício de 2014 e nos relatórios sistêmicos da Função Educação (FiscEducação) 2013 e 2014 (TC 028.636/2013-9 e TC 020.808/2014-3), sem ter havido os devidos ajustes por parte do Poder Executivo.



Das metas qualitativas, três delas estão associadas à alfabetização: a) elevar o percentual de crianças alfabetizadas até oito anos de idade; b) reduzir a taxa de analfabetismo, especialmente de mulheres, população do campo e afrodescendentes; c) reduzir a taxa de analfabetismo funcional. Ambas as metas são mensuráveis por indicadores calculados pelo Inep. Contudo, não é possível avaliar o nível de seu cumprimento porque não há referência de patamar a ser alcançado ao final da vigência do PPA. As informações trazidas na PCPR são relevantes e guardam relação com a meta. Entre as informações prestadas, tem-se os resultados agregados da Avaliação Nacional da Alfabetização (ANA), realizada em 2014, que aferiu os níveis de alfabetização dos estudantes do 3º ano do ensino fundamental de escolas públicas. Também é informada a taxa média nacional de analfabetismo absoluto entre os grupos populacionais alvos da meta, para os anos de 2009 a 2014. A PCPR traz ainda dados sobre formação continuada de professores alfabetizadores, realizadas no âmbito do Pacto Nacional pela Alfabetização na Idade Certa, e sobre a quantidade de unidades da Federação aderentes ao Programa Brasil Alfabetizado.

Outras duas metas se relacionam à melhoria de indicadores de escolaridade de grupos populacionais específicos: a) equiparar a escolaridade média entre negros e não negros; b) elevar a escolaridade média da população de dezoito a 24 anos do campo, da região de menor escolaridade do país ou incluída entre os 25% mais pobres; c) elevar a taxa de atendimento escolar da população indígena em todas as etapas e modalidades. Merecem destaque as seguintes ressalvas:

- a) a meta de equiparar a escolaridade média entre negros e não negros é mensurável por indicador calculado pelo Inep e, conforme o seu descritor, é possível avaliar o nível do seu cumprimento, já que o termo equiparar pressupõe não mais haver diferença nos anos de escolaridades entre a população negra e não negra. Contudo, a meta não define o recorte de faixa etária a ser considerado na população alvo, o que impacta diretamente na métrica de cálculo do indicador. No caso da PCPR, os dados apresentados fazem o recorte da escolaridade média da população de dezoito a 24 anos, em contraponto à escolaridade média da população negra, para os anos de 2009 e 2014. Como a taxa da população geral é influenciada pela da população negra, a comparação mais adequada seria entre a população negra e a população não negra;
- b) na meta de elevar a escolaridade média de segmentos específicos da população, enquanto que no PPA a população alvo está compreendida na faixa etária de 18 a 24 anos, no PNE a faixa etária considerada é mais larga, de 18 a 29 anos. Há, portanto, descasamento na métrica de cálculo do indicador relacionado a essas metas;
- c) a meta focada na população indígena não é mensurável. A PCPR não informa a taxa de atendimento escolar dessa população nos anos de vigência do PPA. As informações apresentadas tratam somente de aspectos relacionados à execução do Programa Nacional de Territórios Etnoeducacionais e de ações de formação de professores que atuam em escolas indígenas. A falta de indicadores para medir a taxa de atendimento escolar da população indígena em cada etapa da educação básica resulta da limitação quanto à representatividade da Pnad, por ser amostral, em relação ao número de casos observados para essa categoria populacional. Por essa razão, em muitas análises, o Inep não calcula indicadores para o grupo étnico-racial indígena.

As metas qualitativas incluem ainda a educação especial, cuja meta é elevar a taxa de inclusão escolar das pessoas de quatro a dezessete anos com deficiência, transtornos globais do desenvolvimento e altas habilidades ou superdotação na rede regular de ensino. O descritor da meta faz referência ao PNE, que não define qual o patamar da taxa de inclusão a ser alcançado em 2015. Portanto, ainda que a meta seja mensurável por indicador calculado pelo Inep, o atributo de qualidade foi parcialmente atendido, pois não é possível atestar o nível de cumprimento da meta ao final da vigência do PPA. Sobre essa meta, a PCPR apresenta dados de matrículas de estudantes público alvo da educação especial e informações



sobre quantidade de ônibus acessíveis adquiridos e salas de recursos multifuncionais implantadas. Dados mais recentes do Censo Escolar da Educação Básica indicavam que, em 2014, cerca de 85% das matrículas dos alunos com deficiência, transtornos globais do desenvolvimento e altas habilidades ou superdotação encontravam-se em classes comuns do ensino regular. Os indicadores apurados não captam se esses alunos estão tendo acesso a atendimento educacional especializado e uso de salas de recursos funcionais.

Quanto à meta que trata de expandir a oferta de educação em tempo integral em escolas públicas, constatou-se que a situação de se fazer referência ao PNE se repete. Assim, apesar de ser mensurável, não é possível avaliar o nível do cumprimento dessa meta em 2015, porque não há referência de patamar a ser alcançado ao final da vigência do PPA. As informações trazidas na PCPR são insuficientes. Não há dados sobre o percentual de alunos da educação básica que estão matriculados em educação de tempo integral e sobre o percentual de escolas públicas que ofertam matrículas em tempo integral.

A meta de ampliar o investimento público em educação, em termos de percentual do Produto Interno Bruto (PIB), também não conta com referência de patamar a ser alcançado ao final da vigência do PPA. O valor do indicador apresentado na PCPR encontra-se agregado para todos os níveis de ensino, não especificando o percentual de investimento na educação básica, que é o nível contemplado pelo Programa 2030. Desse modo, é possível que o índice da meta aponte aumento geral do investimento público mesmo não havendo incremento nos valores aportados no programa em apreço.

O indicador relativo ao percentual de investimento público em educação demonstra, de forma agregada, o conjunto dos gastos incorridos pelo governo federal e pelos governos de estados, municípios e do Distrito Federal em todos os níveis, etapas e modalidades de ensino. A publicação que trata da linha de base do PNE, elaborada pelo Inep, apresenta dois indicadores de investimento em educação em relação ao PIB: investimento público total em educação em relação ao PIB; e investimento público direto em educação em relação ao PIB. Esses dois indicadores, contudo, não se adequam ao disposto no art. 5º, § 4º, da Lei 13.005/2004 (Lei do PNE 2014-2024), e ao que se refere a meta 20 do PNE, conforme reconhece o Inep naquela publicação e que, por isso mesmo, está desenvolvendo um novo indicador de gasto público em educação.

Para as metas “fomentar programas de combate à violência e ao ‘bullying’ na escola e promover educação em direitos humanos” e “promover ações voltadas à elevação da escolaridade integrada à qualificação profissional e ao desenvolvimento da participação social e cidadã para jovens de 18 a 29 anos”, não é possível a sua mensuração. Ressalte-se que as metas qualitativas, apesar de não serem numéricas, devem permitir sua medição por meio de indicadores numéricos, percentuais ou situacionais.

Sobre a confiabilidade das informações prestadas em relação às metas qualitativas, foram comparados os resultados de indicadores das cinco metas associadas à alfabetização e à escolarização de crianças, jovens e adultos. Em uma dessas metas (reduzir a taxa de analfabetismo funcional) foram encontradas divergências que merecem ressalvas entre os dados constantes na PCPR e os resultados apurados e divulgados pelo Inep. Entretanto, não fez parte do escopo deste trabalho a investigação sobre o processo de coleta e validação dos dados primários.

O conceito de analfabetismo funcional adotado pelo IBGE considera analfabetas funcionais as pessoas de 15 anos ou mais de idade que não concluíram os anos iniciais do ensino fundamental, o que, atualmente, representa cinco anos de estudo. Os dados apresentados na PCPR levam em consideração a métrica anterior de apuração do indicador, que considerava quatro anos de estudo correspondentes aos anos iniciais do ensino fundamental. Portanto, a taxa de analfabetismo funcional divulgada pela PCPR

está subestimada: enquanto que a taxa de 2013 divulgada pelo Inep era de 29,4%, a PCPR atribuíu o valor de 18,1%, o que representa uma diferença significativa de 11,3 pontos percentuais. O indicador em questão é calculado com base em informações declaratórias fornecidas pelo entrevistado da Pnad, não havendo testes educacionais que mensurem a proficiência desse segmento populacional.

Os dados da Pnad sinalizam que o fenômeno do analfabetismo absoluto e funcional no Brasil tem feições bastante matizadas, com forte concentração regional (Norte e Nordeste), espacial (zona rural e periferia dos grandes centros urbanos) e geracional (população com mais de 30 anos). Sendo assim, uma política de redução do analfabetismo exige atuação diferenciada das ações governamentais em relação a grupos específicos da população.

Sobre o tema educação básica, merece destacar que, em 2015, o TCU, em conjunto com dezenove tribunais de contas estaduais e municipais, realizou auditoria coordenada para avaliar a disponibilidade de instalações e equipamentos em escolas públicas de ensino fundamental, examinando, inclusive, recursos do Programa Dinheiro Direto na Escola (TC 025.384/2015-5). Após visita a 679 escolas públicas, espalhadas por todas as regiões do Brasil, constatou-se que mais da metade delas estão na situação “Ruim” (33%) ou “Precária” (26%), no tocante aos aspectos de conforto, segurança, higiene, acessibilidade e adequação.

Constatou-se que as escolas das Regiões Norte e Nordeste, as localizadas no interior dos estados e nas periferias das capitais e as com menor quantidade de salas de aula, como as rurais e indígenas, são as que mais se encaixam nas situações mencionadas, o que chama a atenção para a necessidade de políticas específicas para melhorar a infraestrutura dessas escolas.

Cumpram-se ainda que o programa Mais Educação sofreu descontinuidade no ano de 2015, haja vista que a Secretaria de Educação Básica do MEC não abriu novas adesões ao Programa Dinheiro Direto na Escola – Integral naquele exercício. Considerando a dependência das escolas em relação aos recursos federais repassados por meio desse programa, essa descontinuidade impacta negativamente na meta de expansão da oferta de educação em tempo integral em escolas públicas.

A maior parte das metas analisadas (onze de quatorze) permite o acompanhamento do seu desempenho histórico por meio de indicadores calculados regularmente pelo Inep. São metas que evidenciam importantes questões associadas à alfabetização, escolarização e equidade de acesso à educação básica.

Contudo, entende-se que a cesta de metas do Objetivo 0598 do Programa Educação Básica enfatiza aspectos de efetividade tratados no PNE 2014-2024 e contemplados na cesta de indicadores do referido programa, ou seja, tratam de questões posicionadas no nível estratégico de governo. Metas com tal característica não são adequadas para monitorar, no nível de objetivos de PPA nos quais se inserem (nível tático), o alcance dos produtos finais decorrentes do papel redistributivo e supletivo exercido pelo governo federal. Além disso, em relação ao conjunto de metas qualitativas do Objetivo 0598, pelo fato de não haver referência de patamar a ser alcançado para 2015, não há viabilidade de sua mensuração ao final do ciclo do PPA.

Com base no trabalho desenvolvido, conforme descrito na seção que tratou do método aplicado, não foram encontradas evidências para refutar na integralidade os atributos de qualidade ou confiabilidade das metas analisadas do Objetivo 0598, componente do Programa Temático 2030, de acordo com as Normas de Auditoria do Tribunal e com os critérios constantes da Portaria Segecex/TCU 33/2010, à exceção das seguintes ocorrências (cinco de quatorze metas analisadas, o que corresponde a 36%):

- a) para as metas qualitativas 12, 13 e 14 da tabela precedente, não é possível atestar sua exequibilidade por falta de referência do que se deseja alcançar e/ou ausência de indicador, sendo que elas desatendem os aspectos da especificidade e do prazo definido, comprometendo o atributo da qualidade;
- b) a meta 6 da tabela precedente, de ampliar o investimento público em educação em termos de percentual do PIB, não atendeu aos aspectos de especificidade, adequação e prazo determinado, comprometendo o atributo da qualidade;
- c) para a meta 10 da tabela precedente, o indicador de analfabetismo funcional da população apresentado na PCPR encontra-se subestimado, pois não leva em consideração a adaptação de quatro para cinco anos de estudo, que é a atual duração dos anos iniciais do ensino fundamental. No documento de linha de base do PNE, o Inep já calcula o indicador com esse ajuste. Essa divergência compromete o atributo da confiabilidade dos resultados apresentados.

Por fim, ainda que não sejam suficientes para refutar a qualidade da meta analisada, já que o número de não conformidades é menor que o de conformidades, merece ressalva que a realização da maioria das metas do Objetivo 0598 não está sob o controle direto do MEC e não são capazes de sinalizar os resultados das ações governamentais a cargo do governo federal. Além disso, para as metas que fazem mera remissão às metas do Plano Nacional de Educação, observa-se a falta de definição de patamar a ser alcançado ao final da vigência do PPA.

#### **4.2.5 Programa Temático 2031 – Educação Profissional e Tecnológica**

Em um cenário de crescente competitividade por mercados e de rápidas mudanças na base científica e tecnológica dos processos produtivos, aumenta a demanda por mão de obra qualificada, o que exige cada vez mais investimentos na formação dos trabalhadores. O Programa Temático Educação Profissional e Tecnológica, integrante do PPA 2012-2015, traduz o planejamento de médio prazo do governo federal para assegurar a ampliação quantitativa e qualitativa da oferta de mão de obra, de modo a atender às demandas do setor produtivo brasileiro, sem perder de vista o importante papel da educação na redução das desigualdades sociais.

O programa está alinhado ao Programa Nacional de Educação (PNE) 2014-2024, instituído pela Lei 13.005/2014. Das vinte metas elencadas no PNE, duas tratam especificamente da educação profissional e tecnológica (metas 10 e 11).

O programa temático também incorpora outros desafios assumidos pelo governo, em especial o alcance de oito milhões de matrículas no Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego (Pronatec).

No PPA 2012-2015, constam os seguintes indicadores para o programa em análise: a) número de matrículas em cursos de educação profissional técnica de nível médio; b) número de matrículas em cursos de educação profissional tecnológica de graduação; c) número de matrículas em cursos de formação inicial e continuada ou qualificação profissional; d) número de matrículas na rede federal de educação profissional e tecnológica; e) número de unidades da rede federal de educação profissional e tecnológica; f) percentual de investimento público total em educação em relação ao PIB; g) percentual de matrículas de educação de jovens e adultos na forma articulada à educação profissional.

Esses indicadores foram objeto de análise nos Relatórios e Pareceres Prévios sobre as Contas de Governo relativas aos exercícios de 2013 e 2014. Verificou-se que os indicadores que medem o número de unidades da rede federal de educação profissional e tecnológica e o número de matrículas nessas instituições guardam relação direta com a atuação do governo federal. O mesmo não se pode

dizer dos demais indicadores, que captam informações agregadas das três esferas de governo e até mesmo da iniciativa privada. Ademais, os indicadores constantes do PPA 2012-2015 não medem todas as dimensões dos objetivos do programa, tais como a interiorização, a democratização e a qualidade dos cursos ofertados.

O Programa Educação Profissional e Tecnológica possui dois objetivos, ambos tendo o MEC como órgão responsável. São eles: 0582 – Expandir, interiorizar, democratizar e qualificar a oferta de cursos de educação profissional e tecnológica, considerando os arranjos produtivos, sociais, culturais, locais e regionais, a necessidade de ampliação das oportunidades educacionais dos trabalhadores e os interesses e necessidades das populações do campo, indígenas, quilombolas, afrodescendentes, das mulheres de baixa renda e das pessoas com deficiência; e 0588 – Ofertar vagas de educação profissional para jovens e adultos articulada com a elevação de escolaridade e realizar processos de reconhecimento de saberes e certificação profissional.

O programa obteve, em 2015, dotação atualizada (referente aos orçamentos fiscal e da seguridade social) de R\$ 8 bilhões, dos quais foram liquidados R\$ 4,4 bilhões, o que representa 54,9% da dotação atualizada. O Fundo Nacional de Educação (FNDE) foi a unidade orçamentária que mais empenhou e liquidou recursos referentes ao programa: R\$ 3,5 bilhões (54,9%) e R\$ 2,4 bilhões (56,2%), respectivamente. Em termos de valores liquidados, as principais ações financiadas no âmbito do programa temático foram: Apoio à Formação Profissional, Científica e Tecnológica (R\$ 2,4 bilhões), Funcionamento de Instituições Federais de Educação Profissional e Tecnológica (R\$ 1,4 bilhão), Assistência ao Estudante da Educação Profissional e Tecnológica (R\$ 306 milhões), e Expansão e Reestruturação de Instituições Federais de Educação Profissional e Tecnológica (R\$ 192 milhões).

### Análise das metas

Foram examinadas as sete metas do Objetivo 0582, que perfazem mais de três quartos das metas do programa. Com vistas a uma melhor organização, num primeiro momento, serão avaliadas as três metas classificadas como quantitativas. Posteriormente, serão avaliadas as quatro metas de natureza qualitativa.

#### Metas Selecionadas para Análise

| Descrição resumida da Meta                                                                                                                                                                 | Unidade de Medida                                              | Meta prevista 2012-2015 (a) | Meta realizada (acumulado) |           |           |                        | % da meta total 2012-2015 realizada (c)=(b)/(a) | Fonte da Informação |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|-----------------------------|----------------------------|-----------|-----------|------------------------|-------------------------------------------------|---------------------|
|                                                                                                                                                                                            |                                                                |                             | 2012                       | 2013      | 2014      | 2015 (b)               |                                                 |                     |
| 1. Ampliar a oferta de cursos de educação profissional articulados com a elevação da escolaridade para mulheres em situação de vulnerabilidade social.                                     | Mulheres                                                       | 100.000                     | 18.787                     | 37.183    | 75.064    | 82.358                 | 82,4%                                           | Setec/MEC           |
| 2. Elevar o número de escolas da rede federal de educação profissional e tecnológica.                                                                                                      | Escolas da rede federal de educação profissional e tecnológica | 562                         | 430                        | 470       | 562       | 562                    | 100%                                            | Setec/MEC           |
| 3. Oferecer 8 milhões de vagas em cursos de educação profissional técnica de nível médio e cursos de formação inicial e continuada, com a oferta de 3 milhões de vagas por meio de bolsas. | Vagas                                                          | 8.000.000                   | 2.559.314                  | 5.571.312 | 8.123.689 | 9.200.000 <sup>j</sup> | 115%                                            | Setec/MEC           |

| Descrição resumida da Meta                                                                                                                                                                                                                                      | Unidade de Medida | Meta prevista 2012-2015 (a) | Meta realizada (acumulado) |                  |                  |                  | % da meta total 2012-2015 realizada (c)=(b)/(a) | Fonte da Informação |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-----------------------------|----------------------------|------------------|------------------|------------------|-------------------------------------------------|---------------------|
|                                                                                                                                                                                                                                                                 |                   |                             | 2012                       | 2013             | 2014             | 2015 (b)         |                                                 |                     |
| 4. Ampliar progressivamente, em regime de colaboração entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, o investimento público em educação, em termos de percentual do Produto Interno Bruto do país, de forma a alcançar a meta do PNE 2011-2020. | NC <sup>ii</sup>  | NC <sup>ii</sup>            | NC <sup>ii</sup>           | NC <sup>ii</sup> | NC <sup>ii</sup> | NC <sup>ii</sup> | NC <sup>ii</sup>                                | Siafi, Siop e IBGE  |
| 5. Elevar a relação aluno/professor nos Institutos Federais de Educação Profissional e Tecnológica, em consonância com o PNE 2011-2020.                                                                                                                         | NC <sup>ii</sup>  | NC <sup>ii</sup>            | NC <sup>ii</sup>           | NC <sup>ii</sup> | NC <sup>ii</sup> | NC <sup>ii</sup> | NC <sup>ii</sup>                                | Setec/MEC           |
| 6. Elevar o número de matrículas da educação profissional e tecnológica, em consonância com o PNE 2011-2020.                                                                                                                                                    | NC <sup>ii</sup>  | NC <sup>ii</sup>            | NC <sup>ii</sup>           | NC <sup>ii</sup> | NC <sup>ii</sup> | NC <sup>ii</sup> | NC <sup>ii</sup>                                | Setec/MEC           |
| 7. Elevar o número de matrículas da educação profissional técnica de nível médio, em consonância com o PNE 2011-2020.                                                                                                                                           | NC <sup>ii</sup>  | NC <sup>ii</sup>            | NC <sup>ii</sup>           | NC <sup>ii</sup> | NC <sup>ii</sup> | NC <sup>ii</sup> | NC <sup>ii</sup>                                | Setec/MEC           |

Fonte: Prestação de Contas da Presidência da República 2015.

Notas:

i) valor estimado.

ii) NC – Não consta no quadro de metas quantitativas do PPA 2012-2015. Apesar da meta ser quantificável e haver indicador para sua mensuração, foi-lhe atribuída a classificação de qualitativa. O prazo de alcance da meta não coincide com o período de vigência do PPA. Informações sobre a realização da meta, quando existentes, são apresentadas textualmente na PCPR.

Verifica-se que as metas quantitativas atendem aos atributos de qualidade constantes da Portaria Segecex/TCU 33/2010, uma vez que são específicas, mensuráveis, apropriadas (adequadas), realistas e possuem prazo determinado. Quanto a esse último atributo, considera-se que o prazo coincide com o término da vigência do PPA 2012-2015.

Deve-se atentar para o fato de duas metas descreverem ações que podem ser realizadas tanto pelo governo federal como pelas demais esferas de governo e pela iniciativa privada: ampliar a oferta de cursos de educação profissional e oferecer vagas em cursos de educação profissional técnica de nível médio e em cursos de formação inicial e continuada. Por esse motivo, é razoável esperar que os índices de alcance dessas metas reflitam o desempenho dos outros agentes, mascarando o resultado obtido isoladamente pelo governo federal.

Apesar desse fato, não se vislumbra que as metas mencionadas no parágrafo anterior sejam inadequadas, no sentido de sua realização não estar sob controle do órgão responsável, eis que o governo federal pode, por si só, executar o objeto das metas. Também não se vislumbra problemas na mensurabilidade, uma vez que as duas metas são passíveis de aferição. O apontamento se deve ao possível descasamento entre os índices de alcance das metas e a participação efetiva do governo federal. Portanto, entende-se que os critérios do método SMART foram atendidos.

Quanto à confiabilidade dos índices divulgados, foram cotejadas as informações apresentadas na Prestação de Contas da Presidência da República (PCPR), no Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (Siop) e nos relatórios de gestão da Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica (Setec) e da Secretaria Executiva do Ministério da Educação (SE/MEC).

No caso da terceira meta – oferta de vagas em cursos de educação profissional técnica de nível médio e cursos de formação inicial e continuada –, foram encontradas divergências entre os dados dos



relatórios de gestão e os da PCPR, que são iguais aos do Siop. De acordo com os relatórios de gestão, em 2013, foram oferecidas 2.749.668 vagas e, em 2014, 3,2 milhões. Calculando-se as ofertas anuais a partir dos valores constantes da PCPR e do Siop, chega-se aos números 3.011.988 e 2.552.377, respectivamente.

Todavia, julga-se que essa constatação não é suficiente para afirmar que os dados referentes à meta não sejam confiáveis. Nesse sentido, é importante assinalar que os valores acumulados, tanto para o ano de 2013 quanto para 2014, são consistentes entre todos os documentos pesquisados.

Por fim, cumpre apontar que a meta em questão contempla, na verdade, duas: a oferta de oito milhões de vagas e a concessão de três milhões de bolsas. Por essa razão, seria melhor que a meta fosse dividida, ou então que seu alcance fosse mensurado pelos dois parâmetros. Entretanto, os documentos utilizados na análise não informam a quantidade de bolsas concedidas.

O Objetivo 0582 também consigna quatro metas qualitativas, a saber: ampliar progressivamente, em regime de colaboração entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, o investimento público em educação, em termos de percentual do PIB do país, de forma a alcançar a meta do PNE; elevar a relação aluno/professor nos Institutos Federais de Educação Profissional e Tecnológica, em consonância com o PNE; elevar o número de matrículas da educação profissional e tecnológica, em consonância com o PNE; e elevar o número de matrículas da educação profissional técnica de nível médio, em consonância com o PNE.

Constata-se que as metas não expressam o patamar que se pretende alcançar, fazendo mera remissão às metas do PNE. Por sua vez, o PNE, cuja vigência termina em 2024, não discrimina patamares a serem alcançados em 2015, último ano de vigência do PPA. Logo, as quatro metas desatendem aos atributos da especificidade e do prazo definido, de acordo com os critérios do método SMART.

É importante ressaltar que os objetos das quatro metas são mensuráveis:

- a) o investimento público em educação, em termos percentuais do Produto Interno Bruto (PIB), é dado por indicador calculado pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep), a partir de informações do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (Siope) e do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE);
- b) a relação aluno por professor é calculada pela Setec, a partir de dados do Sistema Nacional de Informações da Educação Profissional e Tecnológica (Sistec) e do Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (Siape);
- c) o número de matrículas da educação profissional e tecnológica pode ser aferido por meio do Censo Escolar da Educação Básica, do Censo da Educação Superior – ambos realizados pelo Inep – e do Sistec;
- d) o número de matrículas da educação profissional técnica de nível médio é levantado pelo Censo Escolar da Educação Básica.

Apesar disso, não é possível avaliar o nível de cumprimento das metas, porque, conforme supracitado, não há referência de patamar a ser alcançado ao final da vigência do PPA. Assim, contrariam-se as orientações para elaboração do PPA 2012-2015, segundo as quais o alcance das metas deve estar sujeito à avaliação, mesmo quando estas forem qualitativas.



Frisa-se que as metas poderiam expressar patamares quantitativos. Entretanto, optou-se pela mera referência ao PNE, sancionado em junho de 2014, quando já havia transcorrido mais da metade da vigência do Plano Plurianual.

Além disso, verifica-se que a meta relativa à ampliação do investimento público em educação não está diretamente alinhada ao Objetivo 0582, uma vez que se refere à educação em geral e não à modalidade de educação profissional e tecnológica. Desse modo, é possível que o índice da meta aponte aumento geral do investimento público mesmo não havendo incremento nos valores aportados na modalidade em apreço, o que pode induzir entendimento equivocado sobre a evolução do objeto do programa temático.

Por fim, três metas não especificam ações exclusivas do governo federal: ampliar o investimento público em educação; elevar o número de matrículas da educação profissional e tecnológica; e elevar o número de matrículas da educação profissional técnica de nível médio. Conforme discutido na análise das metas quantitativas, o desempenho de atores privados e de outros entes da federação pode impactar os índices de alcance dessas metas, dificultando uma avaliação quanto à atuação isolada da União.

Conclui-se que as quatro metas qualitativas do Objetivo 0582 não atendem integralmente aos atributos de qualidade descritos na Portaria Segecex/TCU 33/2010, porquanto não especificam o patamar a ser alcançado nem evidenciam o prazo para sua implementação. Ademais, uma das metas não guarda relação direta com a educação profissional e tecnológica.

Quanto à confiabilidade das informações, não foram detectadas divergências entre os dados presentes na PCPR, no Siop e nos relatórios de gestão da Setec e da SE/MEC.

Cumprasse assinalar que não constitui objetivo deste trabalho a investigação sobre o processo de coleta e validação dos dados primários que originaram essas informações. Quanto a esse aspecto, o Tribunal iniciou, no segundo semestre de 2015, auditoria operacional na ação Bolsa Formação do Pronatec (TC 019.154/2015-1), cujo escopo abrangeu o Sistec. Nessa auditoria, que deverá ser apreciada em 2016, foi avaliada a consistência dos dados do sistema em relação aos normativos do Pronatec e a outras bases de dados da Administração Pública, o que poderá gerar novas conclusões quanto à confiabilidade das informações prestadas pelo governo federal sobre a modalidade de educação em apreço.

Com base no trabalho desenvolvido, conforme descrito na seção que tratou do método aplicado, não foram encontradas evidências para refutar na integralidade os atributos de qualidade ou confiabilidade das metas analisadas do Objetivo 0582, componente do Programa Temático 2031, de acordo com as Normas de Auditoria do Tribunal e com os critérios constantes da Portaria Segecex/TCU 33/2010, à exceção da seguinte ocorrência (uma de sete metas analisadas, o que corresponde a 14%): a meta 4 da tabela precedente, de ampliar o investimento público em educação em termos de percentual do PIB, não atendeu aos aspectos de especificidade, adequação e prazo determinado, comprometendo o atributo da qualidade, visto que não trata unicamente da educação profissional e tecnológica.

Por fim, ainda que não sejam suficientes para refutar a qualidade da meta analisada, já que o número de não conformidades é menor que o de conformidades, merece ressalva que as metas qualitativas de elevar a relação aluno/professor nos Institutos Federais de Educação Profissional e Tecnológica, de elevar o número de matrículas da educação profissional e tecnológica e de elevar o número de matrículas da educação profissional técnica de nível médio, não especificam o patamar a ser alcançado ao término da vigência do PPA 2012-2015.

#### **4.2.6 Programa Temático 2032 – Educação Superior: Graduação, Pós-Graduação, Ensino, Pesquisa e Extensão**

Dados divulgados pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep) indicam que a taxa bruta de matrículas dos cursos de graduação no Brasil era de 30,3% em 2013. Interessante observar que apenas 16,3% dos jovens de dezoito a 24 anos se encontravam matriculados em cursos de graduação naquele ano, representando 53,8% do total de matrículas. A Meta 12 do Plano Nacional de Educação (PNE) 2014-2024 visa elevar a taxa bruta de matrícula na educação superior para 50% e a taxa líquida para 33% da população de dezoito a 24 anos de idade.

Em 2013, as instituições de educação superior privadas respondiam por 71,1% das matrículas presenciais nesse nível de ensino. Do total de matrículas na rede pública, a maior parte estava em instituições federais, com 58,8%, seguido da rede estadual, com 31,4%, e da rede municipal, com 9,8%.

No PPA 2012-2015, o Programa Educação Superior possui três objetivos: 0593 – Produzir e tornar disponíveis subsídios para orientar a formulação, a implementação e a avaliação das políticas públicas, por meio de informações estatísticas, indicadores, estudos, diagnósticos, pesquisas, exames, provas e avaliação da Educação Superior; 0803 – Apoiar a formação de pessoal qualificado em nível superior para fortalecer o sistema nacional de educação, contribuindo para a melhoria da educação básica e para o fortalecimento e o crescimento da ciência, da tecnologia e da inovação, visando ao desenvolvimento sustentável do Brasil; e 0841 – Ampliar o acesso à educação superior com condições de permanência e equidade por meio, em especial, da expansão da rede federal de educação superior, da concessão de bolsas de estudos em instituições privadas para alunos de baixa renda e do financiamento estudantil, promovendo o apoio às instituições de educação superior, a elevação da qualidade acadêmica e a qualificação de recursos humanos.

Em 2015, a dotação atualizada (dotação inicial mais créditos adicionais) do programa foi R\$ 17,88 bilhões, dos quais foram liquidados R\$ 13,22 bilhões (73,9%). Três ações orçamentárias responderam por 58,3% dos recursos liquidados: 0487 – Concessão de Bolsas de Estudos no Ensino Superior, com R\$ 3,39 bilhões (25,6%), a cargo da Fundação Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes); 20RK – Funcionamento de Instituições Federais de Ensino Superior, com R\$ 3,04 bilhões (23%), não incluídas as despesas com pagamento de pessoal ativo que estão alocadas ao Programa 2109; e 8282 - Reestruturação e Expansão de Instituições Federais de Ensino, com R\$ 1,29 bilhão (9,7%).

De modo complementar a essas ações, o Fundo de Financiamento Estudantil (Fies), que financia, com juros subsidiados, a graduação na educação superior de estudantes matriculados em instituições não gratuitas, vem ganhando relevância e materialidade entre as iniciativas do governo federal nos últimos anos. Segundo dados levantados pelo Tribunal de Contas da União (TCU) no relatório FiscEducação 2014, o volume de recursos liberados pelo Fies em 2013, da ordem de R\$ 7,3 bilhões, foi, em termos reais, 250% superior ao disponibilizado em 2010. Em dados mais recentes levantados pelo TCU, consta que o número de novos contratos firmados superou 730 mil em 2014, com dotação orçamentária de R\$ 12,3 bilhões. Em 2015, a dotação autorizada alcançou o montante de R\$ 17,8 bilhões.

Os indicadores do Programa 2032 foram objeto de análise no Relatório sobre as Contas de Governo relativas ao exercício de 2014, sobressaindo os seguintes apontamentos: a) a cesta de indicadores apresentava primordialmente indicadores de efetividade, que demonstram o alcance de

objetivos do programa temático, contudo não permitia mensurar a participação efetiva da União no alcance desses resultados; b) não havia indicadores destinados a mensurar a oferta de produtos à sociedade, tais como número de matrículas em universidades públicas federais, quantidades de bolsas e contratos de financiamento estudantil, etc.; c) o programa carecia de indicadores capazes de medir a qualidade dos cursos ofertados. Por isso, considerou-se que a cesta de indicadores não atendia integralmente ao atributo de equilíbrio, dada a prevalência de indicadores de efetividade.

Neste trabalho, voltado a subsidiar o relatório sobre as Contas de Governo relativo ao exercício de 2015, foram analisadas as nove metas associadas ao Objetivo 0841.

### Análise das metas

O Objetivo 0841 possui duas metas classificadas como quantitativas, que tratam da ampliação do número de campi e de universidades da Rede Federal de Educação Superior. Como consequência dessas metas, o governo federal busca ampliar a capacidade de atender mais alunos, com o aumento do número de vagas e de cursos ofertados nas novas unidades.

#### Metas Seleccionadas para Análise

| Descrição resumida da Meta                                                                                                                                                                                                                                      | Unidade de Medida | Meta prevista 2012-2015 (a) | Meta realizada (acumulado) |                 |                 |                 | % da meta total 2012-2015 realizada (c)=(b)/(a) | Fonte da Informação                 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-----------------------------|----------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|-------------------------------------------------|-------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                                                                                                 |                   |                             | 2012                       | 2013            | 2014            | 2015 (b)        |                                                 |                                     |
| 1. Elevar o número de campi da Rede Federal de Educação Superior para 324.                                                                                                                                                                                      | Campi             | 324                         | 287                        | 291             | 321             | 331             | 102%                                            | Secretaria de Educação Superior/MEC |
| 2. Elevar o número de universidades federais para 63.                                                                                                                                                                                                           | Universidade      | 63                          | 59                         | 63              | 63              | 63              | 100%                                            |                                     |
| 3. Ampliar a participação proporcional de grupos historicamente excluídos na educação superior, especialmente afrodescendentes.                                                                                                                                 | NC <sup>i</sup>   | NC <sup>i</sup>             | NC <sup>i</sup>            | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup>                                 | Pnad/IBGE                           |
| 4. Ampliar o número de vagas em graduação presencial em universidades federais, com foco em cursos noturnos, em consonância com o PNE 2011-2020.                                                                                                                | NC <sup>i</sup>   | NC <sup>i</sup>             | NC <sup>i</sup>            | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup>                                 | Censo da Educação Superior          |
| 5. Ampliar progressivamente, em regime de colaboração entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, o investimento público em educação, em termos de percentual do Produto Interno Bruto do país, de forma a alcançar a meta do PNE 2011-2020. | NC <sup>i</sup>   | NC <sup>i</sup>             | NC <sup>i</sup>            | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup>                                 | Siafi, Siope e IBGE                 |
| 6. Elevar a relação aluno/professor nas Instituições Federais de Ensino Superior, em consonância com o PNE 2011-2020.                                                                                                                                           | NC <sup>i</sup>   | NC <sup>i</sup>             | NC <sup>i</sup>            | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup>                                 | Censo da Educação Superior          |
| 7. Elevar a taxa bruta de matrícula na educação superior, de forma a alcançar a meta do PNE 2011-2020.                                                                                                                                                          | NC <sup>i</sup>   | NC <sup>i</sup>             | NC <sup>i</sup>            | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup>                                 | Pnad/IBGE                           |
| 8. Elevar a taxa líquida de matrícula na educação superior, de forma a alcançar a meta do PNE 2011-2020.                                                                                                                                                        | NC <sup>i</sup>   | NC <sup>i</sup>             | NC <sup>i</sup>            | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup> | NC <sup>i</sup>                                 | Pnad/IBGE                           |
| 9. Apoiar Entidades de Ensino Superior Não Federal.                                                                                                                                                                                                             | Não se aplica     | Não se aplica               | Não se aplica              | Não se aplica   | Não se aplica   | Não se aplica   | Não se aplica                                   | Não se aplica                       |

Fonte: Elaboração própria a partir da Prestação de Contas da Presidência da República – exercício de 2015.

Nota:

i) NC – Não consta no quadro de metas quantitativas do PPA 2012-2015. Apesar da meta ser quantificável e haver indicador para sua mensuração, foi-lhe atribuída a classificação de qualitativa. O prazo de alcance da meta não coincide com o período de vigência do PPA. Informações sobre a realização da meta, quando existentes, são apresentadas textualmente na PCPR.

Entende-se que as metas quantitativas atendem aos atributos de qualidade constantes da Portaria Segecex/TCU 33/2010. Quanto à confiabilidade do dado divulgado, não foram encontradas divergências entre o número de universidades constantes na Prestação de Contas da Presidência da República (PCPR) e os registros constantes do cadastro e-MEC de instituições e cursos de educação superior (<http://emec.mec.gov.br>).

O Objetivo 0841 possui ainda sete metas classificadas como qualitativas. Quanto ao patamar que se deseja alcançar, seis dessas metas fazem mera remissão ao PNE, sem estabelecer patamar intermediário para o final do ciclo do PPA em 2015. Essa situação já foi apontada pelo TCU no relatório das Contas do Governo relativo ao exercício de 2014 e nos relatórios FiscEducação 2013 e 2014, sem ter havido os devidos ajustes por parte do Poder Executivo. Sobre cada uma dessas metas, cabe tecer as seguintes considerações:

- a) como já comentado nas seções que tratam dos Programas 2030 e 2031, a meta de ampliar o investimento público em educação, em termos de percentual do Produto Interno Bruto (PIB), faz referência ao PNE e não define o patamar a ser alcançado ao final da vigência do PPA. Os valores apresentados na PCPR encontram-se agregados para todos os níveis de ensino, não especificando o percentual de investimento na educação superior, que é o nível contemplado pelo Programa 2032;
- b) as metas de elevar a taxa bruta e a taxa líquida de matrículas na educação superior, em que pese ser mensuráveis por indicadores calculados pelo Inep com base na Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (Pnad), não são passíveis de terem aferido o nível de seu cumprimento porque não há referência de patamar a ser alcançado ao final da vigência do PPA. As informações trazidas na PCPR são relevantes e guardam relação com a meta, contendo dados agregados, de 2014, sobre a taxa bruta de matrículas dos cursos de graduação e a taxa líquida de escolarização na educação superior, além do número de matrículas em cursos de graduação e da quantidade de vagas ofertadas em cursos de graduação presencial nas universidades federais. Constam ainda informações gerais sobre a disponibilização de bolsas de estudo pelo Programa Universidade para Todos (ProUni) e sobre a execução do Fies;
- c) quanto à meta de ampliar a participação proporcional de grupos historicamente excluídos na educação superior, especialmente afrodescendentes, é possível a sua mensuração por indicador calculado pelo Inep, a partir da Pnad. Contudo, não é possível avaliar o nível de seu cumprimento porque não há referência de patamar a ser alcançado ao final da vigência do PPA. Na PCPR constam dados sobre a taxa bruta de matrícula entre a população negra, da região de menor escolaridade e dos 25% mais pobres. É dado ainda um breve panorama sobre políticas afirmativas implementadas para educação superior pelo governo federal, a exemplo da Lei de Cotas e do Programa Bolsa Permanência;
- d) as metas de ampliar o número de vagas em graduação presencial em universidades federais, com foco em cursos noturnos, e de elevar a relação aluno/ professor nas instituições federais de ensino superior, fazem referência ao PNE, que não define o patamar da meta a ser alcançado em 2015. A meta é mensurável por indicador calculado pelo Inep a partir do Censo da Educação Superior. Na PCPR constam informações sobre: a quantidade de vagas ofertadas, em 2014, em cursos de graduação presencial (com processos seletivos de ingresso) e a proporção destinada a cursos noturnos; a quantidade de docentes no quadro de pessoal das instituições federais de ensino superior; e o percentual de docentes com formação em doutorado e mestrado;

e) a meta de apoiar entidades de ensino superior não federal, além de não possuir valor de referência para 2015, não é mensurável. Não há indicador apurado para essa meta. As metas qualitativas, apesar de não serem numéricas, devem permitir sua medição por meio de indicadores numéricos, percentuais ou situacionais.

Entende-se que as metas qualitativas associadas ao Objetivo 0841 atendem parcialmente aos atributos de qualidade constantes da Portaria Segecex/TCU 33/2010, tendo em vista que não é possível atestar sua exequibilidade por falta de referência do que se deseja alcançar ao final da vigência do PPA 2012-2015. No caso específico da meta qualitativa que utiliza o termo apoiar, sem trazer inserido em seu descritor o patamar que se deseja alcançar, não é possível identificar os resultados esperados das ações a cargo do governo federal.

Das sete metas analisadas, três remetem ao alcance dos resultados pretendidos ao término da vigência do PNE, que tem como marco final o ano de 2024, e duas finalizam seu descritor com as palavras “em consonância com o PNE”. De antemão, subsistem os dois problemas apontados quando da análise do Objetivo 0598: a) por terem diferentes espaços temporais, fica difícil reduzir a termo os valores das metas do PNE para o PPA; b) as metas referenciadas com base no PNE, por terem como foco a dimensão de efetividade, não tratam da dimensão tática do PPA, onde estão presentes seus objetivos e aos quais se vinculam as metas.

Para a meta que trata de ampliar a participação proporcional de grupos historicamente excluídos na educação superior, o seu descritor explicita apenas um desses grupos, que são os afrodescendentes. A PCPR destaca a redução da desigualdade na taxa bruta de matrícula da educação superior entre a população negra e a população em geral. Em 2009, essa taxa, para a população em geral, foi de 26,7%, alcançando 30,3% em 2014 (aumento de 13,5% no período). Entre a população negra, a taxa bruta de matrícula saltou de 17,7%, em 2009, para 23,9% em 2014, representando aumento de 35%.

Apesar de terem sido classificadas como qualitativas, as metas que tratam de matrículas, oferta de vagas e relação aluno/professor são possíveis de quantificação por meio de indicadores apurados anualmente pelo Inep, com dados obtidos por meio da Pnad ou do Censo da Educação Superior. A meta de ampliação progressiva do investimento público em educação, em termos de percentual do PIB do país, já foi objeto de análise anterior na seção que tratou do Objetivo 0598.

Sobre a confiabilidade das informações prestadas em relação às metas qualitativas, foram comparados os resultados de indicadores das duas metas associadas à elevação das taxas bruta e líquida de matrículas na educação superior. Os resultados apresentados pela PCPR cumprem o requisito de validade, uma vez que não foram identificadas inconsistências quando comparados aos dados divulgados pelo Inep. Não fez parte do escopo deste trabalho a investigação sobre o processo de coleta e validação dos dados primários.

As metas do Programa 2032 sinalizam que um dos principais desafios da política educacional brasileira é tornar mais equânime o acesso das pessoas à educação superior, tendo em vista as desigualdades históricas da taxa de matrícula por região e unidade da federação. Dados levantados pelo TCU no relatório FiscEducação 2014 (TC 020.808/2014-3) apontam que a taxa líquida de matrícula nas regiões Norte e Nordeste fica em torno da metade do apurado para Região Sul. As disparidades são mais acentuadas entre estados, a exemplo do Maranhão e do Pará, que apresentavam, no início da década de 2010, taxas menores do que aquelas que o Distrito Federal, Rio Grande do Sul e São Paulo apresentavam em meados da década de 1990.

No tema educação superior, merece destacar que, em 2014, o TCU e a Controladoria Geral da União (CGU) realizaram fiscalização conjunta em universidades e institutos federais de educação,



ciência e tecnologia que analisou, entre outros aspectos, questões relativas à manutenção predial, incluindo a infraestrutura da unidade de ensino, com destaque para: estado de conservação das salas de aula e do mobiliário; e adequação da acessibilidade de prédios, salas e banheiros. Os resultados do trabalho foram consolidados no FiscEducação 2014.

De modo geral, as salas de aula inspecionadas apresentaram estado de conservação satisfatório, porém, mostrou-se necessária a realização de adaptações nas edificações para assegurar condições efetivas de acessibilidade a pessoas com necessidades especiais e a formalização e aprovação de Plano de Prevenção Contra Incêndio. Em nove das dez universidades fiscalizadas, ficou evidenciado que os serviços de manutenção realizados são, sobretudo, de natureza corretiva, em detrimento da manutenção preventiva, que demandaria programação antecipada e periódica, através de inspeções sistemáticas. Apenas duas das dez universidades haviam elaborado o Plano de Gestão de Logística Sustentável exigido pelo Decreto 7.746/2012.

A maior parte das metas analisadas (oito de nove) permite o acompanhamento do seu desempenho histórico por meio de indicadores calculados regularmente pelo Inep. São metas que evidenciam importantes questões associadas à ampliação e equidade do acesso à educação superior.

Com base no trabalho desenvolvido, conforme descrito na seção que tratou do método aplicado, não foram encontradas evidências para refutar na integralidade os atributos de qualidade ou confiabilidade das metas analisadas do Objetivo 0841, componente do Programa Temático 2032, de acordo com as Normas de Auditoria do TCU e com os critérios constantes da Portaria Segecex/TCU 33/2010, à exceção das seguintes ocorrências (duas de nove metas analisadas, o que corresponde a 22%):

- a) a meta 5 da tabela precedente, de ampliar o investimento público em educação em termos de percentual do PIB, não atendeu aos aspectos de especificidade, adequação e prazo determinado, comprometendo o atributo da qualidade, visto que não trata unicamente da educação superior;
- b) para a meta 9 da tabela precedente, não é possível atestar sua exequibilidade por falta de referência do que se deseja alcançar e/ou ausência de indicador, sendo que ela desatende os aspectos da especificidade e do prazo definido, comprometendo o atributo da qualidade;

Por fim, ainda que não sejam suficientes para refutar a qualidade da meta analisada, já que o número de não conformidades é menor que o de conformidades, merece ressalva as metas que se referenciam no patamar definido no PNE, pois elas não especificam o quanto se pretende alcançar ao término da vigência do PPA 2012-2015.

#### **4.2.7 Programa Temático 2037 – Fortalecimento do SUAS**

O Sistema Único de Assistência Social (Suas), implantado gradativamente a partir de 2005, viabiliza a realização da Política Nacional de Assistência Social, e tem como uma de suas diretrizes principais a descentralização político-administrativa, cabendo ao governo federal a coordenação, a regulamentação e o cofinanciamento das ações. O Suas é responsável por ofertar serviços, programas, projetos e benefícios socioassistenciais por meio de unidades públicas estatais e, em caráter complementar, por entidades e organizações que compõem a rede socioassistencial privada.

O Programa Temático 2037 – Fortalecimento do Suas, sob a coordenação do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome (MDS), em especial da Secretaria Nacional de Assistência Social (SNAS), busca o alcance dos objetivos do Sistema, por meio, principalmente, da expansão da rede e da qualificação dos serviços, no que se refere ao enfrentamento da pobreza, da vulnerabilidade e dos riscos sociais.



Em 2015, esse programa obteve dotação atualizada (referente aos orçamentos fiscal e da seguridade social) de R\$ 44,6 bilhões, dos quais foram liquidados R\$ 43,3 bilhões (97%), sendo que mais de 90% destes recursos são destinados às transferências de renda realizadas a idosos e pessoas com deficiência por meio do Benefício de Prestação Continuada (BPC), operacionalizado pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), e que beneficia, com um salário-mínimo mensal, mais de quatro milhões de pessoas.

### **Análise das metas**

O PPA 2012-2015 elencou, para esse programa temático, doze indicadores, cinco objetivos, 41 metas e nove iniciativas. Os objetivos estão relacionados a: i) concessão do BPC (0371); ii) funcionamento das redes de Proteção Social Básica (0282) e Especial (0370); iii) atividades de coordenação do Suas e de Vigilância Social (0372); e iv) fortalecimento do Controle Social (0373).

Das 41 metas vinculadas a estes objetivos, menos da metade, totalizando dezenove, foram categorizadas como metas quantitativas, em que pese parte significativa das metas qualitativas fossem passíveis de quantificação, conforme análise também realizada no Relatório sobre as Contas do Governo da República de 2013.

Ademais, das dezenove metas quantitativas, apenas duas, relacionadas ao objetivo 0371, foram realmente definidas, tendo em vista que, no caso de todas as outras metas, os patamares a serem atingidos não foram explicitados (meta prevista para o período). Deste modo, pode-se considerar que praticamente todas as metas deste programa temático não atendem às características especificidade e realismo, conforme metodologia apresentada na seção que tratou do método aplicado.

Embora a transferência de renda por meio do BPC contabilize a maior parte dos recursos alocados no programa, para a análise das metas foram selecionados os objetivos que representam em maior amplitude o funcionamento do Suas, que consiste na oferta de serviços de Proteção Social Básica (PSB) e Especial (PSE). A tabela a seguir apresenta as seis metas quantitativas relacionadas aos objetivos 0282 e 0370 (de um total de vinte metas elencadas no PPA 2012-2015).

**Metas selecionadas para análise**

| Descrição da Meta                                                                                                                                                                                                                                                   | Unidade de Medida                                                                                           | Meta Prevista 2012-2015 (a) | Meta realizada (acumulado) |         |        |        | % da meta total 2012-2015 realizada (c)=(b)/(a) | Fonte da Informação        |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|----------------------------|---------|--------|--------|-------------------------------------------------|----------------------------|
|                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                             |                             | 2012                       | 2013    | 2014   | 2015   |                                                 |                            |
| Elevar o percentual de CRAS <sup>1</sup> operando segundo padrões nacionais de funcionamento                                                                                                                                                                        | % CRAS com ID CRAS igual ou superior a 6*                                                                   | -                           | 59,00                      | 66,75   | 68,07  | 75,74  | -                                               | DPSB/SNAS/MDS              |
| Ampliar a cobertura dos serviços da Proteção Social Especial de Média Complexidade, que atendam os diversos públicos em situação de violência, tais como crianças e adolescentes, mulheres, idosos, pessoas com deficiência, usuários de drogas e suas famílias     | Qtd de CREAS <sup>2</sup>                                                                                   | -                           | 2.303                      | 2.325   | 2.440  | 2.518  | -                                               | DPSE/SNAS/MDS              |
| Ampliar o número de CREAS Regionais e Municipais nas regiões de extrema pobreza, em acordo com o Plano Brasil Sem Miséria                                                                                                                                           | Qtd de CREAS                                                                                                | -                           | 2.216                      | 2.325   | 2.440  | 2.518  |                                                 | DPSE/SNAS/MDS              |
| Elevar o número de CREAS ofertando serviço de proteção social a adolescente em cumprimento de Medida Socioeducativa (MSE) de Liberdade Assistida (LA) e de Prestação de Serviço à Comunidade (PSC)                                                                  | Qtd de CREAS ofertando o Serviço                                                                            | -                           | 1.431                      | 1.561** | 1.650  | 1.847  |                                                 | DPSE/SNAS/MDS              |
| Induzir a oferta do Serviço Especializado em Abordagem Social nas capitais e nos municípios abrangidos pelo Programa “Crack, É Possível Vencer”, com alta incidência de trabalho infantil ou população em situação de rua e cidades-sede de grandes eventos e obras | Qtd de equipes do Serviço                                                                                   | -                           | -                          | 528     | 503    | 503    |                                                 | DPSE/SNAS/MDS              |
| Criar capacidade para mapeamento, identificação, registro no CadÚnico e vinculação a serviços públicos, das pessoas em situação de rua nos municípios com mais de 100 mil habitantes                                                                                | Qtd de famílias em situação de rua cadastradas (nos municípios com população superior a 100 mil habitantes) | -                           | 10.736                     | 13.197  | 34.302 | 42.989 |                                                 | DPSE/SNAS/MDS e SENARC/MDS |

Fonte: Prestação de Contas da Presidente da República 2015 e Siop.

1 Centro de Referência de Assistência Social

2 Centro de Referência Especializado de Assistência Social

\* Calculado sobre os 6.505 CRAS que preencheram todos os Censos desde 2010 (desconsidera novas unidades).

\*\* Dado conforme análise situacional da meta no Siop (na PCPR consta o valor do ano seguinte: 1.650).

A primeira meta, única quantitativa das sete metas vinculadas ao Objetivo 0282, trata da elevação do Índice de Desenvolvimento dos CRAS e sua medida é idêntica a um dos indicadores do programa. Esta informação é bastante relevante para a Proteção Social Básica, pois o adequado funcionamento dos CRAS é essencial para a oferta direta desses serviços pela rede pública.

Há que se ressaltar, no entanto, que a elevação do ID CRAS é significativamente dependente de ações dos gestores locais (o que abrange quase todos os municípios brasileiros), e, portanto, não apenas dos estímulos, inclusive financeiros, realizados pelo Governo Federal. Tal fato afeta razoavelmente a adequação da meta e considerando que a efetiva prestação dos serviços do Suas é realizada de forma descentralizada pelos gestores locais (municípios) e, eventualmente, pelos gestores regionais (estados), esta análise pode ser estendida a todas as demais metas constantes da tabela.

Importante considerar também que os resultados dessa meta são auferidos por meio das respostas aos Censos Suas anuais, mediante declaração dos gestores locais. Não há elementos suficientes, no entanto, para refutar a credibilidade das informações prestadas (mesmo que seja possível a manipulação de informações).

Quanto às metas do objetivo 0370, nota-se que das cinco metas quantitativas apresentadas na tabela, as quatro primeiras se resumem a mensurar a quantidade de unidades públicas de prestação dos serviços da Proteção Social Especial (CREAS/equipes).

Dessas metas, verifica-se que os dados da realização da primeira e da segunda são idênticos, à exceção dos números relativos ao primeiro ano do PPA 2012-2015. A diferença que deveria existir entre o quantitativo de CREAS das duas metas, seria motivada, no caso da segunda meta, pela localização espacial dessas unidades apenas em regiões de extrema pobreza. Verifica-se que tal distinção foi abandonada já em 2013. Deste modo, a credibilidade dos dados da segunda meta restou comprometida.

Em relação aos valores apurados, convém ressaltar que as quantidades de CREAS informadas excluem as unidades que não recebem cofinanciamento federal, que chegaram a duzentas no exercício mais recente (2015). Por outro lado, aqueles valores incluem CREAS ainda em implantação. Neste caso, o número de CREAS informado poderia ser reduzido em 271 unidades, totalizando 2.247 unidades cofinanciadas já implantadas.

De acordo com a PCPR de 2015, a meta estabelecida no Plano Brasil Sem Miséria seria de 2.725 CREAS, tendo atingido uma realização de 92,4% considerando apenas as unidades cofinanciadas (ou 83%, caso sejam desconsideradas as unidades em implantação).

Não há outras análises específicas que desabonem as informações a respeito das últimas três metas constantes da tabela anterior. Convém ressaltar também que as metas analisadas foram descontinuadas no PPA 2016-2019.

Com base no trabalho desenvolvido, conforme descrito na seção que tratou do método aplicado, foram encontradas evidências satisfatórias para refutar o atributo qualidade das metas analisadas dos Objetivos 0282 e 0370, componentes do Programa Temático 2037 – Fortalecimento do SUAS, de acordo com as Normas de Auditoria do Tribunal e com os critérios constantes da Portaria Segecex 33/2010, e também o atributo confiabilidade da meta “Ampliar o número de CREAS Regionais e Municipais nas regiões de extrema pobreza, em acordo com o Plano Brasil Sem Miséria”.

#### **4.2.8 Programa Temático 2061 – Previdência Social**

De acordo com a Constituição Federal de 1988, a previdência social é organizada em três regimes: Regime Geral (art. 201), Regime Próprio dos Servidores Públicos (art. 40) e Regime de Previdência Complementar (art. 202).

No Plano Plurianual 2012-2015, a política de previdência social está abrangida pelo Programa Temático 2061 – Previdência Social, cuja estrutura se baseia em três objetivos: “0250 – Promover ações de inclusão e permanência no sistema previdenciário, conhecendo o perfil do cidadão e fortalecendo a educação previdenciária”; “0251 – Promover a melhoria da qualidade dos serviços previdenciários e o reconhecimento automático do direito”; e “0252 – Fomentar políticas e ações de sustentabilidade dos regimes previdenciários, com foco em supervisão, controle e gestão de riscos”. A execução do programa é de competência do Ministério do Trabalho e Previdência Social (MTPS), do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e da Superintendência Nacional de Previdência Complementar (Previc), esse último relativamente à previdência complementar.

O programa obteve em 2015 dotação atualizada (referente aos orçamentos fiscal e da seguridade social) de R\$ 432,4 bilhões, dos quais foram liquidados R\$ 431,9 bilhões, o que representa 99,9% da dotação atualizada, conforme consulta realizada no sistema Tesouro Gerencial em fevereiro de 2016.

## Análise das metas

A análise concentrou-se no objetivo “0252 – Fomentar políticas e ações de sustentabilidade dos regimes previdenciários, com foco em supervisão, controle e gestão de riscos”, mais especificamente nas metas relacionadas à sustentabilidade dos regimes próprios de previdência. Atualmente, há 2.079 Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) instituídos pela União, estados, Distrito Federal e municípios, envolvendo aproximadamente dez milhões de beneficiários e R\$ 180 bilhões em ativos, o que justifica a necessidade de acompanhamento, por este Tribunal, da capacidade do MTPS em supervisioná-los e fiscalizá-los.

Foram selecionadas para análise as metas quantitativas vinculadas ao referido objetivo que são de responsabilidade do MTPS. Elas estão relacionadas, basicamente, à magnitude dos resultados financeiro e atuarial, bem como do volume de ativos totais dos RPPS nas diferentes esferas governamentais frente ao produto interno bruto (PIB), como se depreende da tabela seguinte:

**Metas Selecionadas para Análise**

| Descrição da Meta                                                                             | Unidade de Medida | Meta Prevista 2012-2015 (a) | Meta realizada (acumulada) |       |       |          | % da meta total 2012-2015 realizada (1) (c)=(b)/(a) | Fonte das Informações |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-----------------------------|----------------------------|-------|-------|----------|-----------------------------------------------------|-----------------------|
|                                                                                               |                   |                             | 2012                       | 2013  | 2014  | 2015 (b) |                                                     |                       |
| Aumentar os ativos totais dos RPPS dos Estados, DF e Municípios para 5% do PIB                | % do PIB          | 5,00                        | 3,17                       | 3,59  | 3,37  | 3,10     | 62,00%                                              | SPPS/MTPS             |
| Aumentar o superávit financeiro dos RPPS dos Municípios para 0,40% do PIB                     | % do PIB          | 0,40                        | 0,31                       | 0,15  | 0,20  | 0,12     | 30,00%                                              | SPPS/MTPS             |
| Reduzir o déficit financeiro dos RPPS dos Estados e DF para o máximo de 1,00% do PIB          | % do PIB          | 1,00                        | 0,85                       | 1,01  | 0,92  | 1,05     | 95,00%                                              | SPPS/MTPS             |
| Reduzir o déficit financeiro dos RPPS da União para no máximo de 0,80% do PIB                 | % do PIB          | 0,80                        | 0,82                       | 0,84  | 0,75  | 0,67     | 116,25%                                             | SPPS/MTPS             |
| Reduzir o déficit atuarial dos RPPS dos Estados, DF e Municípios para 13,5% do PIB            | % do PIB          | 13,50                       | 30,78                      | 58,01 | 59,64 | 64,02    | 0%                                                  | SPPS/MTPS             |
| Reduzir o ritmo de crescimento do déficit atuarial dos RPPS dos Estados e DF para 50% do PIB  | % do PIB          | 50,00                       | 45,85                      | 48,82 | 49,77 | 52,38    | 95,24%                                              | SPPS/MTPS             |
| Reduzir o ritmo de crescimento do déficit atuarial dos RPPS dos Municípios para 10% do PIB    | % do PIB          | 10,00                       | 7,98                       | 9,19  | 9,87  | 11,64    | 83,60%                                              | SPPS/MTPS             |
| Reduzir o ritmo de crescimento do déficit atuarial do RPPS da União para no máximo 30% do PIB | % do PIB          | 30,00                       | 25,15                      | 26,25 | 20,21 | 20,85    | 130,50%                                             | SPPS/MTPS             |
| Fomentar a criação de Regimes Próprios de Previdência Social nos municípios                   |                   |                             | 1.990                      | 2.020 | 2.061 | 2.079    |                                                     | SPPS/MTPS             |

Fonte: PCPR 2015 e MTPS.

(1) No caso das metas de redução de déficit, para as quais, quanto menor o valor, melhor, foram feitos ajustes aos números apresentados na PCPR 2015. A fórmula utilizada para calcular o percentual alcançado da meta foi  $(1 - ((b-a)/a))$ . No caso da meta “Reduzir o déficit atuarial dos RPPS dos Estados, DF e Municípios para 13,5% do PIB”, considerou-se o percentual de cumprimento como zero, já que, tendo em vista a sensível piora do déficit, a aplicação da fórmula levaria a um percentual de alcance negativo.

O método de análise das metas consistiu em avaliar sua qualidade e confiabilidade, conforme base conceitual apresentada pela Portaria Segecex 33/2010.

A análise do atributo qualidade foi feita por meio do exame das características: especificidade, mensurabilidade, adequação, realismo e limitação temporal das metas selecionadas. Excetuando-se a meta “Fomentar a criação de Regimes Próprios de Previdência Social nos Municípios”, as demais atendem ao atributo, embora haja algumas **ressalvas** no que tange, especialmente, à característica de adequação.

Uma primeira ressalva é o fato de que o alcance das metas, de forma geral, não está, de fato, sob o controle do MTPS. Como se observa, as metas estão relacionadas à evolução dos déficits financeiros e atuariais dos regimes próprios de previdência de todas as esferas governamentais. Os resultados financeiros referem-se à diferença entre o total das receitas e o total das despesas do RPPS **durante um exercício**, enquanto os resultados atuariais representam a situação econômico-financeira **de longo prazo**, sendo estimados por meio de estudos técnicos que objetivam estabelecer os recursos necessários para a garantia dos pagamentos dos benefícios previstos pelo plano.

Tanto as despesas quanto as receitas têm sua evolução intimamente relacionadas ao arcabouço normativo relativo à matéria, que vincula não apenas os valores das contribuições, mas também as condições para concessão dos benefícios. Assim, ainda que se reconheça a importância da supervisão e controle dos RPPS pelo MTPS, considera-se que sua atuação, isoladamente, não é suficiente para assegurar o cumprimento das metas estabelecidas no PPA 2012-2015.

Outro ponto que chama a atenção é o fato de que os valores previstos para as metas que dizem respeito ao déficit financeiro dos estados e Distrito Federal e déficit atuarial de todos os entes não constituem avanço em relação à situação encontrada quando de sua fixação, como se observa a partir da tabela seguinte:

**Metas previstas e respectivos valores de referência segundo o PPA 2012-2015**

| <b>Descrição da Meta</b>                                                                                    | <b>Unidade de Medida</b> | <b>Meta Prevista 2012-</b> | <b>Valor de Referência no PPA</b> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|----------------------------|-----------------------------------|
| Reduzir o <b>déficit financeiro</b> dos RPPS dos <b>Estados e DF</b> para o máximo de 1,00% do PIB          | % do PIB                 | 1,00                       | 0,59                              |
| Reduzir o ritmo de crescimento do <b>déficit atuarial</b> dos RPPS dos <b>Estados e DF</b> para 50% do PIB  | % do PIB                 | 50,00                      | 33,16                             |
| Reduzir o ritmo de crescimento do <b>déficit atuarial</b> dos RPPS dos <b>Municípios</b> para 10% do PIB    | % do PIB                 | 10,00                      | 7,44                              |
| Reduzir o ritmo de crescimento do <b>déficit atuarial</b> do RPPS da <b>União</b> para no máximo 30% do PIB | % do PIB                 | 30,00                      | 26,72                             |

Fonte: PPA 2012-2015 (Lei 12.593/2012).

Dessa forma, considera-se que o estabelecimento das referidas metas não está diretamente alinhado ao objetivo 0252, de fomentar políticas e ações de sustentabilidade dos regimes previdenciários, com foco em supervisão, controle e gestão de riscos, já que, ao se adotarem metas com a ampliação de déficits, não se contribui para alcance da sustentabilidade dos RPPS. Em reunião com os gestores, não foram esclarecidos os motivos que levaram à fixação dos referidos valores.

Quanto à meta “Fomentar a criação de Regimes Próprios de Previdência Social nos Municípios”, a criação de RPPS por municípios não pode ser considerada, por si só, como adequada ao objetivo de fomentar a sustentabilidade dos RPPS. Como bem destacado na PCPR 2015, podem existir municípios que não reúnam condições de governança, controles e capacitação para gerenciar os RPPS criados, motivo pelo qual a atuação do ministério deve ter por objetivo, na verdade, a orientação dos entes quanto ao tema.

A análise do atributo confiabilidade foi feita por meio do exame das características de credibilidade, estabilidade e comparabilidade. Quanto às metas “Reduzir o déficit financeiro dos RPPS da União para no máximo 0,80% do PIB”, “Reduzir o ritmo de crescimento do déficit atuarial do RPPS da União para no máximo 30% do PIB” e “Fomentar a criação de Regimes Próprios de Previdência Social nos municípios”, atendem ao atributo. Ressalve-se, no entanto, que os cálculos, tanto do déficit

financeiro quanto atuarial da União, não consideram os dados relativos aos militares, cuja inclusão implicaria significativa piora no resultado apurado. Apesar disso, concluiu-se pela confiabilidade do resultado da meta em razão de estar em discussão, no âmbito deste Tribunal, a pertinência ou não da inclusão dos militares nas referidas apurações (TC 034.660/2014-3).

Cumprе destacar também que a precisão da avaliação atuarial da União é, em certa medida, comprometida pela inconsistência e ausência de dados, bem como pela intempestividade no envio das informações pelos diferentes órgãos da União, o que enseja ajustes por parte do MTPS, conforme informado na PCPR 2015.

No que se refere às demais metas analisadas, considera-se que a incompletude das informações utilizadas para sua apuração relativamente ao exercício de 2015 compromete sua confiabilidade. A necessidade de procedimentos para estimar os dados que não puderam ser efetivamente apurados, como relatado a seguir, afeta a credibilidade dos resultados, já que não permite assegurar que esses dados estão isentos de erros de medição e que não prejudicam a comparabilidade das metas realizadas a cada ano.

No caso das metas “Reduzir o déficit atuarial dos RPPS dos Estados, Distrito Federal e Municípios para 13,5% do PIB”, “Reduzir o ritmo de crescimento do déficit atuarial do RPPS dos Estados e DF para no máximo 50% do PIB”, “Reduzir o ritmo de crescimento do déficit atuarial dos RPPS dos Municípios para no máximo 10% do PIB”, a apuração é feita com base em informações prestadas anualmente pelos RPPS por meio do Demonstrativo de Resultados da Avaliação Atuarial (DRAA). Segundo memória de cálculo encaminhada pelo MTPS, na apuração das metas para 2015, apenas dezesseis estados tinham o DRAA relativo ao exercício de 2014 entregue no momento do cálculo dos indicadores. Para os demais estados, foram considerados os dados do ano anterior. No caso dos municípios, apenas 746 RPPS municipais de um total de 2052 estavam em dia com a obrigação de entrega do DRAA. Assim, o resultado informado por esses municípios foi extrapolado para o universo, considerando a proporção entre a quantidade de DRAA entregues e a quantidade total de RPPS municipais. Segundo o MTPS, a significativa indisponibilidade de informações sobre o déficit atuarial decorreu da implantação de nova ferramenta de coleta de informações atuariais no fim de 2014 para os demonstrativos a serem entregues em 2015.

As metas “Reduzir o déficit financeiro dos RPPS dos Estados e Distrito Federal para o máximo de 1% do PIB” e “Aumentar o superávit financeiro dos RPPS dos Municípios para 0,40% do PIB” têm como fonte de informações o Demonstrativo de Informações Previdenciárias e Repasse (DIPR), a ser entregue bimestralmente pelos RPPS. Para apuração da primeira meta, no entanto, os dados do DIPR foram considerados para apurar o déficit financeiro de apenas onze Estados. Para outros quinze, o déficit financeiro foi levantado a partir do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), e para o RPPS do estado do Amapá, o valor considerado foi zero, diante da ausência de ambos os demonstrativos. Considerando que os DIPR e RREO utilizados referiam-se ao quinto bimestre, o MTPS estimou o valor anual proporcionalmente aos valores declarados até outubro de 2015.

No caso dos municípios, a quantidade de DIPR entregues variou entre 998 e 1743, entre o primeiro e o quinto bimestres, de um total de RPPS municipais entre 2066 e 2079 no mesmo período. A partir dos dados obtidos nesses demonstrativos, o MTPS estimou superávit financeiro da totalidade dos RPPS em cada bimestre, considerando a relação entre a quantidade de DIPR entregues e o total de RPPS existentes. Para estimar o superávit financeiro anual, foi feito o cálculo proporcional para o ano, considerando os dados apurados até outubro.

Para apuração da meta “Aumentar os ativos totais dos RPPS dos Estados, Distrito Federal e Municípios para 5% do PIB”, as informações são extraídas do Demonstrativo de Aplicações e



Investimentos dos Recursos (DAIR), também entregue bimestralmente. No cálculo do indicador relativo ao exercício de 2015, foi utilizado o DAIR relativo ao bimestre maio/junho de 2015, para o qual havia maior quantidade entregue até a data de apuração da meta (1889 RPPS, de um universo de mais de 2000). O cálculo do indicador relativo à meta foi feito com base nas declarações entregues, não contemplando, portanto, os dados relativos aos demais RPPS então existentes.

Com base no trabalho desenvolvido, conforme descrito na seção que tratou do método aplicado, foram encontradas evidências para refutar a qualidade ou a confiabilidade das metas analisadas do Objetivo 0252, componente do Programa Temático 2061 – Previdência Social, de acordo com as Normas de Auditoria do Tribunal e com os critérios constantes da Portaria Segecex 33/2010, à exceção das seguintes: “Reduzir o déficit financeiro dos RPPS da União para no máximo 0,80% do PIB” e “Reduzir o ritmo de crescimento do déficit atuarial do RPPS da União para no máximo 30% do PIB”.

### **Outras informações relevantes**

Em vista da falta de qualidade ou confiabilidade das metas, conforme o caso, a avaliação de seu alcance fica prejudicada. Em que pesem as fragilidades apontadas, no entanto, as estimativas realizadas sinalizam um preocupante cenário para os regimes próprios de previdência, em especial considerando a elevada participação dos déficits atuariais frente ao PIB.

#### **4.2.9 Programa Temático 2070 – Segurança Pública com Cidadania**

Segurança pública relaciona-se de forma plena e contínua com a atuação das polícias ostensiva e judiciária na defesa do patrimônio, da vida, da incolumidade física e psíquica das pessoas. Sua provisão possui papel preponderante na proteção dos indivíduos e dos bens públicos e dos valores imprescindíveis à dignidade da pessoa humana, constituindo-se em um dos fatores fundamentais de bem-estar de uma sociedade politicamente organizada.

Prover a segurança pública é obrigação constitucional do Estado (art. 144 da Constituição Federal), compartilhada entre os três níveis de governo e sob responsabilidade de toda a sociedade. É orientada segundo os princípios básicos de integração das instituições de segurança pública e de participação da sociedade nas ações combinadas de promoção de uma cultura de paz, prevenção à violência e repressão ao crime.

O Programa 2070 – Segurança Pública com Cidadania obteve em 2015 dotação atualizada (referente aos orçamentos fiscal e da seguridade social) de R\$ 2,8 bilhões, dos quais foram liquidados R\$ 777,2 milhões, o que representa 27,8% da dotação atualizada.

Em nível federal, a segurança pública está a cargo das polícias Federal, Rodoviária Federal e Ferroviária Federal. Há, ainda, instituições que desempenham, direta ou incidentalmente, ações de segurança pública ou de interesse da segurança pública: Força Nacional de Segurança Pública (Lei 11.473/2007), Forças Armadas (CF, art. 142, Lei Complementar 97/1999); Casa Militar (Lei 10.683/2003, art. 6º), polícia da Câmara dos Deputados (CF, art.51, IV), polícia do Senado Federal (CF, art. 52, XIII).

No âmbito dos estados, é encargo das Polícias Cíveis e Militares e do Corpo de Bombeiros Militar. Nesse plano federativo, a polícia administrativa exercida pelos órgãos de trânsito no contexto dos estados e municípios também importa à área de segurança pública (Lei 9.503/1997).

Nos municípios, a segurança pública insere-se entre as atribuições das guardas municipais (CF, art. 144, § 8º), aproveitando-lhe, similarmente aos estados, o exercício da polícia administrativa dos órgãos de trânsito do município.

Em que pesem as atribuições estatuídas na Constituição Federal, não há definição sobre a quem compete legislar sobre a matéria. Todas as referências sobre segurança ou órgãos de segurança pública contidas na Carta Magna tratam de aspectos relacionados aos órgãos responsáveis pelo provimento da segurança.

Essa ausência de previsão constitucional faz com que os estados da federação assumam a responsabilidade sobre o tema, o que enseja o surgimento de diversas políticas de segurança pública, dificultando, com isso, uma ação coordenada da União, Estados e Municípios no combate à violência.

Apesar de serem os principais responsáveis por prover segurança pública à população, os entes subnacionais deparam-se com restrições constitucionais. No caso dos estados, falta-lhes a liberdade de definir a vocação de suas polícias, haja vista as limitações constantes do art. 144, §§ 5º a 7º, o mesmo ocorrendo em relação aos municípios, em razão do disposto no art. 144, § 8º, da Constituição Federal e na lei federal 13.022/2014.

### **Política Nacional de Segurança Pública**

Dados publicados pelo Fórum Brasileiro de Segurança Pública indicam a ocorrência de taxas de crimes violentos letais da ordem de 53 mil (Anuário Brasileiro de Segurança Pública de 2014). Número encontrável apenas em guerras, essa mortandade tem mantido a segurança pública como ordem do dia há tempos.

#### **Violência em números**

| Brasil | Crimes violentos letais intencionais | Crimes violentos contra o patrimônio <sup>1</sup> | Crimes tipificados em leis especiais <sup>2</sup> | Crimes contra a liberdade sexual <sup>3</sup> | Crimes não letais intencionais <sup>4</sup> |
|--------|--------------------------------------|---------------------------------------------------|---------------------------------------------------|-----------------------------------------------|---------------------------------------------|
| 2012   | 53.054                               | 1.059.664                                         | 293.669                                           | 56.106                                        | 1.137.452                                   |
| 2013   | 53.646                               | 1.188.245                                         | 320.975                                           | 56.251                                        | 1.127.675                                   |

Fonte: Anuário Brasileiro de Segurança Pública de 2014

1 Roubos a instituição financeira, de carga e de veículos

2 Tráfico de entorpecentes, posse e uso de drogas e porte ilegal de arma de fogo

3 Estupro e tentativa de estupro

4 Tentativa de homicídio, lesão corporal culposa de trânsito e lesão corporal dolosa.

Apesar da degradante situação da segurança, não há, no âmbito federal, uma política nacional formalmente estabelecida, conforme diagnosticado pelo Tribunal de Contas da União no Acórdão 1.042/2014-TCU-Plenário.

A carência de uma Política Nacional de Segurança Pública que proveja a muito necessária coordenação, integração e articulação das forças de segurança, e estabeleça princípios, diretrizes, metas, estratégias para a área; é um dos principais problemas a ser tratado. Lidar com esse tema parece ser, conforme preceituam autores e pesquisadores, o primeiro passo essencial para endereçar adequadamente a segurança pública.

No período de vigência do PPA 2012-2015, ocorreram grandes eventos no Brasil, como a Jornada Mundial da Juventude-2013, Copa das Confederações Fifa-2013, Copa do Mundo Fifa-2014, entre outros, que demandaram do País a responsabilidade de garantir a segurança da população e de diversas autoridades, turistas e atletas participantes desses eventos. Para este ano, estão previstos os Jogos Olímpicos e Paralímpicos, que demandarão, igualmente, as forças de segurança.

Nesse contexto, ganhou relevância para avaliação o Objetivo 0832, “implementar o plano nacional para a segurança em grandes eventos, dotando as instituições de segurança pública dos recursos necessários para a integração das ações e execução dos projetos”, sob responsabilidade da Secretaria

Extraordinária de Segurança para Grandes Eventos (Sesge). A ênfase desse plano foi direcionada à implantação do Sistema Integrado de Comando e Controle, estrutura responsável por abrigar, em um único local, diferentes órgãos de segurança do Governo Federal, dos estados e dos municípios, que serviu, e servirá, de base para a coordenação da segurança pública nas cidades-sede dos grandes eventos. O plano contemplou ainda a capacitação dos operadores de segurança pública envolvidos nos grandes eventos.

São metas do Objetivo 0832:

### Metas Seleccionadas para Análise

| Descrição da Meta                                                                                                                                                                                                                                                                              | Unidade de Medida              | Meta Prevista 2012-2015 (a) | Meta realizada (acumulado) |        |        |          | % da meta total 2012-2015 realizada (c)=(b)/(a) | Fonte da Informação   |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|-----------------------------|----------------------------|--------|--------|----------|-------------------------------------------------|-----------------------|
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                |                             | 2012                       | 2013   | 2014   | 2015 (b) |                                                 |                       |
| 34.000 vagas para capacitação e treinamento dos operadores de segurança pública com ênfase à segurança com cidadania para os grandes eventos                                                                                                                                                   | Vagas                          | 34.000                      | -                          | 10.077 | 21.796 | 42.273   | 124,3%                                          | Ministério da Justiça |
| Capacitar 5.000 Policiais Rodoviários Federais em ações específicas voltadas para grandes eventos                                                                                                                                                                                              | Policiais Rodoviários Federais | 5.000                       | 1.866                      | 2.549  | 6.446  | *7.556   | 151%                                            | Ministério da Justiça |
| Implantação do Sistema Integrado de Comando e Controle, com 02 Centros Integrados de Comando e Controle Nacionais, 12 Centros Integrados de Comando e Controle Regionais nos Estados-sede, 27 Centros de Comando e Controle Móveis para as sedes da Copa e centros de treinamento das seleções | Centro Integrado Implantado    | 100                         | -                          | 70%    | 97%    | 97%      | 97%                                             | Ministério da Justiça |
| Adequar os serviços prestados pelos órgãos e outras instituições de segurança pública para o aumento da demanda ocasionada pelos Grandes Eventos                                                                                                                                               | **                             | **                          | **                         | **     | **     | **       | **                                              | **                    |

Fonte: Elaboração própria a partir da Prestação de Contas da Presidente da República 2015 (PCPR 2015) e Siop

\*Esclarecimento presente na PCPR 2015: "(...) houve um equívoco no número de capacitações específicas para Grandes Eventos apresentadas em 2014, pois foram levados em consideração os números da capacitação convencional. Por isso, os dados totais foram corrigidos."

\*\*Meta qualitativa

Referidas metas foram avaliadas nos aspectos qualidade e confiabilidade. No tocante à qualidade, conforme especificado na Portaria – Segecex 33/2010, foi prevista a aplicação do conceito Smart (Specific, Measurable, Appropriate, Realistic, Time-bound) que avalia se a meta é:

- específica: expressa claramente o que deve ser alcançado, sem ambiguidades;
- mensurável: expressa em que medida o objetivo deve ser alcançado em certo intervalo de tempo, permitindo avaliação e *feedback*;
- apropriada: está alinhada com os objetivos gerais ou estratégicos e contribui para alcançá-los; em outras palavras, é relevante para medir os objetivos;
- realista: pode ser alcançada no período previsto a custo razoável e considerando as condições existentes e leva em conta os objetivos da instituição, o contexto econômico em que está inserida, as limitações orçamentárias, o desempenho anterior;
- limitada no tempo: expressa o período esperado para seu alcance.

Acerca da confiabilidade, a avaliação objetivou averiguar se a informação provida pelo órgão jurisdicionado estava livre de distorções materiais, mediante o recálculo da informação com uso de dados

primários e a aplicação de questionário específico junto ao órgão jurisdicionado, para determinar se existiriam controles adequados para cada informação de desempenho.

Em conformidade com as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União e com os critérios constantes da Portaria-Segecex TCU 33/2010, e em relação ao Objetivo 0832, a equipe de auditoria registrou:

I – não haver encontrado evidências para refutar a qualidade das metas, com exceção da meta “Adequar os serviços prestados pelos órgãos e outras instituições de segurança pública para o aumento da demanda ocasionada pelos Grandes Eventos”, por não atender os atributos de especificidade e mensurabilidade;

II – não haver encontrado evidências para refutar a confiabilidade das seguintes metas:

- a) 34.000 vagas para capacitação e treinamento dos operadores de segurança pública com ênfase à segurança com cidadania para os grandes eventos;
- b) capacitar 5.000 Policiais Rodoviários Federais em ações específicas voltadas para grandes eventos; e
- c) implantação do Sistema Integrado de Comando e Controle, com 2 Centros Integrados de Comando e Controle Nacional, 12 Centros Integrados de Comando e Controle Regionais nos Estados-sede, 27 Centros de Comando e Controle Móveis para as sedes da Copa e centos de treinamentos das seleções.

III – não haver realizado análise da confiabilidade da meta “adequar os serviços prestados pelos órgãos e outras instituições de segurança pública para o aumento da demanda ocasionada pelos Grandes Eventos”, em razão da indisponibilidade de dados durante o período de execução do levantamento.

Observa-se, portanto, a premente necessidade de aprimoramento da qualidade e confiabilidade de metas do PPA, para que retratem com clareza os objetivos do governo e permitam a avaliação de sua performance durante e ao término do Plano Plurianual.

Com base no trabalho desenvolvido, conforme descrito na seção que tratou do método aplicado, não foram encontradas evidências para refutar a qualidade ou a confiabilidade das metas analisadas do Objetivo 0832, componente do Programa Temático 2070 – Segurança Pública com Cidadania, de acordo com as Normas de Auditoria do Tribunal e com os critérios constantes da Portaria Segecex 33/2010, à exceção da seguinte: Adequar os serviços prestados pelos órgãos e outras instituições de segurança pública para o aumento da demanda ocasionada pelos Grandes Eventos, quanto ao atributo “qualidade”.

#### **4.2.10 Programa Temático 2071 – Trabalho, Emprego e Renda**

O programa temático em questão está a cargo do Ministério do Trabalho e Previdência Social (MTPS) e suas ações encontram-se agrupadas em iniciativas vinculadas a três objetivos: 0287 – “Consolidar o Sistema Público de Emprego, Trabalho e Renda (SPETR) no território nacional, ampliando o alcance da promoção de políticas públicas que visem ao aumento da inserção do trabalhador no mundo do trabalho”; 0289 – “Estimular a inclusão produtiva e contribuir para a geração de trabalho e renda”; e 0869 – “Assegurar ao trabalhador o direito ao emprego e trabalho decente”.

O objetivo 0287 reúne ações relacionadas à (re)inserção do trabalhador no mercado de trabalho, tais como qualificação social e profissional (QSP) e intermediação de mão de obra (IMO), e a benefícios aos trabalhadores, a exemplo do seguro-desemprego e do abono salarial. Já o objetivo 0289 trata de ações de promoção de vagas de trabalho, atuando pelo lado da demanda da mão-de-obra. O objetivo 0869, por sua vez, relaciona-se à garantia da qualidade do emprego, por meio, principalmente, das fiscalizações empreendidas pelo órgão.

Desde dezembro de 2013, quando foi pactuado um acordo de cooperação entre o então Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) e o Ministério da Educação (MEC), os cursos de qualificação até então ofertados pelo MTE no âmbito do Plano Nacional de Qualificação (PNQ) passaram a ser incluídos no Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico (Pronatec), executado pelo MEC.

O programa obteve em 2015 dotação atualizada (referente aos orçamentos fiscal e da seguridade social) de R\$ 49,3 bilhões, dos quais foram liquidados R\$ 46,6 bilhões, o que representa 94,4% da dotação atualizada.

### Análise das metas

Foram selecionadas para análise as metas relativas ao objetivo 0287 - Consolidar o Sistema Público de Emprego, Trabalho e Renda (SPETR) no território nacional, ampliando o alcance da promoção de políticas públicas que visem ao aumento da inserção do trabalhador no mundo do trabalho. As referidas metas estão relacionadas na tabela a seguir:

**Metas Selecionadas para Análise**

| Descrição da Meta                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Unidade de Medida         | Meta Prevista 2012-2015 (a) | Meta realizada (acumulado) |                    |             |          | % da meta total 2012-2015 realizada | Fonte da Informação          |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------|-----------------------------|----------------------------|--------------------|-------------|----------|-------------------------------------|------------------------------|
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                           |                             | 2012                       | 2013               | 2014        | 2015 (b) |                                     |                              |
| Ampliar para 80% a taxa de cobertura do seguro-desemprego sobre os demitidos sem justa causa**                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | %                         | 80                          | 74,90                      | 72,38              | 72,55       | 67,56*   | 89,73                               | Sistema Mais Emprego         |
| Ampliar para 97% a taxa de cobertura do abono salarial**                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | %                         | 97                          | 95,08                      | 95,44              | 95,03       | 95,34*   | 98,16                               | DES / SPPE                   |
| Aumentar para 5% a taxa de cobertura do SPETR na (re)inserção no mercado formal de trabalho**                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | %                         | 5                           | 3,32                       | 3,74               | 3,17        | 2,87*    | 66,00                               | Sistema Mais Emprego         |
| Capacitar, via Pronatec, 100 mil trabalhadores beneficiários do seguro-desemprego                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Trabalhador (matriculado) | 100.000                     | 46.436                     | 111.580            | 193.692 *** | 197.933  | 198                                 | Sistema Mais Emprego/ Sistec |
| Inserir 30% dos beneficiários de ações de qualificação no mundo do trabalho**                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | %                         | 30                          | 24                         | 27                 | 16          | 0        | 74,4                                | Sistema Mais Emprego/ Caged  |
| Ampliar em 50% a oferta de cursos de qualificação social e profissional para trabalhadores atendidos na intermediação de mão de obra no âmbito do Sine, priorizando, em particular, as mulheres, afrodescendentes, jovens, pessoas com deficiência física e intelectual, pessoas com baixa escolaridade, trabalhadoras domésticas, público do Brasil sem Miséria, trabalhadores rurais, trabalhadores resgatados da condição análoga à de escravo | %                         | 97.746 (vagas ofertadas)    | 38,9                       | 53,8               | 78,9        | 86,9     | 86,9                                | Sistema Mais Emprego         |
| Pré-matricular trabalhadores atendidos na intermediação de mão de obra em 100% das vagas ofertadas ao Pronatec Trabalhador**                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | %                         | 100                         | Não se aplica ****         | Não se aplica **** | 78,6        | 6,2      | 20,7                                | Sistec / MEC                 |

Fonte: PCPR 2015

\* Dados parciais até dezembro de 2015, sujeito a alterações posteriores; \*\* Meta apurada de forma não acumulada; \*\*\* Retificação da apuração de 2014, considerando o cancelamento de algumas matrículas; \*\*\*\* Meta inserida na revisão do PPA em 2013.

Antes de proceder à análise das metas, cabe observar que as informações relativas aos objetivos e às metas dos programas temáticos, além de constarem da PCPR, também devem ser registradas no Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (Siop), conforme previsto nas Portarias do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão 16, de 31/1/2013 e 519, de 20/11/2015.

Verificou-se grande número de inconsistências nos dados alimentados no Siop, relativos ao ano-base de 2015. Como exemplo, cita-se a ausência dos dados relativos ao exercício 2012, a mera repetição



de valores nas colunas referentes aos exercícios de 2014 e de 2015, e divergências entre os dados constantes da tabela e as informações prestadas no campo descritivo da análise situacional. Consequentemente, verificaram-se inconsistências em todos os percentuais da meta total realizada no período de 2012 a 2015, registrados naquele sistema.

Ainda que essas inconsistências tenham sido sanadas com a apresentação da PCPR, deve-se ressaltar a necessidade de atualização, no Siop, das informações corretas relativas à evolução das metas referentes ao objetivo 0287, em cumprimento aos citados normativos do MP.

Analisando-se a tabela acima, verifica-se que as metas “Inserir 30% dos beneficiários de ações de qualificação no mundo do trabalho” e “Ampliar em 50% a oferta de cursos de qualificação social e profissional para trabalhadores atendidos na intermediação de mão de obra no âmbito do Sine, priorizando, em particular, as mulheres, afrodescendentes, jovens, pessoas com deficiência física e intelectual, pessoas com baixa escolaridade, trabalhadoras domésticas, público do Brasil sem Miséria, trabalhadores rurais, trabalhadores resgatados da condição análoga à de escravo” apresentaram o percentual de cumprimento de 74,4% e 86,9%, respectivamente, para o período 2012-2015.

Acerca desses resultados, cabe mencionar que auditoria realizada por este Tribunal no então MTE em 2013 verificou fragilidades nos convênios relativos às ações de qualificação profissional, comprometendo o alcance dos objetivos dessas ações. Entre as falhas identificadas, destacou-se a ausência de fiscalização *in loco* associada à baixa utilização de outras formas de acompanhamento da execução dos convênios, e o elevado estoque de prestações de contas sem apreciação. Assim, tendo em vista que não há informações de que os dados coletados no Sistema Mais Emprego, quanto ao número de pessoas qualificadas e de vagas ofertadas, tenham passado por qualquer tipo de checagem ou validação por parte do ministério, consideram-se de baixa confiabilidade os resultados referentes às metas relativas às ações de qualificação citadas no parágrafo anterior.

Outro aspecto relevante em relação à meta “Ampliar em 50% a oferta de cursos de qualificação social e profissional para trabalhadores atendidos na intermediação de mão de obra no âmbito do Sine...” se refere à mudança de critério para aferição nos exercícios de 2014 e de 2015, quando os cursos de qualificação passaram a ser executados pelo MEC, no âmbito do Pronatec. Após essa mudança na sistemática de execução dos cursos de qualificação, o critério de contabilização dos resultados dessa meta deixou de ser o número de pessoas que concluíram os cursos de qualificação (critério adotado nos exercícios de 2012 e 2013) e passou a ser o número de matrículas nos cursos. Essa modificação na forma de contabilização prejudica a comparabilidade e, consequentemente, a confiabilidade dos resultados apresentados em relação a essa meta.

A contabilização da meta “Capacitar, via Pronatec, 100 mil trabalhadores beneficiários do seguro-desemprego” também levou em conta a quantidade de matrículas, ao invés dos alunos que concluíram os cursos de qualificação. Dessa forma, os resultados referentes a essa meta não refletem a quantidade de pessoas efetivamente capacitadas e, em razão disso, não atendem ao atributo da confiabilidade.

A meta “Inserir 30% dos beneficiários de ações de qualificação no mundo do trabalho” também teve a contabilização de valores prejudicada após as ações de qualificação passarem a ser executadas no âmbito do Pronatec. Em 2015, não houve sequer a apuração de resultados referentes a essa meta.

Nas notas explicativas da PCPR, justificam que a meta de inserção dos trabalhadores qualificados no mercado de trabalho se aplica às ações de qualificação pactuadas no âmbito do PNQ e, como não houve celebração de convênios desse tipo em 2015, não houve resultados referentes a esse período no programa.



No Siop, entretanto, o campo da análise situacional contém a informação de que, desde o momento que o MTPS passou a demandar cursos de qualificação profissional no âmbito do Pronatec, não existe ferramenta sob gestão do órgão que possibilite a análise quanto à inserção no mundo do trabalho de beneficiários oriundos do programa.

Verifica-se, assim, haver divergência nas informações prestadas pelo próprio ministério quanto à necessidade de contabilizar os resultados referentes à inserção dos beneficiários das ações de qualificação executadas no âmbito do Pronatec.

Com relação a isso, ressalta-se que a descrição dessa meta não especifica que a inserção dos beneficiários se refere a ações de qualificação executadas exclusivamente no âmbito do PNQ. Assim, considerando que não foram promovidas modificações na descrição dessa meta no PPA, ela também se aplicaria às ações de qualificação no âmbito do Pronatec. Além disso, na contabilização da meta “Ampliar em 50% a oferta de cursos de qualificação social e profissional para trabalhadores atendidos na intermediação de mão de obra no âmbito do Sine...”, o Ministério incluiu as ações de qualificação executadas no âmbito do Pronatec. Não se justifica a adoção de sistemáticas diferentes de contabilização dos valores em relação a essas duas metas.

Em razão disso, entende-se que as informações relacionadas à consecução da meta “Inserir 30% dos beneficiários de ações de qualificação no mundo do trabalho” não atendem ao atributo da confiabilidade.

Com base no trabalho desenvolvido, conforme descrito na seção que tratou do método aplicado, não foram encontradas evidências para refutar a qualidade ou confiabilidade das metas analisadas do Objetivo 0287 - Consolidar o Sistema Público de Emprego, Trabalho e Renda (SPETR) no território nacional, ampliando o alcance da promoção de políticas públicas que visem ao aumento da inserção do trabalhador no mundo do trabalho, de acordo com as Normas de Auditoria do Tribunal e com os critérios constantes da Portaria Segecex 33/2010, à exceção das seguintes: “Capacitar, via Pronatec, 100 mil trabalhadores beneficiários do seguro-desemprego”, “Inserir 30% dos beneficiários de ações de qualificação no mundo do trabalho” e “Ampliar em 50% a oferta de cursos de qualificação social e profissional para trabalhadores atendidos na intermediação de mão de obra no âmbito do Sine, priorizando, em particular, as mulheres, afrodescendentes, jovens, pessoas com deficiência física e intelectual, pessoas com baixa escolaridade, trabalhadoras domésticas, público do Brasil sem Miséria, trabalhadores rurais, trabalhadores resgatados da condição análoga à de escravo”, quanto ao atributo da confiabilidade.

#### 4.2.11 Programa Temático 2022 – Combustíveis

O Programa Combustíveis, no PPA 2012-2015, reúne um conjunto de cinco objetivos nos quais são executados os projetos e as atividades relacionadas à garantia de abastecimento, ao refino de petróleo, à produção e ao transporte de combustíveis e outros derivados de petróleo, à produção sustentável de biocombustíveis, à fiscalização do setor e a medidas de eficiência energética.

| Objetivo | Descrição do Objetivo                                                                                                                                                                                                                                      |
|----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 0054     | Expandir e modernizar o parque nacional de refino e adequar a infraestrutura industrial no exterior, de modo a buscar atender integralmente o mercado interno de combustíveis com padrões de qualidade adequados e possibilitar seu comércio internacional |
| 0185     | Ampliar a produção sustentável de biocombustíveis contribuindo para a adequada participação na matriz energética                                                                                                                                           |
| 0186     | Otimizar a logística referente a petróleo e combustíveis, de forma a reduzir custos e favorecer sua comercialização e seu adequado fornecimento aos consumidores                                                                                           |

|      |                                                                                                                                                                   |
|------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 0553 | Promover ações da política nacional de combustíveis com ênfase na garantia do suprimento e na proteção dos interesses dos                                         |
| 0604 | Estimular medidas de eficiência energética no uso de derivados do Petróleo, do Gás Natural e de Biocombustíveis que contribuam para o uso racional destes insumos |

Segundo a caracterização das propostas do programa, pretende-se que o país se torne auto suficiente no abastecimento nacional de combustíveis derivados, com especial atenção para o gás liquefeito de petróleo (GLP), de grande impacto social, para o óleo diesel e para o querosene de aviação (QAV), combustíveis que apresentam forte relação com o desenvolvimento econômico do país. Outro aspecto considerado na estratégia do PPA se refere à qualidade dos combustíveis automotivos.

Dos objetivos relacionados ao programa, foi selecionado o Objetivo 0054 para análise das respectivas metas. Para consecução desse objetivo, verifica-se que as iniciativas a ele vinculadas, focam a ampliação da capacidade nacional de refino, como, por exemplo, as iniciativas: 004D - Desenvolvimento de mercados de combustíveis no exterior; 004E - Implantação da Refinaria Abreu e Lima (PE); 004F - Implantação da Refinaria do Complexo Petroquímico do Rio de Janeiro (COMPERJ); 004M - Manutenção, modernização e ampliação do parque de refino; e, 004R - Modernização e ampliação da Refinaria Duque de Caxias - REDUC (RJ).

Projetadas originalmente para refinar petróleo leve importado e para produzir gasolina em larga escala, a maior parte das refinarias brasileiras está sendo modernizada, de modo a processarem o petróleo pesado nacional e maximizarem a produção de derivados leves. Também foi associada a finalidade de melhorar a qualidade dos combustíveis para atender às exigências ambientais e de saúde humana.

A seleção do Objetivo 0054 decorreu da elevada materialidade e relevância em função da abrangência dos investimentos realizados. Somente nos dois últimos anos (2014-2015), para esse objetivo, foram alocados mais de R\$ 21 bilhões no PPA:

| OBJETIVO                                                                                                                                                                                                                                                                    | 2014               | 2015              |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|-------------------|
| Objetivo 0054 - Expandir e modernizar o parque nacional de refino e adequar a infraestrutura industrial no exterior, de modo a buscar atender integralmente o mercado interno de combustíveis com padrões de qualidade adequados e possibilitar seu comércio internacional. | R\$ 15.568.888.672 | R\$ 6.022.127.952 |

Fonte: PCPR 2015.

## Análise das metas

Para o objetivo selecionado, o PPA apresenta cinco metas quantitativas e uma qualitativa, conforme relacionado na sequência.

### Metas Quantitativas

| Descrição da Meta                                                                                                                                         | Unidade de Medida         | Meta Prevista 2012-2015 (a) | Meta realizada (acumulado) |              |              |              | % da meta total 2012-2015 realizada (c)=(b)/(a) | Fonte da Informação |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------|-----------------------------|----------------------------|--------------|--------------|--------------|-------------------------------------------------|---------------------|
|                                                                                                                                                           |                           |                             | 2012                       | 2013         | 2014         | 2015 (b)     |                                                 |                     |
| Expandir a capacidade nacional de produção de derivados de petróleo para atendimento do mercado interno, de modo a processar 2.205.000 bpd                | Barris por dia (bpd)      | 2.205.000,00                | 1.951.762,17               | 2.055.342,85 | 2.106.891,94 | 1.983.971,00 | 89,98%                                          | ANP                 |
| Expandir a capacidade nacional de produção de derivados de petróleo para atendimento do mercado interno, de modo a produzir 152 mil m³/dia de óleo diesel | 10³ m³/dia de óleo diesel | 152,00                      | 125,90                     | 135,72       | 137,08       | 137,08       | 89,14%                                          | ANP                 |

|                                                                                                                                                                               |                                                |       |       |       |       |       |         |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|---------|-----|
| Expandir a capacidade nacional de produção de derivados de petróleo para atendimento do mercado interno, de modo a produzir 21 mil m³/dia de Querosene de Aviação (QAV)       | 10³ m³/dia de Querosene de Aviação (QAV)       | 21,00 | 15,06 | 15,22 | 16,63 | 15,58 | 74,19 % | ANP |
| Expandir a capacidade nacional de produção de derivados de petróleo para atendimento do mercado interno, de modo a produzir 30 mil m³/dia de Gás Liquefeito de Petróleo (GLP) | 10³ m³/dia de Gás Liquefeito de Petróleo (GLP) | 30,00 | 24,98 | 21,77 | 20,74 | 20,35 | 67,83 % | ANP |
| Expandir a capacidade nacional de produção de derivados de petróleo para atendimento do mercado interno, de modo a produzir 62 mil m³/dia de gasolina                         | 10³ m³/dia de gasolina                         | 62,00 | 74,98 | 78,39 | 79,09 | 70,48 | 113,68% | ANP |

\* ANP – Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis

Fonte: PCPR 2015.

A meta qualitativa é “Produzir, em padrões adequados de qualidade: 68 mil m³/dia de óleo diesel S-10; 18 mil m³/dia de óleo diesel S-500 e 66 mil m³/dia de gasolina S-50”.

As produções do diesel S-10, do diesel S-500 e da gasolina S-50 em novembro de 2015 foram:

- Óleo Diesel S-10: 22,45 x 10³ m³/dia.
- Óleo diesel S-500: 94,82 x 10³ m³/dia.
- Gasolina S-50: 77,07 x 10 m³/dia.

Segundo a descrição da PCPR 2015, as metas para gasolina S-50 e diesel S-500 foram atingidas. A meta para óleo diesel S-10 não foi atingida, destacando que o diesel S-50 foi totalmente substituído pelo diesel S-10, não sendo mais produzido pela Petrobras. No que tange à gasolina S-50, cabe observar que esta passou a ser fornecida em janeiro de 2014, em substituição à gasolina S-800.

A partir das informações qualitativas e quantitativas, foi realizada a análise das metas mencionadas com a finalidade de avaliar o atendimento aos atributos de qualidade e confiabilidade. Quanto à qualidade das metas, foi examinado o atendimento às seguintes características: ser específica, mensurável, apropriada, realista e haver prazo determinado. Quanto à confiabilidade, foram analisados os aspectos de credibilidade, estabilidade e comparabilidade. Para tanto, foram utilizados, além da PCPR 2015, dados extraídos do Siop e informações produzidas pela ANP (Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis).

Apurou-se que todas as metas atendem ao atributo de confiabilidade, verificadas as características de credibilidade, estabilidade e comparabilidade, apresentando-se positivas na maioria dos testes.

Quanto ao atributo de qualidade das metas, avaliou-se que todas atendem às características relativas a serem específicas, realistas e terem prazo determinado. Porém, foi considerado parcial o atendimento às características de serem mensuráveis e apropriadas. Em relação à mensuração, prejudica o fato de não haver patamares de referência de partida para cada meta, bem como definição dos custos envolvidos para cada meta específica, embora seja clara a forma de medição.

A avaliação das metas também as considerou parcialmente apropriadas em razão dos seus alinhamentos com o Objetivo 0054. Apesar de correlatas indiretamente, não dão clareza sobre “Expandir e modernizar o parque nacional de refino e adequar a infraestrutura industrial no exterior”. As metas definem basicamente quantitativos de aumento de produção, mas não retratam a capacidade de refino da indústria de combustíveis e a sua variação, correlacionando os dados das iniciativas com as metas. Esse fato pode ser ilustrado pela incapacidade de se visualizar no desempenho das metas em questão a série

de dificuldades e baixa realização das iniciativas vinculadas à construção e adaptação das refinarias da Petrobras. Essa falta de correlação não permite aferir qual a contribuição de cada iniciativa para as metas, nem mensurar os custos específicos.

Com base no trabalho desenvolvido, conforme descrito na seção que tratou do método aplicado, não foram encontradas evidências para refutar a qualidade ou confiabilidade das metas analisadas do Objetivo 0054, componente do Programa Temático 2022, de acordo com as Normas de Auditoria do Tribunal e com os critérios constantes da Portaria Segecex 33/2010, com ressalvas no que tange a aspectos de mensuração e de serem apropriadas ao objetivo estabelecido, características esperadas no atributo de qualidade das metas.

### **Outras informações relevantes**

A maioria das obras em refinarias relacionadas nas iniciativas do PPA 2012-2015 para o Objetivo 0054 foram fiscalizadas pelo TCU. Todas as obras relativas à implantação de refinaria apresentaram problemas de execução e falhas contratuais e ainda não foram concluídas, em especial as Refinaria Premium I e Premium II (com índices de execução próximo a 10% e indicação de inviabilidade econômica).

Apesar do monitoramento realizado nas iniciativas do PPA 2012-2015 demonstrar a grave situação da implementação das refinarias, as metas elencadas no Objetivo 0054 não medem o impacto das iniciativas a ele relacionadas no incremento da capacidade de refino do parque brasileiro nem permitem o exame do custo do incremento de produção alcançado, razão das ressalvas mencionadas. Além de metas de incremento da produção de derivados, dever-se-ia criar métricas para mensurar a própria capacidade de refino, de modo a complementarem-se.

### **4.2.12 Programa Temático 2033 – Energia Elétrica**

O programa em tela orienta as ações governamentais que se destinam a desenvolver bens e serviços no setor elétrico, contemplando o planejamento e a implementação de obras e equipamentos de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica que venham a contribuir para o equilíbrio, a complementariedade e a diversificação da matriz elétrica brasileira. As metas ligadas aos objetivos do programa são executadas pelo Ministério de Minas e Energia (MME), pela Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) e pelas Centrais Elétricas Brasileiras (Eletrobras). No presente relatório, foram avaliados três objetivos relacionados ao programa: 19, 34 e 36.

A dotação orçamentária do programa (referente aos orçamentos fiscal e da seguridade social) para o ano de 2015 foi de R\$ 1,2 bilhão, dos quais foram liquidados R\$ 776,6 milhões, o que representa 65,1% da dotação atualizada.

### **Análise das metas**

Os objetivos 19, 34 e 36 foram escolhidos porque, juntos, refletem as questões centrais do setor elétrico brasileiro. O objetivo 19 trata do aproveitamento dos recursos hídricos para geração de energia elétrica, fonte considerada barata, limpa e renovável. O objetivo 34, por sua vez, cuida do planejamento para a expansão da oferta de energia no país, orientando a atuação governamental e privada em consonância com as políticas públicas afetas à diversificação da matriz de geração. Por fim, o objetivo 36 trata da expansão do sistema de transmissão de energia elétrica, essencial para escoar a oferta de energia oriunda de novos empreendimentos e conferir maior segurança a mercados já interconectados.

Percebe-se, portanto, que a análise das metas atinentes aos supracitados objetivos propiciará visão ampla acerca de questões estruturantes do setor, indicando a situação da expansão hídrica, da diversificação da matriz energética e da expansão da transmissão no país. A tabela a seguir apresenta a evolução das metas dos objetivos 19, 34 e 36.

**Metas Selecionadas para Análise**

| Descrição da Meta                                                                  | Unidade de Medida | Meta Prevista 2012-2015 (a) | Meta realizada (acumulado) |           |           |           | % da meta total 2012-2015 realizada (c)=(b)/(a) | Fonte da Informação                                                                     |
|------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-----------------------------|----------------------------|-----------|-----------|-----------|-------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                    |                   |                             | 2012                       | 2013      | 2014      | 2015 (b)  |                                                 |                                                                                         |
| Adicionar 10.326 MW de capacidade instalada de geração na fonte hídrica            | MW                | 10.326                      | 1.859,6                    | 3.389,00  | 6.703,00  | 9.309,60  | 90,16 %                                         | Ministério de Minas e Energia / Secretaria de Energia Elétrica                          |
| Inventariar o equivalente a 8.240 MW de capacidade de geração hidrelétrica         | MW                | 8.240                       | 20                         | 5.729,9 0 | 8.589,20  | 10.165,06 | 123,36 %                                        | Ministério de Minas e Energia / Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Energético |
| Realizar estudos de viabilidade de usinas hidrelétricas com potencial de 15.365 MW | MW                | 15.365                      | 2                          | 1.432,00  | 12.941,80 | 12.722,00 | 82,80 %                                         | Ministério de Minas e Energia / Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Energético |
| Viabilizar 1.100 MW de capacidade de geração na fonte biomassa                     | MW                | 1.100                       | 655                        | 808,80    | 1.419,80  | 3.386,81  | 307,89 %                                        | Ministério de Minas e Energia / Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Energético |
| Viabilizar 4.000 MW de capacidade de geração na fonte eólica                       | MW                | 4.000                       | 117                        | 4.992,50  | 7.238,55  | 8.415,55  | 210,39 %                                        | Ministério de Minas e Energia / Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Energético |
| Viabilizar e projetar 4 usinas termoneleares                                       | Unid.             | 4                           | 0                          | 0         | 0         | 0         | 0 %                                             | Energia / Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Energético                       |
| Implantar 17.650 km de novas linhas de transmissão                                 | Km                | 17.650                      | 2.744,40                   | 12.672,40 | 20.593,90 | 23.467,80 | 132,96 %                                        | Ministério de Minas e Energia - Secretaria de Energia Elétrica                          |
| Implantar 22.000 MVA em novas subestações de transmissão                           | MVA               | 22.000                      | 10.034,00                  | 21.700,30 | 29.319,30 | 37.313,30 | 169,61 %                                        | Ministério de Minas e Energia / Secretaria de Energia Elétrica                          |

Fonte: MME e SIOP

As informações relativas à contabilização das metas dos objetivos 19 e 34, obtidas junto à Secretaria de Energia Elétrica, e do objetivo 36, levantadas junto à Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Energético, apresentam valores coerentes com os constantes do monitoramento, extraídos do SIOP.

O objetivo 19 trata de “Aproveitar o potencial de geração de energia elétrica a partir da fonte hídrica com modicidade tarifária”. A geração de energia elétrica a partir da fonte hídrica predomina no Brasil e isso advém, especialmente, da grande disponibilidade hídrica e das características dos rios do país, que resultam em um grande potencial energético. A implantação do objetivo está detalhada para o quadriênio 2012-2015 na meta de “Adicionar 10.326 MW de capacidade instalada de geração de energia elétrica a partir da fonte hídrica (UHEs, PCHs e CGHs)”.

No ano de 2015, foram adicionados 2.606,6 MW dessa fonte. Cumulativamente, nos quatro anos do PPA, foram alcançados 9.309,60 MW, cerca de 90% da meta. Portanto, não houve o atingimento

dessa meta, e nem do objetivo 19, visto que essa é sua única meta. Esse insucesso é atribuído pelos gestores às “crescentes dificuldades de licenciamento para essa fonte”.

De fato, a dificuldade para o licenciamento ambiental de empreendimentos hidrelétricos vem sendo constatada pelo TCU desde as Contas do Governo de 2011. Verificou-se, à época, que, no Leilão de Geração 7/2011 Aneel, quatro dos oito empreendimentos previstos não foram à hasta pública, por não obterem a licença ambiental prévia. Dois desses empreendimentos já haviam sido incluídos no leilão do ano anterior (Leilão 4/2010 Aneel) e retirados pelo mesmo motivo.

Essa situação vem se repetindo ao longo dos anos, de forma que no ano de 2015, no Leilão 3/2015 Aneel, de três empreendimentos planejados, apenas um foi a leilão. As usinas Ercilândia e Apertados foram excluídas por ausência de licenciamento ambiental. Esses dois empreendimentos já haviam sido arrolados no leilão A-5 de 2014 (TC 015.288/2014-5), sem sucesso, também por ausência de licenciamento ambiental. Essas constatações indicam que há necessidade de o poder concedente envidar esforços, quer por meio de políticas públicas, quer mediante interações interministeriais, para permitir o licenciamento do potencial hidroelétrico que julgar necessário.

O objetivo 34 refere-se a “Planejar o atendimento das demandas futuras de energia elétrica para orientar o desenvolvimento do setor”. O Estado Brasileiro exerce, na forma da lei, as funções de planejamento do setor energético. A implantação do objetivo está detalhada para o quadriênio 2012-2015 nas metas:

- a) inventariar o equivalente a 8.240 MW de capacidade de geração hidrelétrica;
- b) realizar e aprovar Estudos de Viabilidade de usinas hidrelétricas com potencial total da ordem de 15.365 MW;
- c) viabilizar e projetar 1.100 MW de capacidade de geração a partir de biomassa;
- d) viabilizar e projetar 4.000 MW de capacidade de geração a partir de fonte eólica; e
- e) viabilizar e projetar 4 usinas termonucleares.

Em 2015, a inventariação de capacidade de geração hídrica atingiu 1.575,86 MW. O desempenho total no PPA foi de 10.165,06 MW, correspondendo a 147 estudos de inventário aprovados pela autoridade - 123,36 % da meta planejada.

Os estudos de viabilidade de novas usinas hídricas chegaram a 12.722 MW, correspondente a quinze estudos elaborados e apresentados pelos empreendedores em todo o período do PPA, apenas 83% do previsto. Assim, não foi alcançada a meta.

O desenvolvimento de projetos de geração na fonte biomassa atingiu 3.386,81 MW em todo o PPA, mais de 300% da meta planejada. Somente em 2015 foram projetados 1.419,80 MW nessa fonte.

No tocante à fonte eólica, em 2015 foram viabilizados 1.177 MW. Na vigência do PPA foram 8.415,55 MW, cerca de 210%, mais que o dobro do planejado.

O aumento expressivo da expansão das fontes biomassa e eólica tem como uma das explicações a necessidade de suprimento da demanda, ante a dificuldade de expandir a oferta de energia hídrica e devido a melhorias das condições de viabilidade econômico-financeira dessas fontes.

Com respeito às usinas termonucleares, o desempenho da meta foi zero. De acordo com o MME, caberá ao Conselho Nacional de Política Energética (CNPE) definir sobre a implantação de novas usinas nucleares no Brasil, além de Angra 1, Angra 2 (em operação) e Angra 3 (em construção).

O incremento extraordinário das fontes eólicas e biomassa, a menor expansão da fonte hídrica e a quase paralisação da fonte nuclear evidenciam que a matriz energética não se desenvolveu conforme o



planejamento setorial governamental realizado em 2012, sofrendo significativas alterações.

Embora boa parte da expansão do setor elétrico decorra de investimentos privados, cabe ao governo, por meio de políticas públicas e intervenção direta, por conta de estatais federais, garantir que a matriz energética seja limpa, segura e módica, tendo uma distribuição ótima entre as várias fontes energéticas possíveis.

Variações significativas na matriz energética em relação ao planejamento de longo prazo podem significar políticas públicas inexistentes ou sem efetividade, enquanto instrumento indutor dos investimentos no setor, responsáveis pela adequada expansão das diversas fontes.

O objetivo 36 refere-se a “Expandir o Sistema Interligado Nacional (SIN), para o pleno atendimento ao mercado, para a integração dos novos empreendimentos de geração de energia elétrica e para a extensão a todas capitais brasileiras”. Esse objetivo previu, para o período de 2012-2015, as seguintes metas: implantação de 17.7650 km de novas linhas de transmissão e de 22.000 MVA (megavolt ampere) em novas subestações de transmissão.

No ano de 2015, 2.873 km de linhas de transmissão novas foram completadas. Em toda a gestão do PPA foram implantadas 23.467,80 km de linhas, atingindo 133% da meta. De acordo com informações do MME, contribuíram com destaque para essa alta realização do PPA 2012-2015 a conclusão, e entrada em operação, do sistema de transmissão para integração dos estados do Amazonas e Amapá (LT Tucuruí – Macapá – Manaus), com cerca de 3.400 km, e também a construção dos dois bipolos (linhas de transmissão em corrente contínua com dois terminais, um positivo e o outro negativo) de integração das usinas do Rio Madeira (Santo Antonio e Jirau), com cerca de 9.300 km de extensão.

Em 2015 foram implantadas 7.994 MVA de capacidade de transformação em novas subestações, totalizando 37.313,30 MVA no período do PPA, ou 170% da meta planejada. De acordo com o MME, os principais empreendimentos de subestações transformadoras de energia foram as do sistema de transmissão do Madeira (7.500 MVA), Complexo Termelétrico Pecém (3.600 MVA) e do sistema Tucuruí – Manaus (2.600 MVA).

Apesar de as metas terem sido ultrapassadas para esse objetivo, é importante observar que a efetividade do sistema elétrico requer o funcionamento concatenado da geração (produção da energia) com a transmissão (condução da energia) e a transformação (transformam a energia para os níveis requeridos pelas distribuidoras). Nesse sentido, fiscalização recente sobre a concatenação entre a geração e a transmissão de energia elétrica demonstrou que o atraso na construção de linhas de transmissão causou prejuízos da ordem de R\$ 4,4 milhões aos consumidores. A pesquisa foi realizada em 163 empreendimentos de linha de transmissão leiloados ou autorizados entre os anos de 2005 e 2012 (TC 029.387/2013-2).

Assim, a extrapolação da meta não significa perfeita condução do processo de expansão, visto que atrasos isolados, ainda que eventualmente concluídos dentro do período analisado, trouxeram danos financeiros ao setor. Por outro lado, como o planejamento da expansão é definido normalmente com prazo mínimo de três anos por meio do Programa de Expansão da Transmissão, entende-se que o estouro da meta em mais de 70% evidencia que a meta fora subestimada, por ocasião do planejamento do PPA, podendo ser considerada não realista.

Com base no trabalho desenvolvido, conforme descrito na seção que tratou do método aplicado, não foram encontradas evidências para refutar a qualidade ou confiabilidade das metas analisadas dos Objetivos 19, 34 e 36, componentes do Programa 2033 – Energia Elétrica, de acordo com as Normas de Auditoria do Tribunal e com os critérios constantes da Portaria Segecex 33/2010, à exceção das seguintes: viabilizar e projetar 1.100 MW de capacidade de geração a partir de biomassa; viabilizar e projetar 4.000 MW de capacidade de geração a partir de fonte eólica; viabilizar e projetar 4 usinas termonucleares; e Implantar 22.000 MVA em novas subestações de transmissão que foram refutadas quanto ao atributo da qualidade, por serem consideradas não realistas.

#### 4.2.13. Programa Temático 2040 - Gestão de Riscos e Respostas a Desastres

O programa temático em tela visa implementar a política pública voltada às ações de prevenção, mitigação e resposta a desastres naturais no território nacional, que é regulamentada pela Lei 12.608/2012.

Nesse contexto, insere-se o Objetivo 0169 - Promover a prevenção de desastres com foco em municípios mais suscetíveis a inundações, enxurradas, deslizamentos e seca, cuja implementação se dá por meio de intervenções estruturais que abrangem obras de engenharia e de recuperação ambiental, sob gestão do Ministério das Cidades e do Ministério da Integração Nacional. Esse objetivo foi selecionado para receber a análise das metas a ele vinculadas no exercício de 2015.

O programa 2040 obteve em 2015 dotação atualizada (referente aos orçamentos fiscal e da seguridade social) de R\$ 2,9 bilhões, dos quais foram liquidados R\$ 1,2 bilhão, o que representa 40,2% da dotação atualizada.

#### Análise das metas

O PPA 2012/2015 apresenta duas metas quantitativas vinculadas ao Objetivo 0169 do Programa Temático 2040. Uma delas trata de intervenções de drenagem nos municípios mais suscetíveis a desastres associados a enchentes e inundações, e a outra se refere à elaboração de cartas geotécnicas para fins de ocupação urbana nesses municípios mais sujeitos a enxurradas, inundações e deslizamentos.

A tabela a seguir, extraída da Prestação de Contas da Presidência da República (PCPR), exercício 2015, relaciona as metas e os valores alcançados nos últimos quatro anos.

**Metas quantitativas vinculadas ao Objetivo 0169**

| Descrição da Meta 2012-2015                                                                                                                                                                               | Unidade de Medida | Meta prevista 2012-2015 | Quantidades |      |      |      | % Acum. | Fonte                                                                             |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-------------------------|-------------|------|------|------|---------|-----------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                                           |                   |                         | 2012        | 2013 | 2014 | 2015 |         |                                                                                   |
| Contratar R\$ 9 bilhões para apoio à execução de intervenções de drenagem urbana sustentável nos municípios mais suscetíveis a desastres associados a enchentes e inundações recorrentes em áreas urbanas | R\$ Bilhões       | 9,00                    | 8,60        | 9,49 | 9,88 | 9,27 | 103,0%  | Ministério das Cidades, Secretaria Nacional de Saneamento Ambiental               |
| Elaboração de cartas geotécnicas de aptidão à ocupação urbana nos municípios mais suscetíveis a inundações, enxurradas e deslizamentos                                                                    | Municípios        | 106                     | 0           | 4    | 15   | 20   | 36,7%   | Ministério das Cidades, Secretaria Nacional de Programas Urbanos e Acessibilidade |

Fonte: Prestação de Contas da Presidência da República 2015

#### a) Meta: contratar R\$ 9 bilhões para apoio à execução de intervenções de drenagem urbana sustentável nos municípios mais suscetíveis a desastres associados a enchentes e inundações recorrentes em áreas urbanas

Dados da PCPR 2015 indicam que foi executado 103% da meta estipulada, totalizando R\$ 9,27 bilhões de investimentos, equivalentes a 124 contratos, abrangendo 77 municípios.

Desse valor contratado, R\$ 7,47 bilhões correspondem a contratações com recursos do Orçamento Geral da União, e R\$ 1,80 bilhão, a financiamentos (empréstimos públicos).

O governo federal, por meio do Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (Siop), salientou, contudo, que a meta foi fortemente influenciada pela suspensão do início da execução de novos empreendimentos em 30/6/2015, medida adotada para fazer frente ao contingenciamento financeiro promovido pelo governo. Desse modo, quatro contratos para execução e obras de manejo de águas pluviais, no montante de R\$ 403,7 milhões, deixaram de ser contratados.

De dezembro de 2013 a dezembro de 2015, 22 contratos de drenagem urbana, equivalentes a um investimento total de R\$ 2,88 bilhões, foram cancelados em razão de perda de prazo para início de obra, perda de prazo para efetivação do contrato de repasse ou desistência do proponente.

Feita essa introdução a respeito do cumprimento da meta, importa agora analisar sua qualidade e confiabilidade, nos moldes da Portaria Segecex 33/2010.

Nesse aspecto, nota-se, de início, que a própria definição da meta prevê tão somente a contratação de intervenções em drenagem, e não a efetiva aplicação dos recursos em benefício da sociedade sob risco ou atingida por desastres. Ou seja, para efeito de atingimento da meta, contabilizam-se os valores compromissados junto aos entes tomadores.

A PCPR 2015 afirma que, dentre os 124 empreendimentos contabilizados para efeito de atingimento da meta, 97 encontram-se em andamento, 21 estão em fase de licitação ou outras ações preparatórias e apenas seis já foram concluídos.

Considerando a realidade do cenário brasileiro em relação à prevenção de desastres, não parece razoável a utilização, como meta, do montante contratado para a consecução do objetivo de promover a prevenção. A meta definida não reflete o grau de execução das ações que implicarão a efetiva implementação do programa, uma vez que para efeito de cumprimento considera-se a simples celebração do contrato de repasse com o ente tomador, desconsiderando-se o fato de que muitos contratos de repasse não se traduzem em obras finalizadas durante o período monitorado.

Dessa forma, entende-se que esta meta não atende ao atributo de qualidade, pois não é apropriada (adequada), o que prejudica sua utilização para fins de acompanhamento da implementação deste objetivo do Programa Temático 2040.

#### **b) Meta: elaboração de cartas geotécnicas de aptidão à ocupação urbana nos municípios mais suscetíveis a inundações, enxurradas e deslizamentos**

Segundo o PPA 2012-2015, foi definida como unidade de medida o atendimento de 106 municípios sujeitos à incidência de desastres, porém, até o final de 2015, apenas 66 municípios haviam sido contemplados. Informações extraídas do Siop indicam que a Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais (CPRM) não conseguiu o empenho completo dos recursos disponibilizados para a execução das cartas geotécnicas, o que acarretou a redução da meta física dos contratos. Adicionalmente, no exercício de 2015, o Siop indicou a redução do limite orçamentário de R\$ 10,12 milhões para R\$ 2,35 milhões.

A segunda meta não identifica claramente o responsável pela ação ou o patamar qualitativo de referência que se deseja alcançar. Ademais, não define a proporção de municípios que devam ser atendidos pela meta ou se os trabalhos foram efetivamente concluídos, uma vez que, novamente, contabiliza-se simplesmente a contratação da ação. Assim, não atende ao atributo de qualidade, por problemas na especificidade.

#### **Conclusão acerca das metas**

Com base no trabalho desenvolvido, conforme descrito na seção que tratou do método aplicado, foram encontradas evidências satisfatórias para refutar a qualidade das metas analisadas do Objetivo 0169, componente do Programa Temático 2040, de acordo com as Normas de Auditoria do Tribunal e com os critérios constantes da Portaria Segecex 33/2010.

#### **4.2.14 Programa Temático 2049 – Moradia Digna**

No ano de 2004, o Governo Federal envidou esforços para a elaboração da nova Política Nacional de Habitação (PNH), cujo principal objetivo definido foi a retomada do processo de planejamento do

setor habitacional e a garantia de novas condições institucionais para promover o acesso à moradia digna a todos os segmentos da população.

As orientações da ação governamental que objetivam a implementação da PNH estão contidas no Programa Temático Moradia Digna, integrante do PPA 2012-2015, que obteve, no orçamento de 2015, uma dotação atualizada de R\$ 25,2 bilhões, dos quais foram liquidados R\$ 15,4 bilhões, que representa 61,2% da dotação atualizada. Esse programa, cujo responsável é o Ministério das Cidades, tem como base dois principais eixos da ação governamental para implementação da PNH. São eles: o Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) - Habitação, operacionalizado no âmbito do Objetivo 0382, e o Programa Minha Casa, Minha Vida (PMCMV), operacionalizado no âmbito do Objetivo 0383.

A seguir, será apresentada a análise das metas quantitativas do Objetivo 0383 (Programa Minha Casa Minha Vida), vinculado ao Programa 2049 (Moradia Digna), em relação aos atributos confiabilidade e qualidade.

Cabe informar que no PMCMV são adotadas estratégias diferenciadas de atendimento de acordo com três faixas de renda específicas (faixas 1, 2 e 3). Consequentemente, as metas quantitativas estabelecidas no PPA também acompanham essa divisão.

Na faixa 1 estão enquadradas as famílias que vivem na área urbana e possuem renda até R\$ 1,6 mil mensais e as que vivem na área rural e possuem renda até R\$ 15 mil anuais. Para essa faixa de renda, o governo incentiva a produção e aquisição de unidades habitacionais por meio da concessão de subsídios aos beneficiários. Para tanto, são utilizados recursos do Fundo de Arrendamento Residencial (FAR), do Fundo de Desenvolvimento Social (FDS), do Orçamento Geral da União.

Na faixa 2 estão enquadradas as famílias que vivem na área urbana e possuem renda até R\$ 3,1 mil mensais e as que vivem na área rural e possuem renda até R\$ 30 mil anuais, enquanto que, na faixa 3, estão as que vivem na área urbana e possuem renda até R\$ 5 mil mensais e as que vivem na área rural e possuem renda até R\$ 60 mil anuais. Para as famílias classificadas em ambas as faixas, o incentivo concedido é uma combinação de redução de juros, disponibilização de fundo garantidor e concessão de subsídio, em valor inversamente proporcional à renda familiar. Para tanto, são utilizados recursos do Fundo Garantidor de Tempo de Serviço (FGTS).

### Análise das metas

No anexo da Prestação de Contas da Presidente da República 2015 (PCPR 2015) referente à evolução das metas, é apresentada uma tabela em que consta a descrição das metas de cada objetivo, assim como os respectivos valores previstos para todo o período do PPA 2012-2015 e os realizados em cada ano de sua vigência. Reproduz-se, adiante, a referida tabela com informação sobre as metas quantitativas do Objetivo 0383.

#### Metas Selecionadas para Análise

| Descrição da Meta                                                                                                                                   | Unidade de Medida | Meta Prevista 2012-2015 (a) | Meta realizada (acumulado) |           |           |           | % da meta total 2012-2015 realizada (c)=(b)/(a) | Fonte da Informação |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-----------------------------|----------------------------|-----------|-----------|-----------|-------------------------------------------------|---------------------|
|                                                                                                                                                     |                   |                             | 2012                       | 2013      | 2014      | 2015 (b)  |                                                 |                     |
| Produzir ou reformar 1,6 milhão de moradias para as famílias com renda até R\$ 1,6 mil mensais na área urbana e até R\$ 15 mil anuais na área rural | moradias          | 1.600.000                   | 391.169                    | 1.050.154 | 1.337.632 | 1.354.522 | 84,66%                                          | Anexo da PCPR/2015  |

|                                                                                                                                      |          |         |         |         |           |           |         |                    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|---------|---------|---------|-----------|-----------|---------|--------------------|
| Disponibilizar 600 mil moradias para famílias com renda até R\$ 3,1 mil mensais na área urbana e até R\$ 30 mil anuais na área rural | moradias | 600.000 | 330.581 | 921.000 | 1.113.687 | 1.458.416 | 243,07% | Anexo da PCPR/2015 |
| Disponibilizar 200 mil moradias para famílias com renda até R\$ 5 mil mensais na área urbana e até R\$ 60 mil anuais na área rural   | moradias | 200.000 | 95.822  | 267.905 | 307.152   | 347.678   | 173,84% | Anexo da PCPR/2015 |
| Promover a acessibilidade nas unidades habitacionais ofertadas no MCMV em áreas urbanas e municípios acima de 50 mil habitantes      | -        | -       | 295.942 | 817.737 | 950.229   | 967.119   | -       | Anexo da PCPR/2015 |

Fonte: Prestação de Contas da Presidente da República 2015.

### *Análise das metas em relação ao atributo confiabilidade*

No âmbito do TC 016.801/2015-6, foi realizada análise crítica do cumprimento das metas do PMCMV-faixa 1. Os dados ali apresentados dizem respeito ao período completo do PPA 2012-2015. Para subsidiar a mencionada análise, o Ministério das Cidades apresentou, no ano de 2015, as Notas Técnicas 172/2015/GC/DHAB/DUAP/SNH e 205/2015/GC/DHAB/DUAP/SNH informando as quantidades de unidades contratadas e as efetivamente entregues em cada ano, desde 2009 (ano de criação do programa) até meados de 2015. Posteriormente, em janeiro de 2016, apresentou a Nota Técnica 31/2016/GC/DHAB/DUAP/SNH atualizando as quantidades de unidades contratadas e as efetivamente entregues no ano de 2015.

Tais notas técnicas foram consolidadas na peça 3 do TC 007.899/2016-5. As informações foram apresentadas de acordo com a respectiva fonte de recurso. Dessa forma, para verificar o atendimento das metas da faixa 1 do programa foi necessário considerar, para o período 2012-2015, a quantidade de moradias custeadas com recursos do Fundo de Arrendamento Residencial (FAR), do Fundo de Desenvolvimento Social (FDS), do Orçamento Geral da União, assim como as moradias no âmbito da Política Nacional de Habitação Rural (PNHR).

Na tabela a seguir, são apresentadas a quantidade total de moradias contratadas e entregues no âmbito da faixa 1 do PMCMV, com base nas informações fornecidas pelo Ministério das Cidades.

### **Quantidade de unidades contratadas no âmbito do PMCMV - faixa 1**

| Fonte de custeio                | Quantidade de unidades contratadas em cada ano |                |                  |                  | Total   |
|---------------------------------|------------------------------------------------|----------------|------------------|------------------|---------|
|                                 | 2012                                           | 2013           | 2014             | 2015             |         |
| FAR (ação orçamentária 00AF)    | 300.492                                        | 381.546        | 141.473          | 1.188            | 824.699 |
| FDS (ação orçamentária 00CY)    | 7.751                                          | 16.382         | 18.737           | 6.638            | 49.508  |
| SUB-50 (ação orçamentária OE64) | 73.307                                         | 29.786         | -                | -                | 103.093 |
| PNHR (ação orçamentária 00CX)   | 41.747                                         | 56.860         | 48.937           | 9.064            | 156.608 |
| <b>Total em cada ano</b>        | <b>423.297</b>                                 | <b>484.574</b> | <b>209.147</b>   | <b>16.890</b>    |         |
| <b>Total acumulado</b>          | <b>423.297</b>                                 | <b>907.871</b> | <b>1.117.018</b> | <b>1.133.908</b> |         |



**Quantidade de unidades entregues no âmbito do PMCMV - faixa 1**

| Fonte de custeio                | Quantidade de unidades entregues em cada ano |                |                |                | Total   |
|---------------------------------|----------------------------------------------|----------------|----------------|----------------|---------|
|                                 | 2012                                         | 2013           | 2014           | 2015           |         |
| FAR (ação orçamentária 00AF)    | 136.207                                      | 130.067        | 145.215        | 156.758        | 568.247 |
| FDS (ação orçamentária 00CY)    | 865                                          | 1.134          | 2.119          | 1.855          | 5.973   |
| SUB-50 (ação orçamentária OE64) | 17.213                                       | 14.163         | 15.374         | 15.891         | 62.641  |
| PNHR (ação orçamentária 00CX)   | 13.650                                       | 18.990         | 36.101         | 27.130         | 95.871  |
| <b>Total em cada ano</b>        | <b>167.935</b>                               | <b>164.354</b> | <b>198.809</b> | <b>201.634</b> |         |
| <b>Total acumulado</b>          | <b>167.935</b>                               | <b>332.289</b> | <b>531.098</b> | <b>732.732</b> |         |

Fonte: Notas Técnicas fornecidas pelo MCidades (peça 3 do TC 007.899/2016-5).

Conforme se pode observar, a quantidade total acumulada informada na PCPR 2015 (1.354.522 moradias) é superior até mesmo ao número de unidades habitacionais contratadas no âmbito do PMCMV-faixa 1, no período correspondente ao PPA 2012-2015, qual seja, 1.133.908 moradias.

A causa dessa inconsistência foi identificada na análise realizada anteriormente sobre as metas do PMCMV para subsidiar o Relatório sobre as Contas do Governo do exercício 2013. Naquela oportunidade, havia sido verificado que, nos números apresentados, estavam sendo computadas moradias contratadas no ano de 2011, que é anterior à vigência do PPA atual (2012-2015) e que, portanto, já haviam sido contabilizadas nas metas relativas ao PPA anterior (2008-2011).

Além disso, viu-se que o ministério contabilizava os valores levando em conta a quantidade de moradias contratadas, enquanto as metas se referiam à quantidade de moradias produzidas/disponibilizadas. Uma moradia somente pode ser enquadrada nesse conceito a partir do momento em que a unidade habitacional é finalizada e entregue ao beneficiário do programa, pois somente após a entrega que a família beneficiada consegue usufruir do seu imóvel. No momento da contratação, as unidades habitacionais ainda não podem ser consideradas produzidas, já que existem apenas em projeto e sua construção costuma demorar, em média, mais de 2 anos.

Nessa linha de raciocínio, tem-se que, consoante dados da tabela anteriormente apresentada, a quantidade de moradias efetivamente produzidas e entregues na faixa 1 do PMCMV, no período 2012-2015, foi de 732.732 unidades, que representa menos de 46% da meta prevista (1,6 milhão). Contudo, ainda cabem alguns esclarecimentos adicionais.

Na análise realizada no âmbito do TC 016.801/2015-6, foi consignado que, devido ao tempo necessário para sua respectiva construção, grande parte das moradias entregues em cada ano diziam respeito a contratos firmados em anos pretéritos, até mesmo sob a vigência do PPA anterior (PPA 2008-2011). Para exemplificar, mencionou-se que, no primeiro ano de vigência do PPA 2012-2015, das 136.207 moradias entregues no âmbito do PMCMV/FAR, apenas 2.488 destas diziam respeito a contratos celebrados naquele mesmo ano. As demais unidades entregues, quase 134 mil, eram referentes a contratos firmados entre o período 2009-2011, no âmbito do PPA anterior e que, em uma análise mais restritiva, sequer deveriam ser consideradas como metas alcançadas do presente plano.

Nesse diapasão, se para fins de análise das metas fossem consideradas apenas as moradias entregues decorrentes de contratos firmados sob a vigência do PPA atual (2012-2015), o número total de habitações entregues na faixa 1 do programa deveria ser reduzido para cerca de 550 mil unidades, o que representa menos de 35% da meta prevista.



Diante do exposto, entende-se que o número apresentado no anexo da PCPR/2015 como meta realizada do PMCMV para as famílias com renda até R\$ 1,6 mil mensais na área urbana e até R\$ 15 mil anuais na área rural não atende ao atributo confiabilidade.

Muito embora no âmbito do TC 016.801/2015-6 a análise das metas tivesse se restringido à faixa 1 do PMCMV, nas citadas notas técnicas do Ministério das Cidades que subsidiaram aquela análise, também foram informadas as quantidades de moradias contratadas e entregues nas faixas 2 e 3 do programa, custeada com recursos do FGTS. Contudo, estas foram apresentadas de modo conjunto, ou seja, não foram individualizadas por faixa 2 ou faixa 3.

Na tabela a seguir, são apresentadas a quantidade total de moradias contratadas e entregues no âmbito das faixas 2 e 3 do PMCMV, com base nas informações fornecidas pelo ministério.

**Quantidade de unidades contratadas no âmbito do PMCMV - faixas 2 e 3**

| Fonte de custeio              | Quantidade de unidades contratadas em cada ano |                |                  |                  | Total     |
|-------------------------------|------------------------------------------------|----------------|------------------|------------------|-----------|
|                               | 2012                                           | 2013           | 2014             | 2015             |           |
| FGTS (ação orçamentária 00CW) | 404.729                                        | 375.705        | 368.320          | 385.255          | 1.534.009 |
| <b>TOTAL ACUMULADO</b>        | <b>404.729</b>                                 | <b>780.434</b> | <b>1.148.754</b> | <b>1.534.009</b> |           |

**Quantidade de unidades entregues no âmbito do PMCMV - faixas 2 e 3**

| Fonte de custeio              | Quantidade de unidades entregues em cada ano |                |                |                  | Total     |
|-------------------------------|----------------------------------------------|----------------|----------------|------------------|-----------|
|                               | 2012                                         | 2013           | 2014           | 2015             |           |
| FGTS (ação orçamentária 00CW) | 225.469                                      | 318.724        | 360.404        | 188.459          | 1.093.056 |
| <b>TOTAL ACUMULADO</b>        | <b>225.469</b>                               | <b>544.193</b> | <b>904.597</b> | <b>1.093.056</b> |           |

Fonte: Notas Técnicas fornecidas pelo MCidades (peça 3 do TC 007.899/2016-5).

Quando se somam os valores constantes no anexo da PCPR para a faixa 2 (1.458.416 moradias) e para a faixa 3 (347.678 moradias) do programa, obtém-se um total de 1.806.094 moradias, valor este novamente superior ao número de unidades habitacionais contratadas no âmbito das respectivas faixas do programa, no período correspondente ao PPA 2012-2015, qual seja, 1.534.009 moradias.

São válidas, portanto, as mesmas observações feitas anteriormente, referente à análise das metas da faixa 1 do programa, quais sejam: (i) os números constantes no anexo da PCPR estão superavaliados, pois estão sendo computadas moradias contratadas no ano de 2011, que é anterior à vigência do PPA atual (2012-2015) e que, por isso, já haviam sido contabilizadas nas metas relativas ao PPA anterior; e (ii) estão sendo consideradas a quantidade de moradias contratadas, a despeito de a meta se referir a moradias efetivamente disponibilizadas (entregues).

Consoante dados da tabela anteriormente apresentada, a quantidade de moradias efetivamente produzidas e entregues nas faixas 2 e 3 do PMCMV, no período 2012-2015, foi de 1.093.056 unidades, que representa 136% da meta prevista (800 mil moradias).

Diante do exposto, entende-se que os números apresentados no anexo da PCPR como meta realizada do PMCMV para as famílias com renda até R\$ 3,1 mil mensais na área urbana e até R\$ 30 mil anuais na área rural, bem como para as famílias com renda até R\$ 5 mil mensais na área urbana e até R\$ 60 mil anuais na área rural não atendem ao atributo confiabilidade.

Na análise realizada anteriormente sobre as metas do PMCMV para subsidiar o Relatório sobre as Contas do Governo do exercício 2013, haviam sido identificadas inconsistências na forma de se contabilizar as moradias acessíveis.

Isso porque, na fase 2 do programa, o Ministério das Cidades promoveu alterações nas especificações mínimas das unidades habitacionais direcionadas à faixa 1, que atende a famílias com renda até R\$ 1,6 mil por mês nas áreas urbanas e até R\$ 15 mil anuais na área rural, para que todas as moradias possuíssem portas de largura mínima de 80 cm e ambientes que possibilitem o giro de uma cadeira de rodas. Tais especificações fazem com que o interior dessas moradias se torne passível de adaptação.

Depois de construídas e definidas quais residências serão destinadas efetivamente a famílias com algum integrante com deficiência ou dificuldade de locomoção, procede-se à instalação de kits de acessibilidade nestas, compatível com as necessidades do futuro morador.

Essa alteração passou a vigor para todas as obras contratadas na faixa 1, a partir de 1/7/2012. Por conta disso, o ministério tem considerado que todas as unidades contratadas a partir dessa data são moradias acessíveis. Entretanto, tais especificações fazem com que as moradias sejam tão somente passíveis de adaptação para torná-las acessíveis. Para que possam, de fato, ser consideradas acessíveis, faz-se necessária a instalação dos mencionados kits com os elementos de segurança necessários (barras de apoio, sinalização sonora ou visual, etc.).

Registra-se que, mesmo que fossem instalados kits em todas as moradias do programa, ainda assim não se poderia classificar todas as unidades como acessíveis, pois, por exemplo, no caso da construção de edificações de mais de um pavimento (edifícios ou casas tipo sobrados), somente as unidades localizadas no térreo é que poderiam ser assim enquadradas. As demais não podem ser classificadas como tal, por conta das escadarias existentes para acesso às unidades superiores, que se tornaria uma barreira intransponível a essas pessoas (não são previstos elevadores nos edifícios do PMCMV).

De acordo com o parágrafo único do art. 73 da lei que instituiu o PMCMV (Lei 11.977/2009), a quantidade de moradias nas quais devem ser instalados os kits para torná-las efetivamente acessíveis deve observar a legislação municipal e/ou estadual da localidade do empreendimento ou ser de no mínimo 3% do total de unidades.

Na prática, as legislações municipais definem, via de regra, esse mesmo percentual (3%) para serem moradias acessíveis. Conclui-se, conseqüentemente, que o total de moradias que poderiam efetivamente ser consideradas acessíveis é significativamente inferior ao número divulgado no anexo da PCPR, ficando na ordem de menos de 25 mil (3% da quantidade de moradias entregues, a saber, 732.732), em vez das mais de um milhão informadas.

Diante do exposto, entende-se que o número apresentado no anexo da PCPR como moradias acessíveis não atende ao atributo confiabilidade.

#### *Análise das metas em relação ao atributo qualidade*

A presente análise seguiu a metodologia SMART, constante na Portaria Segecex 33/2010, que objetiva verificar se as metas são específicas, mensuráveis, apropriadas, realistas e possuem prazo determinado.

Em relação aos quesitos específica, mensurável, e prazo determinável, não foram identificadas impropriedades, pois as metas definidas expressam claramente o que deve ser alcançado, sem ambiguidades, e também expressam em que medida o objetivo deve ser alcançado em certo intervalo de

tempo, permitindo avaliação e feedback, assim como o período esperado para seu alcance, a saber, 2012-2015.

Sobre o quesito realista, entende-se que este não está adequadamente atendido na meta relacionada à faixa 1 do programa.

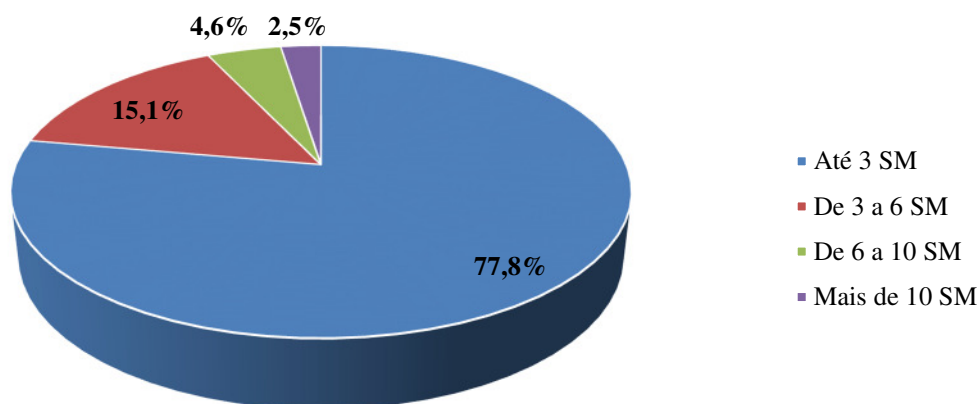
O PPA originalmente instituído por meio da Lei 12.593/2012, previa uma meta inicial de produção de 1,2 milhão de moradias para as famílias com renda até R\$ 1,6 mil mensais na área urbana e até R\$ 15 mil anuais na área rural. Posteriormente, essa meta foi alterada e majorada para 1,6 milhão de moradias. Entretanto, conforme exposto no tópico anterior, a quantidade de moradias entregues para esse público-alvo foi 732.732 unidades, nelas considerando, inclusive, as que foram entregues no período 2012-2015, porém contratadas na vigência do PPA anterior. Dessa forma, mesmo que fosse considerada a meta originalmente prevista, esta não teria sido alcançada, pois o percentual de execução seria de 61% (732.732 dividido por 1,2 milhão).

Não se está questionando, neste momento, a dificuldade em se construir tal quantidade. São muitos os entraves a serem superados e alguns deles fogem, até mesmo, da alçada do governo, já que dependem de fatores externos, tais como, a disponibilidade de terrenos em regiões já urbanizadas e o interesse das construtoras em apresentarem projetos. Contudo, é justamente por todas essas dificuldades operacionais envolvidas que se deveria ter maior cautela para não definir metas cujo cumprimento seja inviável. A significativa divergência entre a meta prevista e o *quantum* dela foi realizado indica que ela não atende ao atributo “realista”.

Insta registrar que tal inconveniente fora identificado no âmbito do TC 016.801/2015-6, tendo sido, inclusive, analisadas as causas que levaram ao não atingimento dessa meta. Como resultado da análise ali empreendida, foram propostas as seguintes recomendações para tornar as futuras metas de programas habitacionais mais factíveis de serem cumpridas:

Diante de todo o exposto e tendo em vista o não atingimento das metas do PPA 2012-2015 para produção de moradias à população mais carente (famílias com renda até R\$ 1,6 mil por mês nas áreas urbanas e até R\$ 15 mil anuais na área rural), será proposto recomendar ao Ministério das Cidades que (i), anteriormente à definição de metas de programas habitacionais, elabore matriz de risco contendo os eventos capazes de impactar seu atingimento, atentando, em especial, para o prazo de execução das obras e as dificuldades operacionais envolvidas, e considere essa matriz para subsidiar a quantidade de moradias passíveis de serem executadas no período, e (ii) avalie a conveniência e oportunidade de voltar a priorizar investimentos em requalificação de moradias e reurbanização de favelas nas cidades em que há baixa disponibilidade de terrenos e elevado déficit qualitativo, a exemplo das capitais dos estados em geral e regiões metropolitanas.

Sobre o quesito apropriada, entende-se necessário fazer, também, algumas ponderações. Os dados sobre déficit habitacional no Brasil apontam que a maior parcela do déficit está concentrada nas famílias com menor renda. Citam-se, nesse sentido, os estudos elaborados pela Fundação João Pinheiro, entidade contratada pelo Governo Federal para tabular e analisar os dados das Pesquisas Nacionais por Amostra de Domicílios (PNAD) relativos à situação habitacional do país, que indicam que, no ano de 2009, por exemplo, 77,8% do déficit habitacional estava concentrado nas famílias com rendimento até três salários mínimos, 15,1% nas famílias com rendimento de três a seis salários mínimos e apenas 4,6% nas famílias com rendimento de seis a dez salários mínimos.

**Gráfico de distribuição do déficit habitacional no Brasil, em 2009**


Fonte: TC 007.899/2016-5, peça 2, p. 121.

Uma vez que o objetivo precípua do programa Minha Casa Minha Vida é a redução do déficit habitacional no país, era esperado que essa proporção fosse mantida, tanto na definição das metas como na decorrente execução destas. Entretanto, vê-se um primeiro descolamento logo na definição das metas do programa, pois, dentre as 2,4 milhões de moradias previstas, 33% estavam nas maiores faixas de renda (faixas 2 e 3), percentual superior ao indicado nos estudos anteriormente mencionados. Esse descolamento é ainda maior quando se verifica a execução do programa, pois menos da metade das unidades contratadas foram destinadas à faixa de menor renda (faixa 1), que engloba as famílias com renda até R\$ 1,6 mil na área urbana ou até R\$ 15 mil anuais na área rural.

Na tabela a seguir estão sintetizadas as mencionadas distribuições:

**Proporção das moradias contratadas e entregues no PMCMV**

| Público-alvo                                                                                                                                                        | Metas definidas no PPA 2012-2015 |                                         | Moradias contratadas no período |                                         | Moradias entregues no período |                                         |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|-----------------------------------------|---------------------------------|-----------------------------------------|-------------------------------|-----------------------------------------|
|                                                                                                                                                                     | Qtde.                            | Percentual em relação ao total do PMCMV | Qtde.                           | Percentual em relação ao total do PMCMV | Qtde.                         | Percentual em relação ao total do PMCMV |
| Famílias enquadradas na faixa 1 do programa (renda até R\$ 1,6 mil mensais na área urbana e até R\$ 15 mil anuais na área rural)                                    | 1.600.000                        | 66,6%                                   | 1.133.908                       | 42,5%                                   | 732.732                       | 40,1%                                   |
| Famílias enquadradas nas faixas 2 e 3 do programa (renda entre R\$ 1,6 mil e R\$ 5 mil mensais na área urbana e entre R\$ 15 mil e R\$ 60 mil anuais na área rural) | 800.000<br>(600.000+<br>200.000) | 33,3%                                   | 1.534.009                       | 57,5%                                   | 1.093.056                     | 59,9%                                   |

Fonte: Notas Técnicas fornecidas pelo MCidades (peça 3 do TC 007.899/2016-5).

Diante do exposto, entende-se que foram identificadas impropriedades no atributo qualidade das metas constantes no Objetivo 0383 do PPA 2012-2015, notadamente em relação aos quesitos realista e apropriada. Assim, com base no trabalho desenvolvido, conforme descrito na seção que tratou do método aplicado, foram encontradas evidências para refutar a confiabilidade das metas analisadas do Objetivo 0383 (Programa Minha Casa Minha Vida), componente do Programa Temático 2049, de acordo com as Normas de Auditoria do Tribunal e com os critérios constantes da Portaria Segecex 33/2010. Quanto ao

atributo qualidade, considerou-se que as ressalvas apontadas nos quesitos “realista” e “apropriada” não são suficientes para refutar a qualidade das metas avaliadas.

#### **4.2.15 Programa Temático 2053 – Petróleo e Gás**

O setor de Petróleo e Gás compreende uma indústria complexa, que envolve uma extensa cadeia industrial cujos processos decisórios relacionam-se a projetos de longa maturação e com investimentos e riscos elevados. O Programa Temático 2053 articula um conjunto de objetivos e iniciativas de implementação das políticas desse setor.

Segundo o PPA 2012-2015, a política nacional para o setor de Petróleo e Gás está direcionada para a expansão da produção desses recursos de forma a alçar o Brasil ao rol dos países exportadores e também para que o seu aproveitamento econômico tenha o território nacional como base. Ademais, a política busca organizar a atividade de modo a gerar novas economias e estruturas produtivas que beneficiem as gerações presentes e futuras, mesmo quando a exploração de Petróleo e Gás, recursos esgotáveis, deixar de ser viável economicamente.

O programa direciona ações governamentais que englobam bens e serviços da cadeia de produção do setor, dentre as quais, a oferta de áreas para exploração e produção de petróleo e gás natural segundo o que se planeja para o aproveitamento racional das reservas petrolíferas, a política de conteúdo local para o desenvolvimento e a manutenção sustentável da indústria de petróleo, bem como a expansão da infraestrutura de gás natural.

Dos objetivos relacionados ao programa, para a análise das metas, foi selecionado o Objetivo 0063, monitorado pelo Ministério de Minas e Energia e que pretende incentivar o desenvolvimento sustentável da indústria do petróleo e gás natural, com ações voltadas à capacitação e qualificação profissional, ao desenvolvimento tecnológico e ao conteúdo local. Esse objetivo possui materialidade e relevância em função do seu impacto na política de conteúdo local, tema pertinente a fiscalizações realizadas pelo TCU.

A caracterização associada ao objetivo indica a criação de mecanismos de incentivo para o desenvolvimento da indústria petrolífera nacional, do desenvolvimento tecnológico do setor e do aumento do índice de conteúdo local nos empreendimentos. Também defende que as compras feitas pelos operadores de blocos petrolíferos estimulem o desenvolvimento integral da indústria nacional de bens e serviços e promovam, ainda, seu aprimoramento tecnológico, seja através de transferências de tecnologias, seja do fomento da pesquisa básica e aplicada.

Somente nos dois últimos anos (2014-2015), para esse objetivo foram alocados cerca de R\$ 2,7 bilhões no PPA:

| <b>OBJETIVO</b>                                                                                                                                                                                                   | <b>2014</b>   | <b>2015</b>   |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|---------------|
| Objetivo 0063 - Incentivar o desenvolvimento sustentável da indústria do petróleo e gás natural, com ações voltadas à capacitação e qualificação profissional, ao desenvolvimento tecnológico e ao conteúdo local | 1.498.586.373 | 1.289.900.861 |

Fonte: PCPR 2015.

## Análise das metas

Os resultados pretendidos no âmbito do Objetivo 0063 são aferidos por meio do monitoramento das metas estabelecidas. Embora o exame da meta pressuponha análise de informações quantitativas e qualitativas, as metas estabelecidas no PPA 2012-2015 para o objetivo em questão foram exclusivamente qualitativas:

- Elevar os índices de conteúdo local nos contratos de Exploração e Produção;
- Implementar a política de empresas de pequeno e médio porte de Exploração e Produção e de seus prestadores de serviço; e,
- Liderar o desenvolvimento tecnológico do setor, através da realização de projetos de pesquisa e desenvolvimento e da ampliação da infraestrutura experimental, visando a expansão dos objetivos dos negócios, a agregação de valor, a diversificação de produtos e a sustentabilidade dos projetos.

A análise realizada considerou as informações do monitoramento das metas no Siop, a verificação dos normativos e documentos relacionados na descrição dos resultados das metas, os dados disponibilizados pela ANP em conferência das informações prestadas, além de trabalhos do TCU executados em temas correlatos.

A partir das informações, foi realizada a análise das metas mencionadas com a finalidade de avaliar o atendimento aos atributos de qualidade e confiabilidade. Quanto à qualidade das metas, foi examinado o atendimento às seguintes características: ser específica, mensurável, apropriada, realista e haver prazo determinado. Quanto à confiabilidade, foram analisados os aspectos de credibilidade, estabilidade e comparabilidade.

A ausência de metas quantitativas e de índices ou situação de referência para aferição de seus desempenhos, prejudicam a avaliação e comprometem as características vinculadas ao atributo de qualidade das metas, principalmente em relação à mensurabilidade da meta, pela ausência de patamar quantitativo ou qualitativo de referência, além de ausência de critério de aferição. Essa condição se apresenta para as três metas avaliadas.

Embora sejam metas qualitativas, o monitoramento das metas apresenta resultados que contornam parcialmente a deficiência na caracterização de especificidade da meta (característica do atributo de qualidade), nos casos da segunda e terceira metas supra indicadas, por relatarem produtos específicos gerados nas iniciativas, em pertinência com o objetivo. Quanto à primeira meta, “Elevar os índices de conteúdo local nos contratos de Exploração e Produção”, o mesmo não ocorre porque, além de não haver referência inicial e especificação da meta a ser atingida, não há resultados que demonstrem a evolução dos índices abordados.

Quanto à confiabilidade das informações das metas, considera-se que as informações atendem a este atributo principalmente em função da credibilidade e estabilidade das informações.

Com base no trabalho desenvolvido, conforme descrito na seção que tratou do método aplicado, não foram encontradas evidências para refutar a qualidade ou confiabilidade das metas analisadas do Objetivo 0063, componente do Programa Temático 2053, de acordo com as Normas de Auditoria do Tribunal e com os critérios constantes da Portaria Segecex 33/2010” à exceção da seguinte: “Elevar os índices de conteúdo local nos contratos de Exploração e Produção”, quanto ao atributo de qualidade.



### Outras informações relevantes

A ausência de referências e indicadores para aferição do objetivo em exame, no que tange ao conteúdo local, reflete um problema já identificado em trabalhos do TCU que abordam questões da política de conteúdo local formulada pelo MME e executada pela ANP. Foram identificados diversos problemas no atendimento da política e, apesar da necessidade de ajustes, a falta de mensuração do seu impacto é um dos fatores restritivos ao seu aperfeiçoamento.

A ausência de fatores quantitativos que balizem as metas parece reflexo da falta de referências geradas na elaboração da própria política de conteúdo local.

#### 4.2.16 Programa Temático 2072 – Transporte Ferroviário

O Plano Plurianual (PPA) 2012-2015, Mais Brasil, teve quatro eixos estratégicos e um deles tratava da manutenção e da expansão dos investimentos em infraestrutura, o Programa de Aceleração do Crescimento (PAC 2).

Fazendo parte do eixo estratégico infraestrutura, o modal ferroviário insere-se na infraestrutura de transportes, em particular, no transporte de passageiros e de cargas. As metas definidas nesse PPA ficaram a cargo dos principais agentes executores desta política, entre os quais se destacam: a Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT); o Departamento Nacional de Infraestrutura de Transporte (DNIT); a Valec Engenharia, Construções e Ferrovias S.A. (Valec); e a Empresa de Planejamento e Logística S.A. (EPL).

Em termos de valores orçamentários, o Programa 2072 – Transporte Ferroviário obteve em 2015 dotação atualizada (referente aos orçamentos fiscal e da seguridade social) de R\$ 2,5 bilhões, dos quais foram liquidados R\$ 1,5 bilhão, o que representa 62,5% da dotação atualizada.

A importância para o Brasil da expansão da malha ferroviária é patente, haja vista o país possuir dimensão continental, com longa distância entre as regiões agrícolas e minerais e os portos exportadores. Assim, reduzir os custos logísticos, uma vez que o transporte ferroviário apresenta-se como alternativa de menor custo ao transporte rodoviário, principal meio utilizado atualmente, garante melhor colocação para as *commodities* brasileiras, além de facilitar a movimentação interna de cargas entre as diferentes regiões do país.

Este programa possui treze indicadores, que foram analisados nas Contas de Governo do exercício de 2014, considerando os atributos foco, equilíbrio, adequação e economia. Concluiu-se que não havia evidências para refutar sua utilidade, com exceção dos atributos equilíbrio e adequação.

Ademais, verificou-se que os treze indicadores do Programa 2072, com exceção do indicador “Percentual de carga ferroviária movimentada pelo tráfego mútuo e direito de passagem”, se relacionavam com os objetivos do Programa.

### Análise das metas

O foco da análise do Programa Transporte Ferroviário nas Contas de Governo de 2015, escolhido em função de sua relevância e materialidade, serão as metas estipuladas para os objetivos previamente selecionados e contemplará os aspectos de qualidade e de confiabilidade. Importa destacar que nas Contas de Governo da República do exercício de 2013 foi realizada análise acerca da confiabilidade da informação relacionada à consecução dessas metas. Naquela oportunidade, não foram encontradas evidências que refutassem sua validade. Nesse momento, será realizada análise mais detida nas metas vinculadas ao transporte de cargas.

As metas selecionadas desse programa para análise neste exercício constam de cinco objetivos: 0141, 0147, 0149, 0484 e 1002. A seleção teve como pressuposto dois critérios norteadores das operações ferroviárias de carga: a redução do número de acidentes e o aumento da capacidade de carga transportada. No primeiro aspecto, têm-se, entre outros, a redução por meio da construção de contornos e variantes ferroviárias, principalmente em meios urbanos, bem como suas adequações. No segundo aspecto, têm-se estudos, projetos, bem como a manutenção e a construção de ferrovias.

O objetivo não é avaliar a consecução das metas, ou seja, quanto do planejado foi alcançado, ainda que se possa visualizar tais informações, mas sim verificar a qualidade (específica, mensurável, apropriada, realista e prazo determinado) e a confiabilidade (credibilidade, estabilidade e comparabilidade) delas.

### Metas Selecionadas para Análise

| Descrição da Meta                                                                                                                                                                                                                               | Unidade de Medida                   | Meta Prevista 2012-2015 (a) | Meta realizada (acumulado) |           |           |           | % da meta total 2012-2015 realizada (c)=(b)/(a) | Fonte da Informação |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------|-----------------------------|----------------------------|-----------|-----------|-----------|-------------------------------------------------|---------------------|
|                                                                                                                                                                                                                                                 |                                     |                             | 2012                       | 2013      | 2014      | 2015 (b)  |                                                 |                     |
| OBJETIVO: 0141 - Ampliar o sistema ferroviário nacional em bitola de maior capacidade, de forma integrada com os demais modos de transportes.                                                                                                   |                                     |                             |                            |           |           |           |                                                 |                     |
| Expandir em 4.546 km a malha ferroviária do país                                                                                                                                                                                                | Km                                  | 4.546,00                    | 894,00                     | 568,00    | 2.744,00  | 3.076,00  | 67,66%                                          | MT                  |
| Realizar estudos de implantação de 9.513 km da malha ferroviária do país                                                                                                                                                                        | Km                                  | 9.513,00                    | -                          | 2.669,00  | 9.205,00  | 9.388,00  | 98,69%                                          | MT                  |
| OBJETIVO: 0147 - Ordenar o tráfego ferroviário nos perímetros urbanos das cidades, de forma a reduzir os riscos de acidentes, melhorar a operação ferroviária e reduzir os impactos socioambientais.                                            |                                     |                             |                            |           |           |           |                                                 |                     |
| 11 projetos para construção de contornos e variantes ferroviárias                                                                                                                                                                               | Projetos                            | 11,00                       | 7,00                       | 9,00      | 10,00     | 10,00     | 90,91%                                          |                     |
| Construir 7 contornos ferroviários                                                                                                                                                                                                              | Contornos ferroviários              | 7,00                        | -                          | -         | 2,00      | 2,00      | 28,57%                                          | MT                  |
| Realizar 5 adequações ferroviárias em perímetro urbano                                                                                                                                                                                          | Adequações ferroviárias             | 5,00                        | 1,00                       | 1,00      | 2,00      | 2,00      | 40,00%                                          | MT                  |
| OBJETIVO: 0149 - Aumentar a competitividade no transporte ferroviário, induzindo a entrada de novos operadores de transporte multimodal, proporcionando uma redução no custo do frete.                                                          |                                     |                             |                            |           |           |           |                                                 |                     |
| Construção de 9 integrações intermodal e intramodal                                                                                                                                                                                             | Integrações intermodal e intramodal | 9,00                        | -                          | 2,00      | 5,00      | 6,00      | 66,67%                                          |                     |
| OBJETIVO: 0484 - Assegurar condições permanentes de trafegabilidade, segurança e eficiência aos operadores da malha ferroviária nacional, por meio da manutenção contínua da infraestrutura, da superestrutura e dos sistemas das vias férreas. |                                     |                             |                            |           |           |           |                                                 |                     |
| Realizar a manutenção permanente em 1.536 km de ferrovias federais                                                                                                                                                                              | Km                                  | 1.536,00                    | -                          | -         | -         | 309,00    | 20,12%                                          | MT                  |
| OBJETIVO: 1002 - Ampliar a oferta da prestação de serviço aos usuários das ferrovias federais, propiciando mais segurança e qualidade no deslocamento, por meio de contratos de concessão.                                                      |                                     |                             |                            |           |           |           |                                                 |                     |
| Implantar novo modelo de concessão ferroviária                                                                                                                                                                                                  |                                     |                             | -                          | -         | -         | -         |                                                 | MT                  |
| Realizar estudos para concessão de 10.417 km em trechos ferroviários federais.                                                                                                                                                                  | Km                                  | 10.417,00                   | -                          | 10.327,00 | 10.327,00 | 10.975,00 | 105,36%                                         |                     |

Fonte: PCPR 2015.

De início, percebe-se que no campo “Fonte da Informação” existem vários quadros não preenchidos. Isso ocorreu porque tanto no Sistema Integrado de Orçamento e Planejamento do Governo Federal (SIOP) quanto nos relatórios do PPA eles se encontram em branco.

Não é possível, ainda, verificar os atores das ações vinculadas às metas, como é o caso da “construção de nove integrações intermodal e intramodal”, tampouco há a informação da instituição responsável pela apuração, somente foi possível verificar algo na PCPR do exercício de 2015, no quadro que tratava exatamente da construção dessas nove integrações, cujas fontes constavam como Valec e DNIT. Acrescenta-se que os valores consignados a título de meta realizada (acumulada) na PCPR são divergentes dos constantes no SIOP, em consulta realizada neste sistema em 23/5/2016, consta como meta acumulada até 2014 o valor de dois tendo como referência o ano anterior, especificamente 20/12/2013, enquanto naquele relatório consta cinco, tal como demonstrado na tabela acima.

Retomando, pois, o objetivo desta análise, no aspecto qualidade pode-se verificar que as metas selecionadas são específicas, expressando claramente o que deve ser alcançado; não são mensuráveis, já que não expressam em que medida o objetivo deve ser alcançado no decorrer do tempo; são apropriadas, já que se alinham com os objetivos, contribuindo para alcançá-los; não são realistas, pois, além das estimativas de custos não se alinham com a realidade orçamentária, exemplo notório é a meta não realizada de implantar novo modelo de concessão ferroviária, não guardam aprendizado com os problemas de projeto e de execução de obras enfrentados anteriormente pelos executores dessa política, ademais, existem muitos estudos e readequações de estudos contemplados nas metas, que não se traduzem em ampliação do modal, além da possibilidade de novo refazimento em virtude da demora de implantar os estudos/projetos; e, no critério prazo determinado, somente é aceitável se considerando o prazo de consecução da meta como o termo do PPA, mas como a maioria das metas não foi atingida, pode-se afirmar que não expressa claramente o período esperado para o seu alcance.

No tocante à confiabilidade das metas, o Ministério dos Transportes (MT) é o responsável pelas informações prestadas, mas em algumas não existe fonte, conforme anteriormente mencionado. Buscando outras evidências para auxiliar na conclusão acerca da confiabilidade, é possível verificar que a métrica utilizada baseia-se em fontes confiáveis, além disso, não demandam cálculos complexos, sendo expressões em termos absolutos da quantidade de projetos, obras e estudos concluídos.

Reforçando isso, entre os objetivos selecionados, o Objetivo 0141 é o único que tem como meta a expansão física da malha, e se volta preponderantemente para a construção de trechos da Ferrovia Norte-Sul (FNS), Integração Oeste-Leste (FIOL) e Nova Transnordestina, três dos eixos estruturantes do planejamento ferroviário que contempla, ainda, as ferrovias de Integração Centro-Oeste (FICO), Ferronorte e do Pantanal.

O percentual repassado pelos principais executores desse objetivo, DNIT e Valec, consolidados pelo MT, não destoa dos relatórios das empresas privadas. Toma-se como exemplo a Ferrovia Nova Transnordestina, com 1.753 km de extensão, cujo prazo de conclusão foi estendido de 2015 para 2018 e que aparece com percentuais para os trechos Missão Velha - Salgueiro (96 km), Salgueiro-Trindade (163 km), Trindade - Eliseu Martins (423 Km), Salgueiro – Suape (544 km) e Missão Velha - Pecém (526 km), nos relatórios da Transnordestina Logística S.A., iguais aos apresentados no relatório SIOP de monitoramento do Programa.

Com base no trabalho desenvolvido, conforme descrito na seção que tratou do método aplicado, não foram encontradas evidências para refutar a confiabilidade das metas analisadas dos Objetivos 0141, 0147, 0149, 0484 e 1002, componentes do Programa Temático 2072 – Transporte Ferroviário, de acordo com as Normas de Auditoria do Tribunal e com os critérios constantes da Portaria-Segecex 33/2010.

Quanto ao atributo qualidade, foram encontradas evidências para rejeitar as metas analisadas, devido a falhas referentes aos quesitos mensurabilidade, realismo e prazo determinado.

### **Outras informações relevantes**

Os investimentos do PPA Mais Brasil em ferrovia guardam sintonia com o Programa de Investimento em Logística Ferrovias (PIL Ferrovias), lançado em agosto de 2012, que tem como objetivos o resgate das ferrovias como alternativa logística, a quebra do monopólio na oferta de serviços ferroviários e a redução das tarifas. Em junho de 2015, foi lançada a segunda etapa do PIL Ferrovias, com estimativa de investimentos da ordem de R\$ 86 bilhões.

Em 2014, por meio do TC 019.059/2014-0, foi realizada fiscalização desta Corte de Contas, na modalidade auditoria operacional, a fim de examinar aspectos de governança do PIL Ferrovias,

especificamente dois componentes dos oito que formam o Referencial para Avaliação da Governança em Políticas Públicas do TCU (2014): institucionalização e planos e objetivos.

Entre as constatações da fiscalização, ressalta-se que o PIL ferrovias e o seu modelo de operação apresentam baixo grau de institucionalização formal dos atos em vista da ausência de formalização no processo de tomada de decisões e na distribuição de responsabilidades entre as entidades federais. Não há registro das principais decisões. Os fundamentos técnicos e discussões que subsidiaram alguns dos processos decisórios mais relevantes do programa não foram explicitados em registros, estudos técnicos, pareceres, atas de reuniões ou quaisquer outros instrumentos formais.

Acrescente-se que o PIL Ferrovias não possui metas e indicadores que permitam avaliar a eficiência e a efetividade do programa, o que conduz à impossibilidade de avaliar os resultados obtidos. Além disso, não há estimativa de qual redução do custo logístico se pretende com o programa, qual o grau de competição entre os modais se pretende estimular, ou qual o nível de eficiência nos custos construtivos que se busca alcançar.

Ainda segundo essa auditoria, a escolha do modelo de operação das ferrovias e a seleção e priorização dos trechos a serem concedidos carece de critérios objetivos que o justifiquem, não há motivação clara, congruente e suficiente para a escolha desse modelo. Foi o caso das decisões técnico-políticas que levaram o governo e os executores da política de transporte ferroviário, em particular a Valec, a decidirem pelo *open access*, ou seja, o modelo de acesso aberto, o qual visa segregar verticalmente a rede (*vertical unbundling*), onde operadores independentes competem entre si sobre trilhos de uso comum, sempre buscando a modicidade tarifária, e, depois, ao seu abandono, como se observa no quadro de metas acima, já que a meta “Implantar novo modelo de concessão ferroviária” não teve execução.

#### **4.2.17 Programa Temático 2075 – Transporte Rodoviário**

O programa em tela, em linhas gerais, contempla ações que visam à manutenção, adequação, construção, operação (sinalização, pesagem, controle de velocidade), fiscalização e concessão da infraestrutura rodoviária, para a ampliação da disponibilidade do transporte rodoviário nacional, com segurança e conforto para seus usuários. O programa está sob coordenação do Ministério dos Transportes. As entidades encarregadas da execução são o Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT) e a Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT).

Nesse contexto, compete ao DNIT implementar a política de infraestrutura do Sistema Federal de Viação e, compete à ANTT, na qualidade de órgão regulador da atividade de exploração de infraestrutura rodoviária, realizar a concessão das rodovias federais bem como fiscalizar o cumprimento dos respectivos Programas de Exploração de Rodovias (PER) e demais cláusulas contratuais.

Diante da escassez de recursos públicos, em meados dos anos 1990, o Brasil iniciou o programa de concessões de rodovias federais com o objetivo de oferecer vias de transporte capazes de prestar serviço de melhor qualidade aos usuários. Desse modo, houve a transferência da gestão de parte da malha rodoviária à iniciativa privada, como forma de impulsionar investimentos no setor.

Atualmente, o Governo Federal administra 21 concessões rodoviárias, divididas em três etapas, totalizando 9.969,6 km de vias outorgadas. Há seis contratos referentes à primeira etapa (1.315,9 km), incluindo a renovação da concessão da Ponte Rio-Niterói; oito referentes à segunda etapa (3.305,0 km); e sete relativos à terceira etapa (5.348,7 km). As concessões mais recentes passaram a integrar o Programa de Investimentos em Logística (PIL) e estão incluídas no Programa Nacional de Desestatização.

As principais características do PIL envolvem: investimentos concentrados nos primeiros cinco anos da concessão (duplicações em grandes extensões, contornos, travessias e obras de arte); realização de estudos ambientais pelo governo federal, como forma de agilizar o processo de licenciamento ambiental; seleção do concessionário pela menor tarifa de pedágio ofertada; tráfego urbano não-tarifado; e início da cobrança de pedágio após a implantação de 10% das obras de duplicação previstas nos PER.

Consoante o Anexo I do PPA 2012-2015, o Programa Temático 2075 possui oito indicadores de desempenho, onze objetivos, quatorze metas quantitativas e duas metas qualitativas. As metas constituem uma medida do alcance dos objetivos em função da entrega de produtos a sociedade. Já os benefícios resultantes da ação governamental são refletidos na evolução dos indicadores de desempenho ao longo do tempo.

O programa obteve em 2015 dotação atualizada (referente aos orçamentos fiscal e da seguridade social) de R\$ 9,7 bilhões, dos quais foram liquidados R\$ 2,5 bilhões, o que representa 26% da dotação atualizada.

### Análise das metas

Para análise de metas foi escolhido o Objetivo 0130 – Ampliar a oferta da prestação de serviços aos usuários das rodovias federais, propiciando mais segurança e qualidade no deslocamento, por meio de contratos de concessão, desconcentrando a gestão da malha. Tal escolha fundou-se na relevância do modal rodoviário, para a circulação de riquezas, cargas e pessoas, no alto custo dos valores financeiros envolvidos diretamente nas concessões, que alcançará bilhões de reais em tarifas no decorrer dos anos, e no longo prazo de duração dos contratos.

A meta prevista no PPA 2012-2015 para o objetivo em tela é: “Conceder 8.044 km de rodovias”. Após a conclusão dos estudos de viabilidade, as extensões preliminares de alguns lotes foram redefinidas (BR-163/MS, BR-163/MT, BR-153/TO/GO, BR-050/GO/MG e BR-262/ES/MG) passando a meta de 8.044 km para 7.313,3 km. Assim, embora sem atualização formal no PPA, houve redução de 730,7 km (9,08%) no quantitativo da meta inicialmente prevista. No período de vigência do PPA, 5.348,7 km tiveram o processo licitatório consolidado, conforme a tabela adiante:

#### Meta Selecionada para Análise

| Descrição da Meta               | Unidade de Medida | Meta Prevista 2012-2015 (a)* | Meta realizada (acumulado) |        |          |          | % da meta total 2012-2015 realizada (c)=(b)/(a) | Fonte da Informação        |
|---------------------------------|-------------------|------------------------------|----------------------------|--------|----------|----------|-------------------------------------------------|----------------------------|
|                                 |                   |                              | 2012                       | 2013   | 2014     | 2015 (b) |                                                 |                            |
| Conceder 7.313,3 km de rodovias | Km                | 7.313,3                      | 0,00                       | 912,50 | 5.348,70 | 5.348,70 | 73,14                                           | Ministério dos Transportes |

\*Considera-se meta prevista a meta readequada.

Fonte: Elaboração própria a partir da Prestação de Contas da Presidente da República 2015.

O resultado atingido – extensão de 5.348,7 km – encontra-se detalhado na tabela abaixo a qual especifica as iniciativas realizadas e as decisões por meio das quais o TCU aprovou o primeiro estágio de acompanhamento do processo de outorga de concessão para exploração de rodovias federais.

#### Detalhamento das Iniciativas do Objetivo 0130 do Programa Temático 2075

| Iniciativa | Descrição                                      | Previsão inicial (Km) | Realizado (Km) | Acórdão atinente à aprovação do primeiro estágio |
|------------|------------------------------------------------|-----------------------|----------------|--------------------------------------------------|
| 009O       | BR-040/DF/GO/MG, Brasília/DF a Juiz de Fora/MG | 956                   | 936,8          | Acórdão 3.204/2013-TCU-Plenário                  |



|                    |                                                                                                                     |                |                |                                 |
|--------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|----------------|---------------------------------|
| 009Q               | BR-101/ES, Divisa RJ/ES a Divisa ES/BA                                                                              | 461            | -              | Acórdão 1.656/2011-TCU-Plenário |
| 009R               | BR-116/MG, Divisa BA/MG a Divisa MG/RJ                                                                              | 817            | -              | -                               |
| 04EX               | BR-101/BA, Feira de Santana/BA a Mucuri/BA                                                                          | 772,3          | 475,9          | Acórdão 2.304/2013-TCU-Plenário |
| 04EY               | BR-262/ES/MG, Viana/ES a João Monlevade/MG                                                                          | 376,9          | -              | Acórdão 1.974/2013-TCU-Plenário |
| 04EZ               | BR-163/MT, Divisa MT/MS a Sinop/MT                                                                                  | 821,6          | 850,9          | Acórdão 2.604/2013-TCU-Plenário |
| 04F0               | BR-050/GO/MG, Cristalina/GO a Divisa MG/SP                                                                          | 425,8          | 436,6          | Acórdão 1.974/2013-TCU-Plenário |
| 04F3               | BR-163/MS, Divisa MS/MT a Divisa MS/PR; BR-267/MS, Entronc. Divisa MS/SP; BR-262/MS, Entronc. BR-163 a Divisa MS/SP | 1.423,3        | 847,2          | Acórdão 3.033/2013-TCU-Plenário |
| 04F1               | BR-060-153-262/DF/GO/MG, Brasília/DF - Divisa MG/SP - Betim/MG                                                      | 1.176,5        | 1.176,5        | Acórdão 2.604/2013-TCU-Plenário |
| 04F2               | BR-153/TO/GO, Anápolis/GO a Palmas/TO                                                                               | 814            | 624,8          | Acórdão 2.604/2013-TCU-Plenário |
| <b>TOTALIZAÇÃO</b> |                                                                                                                     | <b>8.044,4</b> | <b>5.348,7</b> | -                               |

Fonte: PCPR 2015 e contratos de concessão vigente

A partir das informações qualitativas e quantitativas, foi realizada a análise da meta com a finalidade de avaliar a sua **qualidade** bem como a **confiabilidade** informação apresenta na Prestação de Contas da Presidência da República. Para tanto, foram utilizados, dados extraídos do Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (Siop), de acórdãos do TCU, e diretamente dos contratos de concessão publicados no sítio eletrônico da ANTT.

Quanto à **qualidade** da meta, a análise seguiu o método “SMART”, indicado pela Portaria Segecex 33/2010. Com base em *checklist*, conclui-se que a meta é específica, mensurável, apropriada, realista e tem prazo determinado. Ou seja, atende o atributo qualidade.

Para aferição do atributo **confiabilidade**, precedeu-se ao recálculo do dado constante da PCPR utilizando como fonte alternativa as informações, elementos extraídos de cada um dos contratos integrantes da meta. Esse procedimento não evidenciou discrepância, razão pela qual se conclui que a informação provida na PCPR está livre de distorção material relevante. Ou seja, a meta informada é também confiável.

Com base no trabalho desenvolvido, conforme descrito na seção que tratou do método aplicado, não foram encontradas evidências para refutar a qualidade ou a confiabilidade das metas analisadas do Objetivo 0130, componente do Programa Temático 2075, de acordo com as Normas de Auditoria do Tribunal e com os critérios constantes da Portaria Segecex 33/2010.

#### 4.2.18 Programa Temático 2012 – Agricultura Familiar

O Programa Agricultura Familiar, sob a responsabilidade do Ministério do Desenvolvimento Agrário (MDA), visa qualificar os instrumentos de financiamento, fomento, proteção da produção, garantia de preços e da renda como estratégia de inclusão produtiva e ampliação da renda da agricultura familiar, com a geração de alimentos, energia, produtos e serviços.

Destacam-se no programa o Crédito Rural, por meio do Pronaf, as Ações de Contribuição ao Fundo Garantia-Safra, Assistência Técnica e Extensão Rural para Agricultores Familiares e seus Empreendimentos, Assistência Técnica e Extensão Rural para Reforma Agrária, Assistência Técnica Especializada para Mulheres Rurais e Organização Produtiva de Trabalhadoras Rurais.

O PPA 2012-2015 estabelece que o desempenho do programa em comento será mensurado por meio de cinco indicadores. As pretendidas alterações da realidade estão refletidas em seis objetivos, cuja implementação está prevista para ocorrer por intermédio da execução de 29 iniciativas e 51 metas.



O programa obteve em 2015 dotação atualizada (referente aos orçamentos fiscal e da seguridade social) de R\$ 6,9 bilhões, dos quais foram liquidados R\$ 4,6 bilhões, o que representa 66,9% da dotação atualizada.

### Análise das metas

Foi selecionado para análise das metas o “Objetivo 0411 – Qualificar os instrumentos de financiamento, fomento, proteção da produção, garantia de preços e da renda como estratégia de inclusão produtiva e ampliação da renda da agricultura familiar, com a geração de alimentos, energia, produtos e serviços”, utilizando como critério a materialidade e a relevância.

Assim, foram analisadas as nove metas quantitativas, discriminadas no quadro a seguir, bem como as duas metas qualitativas do objetivo, quais sejam:

- adequar as condições de crédito às particularidades (prazo, juros, limites de crédito e bônus) da agricultura familiar, das mulheres rurais, dos quilombolas, indígenas, povos e comunidades tradicionais, jovens do campo e assentados e assentadas da reforma agrária;
- ampliar o acesso dos assentados e assentadas da reforma agrária, das comunidades quilombolas, indígenas e dos povos e comunidades tradicionais às políticas de financiamento, fomento, proteção da produção, garantia de preços e da renda, por meio da construção de uma proposta de ajuste e qualificação da Declaração de Aptidão ao Pronaf (DAP), ampliação das entidades emissoras e capacitação dessas comunidades.

### Metas Selecionadas para Análise

| Descrição da Meta                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Unidade de Medida | Meta Prevista 2012-2015 (a) | Meta realizada (acumulado) |           |           |           | % da meta total 2012-2015 realizada (c)=(b)/(a) | Fonte da Informação     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-----------------------------|----------------------------|-----------|-----------|-----------|-------------------------------------------------|-------------------------|
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                   |                             | 2012                       | 2013      | 2014      | 2015 (b)  |                                                 |                         |
| 1 - Adquirir 2,7 milhões de toneladas de alimentos produzidos pela agricultura familiar por meio da Política de Garantia de Preços Mínimos da Agricultura Familiar (PGPM-AF).                                                                                                                             | Toneladas         | 2.700.000                   | 78.000                     | 104.000   | 104.000   | 104.000   | 3,9 %                                           | Conab                   |
| 2 - Garantir condições de acesso ao crédito do Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar (Pronaf) para 3 milhões de famílias da agricultura familiar, garantindo atendimento obrigatório a pelo menos 35% de mulheres rurais e ampliando a inserção da juventude ao processo produtivo. | Famílias          | 3.000.000                   | 1.512.510                  | 3.517.387 | 5.341.660 | 7.060.515 | 235,4 %                                         | Banco Central do Brasil |
| 3 - Ampliar de forma qualificada o microcrédito orientado e acompanhado para 750 mil agricultores familiares, garantindo atendimento obrigatório a pelo menos 35% de mulheres rurais.                                                                                                                     | Famílias          | 750.000                     | 438.016                    | 844.966   | 1.251.374 | 1.700.026 | 226,7 %                                         | Banco Central do Brasil |
| 4 - Expandir a concessão de crédito de custeio agrícola para 750 mil famílias da agricultura familiar.                                                                                                                                                                                                    | Famílias          | 750.000                     | 468.394                    | 908.370   | 1.336.336 | 1.912.885 | 255,1 %                                         | Banco Central do Brasil |
| 5 - Financiar 110 mil equipamentos da indústria nacional com tecnologia apropriada para a agricultura familiar no âmbito do Mais Alimentos.                                                                                                                                                               | Equipamentos      | 110.000                     | 178.546                    | 379.011   | 488.513   | 582.392   | 529,4 %                                         | Banco Central do Brasil |

|                                                                                                                                                                                                                                |                           |               |         |         |           |           |         |                         |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------|---------------|---------|---------|-----------|-----------|---------|-------------------------|
| 6 - Ampliar o acesso ao crédito para 5 mil pessoas jurídicas da agricultura familiar.                                                                                                                                          | PJs da AF com DAP ativa   | 5.000         | 1.817   | -       | -         | 5.278     | 105,6 % | SAF/MDA                 |
| 7 - Expandir a concessão de crédito de investimento para organizações de mulheres rurais no Programa Agroindústria Familiar, atendendo a 48 mil mulheres integrantes de 3.200 organizações produtivas.                         | Mulher rural/ Organização | 48.000/ 3.200 | -       | -       | -         | -         | -       | -                       |
| 8 - Ofertar seguro da produção para 650 mil famílias da agricultura familiar.                                                                                                                                                  | Famílias                  | 650.000       | 455.286 | 902.687 | 1.335.940 | 1.741.455 | 267,9 % | Banco Central do Brasil |
| 9 - Expandir o Garantia-Safra para a participação de 1.000.000 famílias da agricultura familiar em situação de vulnerabilidade climática, garantindo atendimento obrigatório a pelo menos 35% de mulheres rurais. <sup>1</sup> | Famílias aderidas         | 1.000.000     | 771.343 | 977.552 | 1.177.452 | 1.162.086 | 116,2 % | SAF/MDA                 |

1 - Meta anual.

Fonte: Prestação de Contas da Presidente da República 2015.

Em relação às metas 2, 3, 4 e 8, a unidade de medida (número de famílias) utilizada para aferição do desempenho não é a mais adequada. De acordo a PCPR, a informação que se tem, originária do Banco Central do Brasil, é do número de contratos celebrados, que pode ser diferente do número de famílias, visto que agricultores e famílias que realizaram mais de um contrato no mesmo ano seriam contados mais de uma vez. O próprio Relatório de Monitoramento extraído do Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (Siop) informa que “o número de contratos aproxima-se do número de famílias que acessam o crédito”. Registre-se que as quatro metas em questão cumpriram mais de 200% do que estava previsto, o que pode ser mais um indício de que a unidade de medida utilizada está incorreta. Assim, considerando que a medição do alcance das referidas metas apresenta falhas, entende-se que não foi atendido o atributo da confiabilidade.

No que diz respeito à meta 7, não foi apresentado o resultado apurado. De acordo com informações da PCPR, confirmadas pelo gestor do programa, os sistemas de gestão da informação dos agentes financeiros que operam o crédito Pronaf não permitem a agregação dos contratos pelo público definido na meta. Dessa forma, entende-se que a qualidade da meta está prejudicada, visto não ser mensurável.

Quanto à meta qualitativa “adequar as condições de crédito às particularidades (prazo, juros, limites de crédito e bônus) da agricultura familiar, das mulheres rurais, dos quilombolas, indígenas, povos e comunidades tradicionais, jovens do campo e assentados e assentadas da reforma agrária”, de acordo com o Relatório de Monitoramento do Siop:

O crédito rural do Pronaf, em constante evolução e desenvolvimento, está adequado às necessidades de prazo, juros, limites de crédito e bônus da agricultura familiar, das mulheres rurais, dos quilombolas, indígenas, povos e comunidades tradicionais, jovens do campo e assentados e assentadas da reforma agrária. Todas as unidades familiares de produção que necessitam de financiamento rural para a melhoria de suas atividades produtivas geradoras de renda que comprovam ter capacidade de pagamento podem solicitar o apoio creditício de uma ou mais linhas do PRONAF. O crédito do PRONAF tem prazos de carência e de amortização que atendem a todas as realidades. As taxas de juros são negativas em todas as linhas e, para as unidades familiares de menor renda e/ou os assentados da reforma agrária, há bônus (rebates) sobre o principal que vai de 25% até 46%. Além disso, o Seguro da Agricultura Familiar cobre o valor financiado e uma parte de renda líquida esperada. Em caso de flutuações negativas dos preços, o Programa de Garantia de Preços da Agricultura Familiar cobre atualmente 50 produtos.

Observa-se que, segundo o relato, todas as condições de crédito estão funcionando a contento. Entretanto, não foi informado quais as ações adotadas pelo Ministério do Desenvolvimento Agrário possibilitaram atingir tal nível de satisfação.

Do mesmo modo, a meta qualitativa “ampliar o acesso dos assentados e assentadas da reforma agrária, das comunidades quilombolas, indígenas e dos povos e comunidades tradicionais às políticas de financiamento, fomento, proteção da produção, garantia de preços e da renda, por meio da construção de uma proposta de ajuste e qualificação da Declaração de Aptidão ao Pronaf (DAP), ampliação das entidades emissoras e capacitação dessas comunidades” também não apresenta as estratégias adotadas para o aumento do número de Declarações de Aptidão ao Pronaf (DAP).

Assim, excetuando as situações relatadas anteriormente, refeitos os cálculos e verificada a confiabilidade das fontes, que são originárias de setores específicos do Ministério do Desenvolvimento Agrário, Banco Central do Brasil e da Companhia Nacional de Abastecimento, entende-se que os resultados apresentados se revestem dos requisitos exigidos para a sua validade.

Em relação à baixa execução (somente 3,9%) da meta 1, de acordo com informações da PCPR, no período de vigência do PPA, os preços de mercado pagos aos agricultores familiares estiveram, de maneira geral, acima do preço mínimo estipulado pelo Governo Federal, não sendo necessária a utilização deste instrumento para a maioria das culturas.

Cabe destacar que a meta 9 teve seus resultados apresentados anualmente, e não cumulativamente, como as demais metas.

Com base no trabalho desenvolvido, conforme descrito na seção que tratou do método aplicado, não foram encontradas evidências para refutar a qualidade ou confiabilidade das metas analisadas do Objetivo 0411, componente do Programa Temático Agricultura Familiar, de acordo com as Normas de Auditoria do Tribunal e com os critérios constantes da Portaria Segecex 33/2010, à exceção das seguintes: 2, 3, 4 e 8, que não atendem ao atributo da confiabilidade; e 7, que não atende ao atributo da qualidade.

#### **4.2.19 Programa Temático 2014 – Agropecuária Sustentável, Abastecimento e Comercialização**

O Brasil ocupa no cenário mundial um papel relevante como produtor e exportador de produtos agropecuários, sendo o setor agropecuário de fundamental importância para a economia brasileira. Nesse contexto, tem destaque o Programa Temático Agropecuária Sustentável, Abastecimento e Comercialização, sob a responsabilidade do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – Mapa.

O programa tem o objetivo de contribuir para o desenvolvimento e sustentabilidade da atividade agropecuária por meio da implementação de instrumentos destinados a apoiar a produção, a comercialização e o abastecimento, de forma a viabilizar o cumprimento das funções econômica, social e ambiental da propriedade rural.

Em 2015, o programa obteve dotação atualizada (referente aos orçamentos fiscal e da seguridade social) de R\$ 15,7 bilhões, dos quais foram liquidados R\$ 8,5 bilhões, o que representa 54% da dotação atualizada.

A subseção seguinte cuidará especificamente do exame das metas relacionadas ao programa temático em comento. Seu conteúdo foi avaliado conforme os parâmetros apresentados na seção que

tratou do método aplicado, com relação ao escopo, aos objetivos e às limitações da análise efetuada pelo Tribunal.

### Análise das metas

Para a presente análise, foram selecionados, por critérios de relevância e materialidade, dois objetivos com quatro metas associadas ao Programa Agropecuária Sustentável, Abastecimento e Comercialização. A tabela a seguir apresenta a correlação entre esses objetivos e suas respectivas metas.

#### Relação das Metas associadas aos Objetivos selecionados

| Objetivos                                                                                                                                                                                                                                                                   | Metas Associadas ao Objetivo                                                                                                                                                                                                                         |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 0618 - Ampliar a disponibilidade e o acesso aos recursos do crédito rural oficial e outras fontes de financiamento da produção, visando ao aumento da produtividade, à adoção de sistemas produtivos sustentáveis e ao fortalecimento socioeconômico do setor agropecuário. | - Aumentar de 107,2 para 140,5 bilhões de reais o volume de crédito rural oficial disponibilizado ao setor agropecuário;<br>- Aumentar de 750 mil para 830 mil o número de contratos de crédito rural oficial (agricultura de médio e grande porte). |
| 0661 - Promover a elaboração, execução e acompanhamento de políticas públicas do agronegócio café, de forma a possibilitar o desenvolvimento socioeconômico desse setor.                                                                                                    | - Aumentar de 1,16 bilhão para 1,60 bilhão ao ano o montante das linhas de financiamento com recursos do Funcafé;<br>- Aumentar de 12.444 para 17.000 o número de beneficiários atendidos pelas linhas de financiamento, com recursos do Funcafé.    |

A partir das informações trazidas na Prestação de Contas da Presidente da República – PCPR, foi elaborada a tabela seguinte, que exhibe a evolução das metas associadas aos objetivos selecionados, apresentando os resultados individualizados no período de 2012 a 2015.

#### Metas Selecionadas para Análise

| Descrição da Meta                                                                                                        | Unidade de Medida                        | Meta prevista 2012-2015 (a) | Meta realizada (acumulado) |         |         |          | % da meta total 2012-2015 realizada (c)=(b)/(a) | Fonte da Informação | Somatório das Metas Anuais previstas no período (d) | Somatório das Metas Anuais realizadas no período (e) | % atingido da Meta = Realizado / Previsto (f)=(e)/(d) |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|-----------------------------|----------------------------|---------|---------|----------|-------------------------------------------------|---------------------|-----------------------------------------------------|------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|
|                                                                                                                          |                                          |                             | 2012                       | 2013    | 2014    | 2015 (b) |                                                 |                     |                                                     |                                                      |                                                       |
| 1- Aumentar de 107,2 para 140,5 bilhões de reais o volume de crédito rural oficial disponibilizado ao setor agropecuário | R\$ bilhões / ano                        | 140,50                      | 95,48                      | 122,60  | 141,74  | 132,46   | 94%                                             | SPA / Mapa          | 562,00                                              | 492,28                                               | 88%                                                   |
| 2- Aumentar de 750 mil para 830 mil o número de contratos de crédito rural oficial (agricultura de médio e grande porte) | Contratos de Crédito Rural Oficial / ano | 830.000                     | 805.549                    | 869.757 | 784.470 | 635.846  | 77%                                             | SPA / Mapa          | 3.320.000                                           | 3.095.622                                            | 93%                                                   |
| 3- Aumentar de 1,16 bilhão para 1,60 bilhão ao ano o montante das linhas de financiamento com recursos do Funcafé        | R\$ Bilhões / ano                        | 1,60                        | 2,07                       | 3,16    | 3,00    | 3,01     | 188%                                            | DCAF / SPAE / Mapa  | 6,40                                                | 11,24                                                | 176%                                                  |
| 4- Aumentar de 12.444 para 17.000 o número de beneficiários atendidos pelas                                              | Beneficiários / ano                      | 17.000                      | 16.478                     | 12.638  | 11.662  | 12.870   | 76%                                             | DCAF / SPAE / Mapa  | 68.000                                              | 53.648                                               | 79%                                                   |

|                                                           |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|-----------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|
| linhas de<br>financiamento,<br>com recursos<br>do Funcafé |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|-----------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|

Fonte: PCPR 2015.

Primeiramente, deve-se destacar uma inconformidade encontrada na forma de cálculo do percentual da meta realizada. A metodologia atual  $[(c)=(b)/(a)]$  se aplica a metas cumulativas dentro do período do PPA, quando há sentido em se avaliar o valor cumulativo atingido ao final do ano de 2015 em relação à meta prevista. Contudo, para as metas anuais, o cálculo deve considerar o somatório das metas previstas para o período, como também o somatório do valor realizado (a cada ano) no período. Sendo assim, para as metas anuais o correto seria aplicar-se  $[(f)=(e)/(d)]$  ou  $[(\% \text{ da meta atingido})=(\text{somatório das metas anuais realizadas no período de 2012 a 2015})/(\text{somatório das metas anuais previstas para o período de 2012 a 2015})]$ .

Tal sugestão de ajuste para o cálculo que contemple metas anuais foi incluída na tabela “Metas Seleccionadas para Análise” (colunas d, e, f) e poderá ser aperfeiçoada para os futuros processos de elaboração da PCPR. Isso porque, as inconsistências encontradas maculam os resultados alcançados, de forma a majorá-los ou minorá-los, o que prejudica as decisões tomadas com base nesses resultados e, principalmente, o processo de prestação das contas à sociedade.

Nesse sentido, no âmbito do presente processo, considerando que os dados avaliados das metas anuais de 2012 a 2015 informados na PCPR apresentam falhas e inconsistências que os levam a não refletirem os valores referentes ao citado período, entende-se que a forma atual para informar as metas anuais não atende ao atributo confiabilidade.

Quanto ao atributo qualidade, entende-se que as metas avaliadas atendem aos quesitos do método SMART, de acordo com a metodologia descrita no item que tratou do método aplicado. Isso porque, de forma geral, as quatro metas relacionadas aos dois objetivos avaliados identificam o produto a ser entregue, são mensuráveis, são realistas e estão alinhadas aos objetivos do programa.

No que se refere à análise das metas, esta foi realizada no contexto de cada objetivo, sendo o primeiro sobre crédito rural e o segundo sobre financiamentos do Funcafé.

O Objetivo 0618 - ampliar a disponibilidade e o acesso aos recursos do crédito rural oficial e outras fontes de financiamento da produção está associado a duas metas: uma relativa a volume de recursos e outra a números de contratos realizados.

A meta de aumentar de 107,2 para 140,5 bilhões de reais o volume anual de crédito rural oficial disponibilizado ao setor agropecuário obteve um comportamento oscilante no período de 2012 a 2015. Apesar de a meta ter sido alcançada em 2014, seu desempenho foi comparativamente menor no ano de 2015. Segundo informações da PCPR, o aumento das taxas de juros e o fraco desempenho da economia brasileira contribuíram para o desempenho do crédito rural abaixo do esperado.

Nessa mesma linha, a análise das metas quanto ao número de contratos refletiu o desempenho financeiro do crédito rural. A meta de aumentar de 750 mil para 830 mil o número de contratos de crédito rural oficial (agricultura de médio e grande porte) também apresentou um comportamento abaixo do esperado, finalizando o ano de 2015 com 635 mil contratos efetuados. Esse cenário de redução na procura por crédito pelos produtores rurais foi influenciado pelas taxas de juros e pelo desempenho da economia.

O Objetivo 0661 - promover a elaboração, execução e acompanhamento de políticas públicas do agronegócio café, de forma a possibilitar o desenvolvimento socioeconômico desse setor está relacionado a duas metas que tiveram comportamentos distintos no período de 2012 a 2015.

A meta que previu o aumento do montante das linhas de financiamento com recursos do Funcafé foi superada. Todavia, o mesmo não ocorreu com a meta relacionada ao número de beneficiários atendidos pelas linhas de financiamento com recursos do Funcafé. Nesse caso, exceto pelo ano de 2012, o seu patamar permaneceu próximo ao que ocorreu anteriormente ao PPA 2012-2015, que era de 12,4 mil beneficiários/ano.

Além das avaliações sobre as metas, buscou-se informações adicionais sobre trabalhos realizados anteriormente pelo TCU e que possuam relação com a temática em exame. Nesse contexto, dentre os trabalhos realizados pelo TCU sobre o tema crédito rural, tem destaque duas auditorias no período.

Em 2013, foi realizada auditoria no crédito rural do Banco do Brasil em atendimento à solicitação da Comissão de Integração Nacional, Desenvolvimento Regional e da Amazônia da Câmara dos Deputados, trabalho que resultou no Acórdão 3.585/2014-TCU-Plenário. Essa auditoria constatou que a carteira de crédito rural renegociada do Banco do Brasil, relativa a 30/6/2013, não representava risco relevante para a instituição.

Além dessa auditoria, outro recente trabalho realizado por esta Corte de Contas no tema buscou conhecer os processos de concessão e fiscalização relacionados com o crédito rural concedido pela Caixa Econômica Federal, Acórdão 1.013/2015-TCU-Plenário. Com o objetivo de mitigar os riscos constatados, foram feitas recomendações no sentido de aperfeiçoar a segregação de funções e implementar sistemas informatizados em substituição a trabalhos manuais, dentre outras.

Sendo assim, com base no trabalho desenvolvido, conforme descrito na seção que tratou do método aplicado, foram encontradas evidências satisfatórias para refutar a confiabilidade das metas analisadas dos Objetivos 0618 e 0661, componentes do Programa Agropecuária Sustentável, Abastecimento e Comercialização, de acordo com as Normas de Auditoria do Tribunal e com os critérios de qualidade constantes da Portaria Segecex 33/2010.

#### **4.2.20 Programa Temático 2018 – Biodiversidade**

No Brasil, os recursos provenientes da biodiversidade constituem importante fonte de renda e geração de emprego, contribuindo para as atividades dos setores agropecuário, pesqueiro, florestal e farmacêutico. Diante dessa realidade e visando à melhoria do meio ambiente, o país vem formulando políticas públicas que consideram o conhecimento e a conservação da biodiversidade, bem como o uso sustentável e a repartição de benefícios advindos do uso de recursos genéticos.

O Programa Biodiversidade tem como objetivo a manutenção da diversidade biológica, de forma a estruturar uma abordagem equilibrada entre conservação e utilização sustentável dos recursos naturais e, para isso, conta com sete objetivos, 61 metas, quatorze indicadores e 45 iniciativas.

A elaboração do programa obedeceu a uma lógica transversal e intersetorial, de modo que seus objetivos e metas são implementados por diferentes atores do governo federal, dentre eles, o Ministério do Meio Ambiente (MMA), o Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade (ICMBio) e o Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Renováveis (Ibama). Em 2015, o programa obteve dotação atualizada (referente aos orçamentos fiscal e da seguridade social) de R\$ 394,1 milhões, dos quais foram liquidados R\$ 233,2 milhões, o que representa 59,2% da dotação atualizada.



## Análise das metas

Para a presente análise, foram selecionados quatro objetivos e doze metas a eles associadas. As tabelas seguintes apresentam os objetivos selecionados para análise, bem como as metas correlacionadas, buscando-se demonstrar a evolução dessas metas (a partir dos dados apresentados no documento de Prestação de Contas da Presidenta da República - PCPR) e, ao final, uma análise em conjunto sobre a confiabilidade e a qualidade dos dados apresentados.

### **Objetivo 0506 - Promover o uso sustentável da biodiversidade por meio da valorização da agrobiodiversidade e dos produtos da sociobiodiversidade, com agregação de valor, consolidação de mercados sustentáveis e pagamento pelos serviços ambientais.**

| Descrição da Meta                                                                                                               | Unidade de Medida                     | Meta Prevista 2012-2015 (a) | Meta Realizada (acumulado) |      |      |         | % da meta total 2012-2015 realizada (c)=(b)/(a) | Fonte de Informação |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|-----------------------------|----------------------------|------|------|---------|-------------------------------------------------|---------------------|
|                                                                                                                                 |                                       |                             | 2012                       | 2013 | 2014 | 2015(b) |                                                 |                     |
| 1. Desenvolver e certificar modelos de uso sustentável para cinco espécies da fauna silvestre nativa com tecnologias conhecidas | Espécie de fauna nativa               | 5                           | 1                          | 1    | 2    | 4       | 80%                                             | Ibama               |
| 2. Implantar trinta arranjos produtivos locais envolvendo produtos da sociobiodiversidade                                       | Arranjos produtivos locais            | 30                          | 12                         | 12   | 12   | 12      | 40%                                             | MMA                 |
| 3. Elaborar seis Planos de Desenvolvimento Sustentável de Povos e Comunidades Tradicionais                                      | Planos de desenvolvimento sustentável | 6                           | -                          | 1    | 6    | 6       | 100%                                            | MMA                 |

Fonte Prestação de Contas da Presidente da República 2015.

Com relação à certificação de espécies da fauna silvestre, foram elaborados os planos de manejo de Javali, normatizado pela IN 03/2013, e Minhocuçú, encaminhado para análise jurídica, bem como foram realizados estudos para a revisão normativa dos manejos de Jacaré do Pantanal e Tartaruga da Amazônia, totalizando, assim, quatro espécies da fauna silvestre nativa com modelos de uso sustentável desenvolvidos e certificados pelo Ibama no período de 2012 a 2015, alcançando-se 80% de execução da meta planejada.

A meta de implantar arranjos produtivos locais com produtos da sociobiodiversidade teve como objetivo contribuir para a implementação de ações constantes no Plano Nacional de Promoção das Cadeias de Produtos da Sociobiodiversidade. Foram apoiadas doze instituições locais e os seguintes arranjos produtivos locais: pequi (Minas Gerais); pinhão (Paraná); umbu e licuri (Bahia); piaçava (Bahia); pequi e babaçu (Ceará); babaçu (Maranhão); buriti (Piauí); carnaúba (Piauí); castanhas-do-brasil e óleos de andiroba e copaíba (Pará); açaí e óleo de copaíba (Pará); açaí (Pará); e piaçaba (Amazonas), atingindo-se, dessa forma, 40% da meta prevista.

Por sua vez, sobre a elaboração de Planos de Desenvolvimento Sustentáveis, a meta foi atingida por meio de: elaboração do I Plano Nacional de Desenvolvimento Sustentável dos Povos e Comunidades Tradicionais de Matriz Africana; coordenação da elaboração do Plano Nacional para o Fortalecimento das Comunidades Extrativistas e Ribeirinhas (Planafe); participação no âmbito do Comitê Gestor da Política Nacional de Gestão Ambiental e Territorial em Terras Indígenas (PNGATI); elaboração da proposta do Plano Integrado de Implementação da PNGATI (PIIPNGATI); processo de construção de metodologia visando à elaboração de Planos de Gestão Territorial e Ambiental em territórios quilombolas (PNGAT Quilombola); e construção de proposta para o Programa Nacional da Sociobiodiversidade (2016/2019), a ser incorporado no II Plano Nacional de Agroecologia e Produção Orgânica.

**Objetivo 0508 - Recuperar o estado de conservação das espécies brasileiras, com ênfase nas ameaçadas de extinção.**

| Descrição da Meta                                                                              | Unidade de Medida                       | Meta Prevista 2012-2015 (a) | Meta Realizada (acumulado) |      |      |         | % da meta total 2012-2015 realizada (c)=(b)/(a) | Fonte de Informação |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|-----------------------------|----------------------------|------|------|---------|-------------------------------------------------|---------------------|
|                                                                                                |                                         |                             | 2012                       | 2013 | 2014 | 2015(b) |                                                 |                     |
| 4. Conservar <i>ex-situ</i> e/ou <i>in-situ</i> 40% das espécies da flora ameaçada de extinção | %                                       | 40                          | 12                         | 39   | 39   | 39      | 97,50%                                          | CNCFLORA/JBRJ       |
| 5. Elaborar Planos de Ação para quinhentas espécies da flora ameaçadas de extinção             | Espécies de flora ameaçadas de extinção | 500                         | 11                         | 49   | 488  | 487     | 97,40%                                          | CNCFLORA/JBRJ       |
| 6. Diagnosticar o estado de conservação de 100% das espécies de vertebrados                    | %                                       | 100                         | 51                         | 76   | 100  | 100     | 100%                                            | ICMBio              |

Fonte: Prestação de Contas da Presidente da República 2015.

Com relação às atividades de conservação *ex situ*, consta da PCPR que os valores estão desatualizados em decorrência da edição da Portaria MMA 443/2014, que ampliou o rol de espécies ameaçadas de extinção, e a nova aferição da meta depende de uma ampla consulta aos jardins botânicos nacionais, ainda não realizada. A PCPR menciona também que não seria possível calcular de forma precisa o alcance da meta, pois as variáveis podem ser consideradas de diferentes formas e não há um sistema de informação que consolide os dados referentes às espécies ameaçadas de extinção que são conservadas em condição *ex situ*. Diante disso, verifica-se que a meta é de difícil aferição, comprometendo o quesito mensurabilidade e, por conseguinte, o atributo qualidade.

Sobre a elaboração dos planos de ação das espécies da flora ameaçadas de extinção, consta da PCPR que, em 2014, foram considerados os planos já elaborados com 79 espécies e os que estavam em fase de elaboração, como Grão Mongol, Espinhaço Meridional e Alto Tocantins, com 409 espécies, totalizando, dessa forma, 488 espécies. Em 2015, os planos em fase de elaboração foram finalizados, e não se iniciaram novos planos. Contudo, por uma questão de rearranjo, uma espécie deixou de existir no plano de ação Grão Mongol. Portanto, o número final aferido em 2015 é 487, que representa o atingimento de quase a totalidade da meta de quinhentos planos de ação.

Por sua vez, o diagnóstico do estado de conservação dos vertebrados foi concluído em novembro de 2014, atingindo-se o total de 12.254 espécies avaliadas em 73 oficinas de trabalho, com participação de mais de 1.200 especialistas da comunidade científica. Nesse universo estão todos os vertebrados brasileiros descritos até aquela data (8.923). Portanto, a meta foi atingida.

**Objetivo 0509 - Aprimorar instrumentos de prevenção, monitoramento, avaliação e controle do uso da biodiversidade, visando a biossegurança e o equilíbrio dos ecossistemas.**

| Descrição da Meta                                                                                                                                                 | Unidade de Medida      | Meta Prevista 2012-2015 (a) | Meta Realizada (acumulado) |      |      |          | % da meta total 2012-2015 realizada (c)=(b)/(a) | Fonte de Informação |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|-----------------------------|----------------------------|------|------|----------|-------------------------------------------------|---------------------|
|                                                                                                                                                                   |                        |                             | 2012                       | 2013 | 2014 | 2015 (b) |                                                 |                     |
| 7. Implementar, em trinta unidades de conservação federais, medidas de prevenção, controle de uso e dispersão, monitoramento e erradicação de espécies invasoras  | UCs federais           | 30,00                       | 25                         | 33   | 38   | 38       | 126,67                                          | ICMBio              |
| 8. Publicar marco regulatório e planos de ação para controle e monitoramento das dez principais espécies sinantrópicas consideradas nocivas e promotoras de risco | Espécies sinantrópicas | 10,00                       | 0                          | 0    | 0    | 0        | 0%                                              | Ibama               |

Fonte: Elaboração própria a partir da Prestação de Contas da Presidente da República 2015.

Sobre a implementação de medidas para erradicação de espécies invasoras, há registro de 38 unidades com ações planejadas ou em curso. A meta foi ultrapassada em função da variedade de ações

realizadas pelas unidades de conservação e pelos centros de pesquisa, em articulação com redes de parceiros com financiamentos variados.

Com relação ao marco regulatório das dez principais espécies sinantrópicas consideradas nocivas, consta da PCPR que, com a vigência da Lei 12.725/2012, a competência para a aprovação do Plano de Manejo de Fauna passou a ser responsabilidade da autoridade ambiental que concedeu o licenciamento ambiental. Assim, o Ibama perdeu a competência de autorização e de monitoramento dos planos para controle dessas espécies, razão pela qual consta como zero o resultado da meta. Diante disso, verifica-se que esta meta não deve ser considerada apropriada, pois sua realização não se encontra mais sob domínio da esfera federal, não atendendo, portanto, o atributo qualidade.

**Objetivo 0510 - promover a conservação e o uso sustentável de ambientes singulares e de alta relevância para a biodiversidade e garantir a representatividade dos ecossistemas brasileiros por meio da ampliação do SNUC e de outras áreas protegidas.**

| Descrição da Meta                                                                       | Unidade de Medida             | Meta Previst a 2012-2015 (a) | Meta Realizada (acumulado) |      |      |          | % da meta total 2012-2015 realizada (c)=(b)/(a) | Fonte de Informação |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|------------------------------|----------------------------|------|------|----------|-------------------------------------------------|---------------------|
|                                                                                         |                               |                              | 2012                       | 2013 | 2014 | 2015 (b) |                                                 |                     |
| 9. Avaliar o estado de conservação em quarenta unidades de conservação federais         | UCs federais                  | 40                           | 6                          | 11   | 24   | 34       | 85%                                             | ICMBio              |
| 10. Fomentar noventa projetos de pesquisa de manejo em unidades de conservação federais | Projetos de pesquisa e manejo | 90                           | 49                         | 119  | 149  | 149      | 165%                                            | ICMBio              |
| 11. Implantar estrutura de apoio à pesquisa em vinte unidades de conservação federais   | UCs federais                  | 20                           | 0                          | 5    | 5    | 5        | 25%                                             | ICMBio              |
| 12. Estruturar trinta unidades de conservação federais para visitação e uso público     | UCs Federais                  | 30                           | 17                         | 22   | 24   | 27       | 90%                                             | ICMBio              |

Fonte: Elaboração própria a partir da Prestação de Contas da Presidente da República 2015.

A meta de avaliação do estado de conservação de quarenta UCs refere-se ao monitoramento *in situ* da biodiversidade por meio de um conjunto mínimo de variáveis que permitem a análise da efetividade das unidades de conservação. O monitoramento da gestão e o monitoramento remoto são feitos para o conjunto das 320 UCs federais. Em relação ao monitoramento *in situ*, tem-se, atualmente, além das iniciativas pontuais nas unidades, o monitoramento coordenado nas unidades de conservação, inclusive nas UCs marinhas e da Caatinga, totalizando 34 UCs.

Por sua vez, o fomento a noventa projetos de pesquisa para o manejo de unidades de conservação e da biodiversidade tem-se dado, principalmente, por meio de chamadas internas de projetos e dos termos de cooperação. As chamadas internas referem-se a um processo seletivo em que os servidores do ICMBio apresentam projetos, e os termos de cooperação são instrumentos por meio do qual o ICMBio transfere recursos de compensação ambiental a uma instituição federal de fomento à pesquisa. Desde 2012, foram financiados 133 projetos no âmbito das chamadas internas e, até o momento, a assinatura de termos de cooperação ocorreu uma única vez, entre 2012 e 2013, em cooperação com o Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico, o que resultou na execução de dezesseis projetos. Considerando as duas formas de apoio, temos o total de 149 projetos de pesquisa apoiados pelo ICMBio.

Sobre a meta de implantar estrutura de apoio à pesquisa em vinte unidades de conservação federais, em 2013, quatro dessas unidades tiveram suas estruturas de pesquisa aprimoradas ou reformadas com recursos orçamentários ou provenientes da compensação ambiental. Para melhorar a estrutura de pesquisa na Amazônia, estão sendo propostas bases compartilhadas de pesquisa e proteção, com recursos do Fundo Amazônia. São quatro melhorias ao todo no biênio, além de uma nova base flutuante no Parque Nacional Juruena, inaugurada em 2013, totalizando, assim, cinco unidades de conservação

implementadas, o que representa 25% da meta inicialmente estipulada de vinte estruturas de apoio à pesquisa.

No que se refere à visitação e uso público em UCs, no período de 2012 a 2013, foram estruturadas 22 UCs. Em 2014, acrescentaram-se duas, e, em 2015, foram incluídas três, totalizando 27 unidades de conservação estruturadas. Houve também aprimoramento na infraestrutura e nos serviços oferecidos pelas UCs consideradas já estruturadas. No âmbito do ICMBio, a execução das ações necessárias à estruturação das UCs poderá ser aprimorada por meio da definição de fluxos administrativos, aporte de pessoal especializado nas áreas de arquitetura e engenharia e capacitação de servidores em geral, no sentido de proporcionar maior fluidez e agilidade, especialmente na preparação de editais e elaboração e aprovação de projetos construtivos, refletindo no aprimoramento e na efetividade da execução das obras.

### **Análise:**

Esta Corte de Contas tem demonstrado preocupação com a Gestão Ambiental, podendo-se ressaltar diversas decisões sobre o tema, tais como os Acórdãos 1.097/2008-TCU-Plenário, 309/2009-TCU-Plenário, 2.516/2011-TCU-Plenário, 3.101/2013-TCU-Plenário, 2.176/2014-TCU-Plenário. Para fins do presente trabalho, destaca-se decisão proferida no Acórdão 557/2015-TCU-Plenário, nos autos do TC 012.001/2014-7, que trata de trabalho de levantamento realizado na função Gestão Ambiental (Fisc Meio Ambiente).

Tal processo analisou os indicadores de quatro programas temáticos: Mudanças Climáticas, Conservação e Gestão de Recursos Hídricos e Florestas, Prevenção e Controle do Desmatamento e dos Incêndios e Biodiversidade e concluiu que:

De modo geral, as principais limitações dos indicadores examinados foram a defasagem temporal em relação ao atual ciclo de planejamento e a correlação parcial ou inexistente com os objetivos dos respectivos programas. Nesse sentido, o Programa Mudanças Climáticas é o que apresentou os dois aspectos de forma mais pronunciada, situação que prejudica o estabelecimento de nexo entre seu desempenho e a evolução do tema. Os demais programas exibem maior consistência entre indicadores e objetivos, mesmo que em graus variados.

Consta também entendimento de que "há aparente conexão entre os indicadores e os Objetivos 0507, 0508 e 0510 do Programa Biodiversidade".

Nesse sentido, o citado acórdão proferiu recomendação ao Ministério do Meio Ambiente para que reveja os indicadores de desempenho de seus programas temáticos e suas metas correspondentes, de forma que tais indicadores e metas traduzam todos os objetivos do respectivo programa, permitindo o adequado acompanhamento da evolução do tema.

No presente trabalho, verificado o conjunto de metas, refeitos os cálculos e constatada a confiabilidade das fontes, que são originárias de setores específicos do MMA, ICMBio, Ibama, entende-se que as informações apresentadas revestem-se dos requisitos mínimos exigidos para a sua validade.

Ademais, verifica-se que as metas analisadas estão com bom grau de execução, constatando-se que, do total de doze metas analisadas, aproximadamente 75% ficou próxima, atingiu ou superou a execução total até o final do PPA 2012-2015. Ainda, como visto anteriormente, recomendação constante do Acórdão 557/2015-TCU-Plenário já suscitou ao MMA que reveja e aprimore inconsistências porventura observadas.

Dessa forma, a presente análise pode nos indicar que, com base no trabalho desenvolvido, conforme descrito na seção que tratou do método aplicado, não foram encontradas evidências para refutar a qualidade ou a confiabilidade das metas analisadas dos Objetivos 506, 508, 509 e 510, componentes do Programa Temático Biodiversidade, de acordo com as Normas de Auditoria do Tribunal e com os critérios constantes da Portaria Segecex 33/2010, à exceção da meta 5 da tabela: “conservar ex-situ e/ou in-situ 40% das espécies da flora ameaçada de extinção” (Objetivo 508) e da meta 8: “publicar marco regulatório e planos de ação para controle e monitoramento das dez principais espécies sinantrópicas consideradas nocivas e promotoras de risco” (Objetivo 509), as quais não atendem ao atributo qualidade.

#### **4.2.21 Programa Temático 2021 – Ciência, Tecnologia e Inovação**

Após a crise de 2008, o incentivo à inovação se tornou o eixo central das estratégias de retomada do crescimento de diversos países. O PPA 2012-2015, acompanhando essa tendência, inseriu as políticas de Ciência, Tecnologia e Inovação (CT&I) no centro da estratégia de desenvolvimento sustentável do país. As políticas de CT&I assentam-se em três eixos estruturantes: i) formação e capacitação de recursos humanos para a pesquisa e a inovação; ii) suporte à pesquisa e à infraestrutura científica e tecnológica e; iii) fomento à inovação tecnológica no setor produtivo.

O Programa 2021 obteve, em 2015, dotação atualizada (referente aos orçamentos fiscal e da seguridade social) de R\$ 5,8 bilhões, dos quais foram liquidados R\$ 2,8 bilhões, o que representa 47,7% da dotação atualizada.

A condução e supervisão do programa é de responsabilidade do Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação (MCTI). A dotação foi alocada, principalmente, para as unidades orçamentárias Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT (R\$ 3,01 bilhões), Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – CNPq (R\$ 1,74 bilhão) e Administração Direta (R\$ 1,08 bilhão).

O referido programa pode ser considerado o principal da função “Ciência, Tecnologia e Inovação”, já que sua dotação representou 55% dos R\$ 10,6 bilhões alocados à função CT&I (código 19) em 2015.

O PPA 2012-2015 definiu quatorze indicadores para mensurar o desempenho do programa. As intervenções pretendidas na realidade estão organizadas na forma de treze objetivos e 53 iniciativas.

Com base em critérios de materialidade, foram selecionados para análise os Objetivos 0400 e 0497, a seguir especificados.

#### **Objetivos**

---

Objetivo 0400 – fomentar o processo de geração e aplicação de novos conhecimentos, dando especial atenção ao equilíbrio entre as regiões do País a partir de uma forte interação com o sistema produtivo e com a sociedade

---

Objetivo 0497 – expandir a formação, capacitação e fixação de recursos humanos qualificados para CT&I e impulsionar o intercâmbio e a atração de recursos humanos qualificados radicados no exterior por meio da concessão de bolsas

---

A tabela seguinte destaca que os referidos objetivos perfizeram, juntos, 76% da dotação atualizada (e 79% da despesa liquidada) do programa 2021 em 2015.

**Programa 2021 – Execução Orçamentária 2015 – Segregada por Objetivos**

| Objetivo                           | (a) Dotação Atualizada |              | (b) Valores Liquidados |              | Índice de Execução<br>(c) = (b) / (a) |
|------------------------------------|------------------------|--------------|------------------------|--------------|---------------------------------------|
|                                    | (R\$ bilhões)          | %            | (R\$ bilhões)          | %            |                                       |
| <b>0497</b>                        | 2,70                   | <b>46%</b>   | 1,73                   | <b>62 %</b>  | 64%                                   |
| <b>0400</b>                        | 1,73                   | <b>30%</b>   | 0,47                   | <b>17 %</b>  | 27%                                   |
| Demais Objetivos<br>(dez, ao todo) | 1,42                   | 24%          | 0,58                   | 21 %         | 41 %                                  |
| <b>Total Programa 2021</b>         | <b>5,8</b>             | <b>100 %</b> | <b>2,8</b>             | <b>100 %</b> | <b>47,7%</b>                          |

Fonte: Tesouro Gerencial

Como se vê, do ponto de vista orçamentário, o Objetivo 0497 teve desempenho mediano no exercício de 2015, em relação aos montantes liquidados, com execução de 64% da dotação atualizada, ao passo que o Objetivo 0400 apresentou índice bem inferior, com apenas 27% de liquidação das despesas autorizadas.

**Análise das metas**

No contexto do PPA 2012-2015, as metas estabelecidas para aferir o desempenho quantitativo dos objetivos 0400 e 0497 tiveram a seguinte evolução:

**Objetivo 0400:**

| Descrição da Meta                                                                                      | Unidade de Medida                 | Meta Prevista 2012-2015 (a) | Meta realizada (acumulado) |       |        |          | % da meta total 2012-2015 realizada (c)=(b)/(a) | Fonte da Informação |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------|----------------------------|-------|--------|----------|-------------------------------------------------|---------------------|
|                                                                                                        |                                   |                             | 2012                       | 2013  | 2014   | 2015 (b) |                                                 |                     |
| (1) Ampliar de 3.500 para 10.000 o número de projetos de pesquisa apoiados pelo CNPq                   | Projetos de pesquisa apoiados/ano | 10.000                      | 5.912                      | 9.312 | 11.754 | 3.201    | 32,01 %                                         | CNPq                |
| (2) Firmar, com entidades estaduais, 42 convênios de cooperação para o fomento a projetos de pesquisa. | Convênios de Cooperação           | 42                          | 26                         | 96    | 76     | 81       | 192,86 %                                        | CNPq                |

**Objetivo 0497:**

|                                                                                                     |                                    |        |        |        |        |        |          |      |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|----------|------|
| (3) Alcançar o número de 26.000 bolsas de produtividade em pesquisa concedidas pelo CNPq            | Bolsas-ano de produtividade        | 26.000 | 15.503 | 17.417 | 18.621 | 18.327 | 70,49 %  | CNPq |
| (4) Alcançar o número de 30.000 bolsas de pós-graduação concedidas pelo CNPq                        | Bolsas-ano de pós-graduação        | 30.000 | 27.663 | 26.942 | 26.729 | 28.363 | 94,54 %  | CNPq |
| (5) Alcançar o número de 35.000 bolsas voltadas para intercâmbio internacional concedidas pelo CNPq | Bolsas-ano de intercâmbio          | 35.000 | 11.566 | 21.810 | 36.241 | 36.241 | 103,55 % | CNPq |
| (6) Alcançar o número de 49.500 bolsas de iniciação à pesquisa concedidas pelo CNPq                 | Bolsas-ano de iniciação à pesquisa | 49.500 | 38.613 | 43.706 | 44.028 | 45.054 | 91,02 %  | CNPq |

Fonte: Prestação de Contas da Presidente da República 2015.



No que se refere ao fator **qualidade**, a aplicação da metodologia descrita na Portaria - Segecex 33/2010 permitiu concluir que as seis metas acima listadas atendem aos critérios de avaliação adotados pelo Tribunal, ou seja, podem ser consideradas específicas, mensuráveis, apropriadas e realistas, além de possuírem prazo bem determinado. Observaram-se algumas falhas, pontuais, que não comprometem a qualidade do conjunto das metas, a saber: não especificação do público-alvo (metas 1, 3, 5 e 6); e não indicação do quantitativo inicial de referência (meta 2).

Para avaliação da **confiabilidade**, optou-se por utilizar dados de relatórios de gestão (RG) do CNPq como parâmetros de referência. Com isso, verifica-se que os resultados divulgados na Prestação de Contas da Presidenta da República (PCPR 2015), tabela acima, relativos aos exercícios de 2013 e 2014, são idênticos aos que constam nos respectivos relatórios de gestão (cf. RG CNPq 2013, p. 28-30; RG CNPq 2014, p. 51-53; o RG 2015 ainda não foi publicado).

A única exceção fica por conta da meta 2 (número de convênios), a qual, segundo a PCPR 2015, atingiu 96 ajustes em 2013, ao passo que o respectivo RG informa a celebração de apenas quatro convênios, o que demonstra a inconsistência deste dado em particular na PCPR. Ainda em relação à meta 2, consultou-se também o Portal de Convênios do Governo Federal (Siconv), o qual aponta a existência de 94 ajustes no final de 2015, dado que pode ser considerado compatível com os 81 convênios informados pela PCPR e pelo RG para esse período.

A análise empreendida permite concluir, no geral, pela credibilidade das informações constantes na prestação de contas da Presidente da República relativamente às metas atreladas aos objetivos 0400 e 0497.

À primeira vista, a opção de utilizar dados de relatórios de gestão como base de avaliação da credibilidade da PCPR poderia vir a ser considerada como uma solução circular, porque neste caso seria necessário assegurar, *a priori*, a exatidão dos dados dos RG. Apesar disso, essa é a escolha que se mostra mais viável no caso das metas ora examinadas.

Deve-se levar em consideração que os relatórios de gestão são elaborados anualmente pelo próprio órgão, que os divulgam na internet em cumprimento ao dever de prestar contas (art. 70, CF/1988), e que, no caso do CNPq, esses relatórios de gestão vêm sendo sistematicamente auditados pela SFC e submetidos ao julgamento do TCU. Os dados do RG são, portanto, cancelados pelo CNPq e concretamente vêm sendo aperfeiçoados e utilizados para autoavaliação de desempenho, como se vê nos relatórios de gestão e nos relatórios de auditoria da SFC para os exercícios 2013 e 2014.

Por outro lado, alguns fatores desaconselham a utilização da técnica padrão para aferição da credibilidade dos resultados apresentados na PCPR, que seria recalculá-los a partir de uma nova consulta à fonte de dados, utilizando-se para tal a mesma forma de cálculo (“métrica”) definida para a meta.

Ocorre que as metas sob exame são expressas em termos de números absolutos, colhidos diretamente de sistemas corporativos, sem qualquer fórmula de cálculo que não a própria contagem. Além disso, a fonte dos dados requeridos é o próprio CNPq (com exceção do número de convênios, obtido por meio do Siconv). Portanto, nesse caso, não há métrica a ser aplicada, nem haveria uma fonte externa de informações a ser consultada e circularizada.

O CNPq divulga no seu site (<http://www.cnpq.br/web/guest/series-historicas>) dados sobre quantitativo de bolsas de pesquisa, projetos apoiados e outros (v. Tabelas 2.2.1. até 2.2.6), apresentados em séries históricas coletadas desde a década de 1970, atualizadas em geral até 2014, que em princípio poderiam ser parcialmente utilizados para aferição dos resultados informados na PCPR 2015. Entretanto, as tabelas divulgadas via de regra não utilizam a mesma tipologia e nomenclatura de bolsas de estudo adotada na PCPR, de modo que não podem ser diretamente utilizadas na avaliação do cumprimento das metas do PPA 2012-2015.

A conciliação entre a série de dados do site do CNPq e os resultados da PCPR 2015 demandaria esforço interpretativo, bem como tratamento de dados e manipulação de valores oriundos de tabelas diferentes, operações que podem introduzir imprecisão na comparabilidade entre as informações. Por exemplo, não há uma tabela no site que informe, diretamente, o número de bolsas de pós-graduação (meta 4). Para obter esse quantitativo, o analista poderia consultar as Tabelas 2.2.4 (bolsas no país) e 2.2.5 (bolsas no exterior) e deduzir quais linhas, em ambas, devem ser consideradas como “pós-graduação”, somando tudo ao final.

A fonte de dados da PCPR (o próprio CNPq) deve, em princípio, ser considerada como confiável, uma vez que os dados providos pela entidade são usados, entre outros interessados, pela própria comunidade científica, por meio de instituições com evidente expertise em pesquisa, análise de dados e formulação de propostas de políticas públicas (a exemplo da Academia Brasileira de Ciências – ABC, da Sociedade Brasileira para o Progresso da Ciência – SBPC), situação que de certa forma submete os dados gerados pelo CNPq ao crivo permanente de especialistas externos, contribuindo para sua robustez. O fato de que o CNPq produz e divulga dados, em séries contínuas, desde a década de 1970, aliado à sua disponibilização *on line* no padrão de dados abertos do governo federal ([http://www.cnpq.br/web/guest/dados\\_abertos](http://www.cnpq.br/web/guest/dados_abertos)), também é indicativo de sua confiabilidade.

Em suma, quanto ao fator confiabilidade, verificou-se que os dados divulgados na PCPR 2015 observam, no que é relevante, os critérios de credibilidade, estabilidade e comparabilidade.

Com base no trabalho desenvolvido, conforme descrito na seção que tratou do método aplicado, não foram encontradas evidências para refutar a qualidade ou a confiabilidade das metas analisadas dos Objetivos 0400 e 0497, componentes do Programa Temático 2021, de acordo com as Normas de Auditoria do Tribunal e com os critérios constantes da Portaria – Segecex 33/2010.

#### **4.2.22 Programa temático 2058 – Política Nacional de Defesa**

O programa em comento incorpora objetivos constantes do Plano Plurianual 2012-2015 destinados a implementar ações previstas na Política Nacional de Defesa, Estratégia Nacional de Defesa e Livro Branco de Defesa, firmados pelo Decreto Legislativo 373, de 23/9/2013. O programa é conduzido pelo Ministério da Defesa e teve dotação autorizada de R\$ 16,5 bilhões em 2015, dos quais foram liquidados R\$ 7,8 bilhões, correspondentes a 47,1% do total autorizado.

A Estratégia Nacional de Defesa trata da reorganização e reorientação das Forças Armadas, da organização da base industrial de defesa e da política de composição dos efetivos da Marinha, do Exército e da Aeronáutica. No seu bojo estão definidos os objetivos, diretrizes e metas para garantir a capacidade de defesa do país. Trata-se do principal instrumento para planejamento da defesa do país.

Além dos objetivos constantes do programa em tela, ao Ministério da Defesa estão atribuídos outros constantes dos seguintes programas temáticos:

- a) 2029 - Desenvolvimento Regional, Territorial Sustentável e Economia Solidária
- b) 2043 - Integração Sul-Americana
- c) 2046 - Mar, Zona Costeira e Antártida
- d) 2055 - Desenvolvimento Produtivo

O Programa 2058 alberga investimentos relacionados a projetos militares de envergadura, tanto no que respeita a complexidade, quanto a custo e impactos socioeconômicos. Integram os objetivos do programa:

**Objetivos selecionados do programa 2058**

| Objetivo | Descrição                                                                                                                                                                 |
|----------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 0464     | <u>Adequar os meios operacionais da Força Aérea</u> Brasileira para assegurar a capacidade de defesa aeroespacial.                                                        |
| 0519     | <u>Adequar os meios operacionais da Marinha</u> para assegurar a capacidade de defesa e segurança marítima.                                                               |
| 0532     | <u>Adequar e ampliar os meios do Exército</u> para assegurar a capacidade operacional terrestre visando contribuir com a proteção e a segurança da sociedade e do Estado. |

Fonte: PPA 2012-2015

São metas desses objetivos:

**Metas Selecionadas para Análise**

| Descrição da Meta                                                                                                    | Unidade de Medida | Meta Prevista 2012-2015 (a) | Meta realizada (acumulado) |       |       |          | % da meta total 2012-2015 realizada (c)=(b)/(a) | Fonte da Informação    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-----------------------------|----------------------------|-------|-------|----------|-------------------------------------------------|------------------------|
|                                                                                                                      |                   |                             | 2012                       | 2013  | 2014  | 2015 (b) |                                                 |                        |
| Adquirir 45 aeronaves                                                                                                | unidade           | 45                          | 6                          | 9     | 18    | 20       | 44,44                                           | Comando da Aeronáutica |
| Modernizar 20 aeronaves                                                                                              | unidade           | 20                          | 5                          | 21    | 37    | 47       | 235                                             | Comando da Aeronáutica |
| Implantar 70% dos novos sistemas bélicos desenvolvidos até 2015                                                      | percentual        | 70,00                       | 0                          | 1,47  | 17,37 | 37,50    | 53,57                                           | Comando da Aeronáutica |
| Conclusão do estaleiro e da Base Naval do PROSUB.                                                                    | unidade           | 1                           | 0,15                       | 0,15  | 0,49  | 0,55     | 55,00                                           | Marinha do Brasil      |
| Conclusão do projeto do Primeiro Submarino de Propulsão Nuclear (SNBR-1).                                            | percentual        | 100                         | 3                          | 18    | 28    | 33       | 33,00                                           | Marinha do Brasil      |
| Construção de 27 Navios-Patrolha de 500 t                                                                            | percentual        | 27                          | 2                          | 2     | 2     | 2        | 7,41                                            | Marinha do Brasil      |
| Execução de 20% do Terceiro Submarino Convencional (SBR-3)                                                           | percentual        | 20                          | 0                          | 0     | 0,2   | 1,39     | 6,95                                            | Marinha do Brasil      |
| Execução de 50% do Segundo Submarino Convencional (SBR-2).                                                           | percentual        | 50                          | 0                          | 2,5   | 2,8   | 11,17    | 22,34                                           | Marinha do Brasil      |
| Execução de 80% do Primeiro Submarino Convencional (SBR-1)                                                           | percentual        | 80                          | 4                          | 30,66 | 43,76 | 43,81    | 54,76                                           | Marinha do Brasil      |
| Obtenção de 100% dos meios operativos preconizados no Plano de Ação (PA) anual da Marinha, no período de 2012 a 2015 | percentual        | 100                         | 10                         | 28    | 35    | 35       | 35,00                                           | Marinha do Brasil      |
| Implantar 10% do Sistema Integrado de Proteção de Estruturas Estratégicas Terrestres                                 | percentual        | 10                          | -                          | 1     | 2,5   | 3        | 30                                              | Comando do Exército    |
| Implantar 40% do Projeto Defesa Antiaérea                                                                            | percentual        | 40                          | -                          | 5     | 8     | 9,45     | 23,62                                           | Comando do Exército    |
| Obtenção de 16% da Nova Família de Blindados                                                                         | percentual        | 16                          | 4                          | 6     | 8     | 13,54    | 84,62                                           | Comando do Exército    |

Fonte: Prestação de Contas da Presidente da República 2015.

Referidas metas foram avaliadas nos aspectos qualidade e confiabilidade. No tocante à qualidade, conforme especificado na Portaria – Segecex 33/2010, foi aplicado o conceito *Smart (Specific, Measurable, Appropriate, Realistic, Time-bound)*, que avalia se a meta é:

- específica: expressa claramente o que deve ser alcançado, sem ambiguidades;
- mensurável: expressa em que medida o objetivo deve ser alcançado em certo intervalo de tempo, permitindo avaliação e *feedback*;
- apropriada: está alinhada com os objetivos gerais ou estratégicos e contribui para alcançá-los; em outras palavras, é relevante para medir os objetivos;

- realista: pode ser alcançada no período previsto a custo razoável e considerando as condições existentes e leva em conta os objetivos da instituição, o contexto econômico em que está inserida, as limitações orçamentárias, o desempenho anterior;
- limitada no tempo: expressa o período esperado para seu alcance.

Acerca da confiabilidade, a avaliação objetivou averiguar se a informação provida pelo órgão jurisdicionado estava livre de distorções materiais, mediante o recálculo da informação com uso de dados primários e aplicação de questionário específico junto ao órgão jurisdicionado, para determinar se existiriam controles adequados para cada informação de desempenho.

Foram encontradas diversas inconformidades das metas com o conceito SMART, insuficientes, contudo, para refutar sua qualidade. Não foi possível realizar a análise da confiabilidade das metas relativas aos objetivos 0464 e 0532, bem como da meta “obtenção de 100% dos meios operativos da Marinha”. Foram encontradas evidências para refutar a confiabilidade das metas de relativas aos submarinos convencionais e à construção dos navios-patrolha de 500 t, por não atenderem as características de credibilidade, estabilidade e comparabilidade, resultantes de divergências nos valores informados pela Marinha e aqueles constantes da PCPR. No caso dos navios-patrolha, constatou-se o cômputo de ativos obtidos durante a execução de PPA anterior.

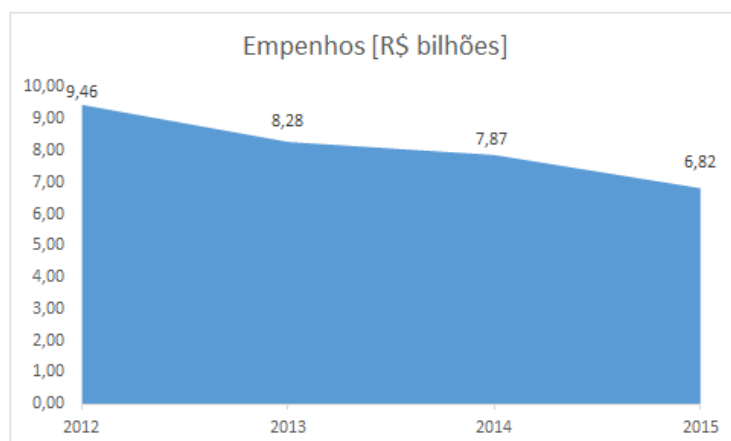
Além das falhas relativas a qualidade e confiabilidade das metas, que comprometem a transparência dos resultados que o governo deve apresentar à sociedade, há que se considerar os motivos pelos quais as metas do PPA atingiram níveis de realização tão baixos.

Na análise situacional dos objetivos 0464, 0519 e 0532, constantes da PCPR, a restrição orçamentária foi arguida difusamente como razão para o não atingimento das metas. O argumento só ficou ausente nas análises relativas às metas relativas aos submarinos convencionais e a obtenção de meios operativos da Marinha que, no entanto, também não foram alcançadas.

Aparentemente, há um descasamento entre os objetivos visados no PPA e os recursos disponíveis para financiá-los. Embora essa deriva possa ser consequência de frustração imprevisível de receitas, pode igualmente ser resultado de planejamento deficiente.

Tomando os recursos empenhados a título de investimento (grupo de natureza de despesa 4) no programa durante o PPA 2012-2015 como uma *proxy* da capacidade governamental de financiar os projetos militares, têm-se a informação do seguinte quadro:

**Quadro 1 – Empenhos para investimento no programa 2058 durante PPA 2012-2015**



Fonte: Orçamento da União

A partir das descrições contidas nas análises situacionais das metas do PPA constantes da PCPR, verifica-se estarem vinculados aos objetivos 0464, 0519 e 0532, entre outros, os projetos mencionados na tabela abaixo. À tabela foram agregadas informações sobre cronograma e estimativa de custo global obtidas a partir de dados constantes dos TCs 006.068/2013-3 e 027.582/2015-9, respectivamente, “levantamento sobre os projetos prioritários para a Defesa Nacional” e “prestação de contas do Ministério da Defesa relativa ao exercício de 2014”.

**Quadro 2 – Empenhos para investimento no Programa 2058**

| <b>Projeto</b>       | <b>Valor estimado<br/>[R\$ bilhões]</b> | <b>Período de execução</b> | <b>Recursos médios por ano<br/>[R\$ milhões]</b> |
|----------------------|-----------------------------------------|----------------------------|--------------------------------------------------|
| H-XBR <sup>1</sup>   | 7,69                                    | 2008-2017                  | 769                                              |
| F-X2                 | 20,99                                   | 2015-2023                  | 2.330                                            |
| AM-X                 | 2,77                                    | 2003-2019                  | 163                                              |
| Prosub               | 31,15                                   | 2010-2025                  | 1.946                                            |
| Seahawk              | 5,21                                    | 2009-2031                  | 158                                              |
| Navio-Patrolha 500t  | 3,75                                    | 2009-2029                  | 179                                              |
| Guarani              | 21,40                                   | 2013-2035                  | 892                                              |
| Artilharia antiaérea | 4,10                                    | 2014-2030                  | 241                                              |
| <b>Total</b>         | <b>97,06</b>                            | <b>-</b>                   | <b>6.678</b>                                     |

<sup>1</sup> Ministério da Defesa e Comandos Militares

Fonte: Prestação de Contas da Presidência da República e TCs 006.068/2013-3 e 027.582/2015-9

Os dados revelam que, caso os projetos demandassem recursos uniformes durante toda sua fase de execução, precisar-se-ia de uma capacidade de investimento de R\$ 6,68 bilhões por ano apenas para esses oito empreendimentos.

A comparação entre os quadros 1 e 2 evidencia que um conjunto de pouco mais de meia dúzia de projetos consumiria a maior parte dos recursos anuais disponíveis para investimento no programa.

O quadro futuro fica mais grave ao se observar que os oito projetos do quadro 1 possuem fases de execução que se sobrepõem na janela temporal 2003-2035. Assim, a demanda média anual por recursos pode ultrapassar os R\$ 6,68 bilhões em determinado período e gerar um estrangulamento da capacidade de alocação de recursos por parte do governo nesses empreendimentos.

A tendência de redução da capacidade de investimento decorrente da crise fiscal que se acentua desde 2014, já sinalizada no quadro 1, combinada com a possibilidade de acréscimo de novos projetos ao portfólio da Defesa, agravarão a insuficiência de dotações para investimentos militares. A inequívoca necessidade de alongamento do perfil de execução dos projetos, ou redução de seu escopo, carrearão alguns resultados indesejáveis:

- encarecimento de projetos financiados com recursos externos, em razão de maior incidência de taxa de compromisso;
- insuficiência operacional dos comandos militares, devido ao adiamento da ativação dos sistemas e equipamentos em desenvolvimento;
- desgaste ampliado dos meios materiais atuais, que operam sobrealocados;
- obsolescência dos equipamentos e sistemas em desenvolvimento antes mesmo do fim da implementação, devido ao conteúdo tecnológico que lhes é inerente.

Todos esses efeitos impactam negativamente a capacidade de defesa, contrariam diretrizes de Estado contidas na Estratégia Nacional de Defesa e podem gerar prejuízos.

Há necessidade de que o Ministério da Defesa reavalie seu portfólio de projetos, nele considerados os concebidos e implementados diretamente pelos Comandos Militares, para, considerados no conjunto, e em contraste com as demandas mais prementes para a defesa nacional, sopesar a ênfase que deve ser dada a cada um ou mesmo a conveniência de interromper, ou não iniciar, aqueles que não atingirão seu objetivo pela insuficiência de recursos ou pelo alongamento excessivo do cronograma de implementação.

Com base no trabalho desenvolvido, conforme descrito na seção que tratou do método aplicado, não foram encontradas evidências para refutar a qualidade das metas analisadas dos Objetivos 0464, 0519, 0532, componentes do Programa Temático 2058 – Política Nacional de Defesa, de acordo com as Normas de Auditoria do Tribunal e com os critérios constantes da Portaria Segecex 33/2010, à exceção das seguintes, no quesito confiabilidade: execução de 20% do Terceiro Submarino Convencional (SBR-3), execução de 50% do Segundo Submarino Convencional (SBR-2), execução de 80% do Primeiro Submarino Convencional (SBR-1), construção de 27 Navios-Patrolha de 500 t.

#### 4.2.23 Conclusão

A análise da ação setorial do governo recebeu nova abordagem a partir do exame da Prestação de Contas da Presidente da República (PCPR) relativa ao exercício de 2013. A mudança de orientação promovida pelo TCU teve como norte duas linhas mestras: enfatizar o papel do Tribunal dentro do processo de julgamento das Contas de Governo, que é o de oferecer, por intermédio de parecer prévio, elementos técnicos ao Congresso Nacional para que este possa exercer sua competência constitucional de julgar as contas do Presidente da República; e valorizar a PCPR, instrumento de transparência e comunicação entre o Poder Executivo e a sociedade.

As inovações que orientaram as análises precedentes alinham-se às recomendações emanadas no estudo comparativo demandado pelo TCU à OCDE sobre o Parecer Prévio e o Relatório das Contas do Governo da República. Em síntese, enfatiza-se o trabalho de auditoria sobre a PCPR, de forma a qualificar o relatório e a opinião emitida anualmente pelo TCU no que se refere a informações financeiras e não-financeiras, como as relativas aos esforços e resultados das ações de governo.

Nesse panorama, dedicou-se especial atenção às informações de desempenho (indicadores e metas), que demonstram o resultado das intervenções governamentais. Tais informações são definidas no plano plurianual, e seus valores atualizados foram informados na PCPR 2015. É importante registrar a importância dos indicadores e das metas no contexto da prestação de contas do Estado, pois tais instrumentos destacam as realizações do governo e ajudam o público a entender os efeitos da atuação estatal.

No âmbito do PPA, os indicadores são projetados para aferir e descrever aspectos relacionados a cada programa temático. Sujeitos a apuração periódica, devem contribuir para o monitoramento da evolução de uma determinada realidade em que o programa pretende influir, gerando ainda subsídios para sua avaliação. Por sua vez, as metas são associadas a cada objetivo e devem possibilitar o acompanhamento das realizações previstas para o período do plano. Cumpre pontuar que o atual modelo de elaboração do PPA não estabelece índices a serem alcançados ao final do ciclo plurianual, no caso dos indicadores, nem fixa os resultados anuais esperados para cada meta. Tais escolhas metodológicas limitam as possibilidades da avaliação das políticas públicas.

Não obstante as reservas mencionadas, os indicadores e as metas, tomados em conjunto, são componentes do PPA que buscam orientar a gestão pública, tanto no âmbito setorial quanto na escala mais abrangente e estratégica dos órgãos centrais de governo (Casa Civil, Ministério da Fazenda e



Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, principalmente), assim como apresentar à sociedade uma prestação de contas mais objetiva e, tanto quanto possível, mais precisa.

Analisar a qualidade desses elementos e sua capacidade de atender aos seus propósitos gerais é, portanto, uma forma de contribuir para que haja informações adequadas ao aprendizado constante nas políticas públicas em curso – requisito essencial à boa governança pública, em que os esforços governamentais precisam ser constantemente aperfeiçoados para permitir a consecução dos objetivos eleitos de forma legítima pela sociedade.

Cumprir mencionar que, conforme explicitado no item 4.2, no Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo de 2013, o Tribunal registrou ressalva referente à existência de distorções materiais que afastavam a confiabilidade de parcela significativa das informações relacionadas à consecução das metas previstas no Plano Plurianual 2012-2015. Assim, recomendou-se à Controladoria-Geral da União (CGU) que estabelecesse procedimentos para certificar a exatidão das informações de desempenho constantes da PCPR. Nesse sentido, a CGU analisou amostra de indicadores e metas, apontando em seu relatório que há informações que não estão sistematizadas em um instrumento formal com padronização mínima, bem como não estão disponíveis para o público externo interessado. Ademais, a CGU identificou problemas em 46% dos indicadores e em 19% das metas selecionadas para análise. Assim, recomendou à SPI/MP que instituísse ficha dos indicadores e das metas para o próximo PPA, com informações públicas, tais como: definição de conceitos implícitos, memória de cálculo detalhada de cada apuração ocorrida, forma da coleta de dados e testes de consistência dos dados primários realizados.

Com relação ao trabalho realizado sobre as contas prestadas pela Presidente da República referentes ao exercício de 2015, o exame empreendido pelo TCU buscou aferir se as informações relacionadas às metas poderiam ser consideradas evidências aptas a sustentar a opinião do controle externo. A ênfase na avaliação das metas justifica-se, pois o PPA previu para as metas apenas índices a serem alcançados ao final do período, em 2015. Além disso, no plano tático, os resultados da ação governamental explicitada no PPA são representados pelas metas. Assim, diante dos padrões estabelecidos pelas Normas de Auditoria do Tribunal, foram analisadas a qualidade e a confiabilidade das metas, relacionando-se os atributos qualidade e confiabilidade com as características desejáveis a uma boa meta.

Com relação ao atributo qualidade, analisou-se a aderência das metas a determinados quesitos, segundo método constante na Portaria Segecex 33/2010 (Smart), em que é avaliado se cada meta é específica, mensurável, apropriada (adequada), realista e tem prazo determinado. Quanto à confiabilidade, examinou-se a fidedignidade da fonte de dados utilizada para o cálculo das informações, de tal forma que diferentes avaliadores possam chegar aos mesmos resultados.

### **Metas: resumo da análise**

Do total de 2.402 metas presentes no PPA 2012-2015, foram examinadas neste trabalho 161 (6,7%), conforme critérios de materialidade e relevância. Dessa amostra, 71 metas (44%) apresentaram problemas de qualidade e/ou de confiabilidade.

Quanto à qualidade, foram apontadas deficiências em 40 metas (25%). Seguem algumas falhas encontradas: os sistemas de gestão da informação não permitem a agregação dos contratos pelo público definido na meta (Programa Temático 2012 – Agricultura Familiar); e impossibilidade de identificar e medir de maneira objetiva o que se pretende atingir (Programa Temático 2015 – Aperfeiçoamento do Sistema Único de Saúde e programa 2037 – Fortalecimento do Sistema Único de Assistência Social).

Com relação à confiabilidade dos dados apresentados, 34 metas (21%) foram refutadas pelas análises. Exemplos de problemas verificados:

- unidade de medida inadequada (número de famílias beneficiadas x número de contratos celebrados, Programa 2012 – Agricultura Familiar; moradias contratadas x moradias disponibilizadas, Programa 2049 – Moradia Digna; alunos matriculados x alunos que concluíram cursos de qualificação – Programa 2071 – Trabalho, Emprego e Renda);
- uso de critérios em desacordo com a legislação para contabilização de moradias acessíveis (Programa 2049 – Moradia Digna);
- incompletude de informações utilizadas para apuração dos dados (Programa 2061 – Previdência Social).

Verificou-se também em diversos casos que o dado de execução das metas mostrado no Siop mostrou-se diferente do dado apresentado na PCPR (conforme consulta feita após 15/2/2015, data limite para preenchimento das informações por parte dos gestores). Essa aparente distorção pode ser explicada com um avanço. A CGU editou a Norma de Execução 3, de 8/12/2015, a qual estabeleceu que a Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPI) analisaria os relatórios, articulando-se junto aos órgãos sobre possíveis alterações, correções e melhorias das informações. Essa medida inseriu no cronograma de elaboração da PCPR uma etapa de revisão. Tal inovação mostrou-se positiva, de modo que algumas inconformidades foram corrigidas tempestivamente na PCPR (nesses casos, o dado constante do Siop também deve ser corrigido). Embora tenha havido esse aperfeiçoamento no processo, foram encontradas falhas em parcela não desprezível das informações referentes à execução das metas.

Reitera-se que a PCPR é o instrumento por meio do qual deve ser tornado público o atingimento dos objetivos governamentais e, por essa razão, os dados que refletem os resultados alcançados devem estar livres de inexatidões. Dessa forma, registra-se, em relação às contas prestadas pela Presidente da República referentes ao exercício de 2015, a **existência de distorções materiais que afastam a confiabilidade de parcela significativa das informações relacionadas a metas previstas no Plano Plurianual 2012-2015**.

A perspectiva adotada pelo Tribunal ressalta a ênfase no resultado da gestão pública, contribuindo para a melhoria do diálogo entre governo e sociedade. Nesse sentido, pretende-se, ao longo dos próximos exercícios, aprimorar as auditorias relativas ao desempenho governamental, tanto no âmbito do Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo como no âmbito dos relatórios sistêmicos por áreas temáticas elaborados pelo TCU. Busca-se, assim, fornecer não somente a certificação acerca dos indicadores e metas, mas também análises que permitam ao Congresso Nacional e à sociedade avaliarem o desempenho dos órgãos e entidades públicas, contando com panoramas abrangentes dos resultados alcançados a cada ano.

Com o direcionamento em curso, ao verificar a solidez das informações de desempenho divulgadas pelo Poder Executivo, o TCU auxilia na construção de um sistema de medição adequado às demandas sociais e, por conseguinte, impulsiona o processo de melhoria da governança do setor público.

Destarte, por meio do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário, o Tribunal abriu prazo para manifestação da Presidente da República acerca dos indícios de irregularidades identificados preliminarmente pelo TCU, conforme descrito nos capítulos 2 e 3 deste Relatório, e sobre possíveis distorções nas informações do Balanço Geral da União (vide capítulo 5 do Relatório) e de desempenho. A análise das contrarrazões apresentadas pela Presidente da República encontra-se relatada nos capítulos 7 e 8 deste Relatório.

**DISTORÇÃO**

Falhas na confiabilidade de parcela significativa das informações de desempenho apresentadas na Prestação de Contas da Presidente da República 2015 referentes às metas previstas no Plano Plurianual 2012-2015.

**RECOMENDAÇÃO**

Ao Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle, com fundamento na Lei 10.180/2001 e no Decreto 3.591/2000, que aperfeiçoe procedimentos para aumentar a confiabilidade das informações referentes à consecução das metas constantes da Prestação de Contas do Presidente da República, previamente ao encaminhamento desta ao Congresso Nacional.

## **CAPÍTULO 5 - AUDITORIA DO BALANÇO GERAL DA UNIÃO**

### **5.1 Introdução**

O objetivo deste capítulo é apresentar os resultados e as conclusões da auditoria do Balanço Geral da União referente ao exercício de 2015, que, por sua vez, tem o intuito de verificar se as demonstrações consolidadas da União refletem, em todos os aspectos relevantes, a situação patrimonial em 31/12/2015 e os resultados patrimonial, financeiro e orçamentário também de 2015.

O escopo do presente Capítulo é a verificação da confiabilidade das Demonstrações Contábeis Consolidadas do governo federal. As constatações se referem somente ao aspecto contábil das transações e saldos auditados e relatados. As análises sobre os aspectos fiscal e orçamentário constam no Capítulo 3 do presente Relatório.

Nesse sentido, as conclusões da auditoria estão descritas em tópicos neste Capítulo, que está organizado nas seguintes seções:

- Seção 5.2: Opinião de auditoria sobre as Demonstrações Contábeis Consolidadas;

Nessa seção constam os elementos necessários para os usuários externos das Demonstrações Contábeis Consolidadas da União, em especial o escopo, as normas de contabilidade aplicáveis, as responsabilidades do governo federal e do TCU, as opiniões de auditoria e as respectivas fundamentações sintetizadas.

- Seção 5.3: Fundamentação técnica detalhada para a opinião emitida;

Nessa seção consta a fundamentação técnica detalhada para a opinião emitida. Para cada achado são apresentados os seguintes elementos: critério (como deveria ser), situação encontrada (como é), evidências, causas, efeitos e recomendações, se cabível.

- Seção 5.4: Deficiências nos controles internos;

Nessa seção são descritas as falhas identificadas no planejamento, na implementação ou na manutenção, pelo governo federal, de controles internos para fornecer razoável segurança quanto à confiabilidade das demonstrações contábeis.

- Seção 5.5: Assuntos que merecem ênfase;

Nessa seção são tratados os assuntos adequadamente apresentados nas demonstrações e divulgados em notas explicativas, cujo entendimento, na opinião do auditor, são considerados fundamentais para o entendimento das demonstrações pelos usuários das informações contábeis.

- Seção 5.6: Balanço Geral da União divulgado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Nessa seção constam as demonstrações contábeis consolidadas preparadas e divulgadas pelo governo federal, no intuito de permitir ao usuário deste relatório relacionar a opinião de auditoria emitida e as demonstrações financeiras.

## **5.2 Opinião de auditoria sobre o Balanço Geral da União**

Em cumprimento ao art. 71, inciso I, da Constituição Federal e ao art. 36 da Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, foram examinadas as Demonstrações Contábeis Consolidadas da União relativas ao exercício encerrado em 31/12/2015. As Demonstrações Contábeis Consolidadas abrangem os órgãos e as entidades federais pertencentes aos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social e, conforme o art. 101 da Lei 4.320/1964, são compostas pelos Balanços Patrimonial, Orçamentário e Financeiro, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa e da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. As empresas públicas e sociedades de economia mista que recebem recursos da União apenas sob a forma de participação acionária constam nas demonstrações contábeis consolidadas como investimentos.

### **5.2.1 Responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis consolidadas da União**

Nos termos do art. 18, inciso VI, da Lei 10.180/2001, e do art. 7º, inciso VI, do Decreto 6.976/2009, na qualidade de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional é responsável pela elaboração das demonstrações contábeis consolidadas da União de acordo com a Lei 4.320/1964, a Lei Complementar 101/2000 e as demais normas aplicáveis à contabilidade federal, bem como pelos controles internos contábeis que a Secretaria determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

### **5.2.2 Responsabilidade do Tribunal de Contas da União**

De acordo com o art. 71, inciso I da Constituição Federal, compete ao Tribunal de Contas da União emitir parecer prévio sobre as contas anuais do Presidente da República, que consistem no Balanço Geral da União e no relatório sobre a execução dos orçamentos. Este capítulo trata especificamente da auditoria realizada sobre o Balanço Geral da União. Foram adotadas neste trabalho as Normas de Auditoria do TCU (NATs) e os Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira da Organização Internacional das Entidades de Fiscalização Superior (Intosai).

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para a obtenção de evidências a respeito dos valores apresentados nas demonstrações consolidadas. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis consolidadas, independente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis consolidadas ao planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados em determinada circunstância. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das

práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis realizadas, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

### 5.2.3 Opinião sobre as demonstrações contábeis consolidadas

De acordo com as normas de auditoria financeira adotadas neste trabalho, o auditor tem a responsabilidade de emitir uma opinião modificada sobre as demonstrações consolidadas auditadas, quando a evidência de auditoria obtida levar à conclusão que as demonstrações financeiras apresentam distorções materialmente relevantes.

Distorções são consideradas relevantes quando seu montante ultrapassa a materialidade calculada na fase de planejamento da auditoria financeira. Assim, a materialidade é definida como a maior distorção que o auditor está disposto a aceitar (distorção tolerável), considerando fatores como o risco da auditoria, as necessidades de informação dos usuários e o julgamento profissional.

Ressalte-se que, dentre as distorções apontadas no exercício de 2015, destaca-se uma distorção que já foi motivo de ressalva e recomendação nas Contas de Governo de 2013 e 2014. Nesse sentido, nas Contas de Governo dos últimos dois exercícios, foi emitido alerta acerca da possibilidade desta Corte de Contas emitir uma opinião adversa sobre o Balanço Geral da União caso a recomendação com vistas à correção das distorções verificadas no Balanço Patrimonial da União não fosse implementada.

No entanto, tal matéria está sendo rediscutida no âmbito desta Corte de Contas, em virtude de pedido de reexame pendente de decisão, o que impediu a auditoria de emitir uma opinião adversa sobre o Balanço Geral da União, apesar do reiterado descumprimento às recomendações feitas no âmbito das Contas de Governo de exercícios anteriores, no sentido de corrigir aquelas distorções contábeis.

Nesse sentido, de acordo com as normas de auditoria financeira, as evidências relatadas neste Relatório apontam para a existência de distorções das informações contábeis constantes nas demonstrações financeiras consolidadas da União, respaldando de forma inequívoca a opinião de auditoria consignada neste Relatório.

Dessa forma, após a análise das evidências obtidas na auditoria, devido ao conjunto das constatações identificadas na auditoria das Demonstrações Consolidadas da União de 2015, conclui-se **que os Balanços Patrimonial, Orçamentário e Financeiro, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa e da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido de 2015 refletem, respectivamente, a situação patrimonial, em 31/12/2015 e os resultados orçamentário, financeiro e patrimonial do exercício de 2015, exceto pelas ressalvas apresentadas neste Relatório.**

O conjunto das constatações apresentadas neste Relatório resultou em uma opinião de auditoria com ressalvas às Demonstrações Consolidadas da União em 2015, uma vez que as distorções materialmente relevantes encontradas pela auditoria comprometem o entendimento dos usuários das informações contábeis e o entendimento da situação patrimonial da União em 31/12/2015.

A opinião com ressalvas foi fundamentada em **dezenove distorções** identificadas ao longo da auditoria. Algumas constatações são recorrentes, ou seja, já haviam sido identificadas nos últimos anos. **Nesse sentido, cabe ressaltar que, em relação às constatações recorrentes, a administração teve oportunidade, em decorrência das recomendações e alertas consignados nas auditorias das demonstrações consolidadas de exercícios anteriores, de se manifestar e corrigir as distorções apontadas, com o agravante de não tê-lo feito novamente neste exercício.**

Os principais motivos para a emissão de uma opinião com ressalvas para as demonstrações contábeis consolidadas da União de 2015 são:

- As distorções quantificáveis totalizam R\$ 121,84 bilhões, ou seja, acima do limite acumulável de distorção para modificar a opinião;
- O Passivo está subavaliado em pelo menos R\$ 17,74 bilhões, em razão da ausência de provisões para fazer face a passivos relativos a demandas judiciais contra a União, bem como a despesas futuras relativas a pensões militares e militares inativos;
- O valor do Passivo Financeiro de 2014, no Balanço Patrimonial de 2015, está superavaliado em R\$ 221 bilhões, comprometendo a comparabilidade das informações de um ano para outro;
- O Ativo está superavaliado em pelo menos R\$ 4,1 bilhões, em razão da superavaliação de do cálculo das Participações Societárias da União no Banco do Brasil;
- O Resultado Patrimonial está superavaliado em R\$ 11,9 bilhões em decorrência da superavaliação das Variações Patrimoniais Aumentativas relacionadas a Participações Societárias da União;
- A auditoria identificou remanejamento irregular no montante de R\$ 60 bilhões, após liquidação e pagamento, da rubrica despesa com refinanciamento da dívida para a rubrica despesa com resgate da dívida;
- Há distorções decorrentes de classificações contábeis incorretas no montante de R\$ 28,1 bilhões, alterando as informações contábeis apresentadas nas demonstrações consolidadas;
- Foram identificadas distorções não quantificáveis relacionadas a estimativas contábeis inadequadas ou inexistentes, cujos montantes, caso confirmados, poderiam representar uma parcela substancial do total de passivos da União. Essas possíveis distorções estão relacionadas às estimativas das despesas futuras da União com pensões e inativos militares e do Fundo do Regime Geral de Previdência Social.
- Ademais, foram identificados Ativos superavaliados relativos a Créditos Tributários a Receber e a Créditos de Dívida Ativa, em decorrência de falhas nas rotinas de classificação desses créditos;
- O Ativo Imobilizado não reflete adequadamente a situação patrimonial da União em decorrência de deficiências identificadas na avaliação e mensuração dos imóveis de uso especial e dominiais, bem como da não contabilização dos imóveis funcionais.

Além das distorções identificadas, foram constatadas também **deficiências significativas nos controles internos** do Sistema de Contabilidade Federal, decorrentes da baixa capacidade dos órgãos desse sistema para responder aos riscos de distorção no Balanço Geral da União. Ademais, **foram enfatizados quatro assuntos**, que, apesar de adequadamente divulgados no BGU, merecem destaque em razão da relevância para o completo entendimento das informações por parte dos usuários.

O conjunto das seguintes constatações resultou em uma opinião com ressalvas aos Balanços Patrimonial, Orçamentário e Financeiro e à Demonstração das Variações Patrimoniais de 2015:

1. Subavaliação do passivo por falta de reconhecimento de provisão para passivos contingentes no montante de R\$ 17,74 bilhões;



2. Superavaliação do Passivo Financeiro de 2014 em R\$ 221 bilhões, decorrente de falha na transposição de saldos para implantação do novo plano de contas;
3. Superavaliação de R\$ 4,1 bilhões das Participações Societárias da União no Banco do Brasil;
4. Registro indevido de Variações Patrimoniais Aumentativas relacionadas a Participações Societárias no montante de R\$ 11,9 bilhões;
5. Classificação incorreta de R\$ 7,7 bilhões de Variação Patrimonial Aumentativa referente a Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos;
6. Classificação incorreta de R\$ 20,4 bilhões do saldo de Empréstimos e Financiamentos Concedidos;
7. Remanejamento, após regular liquidação e pagamento, de R\$ 60 bilhões de despesa com refinanciamento da dívida para despesa com resgate da dívida;
8. Pensões militares: ausência de mensuração, reconhecimento e evidenciação de despesas futuras;
9. Militares inativos: ausência de projeção e de política de registros contábeis;
10. Subavaliação do Passivo em decorrência de obrigações não reconhecidas;
11. Falta de evidenciação da situação atuarial do Regime Geral de Previdência Social;
12. Superavaliação do Ativo em razão da ausência da constituição de ajuste para perdas referente à conta Créditos por Danos ao Patrimônio no Fundo do Regime Geral da Previdência Social;
13. Classificação dos Créditos Tributários a Receber do Ativo Circulante e Não Circulante não seguem critérios contábeis;
14. Superavaliação dos Créditos Tributários a Receber;
15. Superavaliação dos Créditos de Dívida Ativa Tributária;
16. Falta de comparabilidade nas informações apresentadas nas demonstrações contábeis de 2015 com o exercício anterior;
17. Deficiências na gestão e falta de registros contábeis nos imóveis funcionais da União;
18. Falha na divulgação de operações intragovernamentais;
19. Não divulgação dos critérios de Ajuste para Perdas da Dívida Ativa não Tributária do FRGPS.

#### **5.2.4 Ênfases**

Cabe chamar a atenção dos usuários das informações do Balanço Geral da União também para os seguintes assuntos, ressaltando, porém, que eles não afetaram, por si só, a opinião de auditoria.

1. Impacto estimado sobre os haveres financeiros junto a estados e municípios em decorrência da Lei Complementar 148/2014;
2. Perda de R\$ 41 bilhões em participações societárias avaliadas pelo Método de Equivalência Patrimonial;
3. Expressivo montante de ordens bancárias emitidas em dezembro para saque em janeiro;
4. Patrimônio Líquido da União negativo em 2015.

### **5.3 Fundamentação técnica para a opinião emitida**

As demonstrações contábeis têm como objetivo apresentar aos usuários da informação contábil um retrato fidedigno do patrimônio e dos fluxos financeiros e econômicos da entidade num determinado momento ou período. No caso da auditoria sobre as demonstrações contábeis consolidadas da União apresentadas na Prestação das Contas do Governo da Presidência da República de 2015, tais demonstrações devem retratar o patrimônio da União em 31/12/2015 e os fluxos financeiros e econômicos em 2015.

Durante uma auditoria de demonstrações podem ser detectadas distorções que alteram a compreensão desse retrato patrimonial em 31/12/2015. Entende-se como distorção a diferença entre a informação contábil declarada e a informação contábil requerida, considerando a estrutura de relatório financeiro aplicável, no que concerne ao valor, à classificação, à apresentação ou à divulgação de um ou mais itens das demonstrações financeiras, alterando a percepção do leitor das informações ali contidas. Portanto, as distorções não se restringem a aspectos monetários, ou seja, envolvem tanto a perspectiva quantitativa quanto a qualitativa.

Ademais, as distorções encontradas no decorrer da auditoria subdividem-se em:

k) a) Distorções quantificáveis – são as distorções identificadas no decorrer da auditoria as quais pode-se apontar indubitavelmente em que montante distorcem as informações apresentadas nas demonstrações contábeis;

l) b) Distorções não quantificáveis – são as distorções identificadas no decorrer da auditoria cujo montante não pode ser claramente apontado, em decorrência de se tratar de um cálculo de responsabilidade da administração da entidade, como é o caso das estimativas. Outro exemplo de distorção não quantificável ocorre quando a distorção é identificada numa parte da conta contábil, mas não na sua totalidade, não sendo possível para a auditoria, ou mesmo para a administração, apontar o montante exato da distorção, em decorrência da ausência de evidência quanto ao valor, ainda que seja possível estimar esse montante.

Ademais, as distorções podem ser subdivididas de acordo com os efeitos que acarretam às informações apresentadas nas Demonstrações Contábeis, quais sejam: sub ou superavaliação do Passivo, do Ativo, ou de outros grupos de contas contábeis, além de falhas na classificação contábil (ocorre quando a distorção decorre do registro contábil em contas contábeis inadequadas, alterando a composição patrimonial e, portanto, o entendimento das informações apresentadas).

Assim, este Relatório subdividiu as distorções apontadas na auditoria em quantificáveis e não quantificáveis. Ademais, ordena a apresentação das distorções de acordo com os efeitos das distorções nas informações apresentadas nas demonstrações contábeis.

#### **5.3.1 Distorções quantificáveis**

##### **5.3.1.1 Efeito: Subavaliação do Passivo**

###### **5.3.1.1.1 Ausência de registros de passivos da União**

O art. 50, inciso II, da Lei Complementar 101/2000, também denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabelece que a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência.

Ocorre que há passivos da União que não estão evidenciados no Balanço Patrimonial da União em 31/12/2015. Constatou-se que o passivo da União está subavaliado em pelo menos R\$ 17,74 bilhões, em decorrência de passivos não registrados relacionados a demandas judiciais e administrativas contra a União.

Ademais, constatou-se a ausência do reconhecimento integral de diversos passivos da União. Num esforço a fim de regularizar tal situação, a STN instituiu, por meio da Portaria-STN 389/2015, um Grupo de Trabalho (GT TN) com o objetivo de estudar os assuntos relacionados, a fim de aprimorar e padronizar as rotinas e procedimentos de reconhecimento, registro e controle de direitos e obrigações da União.

Os montantes de alguns desses passivos não estão determinados, uma vez que cabe aos gestores, e não à auditoria, estabelecer estimativas confiáveis. Nos tópicos a seguir são detalhados os efeitos da ausência de cada um desses passivos para a transparência e completa compreensão da situação patrimonial da União.

*Subavaliação do passivo por falta de reconhecimento de provisão para passivos judiciais da União no montante de R\$ 17,74 bilhões*

Por força do disposto no § 3º do art. 4º da LRF e em complemento ao exigido no § 2º do art. 165 da Constituição Federal, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) deve apresentar anualmente, em anexo específico, avaliação acerca dos riscos fiscais passíveis de interferir no equilíbrio das contas públicas. Essas contingências decorrem principalmente de ações judiciais em que a União figura no pólo passivo, capazes, portanto, de impactar negativamente o orçamento federal.

As provisões relativas aos passivos contingentes estão sendo objeto de recomendações no Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo desde o exercício de 2013, quando se identificou que não havia reconhecimento contábil relativo às demandas judiciais impetradas contra a União. A atuação resultou em determinação à STN para orientar os órgãos setoriais quanto ao reconhecimento, mensuração e evidenciação de provisões e passivos contingentes; e às procuradorias (Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, Procuradoria-Geral da União – PGU e Procuradoria-Geral Federal – PGF) para tomarem as providências necessárias ao reconhecimento, mensuração e evidenciação de provisões e passivos contingentes, em especial quanto à estruturação da setorial contábil e ao cálculo da probabilidade de perda nas demandas judiciais, com base nos critérios estabelecidos pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (McasP).

Na sequência, os órgãos demandados estruturaram grupo de trabalho para viabilizar o atendimento às recomendações sobreditas. Como resultado do grupo de trabalho, foi editada a Portaria-AGU 40/2015, que estabeleceu os critérios e procedimentos a serem observados pela Advocacia-Geral da União na prestação de informações sobre ações judiciais ajuizadas contra a União, suas autarquias ou fundações públicas.

De acordo com a referida portaria, ficou estabelecida a classificação das ações, nas quais a União, suas autarquias e fundações públicas figuram no pólo passivo, de acordo com o nível de risco, em: (i) provável; (ii) possível; e (iii) remoto. A classificação foi estabelecida respeitando-se aspectos relacionados com os processos judiciais.

Tal classificação permitiu a identificação dos registros e a evidenciação de acordo com as práticas contábeis do modelo Mcasp. Os valores das ações classificadas com risco provável foram utilizados na

constituição de provisões para riscos fiscais. Os valores das ações classificadas com risco possível estão evidenciados em notas explicativas. As ações classificadas com risco remoto não são evidenciadas.

Não obstante, nas Contas do Governo de 2014, verificou-se que os procedimentos empreendidos não foram suficientes para a completa evidenciação dos passivos aventados, o que resultou em recomendação à STN para, com base nos critérios contábeis pertinentes e na Portaria-AGU 40/2015, promover o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação de provisões e passivos contingentes relativos aos riscos fiscais decorrentes de ações judiciais impetradas contra a União.

Considerando esse contexto, as Notas Explicativas ao Balanço Geral da União do exercício de 2015 evidenciaram os seguintes passivos contingentes:

#### Composição dos Passivos Contingentes da União

| R\$ milhões                                        |                   |                   |
|----------------------------------------------------|-------------------|-------------------|
| <b>Tipo de Ação Judicial</b>                       | <b>31/12/2015</b> | <b>31/12/2014</b> |
| Reestruturação de Dívidas                          | 530               | -                 |
| Assunção de Obrigações por Extinção                | 3.680             | -                 |
| Ações Judiciais com Probabilidade Possível – PGU   | 2.109             | 321.850           |
| Ações Judiciais com Probabilidade Possível – PGF   | 60.800            | 58.500            |
| Ações Judiciais com Probabilidade Possível – PGFN  | 326.200           | 397.810           |
| Demandas Judiciais – PGBC                          | 68.668            | -                 |
| Demandas Judiciais – Empresas Estatais Dependentes | 2.099             | 4.099             |
| Relacionados com o FCVS                            | 8.463             | -                 |
| Outros Riscos Fiscais                              | 70                | -                 |
| <b>Total</b>                                       | <b>472.619</b>    | <b>782.259</b>    |

Fonte: Notas Explicativas ao BGU 2015.

Em relação à informação apresentada nas notas explicativas acerca dos passivos contingentes da União, cabe destacar a falha de evidenciação quanto às demandas contra a União classificadas como risco provável de acordo com os critérios da Portaria-AGU 40/2015. Essa constatação decorre da análise das demonstrações contábeis da União, uma vez que esta auditoria apurou haver provisão efetuada pela PGU no montante de R\$ 56,44 bilhões, evidenciando adequadamente a probabilidade de saída de recursos para fazer face a esse passivo da União.

Em resumo, a auditoria constatou que, em relação às demandas administrativas e judiciais contra a União, sob responsabilidade da PGFN, da PGU e da PGF, as informações são as seguintes:

#### Demandas Judiciais contra a União

| R\$ bilhões                                  |                        |                         |
|----------------------------------------------|------------------------|-------------------------|
| <b>Classificação da Portaria AGU 40/2015</b> | <b>Risco Provável*</b> | <b>Risco Possível**</b> |
| Ações Judiciais – PGU                        | 56,5                   | 2,1                     |
| Ações Judiciais – PGF                        | 0                      | 60,8                    |
| Ações Judiciais – PGFN                       | 0                      | 326,2                   |
| <b>Total</b>                                 | <b>56,5</b>            | <b>389,1</b>            |

Fonte: Elaboração própria.

\* Classificação de risco provável – Deve constituir provisão no Balanço Patrimonial;

\*\* Classificação de risco possível – Deve evidenciar em Notas Explicativas.

A auditoria constatou divergência entre os valores apresentados para as demandas classificadas como risco possível sob responsabilidade da PGFN nas Notas Explicativas ao BGU 2015 (R\$ 326,20 bilhões), no Anexo de Riscos Fiscais da LDO (R\$ 349,84 bilhões) e nas informações prestadas pela

PGFN (R\$ 320,27 bilhões). É importante frisar que, por conta da diferença temporal entre a data do Anexo de Riscos Fiscais e a data do BGU, é de se esperar que apresentem valores diferentes.

Em resposta às distorções preliminares, a PGFN informou que a diferença se refere à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, os quais não foram somados na composição das Notas Explicativas.

Além disso, no âmbito da PGFN não houve qualquer reconhecimento de provisão quanto aos passivos contingentes classificados como risco provável.

Em relação à metodologia adotada para classificação dos passivos contingentes, a PGFN informou que os critérios e a metodologia da Portaria-AGU 40/2015 foram devidamente obedecidos. Quanto aos montantes de ações judiciais classificados segundo a norma, a PGFN informou que nenhuma ação judicial foi classificada como de risco remoto, enquanto os montantes dos riscos provável e possível estão a seguir:

#### **Composição dos Passivos Contingentes da PGFN**

| R\$ bilhões                   |                      |                      |                   |
|-------------------------------|----------------------|----------------------|-------------------|
| <b>Classificação de Risco</b> | <b>Instância STF</b> | <b>Instância STJ</b> | <b>Total PGFN</b> |
| Provável                      | 4,51                 | 13,23                | <b>17,74</b>      |
| Possível                      | 277,41               | 94,77                | <b>372,18</b>     |

Fonte: Notas Explicativas ao Balanço Geral da União.

Instada a se manifestar acerca do assunto, a PGFN informou que não foi realizado nenhum registro no passivo do Balanço Patrimonial no que se refere aos passivos contingentes classificados como de perda provável. Por fim, restou configurado que, embora as ações judiciais fossem devidamente classificadas de acordo com a Portaria-AGU 40/2015, houve o montante de R\$ 17,74 bilhões classificado como risco provável e o montante de R\$ 320,27 bilhões classificado como risco possível. As ações de risco provável (R\$ 17,74 bilhões) não constaram do BGU, o que gerou subavaliação do passivo.

A recomendação acerca dos passivos contingentes sob responsabilidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional foi proposta em processo específico (TC 030.786/2015-0), destinado a verificar a confiabilidade das informações financeiras de 2015 da PGFN.

### **5.3.1.2 Superavaliação do Passivo**

#### *Superavaliação do Passivo Financeiro de 2014 em R\$ 221 bilhões*

A Lei 4.320/64 dispõe que o superávit financeiro, valor calculado pela diferença entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, deverá ser apurado em balanço patrimonial do exercício anterior (art. 43, § 1º, inciso I).

Em atendimento à Lei 4.320/1964, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público apresenta dois quadros que compõem a estrutura do Balanço Patrimonial com o objetivo de evidenciar os valores do ativo e do passivo financeiro e permanente, bem como possibilitar o cálculo do superávit financeiro, quais sejam:

- Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes; e
- Quadro do Superávit/Déficit Financeiro.

A auditoria identificou uma superavaliação do passivo financeiro de 2014, apresentado no quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes, no valor de R\$ 221 bilhões, decorrente de falha na transposição dos saldos entre o Plano de Contas da Administração Pública Federal, utilizado até

dezembro de 2014, e o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (Pcasp), implantado em janeiro de 2015.

Verificou-se, por meio de consulta ao Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), que o passivo financeiro do Balanço Geral da União em 2014 correspondia a R\$ 727 bilhões. Entretanto, o Balanço Patrimonial da União de 2015, apresentado na Prestação de Contas da Presidente da República do exercício de 2015, bem como em consulta realizada no Siafi, evidenciou o passivo financeiro de 2014 no valor de R\$ 948 bilhões, gerando uma superavaliação do passivo financeiro de aproximadamente R\$ 221 bilhões.

Tendo em vista que, em janeiro de 2015, foi feita no Siafi a mudança do plano de contas, na transposição do saldo houve um erro na composição dos valores referentes ao passivo financeiro. Dos R\$ 221 bilhões, R\$ 185 bilhões referem-se à dupla contagem dos valores referentes aos Restos a Pagar Não Processados a Liquidar e R\$ 36 bilhões referem-se à alteração do atributo financeiro dos depósitos compulsórios (contas Pcasp: 2.2.8.8.1.06.01 e 2.2.8.8.1.06.02), conforme detalhamento a seguir:

**Detalhamento da Distorção relativa ao Passivo Financeiro**

R\$

| <b>Detalhamento 2014</b>                                                                                                                                                                         | <b>Valores</b>                  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------|
| a) Siafi Web                                                                                                                                                                                     | 948.007.744.925,61              |
| b) Siafi Produção                                                                                                                                                                                | 727.395.252.277,89              |
| c = (a – b ) Sub-Total 1                                                                                                                                                                         | 220.612.492.647,72              |
| d) RPNP a liquidar (21891.95.02 RPNP A LIQUIDAR já computada na linha 63110.00.00)                                                                                                               | 184.804.594.640,29              |
| d = (c – d) Sub-Total 2                                                                                                                                                                          | 35.807.898.007,43               |
| • DEPÓSITOS COMPULSÓRIOS (22881.06.01 e 22881.06.02)<br>• IMPOSTOS E CONTRIB DIVERSOS DEVIDOS AO TESOURO (21881.01.06)<br>transformadas em ISF = “F” na transposição para o SIAFI2015            | 35.807.637.050,66<br>235.956,39 |
| f = d – e                                                                                                                                                                                        | 25.000,38                       |
| g) Lançamento Indevido da UG 160522 (2013NL000097, transformando o controle de empenho do RPNP em liquidação para a Liquidar, sendo computado em duplicidade na conta 63110.00.00 (ver item “c”) | 24.999,84                       |
| Saldo final da Divergência (=Variação Cambial)                                                                                                                                                   | 0,54                            |

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional.

Dessa forma, o erro na fórmula para a transposição dos saldos do passivo financeiro para o Pcasp gerou uma superavaliação do passivo financeiro de 2014, informado no Balanço Patrimonial de 2015, de R\$ 221 bilhões, comprometendo a análise dos usuários da informação contábil e a comparabilidade entre as informações dos dois exercícios financeiros.

A Secretaria do Tesouro Nacional informou que está tomando providências para corrigir a distorção e que foi aberta demanda junto ao Serpro para possibilitar a alteração das regras do Balanço. Informou também que, após a correção da regra, será efetivado o reprocessamento dos balanços de todos os órgãos, a fim de refletir a correta situação patrimonial.



Portanto, tendo em vista as medidas já adotadas pela STN para correção da deficiência apontada, não será feita recomendação acerca desse assunto, cabendo apenas verificar os impactos da transposição de saldos nos exercícios seguintes.

### 5.3.1.3 Superavaliação do Ativo

#### *Superavaliação de R\$ 4,1 bilhões nas Participações Societárias da União no Banco do Brasil*

Em consulta aos saldos de participações societárias da União avaliadas pelo Método de Equivalência Patrimonial (MEP) no Siafi, constatou-se que o saldo registrado em 31/12/2015 era de R\$ 42,51 bilhões. Contudo, quando da realização de teste de auditoria com o objetivo de confirmar o valor registrado, chegou-se a montante diferente (R\$ 38,4 bilhões):

#### **Confirmação de saldos da participação societária no Banco do Brasil**

|                       |                                 |                          |                 | R\$ bilhões |
|-----------------------|---------------------------------|--------------------------|-----------------|-------------|
| Empresa               | Patrimônio Líquido em 30/9/2015 |                          |                 |             |
|                       | Com IECP*                       | Sem IECP                 | IECP            |             |
| Banco do Brasil       | 83,81                           | 75,71                    |                 | 8,1         |
| Participação da União | Equivalência Patrimonial        |                          |                 |             |
|                       | Sem IECP (A)                    | Saldo contábil Siafi (B) | Diferença (A-B) |             |
| 50,73%                | 38,40                           | 42,51                    |                 | -4,11       |

Fontes: Siafi e Demonstrações Contábeis - BB – 3º trimestre/2015.

\* Instrumento Elegível a Capital Principal.

Assim, a equipe de auditoria solicitou justificativas para a divergência entre o saldo registrado no Siafi e aquele apurado com base nos dados constantes das demonstrações contábeis do terceiro trimestre de 2015 do Banco do Brasil. A STN informou que o registro de atualização do saldo da participação societária da União no Banco do Brasil (posição de 30/9/2015) resultou no valor de R\$ 42,51 bilhões. Esse registro foi efetivado com base no montante do patrimônio líquido de R\$ 83,81 bilhões declarado nas demonstrações contábeis do Banco do Brasil e que inclui os valores referentes a Instrumento Elegível a Capital Principal (IECP), de R\$ 8,10 bilhões.

Ocorre que, conforme a Resolução 4.192/2013, do Conselho Monetário Nacional, os instrumentos elegíveis a capital principal são instrumentos de dívida, sendo reclassificados como patrimônio líquido apenas para fins de divulgação nas demonstrações financeiras. Portanto, devem ser subtraídos dessa rubrica para efeito do cálculo da equivalência patrimonial.

Desse modo, constatou-se que, de fato, o saldo da participação societária da União no Banco do Brasil nas demonstrações contábeis de 31/12/2015 estava superdimensionado (R\$ 4,11 bilhões a maior), devido à não exclusão do montante relativo ao IECP do patrimônio líquido da investida.

Isso é corroborado pelo fato de a STN ter registrado, em 29/1/2016 (data posterior ao fechamento do exercício), a nota de lançamento 2016NL000016, realizando um ajuste de exercício anterior, com vistas a corrigir o valor da equivalência patrimonial do Banco do Brasil. Com esse lançamento, houve uma diminuição de R\$ 4,1 bilhões nas participações no Banco do Brasil registradas no Siafi e, então, ajustou-se o saldo da conta contábil ao montante devido.

Em virtude do ajuste promovido em 2016, não há recomendações a serem dirigidas à STN, apenas registra-se a ocorrência da superavaliação em R\$ 4,1 bilhões nas Participações avaliadas pelo MEP nas informações financeiras da STN na data de 31/12/2015.

Diante dessa constatação, os comentários apresentados pelos gestores foram apenas no sentido de ratificar que a correção dos saldos contábeis foi realizada em janeiro de 2016.

#### 5.3.1.4 Superavaliação do Resultado do Exercício

##### *Superavaliação das Variações Patrimoniais Aumentativas relacionadas a Participações Societárias em R\$ 11,9 bilhões*

De acordo com o Método de Equivalência Patrimonial, o investimento em empresas nas quais a controladora tenha influência significativa na administração da empresa controlada deve ser inicialmente reconhecido pelo custo e o seu valor contábil será aumentado ou diminuído pelo reconhecimento da participação do investidor nos lucros ou prejuízos do período, gerados pela investida após a aquisição.

Dessa forma, o MEP assevera que a parte do investidor no superávit ou déficit da investida no período é reconhecida no superávit ou déficit do investidor naquele mesmo período. Ademais, as distribuições recebidas pela investida reduzem o valor contábil do investimento. Esse mesmo entendimento está previsto no Pronunciamento do Comitê de Procedimentos Contábeis 18 (CPC 18).

No que se refere à distribuição dos resultados do período, o Manual de Contabilidade Societária dispõe que, pelo MEP, os lucros são reconhecidos no momento de sua geração pela investida. Quando ocorrer o compromisso de distribuição de tais lucros como dividendos ou juros sobre o capital próprio, estes devem ser registrados a crédito da conta de Investimentos (redução do saldo do valor patrimonial do investimento) e a débito da conta Dividendos a Receber (caso o direito ao recebimento de Dividendos/Juros sobre o Capital Próprio tenha sido estabelecido, mas ainda não distribuído).

Em suma, o fato é que os dividendos e juros sobre capital próprio (JCP) recebidos representam uma realização parcial do investimento. Em outras palavras, eles são a realização parcial dos lucros anteriormente reconhecidos no investimento avaliado pelo MEP. Na investida, representam uma redução do patrimônio líquido que deve ser acompanhada por uma redução proporcional do investimento na controladora.

Esses recebimentos de dividendos e juros sobre capital próprio não devem influenciar o resultado do exercício, haja vista que são derivados de um lucro reconhecido na investida e que já alterou as contas do resultado da investidora quando do reconhecimento do percentual do lucro da investida que lhe é devido.

Ocorre que, no Siafi, o registro contábil do reconhecimento de dividendos/JCP a receber tem sido feito de modo a impactar o resultado do exercício. Essa rotina contábil adotada no Siafi credita conta de Variação Patrimonial Aumentativa, causando superdimensionamento do Resultado Positivo de Participações, rubrica constante da Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP). O montante estimado dessa distorção é de R\$ 11,9 bilhões, conforme apurado pela auditoria.

Instada a se manifestar sobre o assunto, a STN informou que avaliará a rotina de contabilização de recebimento de dividendos e, caso identifique a necessidade de mudança, em decorrência da análise do mérito dos dividendos em não influenciar tais contas de resultado, solicitará as adequações necessárias às rotinas contábeis. Além disso, observou que foi incluído no planejamento estratégico da STN a macroação “reestruturar os procedimentos relacionados com as participações societárias da União, que, dentre outras atividades, incluirá a revisão das contabilizações realizadas pela Copar/STN”.

A recomendação acerca deste assunto foi proposta em processo específico (TC 030.790/2015-8), destinado a verificar a confiabilidade das informações financeiras de 2015 da Secretaria do Tesouro Nacional.

### 5.3.2 Outras Distorções Quantificáveis

#### 5.3.2.1 Falhas na Classificação Contábil

As falhas na classificação contábil ocorrem quando transações e eventos são registrados em contas incorretas, causando distorções nas informações apresentadas nas demonstrações financeiras. Os efeitos das distorções causadas por falha na classificação contábil causam subavaliação nas contas ou grupos de contas em que deveria estar registrado o montante da distorção. Em contrapartida, superavaliaram contas ou grupos de contas nas quais o registro indevido ocorreu.

##### 5.3.2.1.1 Falha na classificação de variação patrimonial

*Classificação incorreta de R\$ 7,7 bilhões referente a Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos*

Segundo o Mcasp, a Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício. Para o grupo “Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras”, destacam-se os subgrupos “Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos” e “Variações Monetárias e Cambiais”. O primeiro compreende as variações patrimoniais aumentativas provenientes de juros e encargos de empréstimos e financiamentos concedidos. O segundo subgrupo compreende a variação patrimonial aumentativa proveniente de variações da nossa própria moeda em relação aos índices ou coeficientes aplicáveis por dispositivo legal ou contratual e a variação do valor da moeda local em relação às moedas estrangeiras.

A análise do balancete de dezembro de 2015 a partir do detalhamento da conta 4.4.1.0.0.00.00 – Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos evidenciou que não houve lançamentos para a UG 170705 – Coordenação-Geral de Gerenciamento de Fundos e Operações Fiscais (Cofis/STN) ao longo de 2015. Essa situação é conflitante com a informação contida nas Notas Explicativas sobre o fluxo de recebimentos, entre amortização e juros, para os principais haveres administrados pela Cofis/STN em 2015. A tabela a seguir resume essa informação:

**Fluxo de Recebimento dos principais contratos administrados pela Cofis/STN – 2015**

|                         |                                                  | R\$ milhares |
|-------------------------|--------------------------------------------------|--------------|
| Natureza do Recebimento | Contratos                                        | Até          |
|                         |                                                  | 31/12/2015   |
| Juros                   | Banco do Nordeste do Brasil S.A. – BNB           | 87.242       |
| Juros                   | BNDES – BNDESPAR                                 | 5.957.437    |
| Amortização             | BNDES – BNDESPAR                                 | 16.741.571   |
| Juros                   | Caixa – instrumento elegível a capital principal | 1.503.078    |
| Amortização             | Eletrobras – Itaipu – CT 424 e 425.              | 3.888.435    |
| Amortização             | Eletrobras – Itaipu – CT 424 e 425 – reajuste    | 692.792      |
| Juros                   | BB – instrumento elegível a capital principal    | 152.364      |
| Juros                   | Basa – instrumento elegível a capital principal  | 3.126        |
| Amortização             | CIA. Docas – cessão de crédito                   | 41.219       |
| Juros                   | Rede Ferroviária Federal S/A                     | 203          |
| Amortização             | Rede Ferroviária Federal S/A                     | 348.333      |
|                         |                                                  | 367          |

|                          |                   |
|--------------------------|-------------------|
| <b>Total Juros</b>       | <b>7.703.450</b>  |
| <b>Total Amortização</b> | <b>21.712.350</b> |
| <b>Total Geral</b>       | <b>29.415.800</b> |

Fonte: adaptado de Notas Explicativas 4º Trimestre/2015 – MF.

Questionada sobre o assunto, a Cofis/STN se pronunciou no sentido de que os juros recebidos dos haveres financeiros por ela administrados tinham sido classificados na conta 4.4.3.0.0.00.00 – Variações Monetárias e Cambiais, num montante de R\$ 68,036 bilhões.

De fato, este é o saldo desta conta no balancete de dezembro de 2015 para a UG 170705. Considerando que a Cofis/STN promoveu os lançamentos de variações monetárias dos haveres por ela administrados e que os juros recebidos dos haveres mais relevantes chegaram ao montante de R\$ 7,7 bilhões, infere-se que o saldo da conta 4.4.3.0.0.00.00 – Variações Monetárias e Cambiais incluiu não só aqueles valores que lhe eram pertinentes, como também as variações patrimoniais de juros e encargos de empréstimos e financiamentos concedidos.

Há, pois, falha na rotina contábil adotada pela Cofis/STN para a classificação dos juros recebidos dos haveres financeiros por ela administrados. Isso certamente trouxe prejuízo à transparência da composição das Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras da STN em 2015, pois, enquanto o subgrupo “Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos” está subavaliado, o de “Variações Monetárias e Cambiais” está superavaliado, ao menos no montante de R\$ 7,7 bilhões.

Instada a se manifestar acerca do assunto, a Cofis/STN, reconheceu a necessidade de revisar as rotinas contábeis atualmente empregadas para registro do recebimento e da atualização dos haveres financeiros, com vistas a permitir a correta classificação das variações patrimoniais aumentativas em comento, retrospectivamente ao início do exercício de 2016.

A recomendação acerca deste assunto foi proposta no âmbito de processo específico (TC 030.790/2015-8), destinado a verificar a confiabilidade das informações financeiras de 2015 da Secretaria do Tesouro Nacional.

### **5.3.2.1.2 Falha na classificação de itens patrimoniais**

#### *Classificação incorreta de R\$ 20,4 bilhões do saldo de Empréstimos e Financiamentos Concedidos*

A partir de 2015, o Balanço Patrimonial aplicável ao setor público passou a separar os ativos e passivos entre circulante e não circulante.

Dos haveres financeiros administrados pela Cofis/STN, os maiores saldos estão registrados na conta 1.2.1.1.1.03.00 – Empréstimos Concedidos a Receber, do ativo não circulante. Em dezembro de 2015, para a UG 170705 – Cofis/STN, o saldo desta conta foi de R\$ 622,48 bilhões. Como dito, nele estão contidos os saldos dos haveres mais relevantes, que são aqueles junto a BNDES (R\$ 518,98 bilhões), Caixa Econômica Federal (R\$ 37,83 bilhões), Itaipu (R\$ 20,93 bilhões), Banco do Brasil (R\$ 8,32 bilhões), entre outros.

Ao longo de 2015 houve recebimentos, entre amortização e juros, para haveres registrados nesta conta contábil do ativo não circulante, no valor total de R\$ 29,41 bilhões. Questionada sobre a previsão de recebimentos, para o período de janeiro a dezembro de 2016, a Cofis/STN informou o montante de R\$ 29,12 bilhões, sendo R\$ 8,71 bilhões em juros e R\$ 20,4 bilhões em amortizações.

Observa-se que não vem sendo reclassificada para o ativo circulante parte do saldo dos haveres financeiros registrados na conta 1.2.1.1.1.03.00 – Empréstimos Concedidos a Receber, para a UG

170705 – Cofis/STN, que tem expectativa de realização até doze meses após a data das demonstrações, como estabelecido pelo Mcasp.

Na data de 31/12/2015, a parte do saldo desses haveres financeiros que certamente se encaixa nessa regra se refere ao montante de amortizações previstas para 2016. Assim, a informação contábil da STN restou comprometida, pois o montante dos “Empréstimos e Financiamentos Concedidos” do ativo circulante deveria estar acrescido de R\$ 20,4 bilhões, enquanto o do ativo não circulante deveria estar diminuído desse valor.

A necessidade de segregar os registros dos saldos devedores no Siafi pela classificação contábil, em ativo circulante e não circulante, foi ratificada pela equipe técnica da Cofis/STN. Diante da falha apontada, foi mencionado que a Coordenação, com o apoio da Setorial Contábil da STN, está buscando aperfeiçoar os registros contábeis, de acordo com o prazo de recebimento, e revisar os controles internos dos haveres financeiros por ela administrados.

A recomendação acerca deste assunto foi proposta no âmbito de processo específico (TC 030.790/2015-8), destinado a verificar a confiabilidade das informações financeiras de 2015 da Secretaria do Tesouro Nacional.

### **5.3.2.1.3 Remanejamento, após regular liquidação e pagamento, de R\$ 60 bilhões de despesa com refinanciamento da dívida para despesa com resgate da dívida**

No dizer do subitem 4.4.1 do Mcasp, o regime orçamentário reconhece a despesa orçamentária no exercício financeiro da emissão do empenho e a receita orçamentária pela arrecadação, conforme disposto no art. 35 da Lei 4.320/1964:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas.

Ainda de acordo com o Mcasp, “a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil, obedece aos princípios de contabilidade”. Além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, exige-se evidenciar os fatos ligados à execução financeira e patrimonial, sendo que o registro da variação patrimonial diminutiva deve ocorrer em razão do fato gerador, observando os princípios contábeis da competência e da oportunidade, visando evidenciar o impacto no patrimônio.

Destaca-se a pertinência da adoção dos citados princípios no âmbito público, afinal, o ponto de partida para qualquer área do conhecimento humano deve ser sempre os princípios que a sustentam. Esses princípios espelham a ideologia de determinado sistema, seus postulados básicos e seus fins. São considerados vigas-mestras do sistema.

A Lei 13.080/2015, que dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para 2015, estabelece na Seção VII as regras para alterações da lei orçamentária. Dispõe o art. 38:

Art. 38. As classificações das dotações previstas no art. 7, as fontes de financiamento do Orçamento de Investimento e os códigos e títulos das ações e dos subtítulos poderão ser alterados de acordo com as necessidades de execução, mantido o valor total do subtítulo e observadas as demais condições de que trata este artigo, de conformidade com os parágrafos dispostos abaixo.

É de se notar que as alterações a que alude o dispositivo legal só podem se referir às dotações, e por óbvio, enquanto não executadas. É nesse sentido que dispõe o art. 15, § 1º, da Portaria 16, de 2015, da Secretaria de Orçamento Federal:

§ 1º Os recursos oferecidos para anulação não poderão ser objeto de execução ou de outras alterações orçamentárias enquanto a solicitação estiver em tramitação.

Portanto, não é possível entender que a permissão para alteração das classificações orçamentárias previstas na LDO alcance uma despesa cujo ciclo de execução já se completou com o pagamento.

Em análise aos documentos lançados no Siafi pela UG 170600 (Coordenação-Geral de Controle da Dívida Pública), verificou-se que:

- a) em 17/12/2015 foi emitida pela STN a nota de sistema 2015NS001991, remanejando R\$ 50 bilhões, liquidados e pagos, do empenho 2015NE000001 para o empenho 2015NE000073;
- b) em 30/12/2015 foi emitida pela STN a nota de sistema 2015NS002067, remanejando R\$ 10 bilhões, liquidados e pagos, do empenho 2015NE000001 para o empenho 2015NE000058.

Essas operações se deram com despesas da dívida pública já pagas em meses anteriores. Ao observar a tabela que se segue, verifica-se que o montante remanejado pelas notas de sistema – R\$ 60 bilhões – somam a quase totalidade dos pagamentos realizados desde julho até 16/12/2015. Em outras palavras, essas operações evidenciam que os recursos utilizados nas notas de empenho 2015NE000073 e 2015NE000001, cujo remanejamento se deu em 17/12/2015, retroagiram para alcançar pagamentos realizados durante todo o segundo semestre de 2015.

#### Execução mensal do empenho 00001

R\$ milhões

| Nota de<br>Empenho<br>000001 | Empenho a liquidar<br>(622920101) |            | Empenho em liquidação<br>(622920102) |            | Empenhos liquidados a<br>pagar<br>(622920103) |            | Empenhos pagos<br>(622920104) |            | Valores<br>pagos,<br>retroagindo<br>de 16/12 até<br>1/7 |
|------------------------------|-----------------------------------|------------|--------------------------------------|------------|-----------------------------------------------|------------|-------------------------------|------------|---------------------------------------------------------|
|                              | no mês                            | até o mês  | no mês                               | até o mês  | no mês                                        | até o mês  | no mês                        | até o mês  |                                                         |
| janeiro                      | 89.998,08                         | 89.998,08  | 89.998,08                            | 89.998,08  | 71.032,98                                     | 71.032,98  | 71.032,53                     | 71.032,53  |                                                         |
| fevereiro                    | 0,00                              | 89.998,08  | 0,00                                 | 89.998,08  | 225,02                                        | 71.258,00  | 225,47                        | 71.258,00  |                                                         |
| março                        | 230.000,00                        | 319.998,08 | 230.000,00                           | 319.998,08 | 27.631,82                                     | 98.889,81  | 27.631,82                     | 98.889,81  |                                                         |
| abril                        | 0,00                              | 319.998,08 | 0,00                                 | 319.998,08 | 61.379,33                                     | 160.269,14 | 61.379,33                     | 160.269,14 |                                                         |
| maio                         | 0,00                              | 319.998,08 | 0,00                                 | 319.998,08 | 34.177,72                                     | 194.446,85 | 34.177,72                     | 194.446,85 |                                                         |
| junho                        | 0,00                              | 319.998,08 | 0,00                                 | 319.998,08 | 526,64                                        | 194.973,50 | 526,64                        | 194.973,50 |                                                         |
| julho                        | 0,00                              | 319.998,08 | 0,00                                 | 319.998,08 | 34.921,00                                     | 229.894,49 | 34.921,00                     | 229.894,49 | 65.112,57                                               |
| agosto                       | 0,00                              | 319.998,08 | 0,00                                 | 319.998,08 | 529,61                                        | 230.424,10 | 529,61                        | 230.424,10 | 30.191,58                                               |
| setembro                     | 0,00                              | 319.998,08 | 0,00                                 | 319.998,08 | 27.341,60                                     | 257.765,70 | 27.341,60                     | 257.765,70 | 29.661,97                                               |
| outubro                      | 0,00                              | 319.998,08 | 0,00                                 | 319.998,08 | 966,12                                        | 258.731,82 | 966,12                        | 258.731,82 | 2.320,37                                                |
| novembro                     | -43.327,21                        | 276.670,87 | -43.327,21                           | 276.670,87 | 713,51                                        | 259.445,33 | 713,51                        | 259.445,33 | 1.354,25                                                |
| dezembro                     | -75.498,00                        | 201.172,87 | -75.498,00                           | 201.172,87 | -58.272,46                                    | 201.172,87 | -58.272,46                    | 201.172,87 | **640,73                                                |
| <b>Total</b>                 | <b>201.172,87</b>                 |            | <b>201.172,87</b>                    |            | <b>201.172,87</b>                             |            | <b>201.172,87</b>             |            |                                                         |

Fonte: Siafi.

Nota: os valores se referem aos lançamentos a crédito nas respectivas contas contábeis, subtraídos de eventuais anulações e cancelamentos

\*\* Pagamentos realizados de 1º a 16 de dezembro/2015.

De fato, o acompanhamento da execução orçamentária da despesa com refinanciamento, empenhada por meio da nota de empenho NE00001, evidencia uma evolução incremental dos valores liquidados e pagos até o mês de novembro e, em dezembro, apresenta uma súbita queda decorrente do estorno. Os valores lançados pelas notas de sistema NS001991 e NS002067 “remanejaram” a liquidação e pagamento, de R\$ 60 bilhões, para as notas de empenho NE000073 e NE000058 (R\$ 50 bilhões e R\$ 10 bilhões, respectivamente).



A NE000058 foi emitida em 9/3/2015, no valor de R\$ 2.700.000.000,00, e foi reforçada pela NE000084, de 1/4/2015, em R\$ 19.230.199.400,00. A NE000073 foi emitida em 1/4/2015, pelo valor de R\$ 26.920.729.890,67, e foi reforçada pela NE000404, de 17/12/2015, em R\$ 103.276.202.136,00.

Comparando-se as classificações orçamentárias dos empenhos envolvidos nas operações, verifica-se que não se tratou apenas de um remanejamento de fontes de recursos, o que já seria condenável, uma vez que o remanejamento ocorrera com despesas já pagas, mas o remanejamento se deu também na unidade orçamentária, na subfunção, no programa, na ação, na natureza da despesa e no plano interno, conforme evidenciado na tabela a seguir.

**Classificações Orçamentárias**

| Classificações Orçamentárias | 2015NE000001 |                                            | 2015NE000073 e 2015NE000058 |                                             |
|------------------------------|--------------|--------------------------------------------|-----------------------------|---------------------------------------------|
|                              | Código       | Especificação                              | Código                      | Especificação                               |
| PTRES                        | 089141       |                                            | 089139                      |                                             |
| UO                           | 75101        | Recursos s/ Supervisão do Min. da Fazenda  | 71101                       | Recursos sob Supervisão do MF - EFU         |
| Função                       | 28           | Encargos Especiais                         | 28                          | Encargos Especiais                          |
| Subfunção                    | 841          | Refinanc. da Dívida Interna                | 843                         | Serviço da Dívida Interna                   |
| Programa                     | 0907         | Refinanc. da Dív. Interna                  | 0905                        | Serviço da Dív. Interna (juros e amort)     |
| Ação/Subação                 | 03650001     | Refinanc. da Dív. Pública Mobiliária       | 04550001                    | Serviço da Dív. Pub. Fed. Interna           |
| Fonte                        | 0143000000   | Refinanc. da Dív. Públ. Mobiliária Federal | 0152000000<br>(NE000073)    | Resultado do Bacen                          |
|                              |              |                                            | 0159000000<br>(NE000058)    | Refinanc. Dív. Médio e Longo Prazos         |
| Natureza da Despesa          | 469076       | Principal Corrigido Dív. Mob. Refinanc.    | 469072                      | Principal da Dívida Mobiliária Resgatado    |
| Plano Interno                | 2741RDPFII1  | Refinanciamento da DPMFI                   | 2741DPMFII1                 | Refinanciamento da DPMFI                    |
| PO                           | 0001         | Refinanc. da Dív. Pública Mobiliária       | 0001                        | Serviços da Dív. Pública Mobiliária Federal |

Fonte: Siafi.

Aquilo que havia sido empenhado, liquidado e pago durante o exercício, relativo às classificações orçamentárias da nota empenho 2015NE000001, de 2/1/2015, no valor de R\$ 60 bilhões, foi anulado e passou a se referir a liquidação e pagamento de duas outras notas de empenho, NE000058 e NE000073, com classificações orçamentárias diferentes.

Em outras palavras, aquilo que até 16/12/2015 se referia a liquidação e pagamento de despesa de refinanciamento da dívida (identificada orçamentariamente através do elemento 76 e demais classificações), passou a ser, no dia 17/12/2015, liquidação e pagamento de despesa com resgate da dívida (identificada orçamentariamente por meio do elemento 72 e demais classificações).

Remetendo-se à essência do Princípio da Oportunidade, inscrito no art. 6º da Resolução-CFC 750/1993, são valorizadas simultaneamente a **tempestividade** e a **integridade** do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, sem omissão ou extrapolação dos elementos financeiros, patrimoniais e temporais que o afetam. Não há que se admitir registros de dados ou informações diferentes do ocorrido no mundo real, considerados sua essência e o momento da ocorrência. Isso porque os fatos geradores é que embasam os registros contábeis.

De fato, dentre os mecanismos de segurança do Siafi destaca-se a conformidade de registros de gestão, disciplinada pela Instrução Normativa-STN 6/2007. Esse procedimento impõe a confirmação, diariamente, da adequada contabilização das transações, bem como da existência de documentação comprobatória. No caso em questão, em dezembro de 2015, não se verificou nenhum registro no Siafi de restrição na UG 170600, relativo à conformidade de registros de gestão.

O Princípio da Oportunidade, de acordo com a Resolução-CFC 1.111/2007, é base indispensável à integridade e à fidedignidade dos registros contábeis dos atos e fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública. A integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as

variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência, visando ao **completo atendimento da essência sobre a forma**. Ou seja, o fato contábil requer registro em sua completude e exatidão, na essência e no tempo. A propósito, releva trazer a exame o item 6 da Macrofunção Siafi 02.11.11 - Execução Orçamentária para o Exercício (Manual Siafi), que orienta procedimento para reclassificação de dotações autorizadas pela LOA de **valores já pagos**, o que contraria frontalmente os princípios abordados nos parágrafos pretéritos.

Há na Lei 4.320/1964 dois artigos que fazem referência indireta a esse princípio:

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.

(...)

Art. 93. Todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil.

O Decreto 93.872/1986 também firma esse requisito de validade do fato contábil, nesses termos:

Art.131. Todo ato de gestão financeira, ou que crie, modifique ou extinga direito ou obrigação de natureza pecuniária da União, será realizado por meio de documento hábil que o comprove e registrado na contabilidade mediante classificação em conta adequada.

Tal procedimento afronta ainda os postulados da tempestividade e da integridade, pois altera as fontes de recursos que efetivamente pagaram certas despesas em dado momento, constituindo-se assim registro falacioso e doloso de atos de gestão de natureza financeira. Quebranta a integridade, pois omite a verdadeira fonte de recursos originalmente utilizada na consumação do ato e insere dado fictício da disponibilidade financeira empregada, a qual veio a estar acessível em data posterior ao pagamento. Esse procedimento extrapola a autorização da LDO para alterações orçamentárias, invalida os propósitos e objetivos da Contabilidade em seus rudimentos e obstrui o cumprimento dos dispositivos precitados da Lei 4.320/1964 e do Decreto 93.872/1986, quanto à existência de documentação probatória do registro.

Ante o exposto, faz-se necessário recomendar à Secretaria do Tesouro Nacional que não efetue tal procedimento, retirando do Manual Siafi a orientação que embasa tal registro, uma vez que, além de irregular de acordo com a autorização consignada na LDO, contraria Princípios e Normas Brasileiras de Contabilidade e Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

### RECOMENDAÇÕES

Ao Ministério da Fazenda que revise a Macrofunção “02.11.11- Execução Orçamentária para o Exercício”, constante do Manual Siafi, mais especificamente o subitem 6 e respectivos desdobramentos, por extrapolar a autorização dada pela Lei de Diretrizes Orçamentárias para alterações orçamentárias (art. 38 da Lei 13.080/2015) e os princípios contábeis em relevo.

### 5.3.3 Distorções não quantificáveis

#### *Falta de transparência sobre a situação atuarial da União*

A LRF (art. 4º, § 2º, inciso IV, alínea ‘a’) exige a divulgação anual, no Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias, das avaliações da situação financeira e atuarial dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador.

Além disso, no art. 53, § 1º, inciso II, a LRF determina que o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) referente ao último bimestre do exercício será acompanhado de demonstrativos das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos.

Anualmente essas projeções constam no projeto da LDO e no RREO do último bimestre. Porém, os passivos atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos, não estão sendo reconhecidos e evidenciados na contabilidade federal.

Há diferentes regulamentações para cada tipo de passivo atuarial: previdência dos servidores civis (RPPS), militares inativos, pensões militares e previdência social (RGPS).

Após reiteradas recomendações do TCU em contas de governo de exercícios anteriores, em 2014 houve a contabilização das provisões matemáticas previdenciárias do RPPS-Civis nas demonstrações contábeis da União, contribuindo para a transparência e a qualidade das informações patrimoniais do BGU. No entanto, nas Contas do Governo de 2014 foram feitas recomendações acerca da persistente falta de transparência nas informações contábeis relacionadas aos passivos relativos às pensões de militares e de militares inativos, bem como ao passivo atuarial do RGPS, situação que persistiu em 2015.

Nos tópicos a seguir estão detalhadas as justificativas para que esses passivos constem na contabilidade federal, as causas para não constarem até o momento e os efeitos no Balanço Geral da União, bem como as respectivas recomendações.

#### *Passivos com pensionistas e inativos militares*

O art. 142 da Constituição Federal trata dos militares da União que integram as Forças Armadas. De acordo com inciso X do citado artigo, a lei disporá sobre o ingresso nas Forças Armadas, os limites de idade, a estabilidade e outras condições de transferência do militar para a inatividade, os direitos, os deveres, a remuneração, as prerrogativas e outras situações especiais dos militares, consideradas as peculiaridades de suas atividades, inclusive aquelas cumpridas por força de compromissos internacionais e de guerra.

Por sua vez, a Lei 6.880/1980, que dispõe sobre o estatuto dos militares, disciplina as hipóteses em que os militares passam para a inatividade, em especial os casos de reserva remunerada e reforma. Quanto às pensões militares, essas estão normatizadas pela Lei 3.765/1960, que prevê os casos para concessão de pensões militares. Por fim, a Medida Provisória 2.215-10/2001 dispõe sobre a remuneração dos militares.

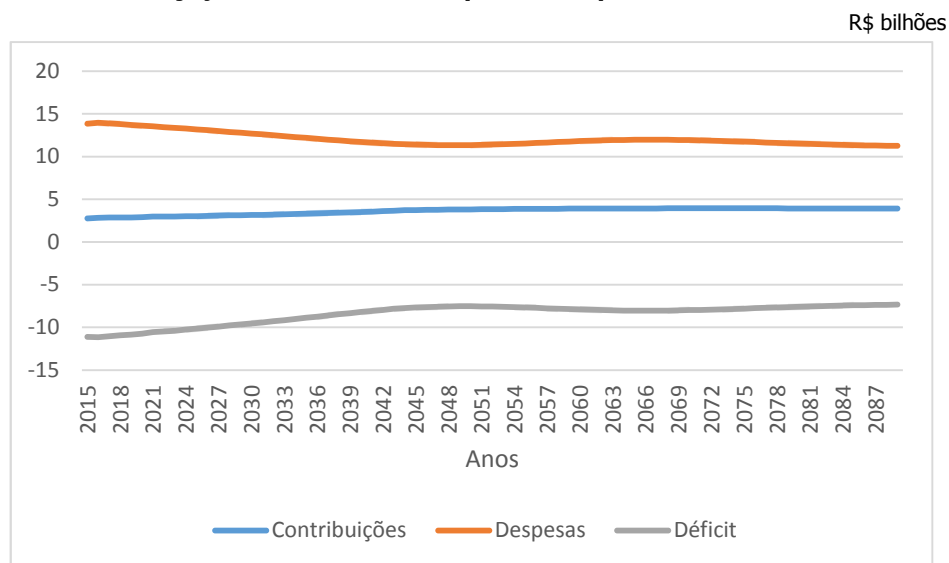
#### *Pensões militares: ausência de mensuração, reconhecimento e evidenciação de despesas futuras*

As demonstrações contábeis da União não apresentam qualquer provisão sobre valores a serem desembolsados no futuro com as pensões militares previstas na Lei 3.765/1960.

No entanto, seria possível que o BGU contemplasse uma provisão sobre os gastos futuros com pensões militares, tendo em vista que o Ministério da Defesa elabora anualmente as projeções dos encargos atuariais com militares das Forças Armadas para compor um dos anexos do projeto de lei de diretrizes orçamentárias, em cumprimento ao art. 4º, § 2º, inciso II, alínea “a”, da Lei de Responsabilidade Fiscal, as quais abrangem as pensões militares previstas na Lei 3.765/1960.

Por conseguinte, o gráfico abaixo destaca o fluxo das receitas e despesas com pensões militares (com critério de reposição de militares), conforme apurado no PLDO 2016:

**Projeção das receitas e despesas com pensões militares**



Conforme se observa, já existe uma projeção de valores com gastos futuros relativos às pensões militares, a qual poderia ser utilizada como parâmetro para reconhecimento, mensuração e evidenciação de uma provisão com pensões militares no BGU, necessitando apenas trazer esses números projetados a valor presente na data de encerramento do exercício.

Assim, constam nas Contas de Governo de 2013 e de 2014 recomendações para o Ministério da Defesa com o propósito de reconhecer, mensurar e evidenciar no BGU as provisões relativas a pensões militares.

Porém, apesar das recomendações do TCU, o Ministério da Defesa ainda não implementou o reconhecimento, mensuração e evidenciação dessa provisão. Atualmente, o Ministério da Defesa entende que, em função do recurso ao Acórdão 2.034/2015-TCU-Plenário, que suspendeu os efeitos dos seus itens 9.6 e 9.7, a recomendação ora em análise não pode ser cumprida no presente momento por se tratar de matéria correlata ao tratado no citado acórdão.

Ocorre que os efeitos suspensivos dos itens 9.6 e 9.7 do Acórdão 2.034/2015-TCU-Plenário não atingem as recomendações das Contas de Governo de 2014, bem como as de 2013, em virtude de serem assuntos diferentes, devido às seguintes razões:

Desde a apreciação das Contas de Governo de 2013 (apreciadas em 2014 pelo TCU), de relatoria do Ministro Raimundo Carreiro, o Tribunal vem alertando o Poder Executivo sobre a necessidade de evidenciação contábil do passivo atuarial dos inativos e pensões militares:

1. **alertar a Casa Civil**, com fundamento no art. 1º, incisos I, II e III, do Decreto 5.135/2004, o Ministério da Fazenda, com fundamento no art. 1º, inciso IV, do Decreto 7.482/2011, e o Ministério da Defesa, com fundamento no art. 10, § 1º, da Lei 10.180/2001, **acerca da possibilidade de o Tribunal de Contas da União emitir opinião adversa sobre o Balanço Geral da União**, caso as recomendações XVI.a., XVII.a., XVII.b. XVIII.a., XVIII.b., XIX, XX.a., XXI, XXII.a., XXII.b., XXII.c., XXII.d., XXII.e., XXII.f., XXIII, XXIV, XXV, XXVI, XXVII, expedidas com vistas à correção das distorções verificadas no Balanço Patrimonial da União e na Demonstração das Variações Patrimoniais não sejam implementadas, já para as contas 2014 (item 5.3.1);

A recomendação se deu nos seguintes termos:

**XVIII.** ao Ministério da Defesa e à Secretaria do Tesouro Nacional, sob a coordenação da Casa Civil da Presidência da República, que:

a) tomem as providências necessárias para garantir o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação do passivo atuarial referente às despesas com militares inativos das Forças Armadas, permitindo assim a apresentação dessa informação no Balanço Patrimonial da União e a divulgação das premissas e detalhamentos em notas explicativas já para o exercício de 2014 e seguintes (item 5.3.1.1.1);

b) tomem as providências necessárias para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação do passivo atuarial referente às pensões relativas aos militares das Forças Armadas, permitindo assim a apresentação dessa informação no Balanço Patrimonial da União e a divulgação das premissas e detalhamentos em notas explicativas já para o exercício de 2014 e seguintes (item 5.3.1.1.1)

O mesmo se repetiu na apreciação das Contas de Governo de 2014 (apreciadas em 2015 pelo TCU), de relatoria do Ministro Augusto Nardes. O Poder Executivo foi alertado novamente sobre a necessidade de evidenciação contábil do passivo atuarial dos inativos e pensões militares, nos seguintes termos:

4. **alertar a Casa Civil** da Presidência da República, com fundamento no art. 1º, incisos I, II e III, do Decreto 5.135/2004, o Ministério da Fazenda, com fundamento no art. 1º, inciso IV, do Decreto 7.482/2011, e o Ministério da Defesa, com fundamento no art. 10, § 1º, da Lei 10.180/2001, acerca da possibilidade de o Tribunal de Contas da União emitir opinião adversa sobre o Balanço Geral da União, caso as recomendações VI, VII, VIII, IX, Xa. a X.h., XI, XII, XIII, XIV e XV, expedidas com vistas à correção das distorções verificadas no Balanço Patrimonial da União e na Demonstração das Variações Patrimoniais não sejam implementadas (item 5.3.1);

As recomendações referidas no alerta, relacionados ao assunto em questão, foram:

**VII.** ao Ministério da Defesa e à Secretaria do Tesouro Nacional, sob a coordenação da Casa Civil da Presidência da República, que tomem as providências necessárias para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação do passivo referente às pensões relativas aos militares das Forças Armadas, permitindo assim a apresentação dessa informação no Balanço Patrimonial da União e a divulgação das premissas e detalhamentos em notas explicativas já para o exercício de 2015 e seguintes (item 5.3.1.1);

**VIII.** à Casa Civil da Presidência da República e aos Ministérios da Defesa e da Fazenda que realizem estudo conjunto para avaliar as melhores práticas internacionais de prestação de contas dos encargos com militares inativos, incluindo no escopo do estudo a necessidade de registros contábeis ou elaboração e divulgação de demonstrações específicas sobre a situação das despesas futuras com os militares (item 5.3.1.1);

Por meio do Acórdão 2.059/2012-TCU-Plenário, de relatoria do Ministro José Múcio Monteiro, o Tribunal recomendou à Secretaria de Organização Institucional do Ministério da Defesa (Seori/MD) sobre a conveniência e a oportunidade de elaborar avaliação atuarial a fim de discriminar projeções e resultado atuarial referentes a benefícios de pensões especiais, nos seguintes termos:

9.12 **recomendar** à Secretaria de Organização Institucional do Ministério da Defesa (Seori/MD) que pondere a conveniência e a oportunidade de **elaborar avaliação atuarial** que possibilite discriminar as projeções e resultado atuarial com e sem a inclusão das informações referentes aos **benefícios decorrentes de pensões especiais** oriundas de veteranos das campanhas do Uruguai e Paraguai, Lei das Sete Pragas, Montepio militar, ex-combatentes, ex-combatentes (Lei da Praia), e outras semelhantes, considerando que a inclusão, nas projeções atuariais do regime previdenciário dos militares, das despesas com pensões especiais militares distorce a apuração do resultado atuarial, na medida em que adicionam despesas com benefícios que não contaram com contribuição e enviesam as características demográficas da população de militares;

Frise-se que as projeções atuariais relacionadas às pensões militares a que se refere a Lei 3.765/1960 já são atualmente calculadas, porém, não registradas na contabilidade. Neste ponto específico das pensões, o que o Acórdão 2.059/2012-TCU-Plenário inovou foi com relação a algumas pensões especiais oriundas de veteranos das campanhas do Uruguai e Paraguai, Lei das Sete Pragas, Montepio militar, ex-combatentes, ex-combatentes (Lei da Praia), e outras semelhantes, determinando que também destas fossem evidenciadas as projeções e resultado atuariais.

Em monitoramento ao item 9.12 do Acórdão 2.059/2012-TCU-Plenário, o Tribunal se pronunciou novamente sobre a questão por meio do Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário, também de relatoria do Ministro José Múcio Monteiro, no qual transformou a recomendação em determinação, *in verbis*:



9.6. **determinar** à Secretaria de Organização Institucional do Ministério da Defesa (Seori) que, além das projeções atuariais relativas às pensões previstas na Lei das Pensões Militares que já são elaboradas, **elabore, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias**, em separado, **avaliação atuarial com as projeções e resultado atuarial** referentes aos benefícios decorrentes de **pensões especiais** oriundas de veteranos das campanhas do Uruguai e Paraguai, Lei das Sete Pragas, Montepio militar, excombatentes e outras semelhantes, tendo em vista que tais pensões constituem despesas de caráter continuado a serem suportadas pelo Tesouro Nacional por longo prazo, em atendimento aos princípios da publicidade e da transparência;

Além disso, o Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário determinou a apresentação de plano de ação para atendimento das deliberações:

9.7. determinar à Seori, à RFB, ao MPS, ao INSS, à Casa Civil e à STN **que apresentem, no prazo de 90 (noventa) dias, plano de ação com vistas ao atendimento às deliberações** a eles dirigidas nos itens 9.1.2.1, 9.1.2.3, 9.3.2, 9.4.2, 9.5, 9.6, 9.8.1, 9.8.2, 9.10.1 e 9.10.2 do Acórdão 2.059/2012 – Plenário, bem como nas deliberações **exaradas no presente processo**, indicando responsáveis e prazo, preferencialmente nos moldes do modelo constante do Anexo II do relatório de monitoramento;

Sobre este último Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário, a Seori/MD impetrou pedido de reexame, que foi conhecido pelo Ministro Vital do Rêgo em despacho de 02/12/2012 (TC 034.660/2014-3), suspendendo os efeitos dos itens 9.6 e 9.7 da deliberação.

Assim, importa notar que as determinações do Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário, itens 9.6 e 9.7, dizem respeito, respectivamente, à projeção atuarial das **pensões especiais** e à **apresentação de plano de ação**. Portanto, a suspensão dos efeitos decorrente do pedido de reexame, que recai sobre os mesmos itens 9.6 e 9.7, não alcança as recomendações exaradas nos relatórios e pareceres prévios sobre as contas de governo de 2013 e 2014, no tocante ao registro e à evidenciação contábil das projeções atuariais a que se refere a Lei de Pensões Militares (Lei 3.765/1960), que já são atualmente calculadas pelo governo.

Destaque-se que no Ofício 0030/2016-TCU/SERUR a Serur manifesta a opinião de que o efeito suspensivo alcança os comandos (recomendações sem efeito cogente) do Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário referente às Contas do Governo de 2014, em posicionamento contrário ao desta Secretaria.

Assim, retornando especificamente ao caso das pensões militares, nota-se que não existe fator impeditivo de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos valores atuariais nas demonstrações contábeis da União, pois já existe uma projeção e basta trazer os referidos números a valor presente para sua devida contabilização.

Ademais, cabe ressaltar que a Secretaria do Tesouro Nacional informou que já criou os procedimentos contábeis (criação de contas, atualização de eventos e situações etc.) para realizar os registros relativos às pensões militares.

Portanto, cabe reiterar a recomendação ao Ministério da Defesa, sob a coordenação da Casa Civil da Presidência da República, a fim de que tomem as providências necessárias para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação do passivo referente às pensões militares previstas na Lei 3.765/1960, permitindo assim a apresentação dessa informação no Balanço Patrimonial da União e a divulgação das premissas e detalhamentos em notas explicativas.

#### RECOMENDAÇÃO

Ao Ministério da Defesa, sob a coordenação da Casa Civil da Presidência da República, que tomem as providências necessárias para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação contábil do passivo referente às pensões militares previstas na Lei 3.765/1960.



*Militares inativos: ausência de projeção e de política de registros contábeis*

Os Relatórios das Contas do Governo da República de 2013 e de 2014 abordaram a necessidade de evidenciação das despesas futuras com militares inativos. No Relatório de 2013, foi recomendado ao Ministério da Defesa que calculasse o valor presente das projeções atuariais das despesas futuras com militares inativos, bem como ao Ministério da Defesa e à Secretaria do Tesouro Nacional, sob a Coordenação da Casa Civil da Presidência da República, para que tomassem as providências necessárias para garantir o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação do passivo atuarial referente às despesas com militares inativos das Forças Armadas, permitindo assim a apresentação dessa informação no Balanço Patrimonial da União e a divulgação das premissas e detalhamentos em notas explicativas já para o exercício de 2014 e seguintes.

Porém, conforme analisado nas Contas do Governo de 2014, essas recomendações não foram atendidas. À época, o Ministério da Defesa trouxe uma série de argumentos para justificar o não atendimento da recomendação, tais como regramento específico a que se submetem os militares, peculiaridades da carreira, inexistência de um regime de contribuição para os militares, dentre outros.

Assim, no Relatório das Contas do Governo de 2014, ponderou-se os argumentos trazidos pelo Ministério da Defesa e concluiu-se que, sendo o pagamento de encargos com militares da União uma política de estado a qual envolveria decisões que perpassariam pela análise não apenas do Ministério da Defesa, mas também do Ministério da Fazenda e da Presidência da República, haveria a necessidade de recomendar à Casa Civil e aos Ministérios da Defesa e da Fazenda que realizassem estudo conjunto com o propósito de avaliar as melhores práticas internacionais de prestação de contas dos encargos com militares inativos, incluindo no escopo do estudo a necessidade de registros contábeis ou elaboração e divulgação de demonstrações específicas sobre a situação das despesas futuras com os militares.

Nesse sentido, foi constituído grupo de trabalho interministerial pela STN/MF, Ministério da Defesa e Casa Civil, com o objetivo de avaliar as melhores práticas na prestação de contas dos encargos de inativos militares e os respectivos registros contábeis, por meio de Portaria Conjunta 1, de 14/1/2016, cujo prazo para realização dos trabalhos é de 180 dias. No entanto, o Ministério da Defesa alegou-se impedido de atender as recomendações acerca do reconhecimento, a mensuração e a evidenciação das despesas com militares inativos das Forças Armadas em virtude dos efeitos suspensivos pedido de reexame interposto pela Secretaria de Coordenação e Organização Institucional do Ministério da Defesa, o qual suspendeu os efeitos dos itens 9.6 e 9.7 do Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário.

Novamente, entende-se que os efeitos suspensivos dos itens 9.6 e 9.7 do Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário não eliminam nem justificam a distorção detectada no Balanço Geral da União de 2015.

Conforme descrito no item *Pensões militares: ausência de mensuração, reconhecimento e evidenciação de despesas futuras*, na apreciação das Contas de Governo de 2013 e de 2014, o Tribunal alertou o Poder Executivo sobre a necessidade de evidenciação contábil do passivo atuarial dos inativos e pensões militares e fez recomendações nesse mesmo sentido.

Os valores a serem registrados pela contabilidade relacionados às despesas futuras com militares inativos serão obtidos por meio de cálculo que traga a valor presente, na data do balanço, as projeções atuariais de tais despesas. O Acórdão 2.059/2012-TCU-Plenário, de relatoria do Min. José Múcio Monteiro, determinou, no item 9.3.2, que o cálculo, que hoje é feito com relação apenas às pensões militares decorrentes da Lei 3.765/1960, também se estendesse às despesas com os militares inativos:

**9.3.2 inclua, nas avaliações atuariais dos compromissos financeiros da União com militares das Forças Armadas e seus dependentes, coluna específica de resultado atuarial que contemple também as despesas**

**com aposentados militares**, ou seja, que, além do resultado atuarial cotejando apenas contribuições e gastos com pensões militares, insira outra coluna que calcule a diferença entre contribuição para pensões e o total de gastos com inativos (militares da reserva remunerada e reformados) e pensionistas, tendo em vista o que estabelece o art. 4º, § 2º, inciso IV, alínea “a”, da Lei Complementar nº 101/2000;

Além disso, o Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário determinou a apresentação de plano de ação para atendimento das deliberações:

9.7. determinar à Seori, à RFB, ao MPS, ao INSS, à Casa Civil e à STN **que apresentem, no prazo de 90 (noventa) dias, plano de ação com vistas ao atendimento às deliberações** a eles dirigidas nos itens 9.1.2.1, 9.1.2.3, 9.3.2, 9.4.2, 9.5, 9.6, 9.8.1, 9.8.2, 9.10.1 e 9.10.2 do Acórdão 2.059/2012 – Plenário, bem como nas deliberações **exaradas no presente processo**, indicando responsáveis e prazo, preferencialmente nos moldes do modelo constante do Anexo II do relatório de monitoramento;

Sobre este último Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário, a Seori/MD impetrou pedido de reexame, que foi conhecido pelo Ministro Vital do Rêgo em despacho de 02/12/2012 (TC 034.660/2014-3), suspendendo os efeitos dos itens 9.6 e 9.7 da deliberação.

Assim, importa notar que as determinações do Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário, itens 9.6 e 9.7, dizem respeito, respectivamente, à projeção atuarial das pensões especiais e à apresentação de plano de ação. Portanto, o efeito suspensivo decorrente do pedido de reexame do Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário alcança tão somente aqueles dispositivos, não alcançando o item 9.5 do *decisum*, que reiterou a determinação 9.3.2 do Acórdão original.

Especificamente quanto ao comando do item 9.7 do Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário, verifica-se que o objeto da determinação não é cálculo, registro ou evidenciação contábil, mas tão somente o encaminhamento de plano de ação.

9.7. determinar à Seori, à RFB, ao MPS, ao INSS, à Casa Civil e à STN **que apresentem, no prazo de 90 (noventa) dias, plano de ação com vistas ao atendimento às deliberações** a eles dirigidas nos itens 9.1.2.1, 9.1.2.3, 9.3.2, 9.4.2, 9.5, 9.6, 9.8.1, 9.8.2, 9.10.1 e 9.10.2 do Acórdão 2.059/2012 – Plenário, bem como nas deliberações **exaradas no presente processo**, indicando responsáveis e prazo, preferencialmente nos moldes do modelo constante do Anexo II do relatório de monitoramento;

Em sentido amplo, plano de ação pode ser compreendido como uma sequência de tarefas ou etapas a serem cumpridas para se alcançar determinado fim, identificando ainda prazos e recursos a serem alocados para cada etapa.

Assim, plano de ação não é mais que uma declaração, formal neste caso, de como e quando as tarefas serão realizadas. É preciso discernir, portanto, este documento meramente declaratório (plano de ação) de *como e quando fazer*, da própria *obrigatoriedade de fazer*.

Diferentemente da apresentação do plano de ação a que se refere o item 9.7 do Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário, continua em plena exigibilidade o cumprimento das recomendações exaradas nos relatórios e pareceres prévios sobre as contas do governo de 2013 e 2014, bem como o item 9.3.2 do Acórdão 2.059/2012-TCU-Plenário, referentes ao cálculo, registro e evidenciação contábil do passivo atuarial dos inativos e pensões militares.

Destaque-se que no Ofício 0030/2016-TCU/SERUR supramencionado, a Serur manifesta a opinião de que o efeito suspensivo alcança os comandos (recomendações sem efeito cogente) do Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário referente às Contas do Governo de 2014, em posicionamento contrário ao desta Secretaria.

Ademais, cabe ressaltar que a Secretaria do Tesouro Nacional informou que já criou os procedimentos contábeis (criação de contas, atualização de eventos e situações etc.) para realizar os registros relativos às despesas com militares inativos.

Portanto, cabe reiterar as recomendações feitas nos Relatórios das Contas de Governo da República de 2013 e de 2014 à Casa Civil e ao Ministério da Defesa, a fim de que implementem as práticas de evidenciação, reconhecimento e mensuração das despesas futuras com militares inativos de forma a permitir a transparência necessária e evitar quaisquer distorções materiais no Balanço Geral da União.

| RECOMENDAÇÃO |
|--------------|
|--------------|

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| À Casa Civil da Presidência da República e ao Ministério da Defesa que implementem as práticas de evidenciação, reconhecimento e mensuração das despesas futuras com militares inativos de forma a permitir a transparência necessária e evitar quaisquer distorções materiais no Balanço Geral da União. |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

*Subavaliação do Passivo em decorrência de obrigações não reconhecidas*

De acordo com o Mcasp, passivos são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços.

Um passivo deve ser reconhecido quando for provável que uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos seja exigida em liquidação de uma obrigação presente e o valor pelo qual essa liquidação se dará possa ser determinado em bases confiáveis.

Do ponto de vista patrimonial, as obrigações em que o fato gerador não tenha ocorrido (por exemplo, obrigações decorrentes de pedidos de compra de produtos e mercadorias, mas ainda não recebidos) não são geralmente reconhecidas como passivos nas demonstrações contábeis.

Quanto não há certeza quanto ao prazo ou quanto ao valor do passivo, são registradas provisões para fazer face a eventuais passivos.

Quando há mais incertezas envolvendo a possibilidade de ocorrer a saída de recursos, ou seja, quando a existência do passivo será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos incertos que não estão totalmente sob o controle da entidade, como é o caso de uma demanda judicial, esse passivo é classificado como passivo contingente. Passivos contingentes também ocorrem quando não é possível fazer uma estimativa confiável do valor da obrigação a pagar no futuro.

A avaliação quanto ao registro ou não de um passivo contingente levará em conta a probabilidade de a entidade ter que arcar com esse passivo futuramente, classificando-a em provável, possível ou remota.

Apesar dessas definições constarem do Mcasp, bem como de haver eventos contábeis e orientações gerais acerca das formas de contabilização de provisões e passivos, havia até 2015 uma série de passivos não registrados adequadamente no Balanço Patrimonial da União.

Num esforço a fim de regularizar tal situação, a STN instituiu, por meio da Portaria-STN 389/2015 um Grupo de Trabalho (GT TN) com o objetivo principal de aprimorar e padronizar as rotinas e procedimentos de reconhecimento, registro e controle de direitos e obrigações da STN junto a instituições financeiras oficiais e fundos.

Dentre as situações analisadas pelo referido GT TN, foram identificadas as seguintes situações que não estavam adequadamente evidenciadas no Balanço Patrimonial da União:

- i. Ausência do registro de passivos efetivos, havendo apenas o controle da execução orçamentária (emissão de nota de empenho e inscrição em restos a pagar);
- ii. Ausência do registro de provisões para obrigações presentes, quando havia indícios de provável futura saída de recursos e possibilidade de estimação confiável dos valores;
- iii. Ausência da evidenciação dos passivos contingentes em relação às demandas feitas pelos credores (em especial instituições financeiras oficiais e fundos supervisionados pela União), quando não havia certeza sobre a possibilidade de futura saída de recursos e/ou sobre a confiabilidade do valor estimado;
- iv. Ausência do registro de ajustes para perdas de créditos não tributários a receber pela União, apesar de existir evidências de que haverá redução significativa no estoque de ativos.

De modo resumido, as principais recomendações contidas no relatório final do GT TN, implementadas em 2015, foram:

- i. Evidenciação em notas explicativas e registro em contas de controle (esta última quando houver necessidade de controle) dos passivos contingentes;
- ii. Registro e evidenciação em notas explicativas das provisões e dos passivos efetivos;
- iii. Anulação da parcela de restos a pagar inscritos para atender a mais de um exercício e readequação da execução orçamentária, de modo que as despesas orçamentárias se relacionem apenas com o exercício de origem do crédito;
- iv. Registro e evidenciação em notas explicativas dos ajustes para perdas relacionados aos ativos que sofrerão futura redução de estoque, desde que confiavelmente estimadas tais perdas.

Assim, após a conclusão do GT TN e implementação das recomendações, houve em 2015 a contabilização dos seguintes passivos da União:

*Programas decorrentes de subvenções econômicas concedidas pela União*

As subvenções econômicas referem-se às despesas da União relativas a equalização de preços e taxas de juros de diversos programas de governo. Em decorrência das conclusões do GT TN, foram reconhecidos **R\$ 60,1 bilhões** em contas de passivos relacionados apenas às subvenções econômicas em 2015.

Dentre essas subvenções econômicas reconhecidas em 2015, destacam-se:

- i. Programa de Financiamento às Exportações (Proex);
- ii. Programa de Sustentação do Investimento (PSI);
- iii. Programa Revitaliza;
- iv. Plano Nacional dos Direitos da Pessoa com Deficiência – Viver sem Limite;
- v. Fundos de Desenvolvimento Regional (Fundo de Desenvolvimento da Amazônia – FDA, Fundo de Desenvolvimento do Nordeste – FDNE e Fundo de Desenvolvimento do Centro-Oeste – FDCO);
- vi. Programas relacionados ao crédito rural;
- vii. Programas de incentivo à produção de álcool;
- viii. Programa Nacional de Microcrédito Produtivo Orientado (PNMPO);

- ix. Programa Especial de Saneamento de Ativos (Pesa);
- x. Programa de Garantia da Atividade Agropecuária (Proagro).

*Passivos da União com a Caixa Econômica Federal*

Em decorrência da extinção ou dissolução de algumas entidades, a União assumiu direitos e obrigações, por força de Lei. Assim, como resultado do trabalho do GT TN, conclui-se pela regularização dos seguintes passivos relativos à Caixa Econômica Federal.

**Passivos da União com a CEF**

| R\$                 |                      |                                 |                                       |
|---------------------|----------------------|---------------------------------|---------------------------------------|
| Item                | Passivo Registrado   | Registrado em conta de controle | Situação em 31/12/2015                |
| CEF/Banroraima      | 24.932.137           |                                 | Pago com emissão de títulos do TN     |
| CEF/Roraima         | 1.495.367.817        |                                 | Pago com emissão de títulos do TN     |
| CEF/FAS/Roraima     | 21.365.425           |                                 | Incluir passivo na LOA para pagamento |
| CEF/Bônus BNH       |                      | 3.680.000.000                   | Auditoria na CGU                      |
| CEF/Voto CMN 162/95 |                      | 530.000.000                     | Auditoria na CGU                      |
| CEF/Produban        |                      | 70.000.000                      | Auditoria na CGU                      |
| <b>Total</b>        | <b>1.541.665.379</b> | <b>4.280.000.000</b>            | <b>5.821.665.379</b>                  |

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional.

*Fundo de Compensação de Variações Salariais (FCVS)*

Os valores registrados no Siafi referentes ao Fundo de Compensação de Variações Salariais (FCVS) estavam desatualizados. Assim, após a implementação das recomendações do GT TN, os valores registrados referentes ao FCVS em 31/12/2015 são:

**Passivos relativos ao FCVS**

|                           |  | R\$ milhões    |
|---------------------------|--|----------------|
| Obrigações de Curto Prazo |  | 82.972         |
| Provisões de Longo Prazo  |  | 27.204         |
| <b>Total</b>              |  | <b>110.176</b> |

Fonte: Siafi.

*Passivos da União pendentes de reconhecimento*

Apesar dos registros efetuados, ainda persistem passivos não reconhecidos, ou seja, não adequadamente registrados no Balanço Patrimonial da União. São eles:

*Passivos relativos ao Programa de Aceleração do Crescimento (PAC):*

O PAC, instituído em 2007 (Decreto 6.025/2007), é composto por diversas medidas de incentivo aos investimentos públicos e privados. De acordo com o supracitado decreto, as ações do PAC são discriminadas pelo Comitê Gestor do Programa de Aceleração do Crescimento — CGPAC, composto pelos titulares do MP, do MF e da Casa Civil, que coordena as ações necessárias à execução do programa. O Grupo-Executivo do PAC (Gepac), colegiado composto por secretarias dos ministérios que compõem o CGPAC, do qual faz parte a STN, é responsável por estabelecer metas e acompanhar os resultados de implementação e execução do PAC.

De acordo com as conclusões do GT TN em relação aos passivos do PAC, foi realizado um levantamento dos contratos firmados pelos órgãos e que devem gerar demanda por recursos financeiros nos próximos exercícios. Ressalte-se que os valores apresentados referem-se a setembro de 2015, data da conclusão do GT TN.

Além dessa necessidade orçamentária, a tabela a seguir demonstra os pagamentos realizados em 2015, os valores executados, porém pendentes de pagamento, e os valores que ainda serão executados e, portanto, a faturar:

**Valores não registrados do PAC**

R\$ milhões

| Órgão                        | Saldo Contratual em Jan/2015 | Pago até Set/2015 | Faturas em aberto até Set/2015 | A faturar      |
|------------------------------|------------------------------|-------------------|--------------------------------|----------------|
|                              | a                            | b                 | c                              | d = a-b-c      |
| Cidades – PMCMV              | 40.316                       | 10.747            | 98                             | 29.471         |
| Transportes                  | 35.367                       | 8.044             | 1.827                          | 25.495         |
| Defesa                       | 45.444                       | 1.834             | 1.769                          | 41.841         |
| Integração                   | 8.455                        | 2.422             | 430                            | 5.603          |
| Educação                     | 3.844                        | 1.314             | 556                            | 1.973          |
| Cidades - exceto PMCMV       | 22.340                       | 1.780             | 618                            | 19.941         |
| Saúde                        | 3.197                        | 705               | 462                            | 2.030          |
| Secretaria de Aviação Civil  | 4.518                        | 1.790             | 108                            | 2.619          |
| Esporte                      | 3.831                        | 622               | -                              | 3.208          |
| Secretaria de Portos         | 3.116                        | 301               | 22                             | 2.793          |
| Comunicações                 | 1.564                        | 212               | -                              | 1.352          |
| Desenvolvimento Social       | 596                          | 144               | 346                            | 106            |
| Agricultura                  | 67                           | 13                | -                              | 53             |
| Minas e Energia              | 141                          | 81                | -                              | 60             |
| Cultura                      | 423                          | 90                | -                              | 333            |
| Turismo                      | 486                          | 37                | -                              | 449            |
| Sec. Políticas para Mulheres | 10                           | 8                 | -                              | 3              |
| Planejamento                 | 30                           | 14                | -                              | 16             |
| <b>Total</b>                 | <b>173.744</b>               | <b>30.160</b>     | <b>6.328</b>                   | <b>137.347</b> |
| <b>Total exceto PMCMV</b>    | <b>133.428</b>               | <b>19.412</b>     | <b>6.140</b>                   | <b>107.876</b> |

Fonte: Relatório Final GT TN.

Deste modo, os valores dos passivos relativos ao PAC ainda pendentes de serem registrados pela União são os seguintes:

**Valores de Passivos relacionados ao PAC pendentes de Registro**

R\$ bilhões

|                                                                                                                                               |         |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| Passivos decorrentes de etapas já executadas de contratos (aumento de passivos)                                                               | 6.140   |
| Potencial impacto nas contas públicas decorrente da continuidade da execução dos contratos já assinados (aumento de atos potenciais passivos) | 107.876 |

Fonte: Relatório Resultado GT TN.

Em relação aos registros contábeis desses passivos, a STN informou que, tendo em vista que os contratos são firmados pelos órgãos setoriais, são eles os responsáveis pela gestão orçamentária, bem como pelos respectivos registros contábeis. Ademais, a predominância da cultura essencialmente



orçamentária da execução contábil leva ao registro do passivo apenas na fase da liquidação da despesa orçamentária, e não como consequência do fato gerador da despesa.

Conclui-se, portanto, que, em relação aos passivos relacionados ao PAC, há uma grande possibilidade de haver passivos e atos potenciais não contabilizados em contas patrimoniais e de controle, respectivamente. Não houve qualquer informação adicional acerca de passivos do PAC em notas explicativas das demonstrações contábeis da União em 2015.

#### Passivos relativos ao Fundef

A Lei 9.424/1996, que criou o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef) dispunha no seu art. 6º que a União complementaria os recursos do Fundo sempre que, no âmbito de cada estado e do Distrito Federal, seu valor por aluno não alcançasse o mínimo definido nacionalmente.

O § 1º do mesmo art. 6º estabelecia que esse valor mínimo anual por aluno (VMAA) seria fixado por ato do Presidente da República e nunca seria inferior à razão entre a previsão da receita total para o Fundef e a matrícula total do ensino fundamental no ano anterior, acrescida do total estimado de novas matrículas.

Durante toda a vigência do Fundef (1998 a 2006), a União não seguiu esse critério. Os valores mínimos anuais por aluno fixados para o período tinham como parâmetro os valores das dotações consignadas nas leis orçamentárias anuais para o pagamento da complementação da União ao Fundo.

Desse modo, chegava-se a um valor mínimo anual por aluno (VMAA) que implicasse um pagamento de complementação ao Fundef no limite da dotação orçamentária, e não segundo a regra do § 1º do art. 6º da Lei 9.424/1996. Com isso, somente as Unidades da Federação que apresentassem uma razão entre receita e despesa no âmbito do Fundo Estadual menor que o valor VMAA fixado em decreto receberiam complementação. Caso seja estendido para todos os municípios, estados e o DF, o critério de cálculo do VMAA pela média nacional, a União teria que aportar recursos adicionais, referentes ao período de vigência do Fundef (1998 a 2006), superiores a R\$ 31,7 bilhões, segundo estimativas do GT TN.

De acordo com a STN, a conclusão do GT TN em relação ao passivo da União relativo ao Fundef recomendou a constituição de um novo grupo conjunto entre a STN e o Ministério da Educação, a fim de aprofundar os estudos, dada a incerteza dos valores relativos ao Fundef.

#### Passivos relativos a Programas Habitacionais

Os passivos relativos a programas de políticas habitacionais, objeto de análise acerca da adequação contábil pelo GT TN referem-se ao Programa Minha Casa, Minha Vida (PMCMV), criado em 2009 para tornar a moradia acessível às famílias de baixa renda tanto do meio urbano quanto do meio rural. O PMCMV é composto por diversas modalidades, dentre as quais se destacam o Programa Nacional de Habitação Urbana (PNHU) e o Fundo de Arrendamento Residencial (FAR). As demais modalidades são o Programa Nacional da Habitação Rural (PNHR), o Fundo de Desenvolvimento Social (FDS) e a Oferta Pública de Recursos (Oferta Pública).

De acordo com as conclusões apontadas no GT TN, o saldo relativo a esses programas habitacionais até setembro de 2015 é o seguinte:

**Valores não registrados relativos a programas de políticas habitacionais**

R\$ milhões

| Modalidade        | Saldo Contratual em Jan/2015 | Pago até Set/2015 | Faturas em aberto até Set/2015 | A faturar     |
|-------------------|------------------------------|-------------------|--------------------------------|---------------|
|                   | a                            | b                 | c                              | d = a-b-c     |
| Cidades – PMCMV   |                              |                   |                                |               |
| FAR               | 24.390                       | 8.388             | 98                             | 15.904        |
| PNHR, FDS, Oferta | 4.842                        | 1.159             | -                              | 3.682         |
| PNHU              | 11.085                       | 1.200             | -                              | 9.885         |
| <b>Total</b>      | <b>40.316</b>                | <b>10.747</b>     | <b>98</b>                      | <b>29.471</b> |

Fonte: Relatório Final GT TN.

Em resumo, verifica-se que, apesar dos esforços feitos por parte da STN para, no âmbito do GT TN, estudar em profundidade os passivos não registrados, bem como, no encerramento do exercício, regularizar muitos desses passivos, ainda persistem situações nas quais estão pendentes de reconhecimento passivos da União relativos ao PAC, aos programas habitacionais e ao Fundef. Assim, cabe recomendação no sentido de regularizar esses passivos, evidenciando-os adequadamente.

**RECOMENDAÇÃO**

Ao Ministério da Fazenda que, em conjunto com os órgãos responsáveis pelos respectivos registros contábeis, envide esforços no sentido de regularizar passivos que não estão adequadamente evidenciados nas demonstrações contábeis da União, como é o caso dos passivos relativos ao Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), aos programas habitacionais e ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef).

*Falta de evidenciação da situação atuarial do Regime Geral de Previdência Social*

Em análise às classes e rubricas que compõem o balanço patrimonial do Fundo do Regime Geral de Previdência Social (FRGPS), não se verifica a existência de provisões matemáticas previdenciárias, conhecidas também como passivos atuariais.

Em Contas do Governo da República de anos anteriores (especificamente em 2013 e 2014) foi explorada a necessidade ou não de constituição de provisões matemáticas previdenciárias para o fundo do RGPS, a fim de evidenciar sua situação atuarial.

Nas Contas do Governo de 2013, verificou-se que ainda não havia convicção sobre a necessidade de inclusão desse passivo no BGU, haja vista a existência de uma grande variedade de abordagens internacionais no que tange aos regimes gerais de previdência. O exemplo destacado foi o dos Estados Unidos da América, o qual preparava demonstrações específicas para apresentar os déficits atuariais da previdência social e de outros grupos relacionados à seguridade social.

Como recomendações das Contas do Governo 2013, dentre outras, foi solicitado ao então Ministério da Previdência Social que inserisse nos relatórios de avaliação atuarial do RGPS, o balanço atuarial do regime, com os valores presentes das projeções; que o INSS incluísse em notas explicativas às demonstrações do FRGPS, o balanço atuarial do regime; e à Casa Civil da Presidência da República, à Secretaria do Tesouro Nacional, ao Ministério da Previdência Social e ao INSS que realizassem estudo conjunto para avaliar as melhores práticas internacionais de prestação contas da previdência social, incluindo no escopo do trabalho a necessidade de elaboração e divulgação de demonstrações específicas sobre a situação atuarial da previdência social.

Como parte do atendimento dessa recomendação, foi criado um grupo de trabalho mediante a Portaria Conjunta 218, de 19/12/2014, da Casa Civil da Presidência da República, e dos Ministérios da Fazenda e da Previdência Social para realização de estudos sobre a matéria.

Nesse sentido, nas Contas do Governo de 2014, reforçou-se a necessidade de apresentação das conclusões do citado grupo de trabalho, especificamente quanto à avaliação das melhores práticas internacionais; a inclusão do balanço atuarial do FRGPS nos relatórios de avaliação atuarial; e a inclusão do balanço atuarial do FRGPS em notas explicativas das demonstrações financeiras do próprio Fundo e da União.

Como consequência, o grupo de trabalho efetuou um diagnóstico sobre a experiência internacional em registro de passivos atuariais de governos e um levantamento das recomendações internacionais baseado nos seguintes manuais:

- a) GFSM 2014 (*Government Finance Statistics Manual* do Fundo Monetário Internacional)
- b) SNA 2008 (*System of National Accounts* da Comissão Estatística das Nações Unidas); e
- c) Ipsasb 2014 (*Handbook of International Public Sector Accounting* do Ifac – *International Federation of Accountants*)

Além disso, o grupo de trabalho verificou as experiências de evidenciação de contas previdenciárias dos Estados Unidos da América, do Canadá e da Austrália.

No estudo realizado, destaca-se que, no tocante ao passivo da previdência social, os manuais GFSM (2014) e SNA (2008) recomendam o registro de obrigações previdenciárias relativos aos benefícios dos servidores públicos no balanço principal, mas excluem o registro contábil das obrigações futuras da previdência social (regimes gerais), requerendo-o apenas em tabela suplementar (SNA 2008) ou em item de memorando (GFSM).

Ainda em relação aos regimes gerais, o GFSM destaca que nenhum passivo é reconhecido nas contas primárias por conta de benefícios da seguridade social. No entanto, deverá ser publicado como item de memorando o valor presente dos benefícios de seguridade social já adquiridos sob as leis e regulamentos em vigor, descontado do valor presente das contribuições futuras. O GFSM também destaca que a obrigação implícita de pagamentos de benefícios de regime geral no futuro não configura obrigação contratual, isto é, a previdência não é prestada por força de contratos e pode ser alterada pelos governos, devendo seus passivos serem registrados como passivos implícitos (caso houvesse o elemento “contratual”, ou forma pela qual os pagamentos sejam incondicionais, o passivo passa a ser explícito e, por consequência, registrado no balanço principal).

O SNA tem um entendimento semelhante, e considerando que se trata de um regime em que as contribuições são utilizadas para pagar benefícios devidos no mesmo exercício, o regime geral deve ter suas estimativas de passivo atuarial incluídas em tabela suplementar, conforme já mencionado.

Dessa forma, o grupo de trabalho concluiu que, em relação ao Regime Geral de Previdência Social, as práticas internacionais e os manuais de estatísticas de finanças públicas e contabilidade aplicada ao setor público recomendam o registro de valores referentes ao déficit atuarial do RGPS em notas explicativas.

Nesse sentido, o Balanço Geral da União de 2015 apresenta uma nota explicativa (item 4.2 Regime Geral de Previdência Social) em que destaca a projeção atuarial do RGPS para um horizonte de 45 anos, bem como traz informações gerais do regime geral.

No entanto, essa nota explicativa não apresenta valores de balanço atuarial do RGPS e tampouco desconta os valores de contribuições e despesas futuras a valores presentes, o que dificulta mensurar o valor do déficit atuarial do RGPS. Ademais, essa nota está presente apenas no BGU, não sendo divulgadas em notas específicas das demonstrações financeiras do FRGPS.

Os gestores argumentam que o assunto foi amplamente debatido pelo grupo de trabalho instituído e, conforme consta em relatório, não cabe registro de passivo atuarial nas demonstrações financeiras do FRGPS, devendo, porém, as informações constarem em nota explicativa. Ademais, os gestores informam que toda gestão atuarial do RGPS compete ao Ministério do Trabalho e Previdência Social (MTPS), e, por fim, sugerem que demandas relativas à situação atuarial do regime geral de previdência devem ser direcionadas ao MTPS.

Apesar de o grupo de trabalho concluir que as provisões matemáticas previdenciárias do FRGPS requerem a divulgação de seus valores em notas explicativas às demonstrações e/ou em tabelas suplementares, as informações atuariais do RGPS foram evidenciadas apenas nas notas explicativas do BGU 2015 e, mesmo assim, sem a evidenciação de valores presentes das contribuições e despesas futuras, dificultando a mensuração do valor do déficit atuarial do RGPS.

Com efeito, a recomendação acerca deste assunto foi tratada no âmbito de processo específico (TC 031.235/2015-8), destinado a verificar a confiabilidade das informações financeiras de 2015 do Fundo do Regime Geral da Previdência Social.

*Superavaliação do ativo do FRGPS em razão da ausência da constituição de ajuste para perdas referente à conta Créditos por Danos ao Patrimônio*

Segundo o Mcasp, os direitos e os títulos de créditos registrados pela entidade deverão ser mensurados ou avaliados pelo valor original. Contudo, os riscos de não recebimento de direitos devem ser reconhecidos em conta de ajuste, a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram.

A conta Créditos por Danos ao Patrimônio refere-se a um direito do FRGPS. Segundo o art. 68, § 1º, inciso II, da LRF, pertencem ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social todos os bens e direitos que, a qualquer título, lhe sejam adjudicados ou que lhe vierem a ser vinculados por força de lei. Essa conta constitui-se dos pagamentos feitos indevidamente a beneficiários, ocorridos em razão de erro administrativo, dolo, má-fé, fraude apurada ou pagamento pós-óbito do beneficiário detectado posteriormente e que deverão ser recuperados. Entretanto, os riscos de não recebimento não foram considerados na forma de ajuste para perdas, conforme pode se observar nos registros do Siafi:

**Recorte do Balancete do FRGPS – 2015**

| Conta                  | Descrição                                                    | R\$                            | %                     |
|------------------------|--------------------------------------------------------------|--------------------------------|-----------------------|
| <b>1.1.3.4.0.00.00</b> | <b>Créditos por danos ao patrimônio</b>                      | <b><u>2.638.545.683,08</u></b> | <b><u>100,00%</u></b> |
| 1.1.3.4.1.01.02        | Crédito a recuperar por dano ao patrimônio                   | 12.212.669,64                  | 0,46%                 |
| 1.1.3.4.1.01.03        | Crédito a recuperar por erro administrativo                  | 160.275.524,10                 | 6,07%                 |
| 1.1.3.4.1.01.04        | Crédito a recuperar por dolo, má-fé ou fraude                | 692.683.972,98                 | 26,25%                |
| 1.1.3.4.1.01.10        | Crédito a recuperar por pagamento indevido de benefício      | 1.379.412.714,29               | 52,28%                |
| 1.1.3.4.1.01.99        | Outros créditos administrativos                              | 148.855,10                     | 0,01%                 |
| 1.1.3.4.1.02.01        | Crédito a recuperar decorrente de pagamentos indevidos       | 611.510,81                     | 0,02%                 |
| 1.1.3.4.1.02.04        | Crédito a recuperar de terceiro em prestação de serviço      | 263.960,18                     | 0,01%                 |
| 1.1.3.4.1.02.05        | Crédito a recuperar de responsáveis por dano/perda em TCE    | 3.189.002,60                   | 0,12%                 |
| 1.1.3.4.1.02.12        | Crédito a recuperar decorrentes de fraude em benefícios -TCE | 389.747.473,38                 | 14,77%                |

Fonte: Siafi.

De acordo com item 3 da macrofunção Siafi 020333, os riscos de recebimento de dívidas a receber são reconhecidos em conta de ajuste (ajuste de perdas estimadas), cujo saldo será reduzido ou anulado quando deixarem de existir os motivos que a originaram. Ou seja, reconhecida a expectativa de recebimento, há de se reduzir a conta ao valor que realmente reflita o que se espera receber. E as perdas estimadas, decorrentes desse reconhecimento, deverão ser constituídas com base em estimativas pelos prováveis valores de realização para os ativos, caso a administração não tenha condições de avaliar caso a caso individualmente.

O objetivo é fazer com que os registros espelhem de modo fidedigno a situação patrimonial real. Um dos aspectos importantes para a apresentação dessa situação patrimonial real é o reconhecimento dos Créditos por Danos ao Patrimônio a receber com a constituição de ajuste de perdas, de modo a permitir a quantificação fiel dos recursos controlados.

A conta contábil 1.1.3.4.0.00.00 (Créditos por Danos ao Patrimônio) compreende, segundo o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, os valores realizáveis no curto prazo, provenientes de direitos oriundos de danos ao patrimônio, apurados em sindicância, prestação de contas, tomada de contas, processos judiciais e outros. É uma fonte potencial de fluxos de caixa reconhecida no ativo. Trata-se de um direito a receber em razão da saída de recursos financeiros de forma indevida.

Conforme mencionado anteriormente, os riscos de recebimento desses direitos devem ser reconhecidos em uma conta de ajuste. No balanço patrimonial não foi encontrado registro referente ao ajuste que retrate o risco de não recebimento de que trata a norma de contabilidade pública.

Segundo o INSS, gestor do FRGPS, a média de recuperação dos valores inscritos na conta contábil 1.1.3.4.0.00.00 nos últimos dois exercícios foi de 1,5% a 2,5% do valor total registrado, conforme tabela abaixo:

#### Recuperação de valores pagos indevidamente

| R\$                                               |                  |       |                  |       |
|---------------------------------------------------|------------------|-------|------------------|-------|
| Descrição                                         | 2014             | %     | 2015             | %     |
| Saldo da conta no final do exercício <sup>1</sup> | 1.592.280.970,29 | -     | 2.638.545.683,08 | -     |
| Exercícios anteriores                             | 36.978.910,29    | 2,32% | 35.453.254,64    | 1,34% |
| Dentro do Exercício                               | 3.166.740,66     | 0,20% | 6.330.326,22     | 0,24% |

Fonte: Ofício 91/Gabpre/INSS, de 16/2/2016, peça 26, p. 84-87, do TC 031.235/2015-8.

<sup>1</sup> para o exercício de 2014, a conta contábil era 1.1.2.2.6.10.00. Com a mudança do plano de contas em 2015, passou a ser a conta contábil 1.1.3.4.0.00.00.

A tabela apresenta uma taxa de recuperação dos créditos por dano ao patrimônio muito baixa em relação ao total registrado no ativo, evidenciando uma dificuldade em se recuperar o direito contabilizado. O reconhecimento da irrecuperabilidade do direito deve estar refletido nas demonstrações financeiras, uma vez que o ativo não será capaz de gerar caixa conforme o esperado.

A respeito do registro de valores contabilizados na conta 1.1.3.4.0.00.00, o INSS informou que foi constituído um grupo de trabalho para aperfeiçoar os fluxos de cobrança dos créditos do INSS referentes a pagamento de benefício pós-óbito, bem como definir uma metodologia para contabilizações futuras do direito, uma vez que a contabilização da respectiva conta ocorria sem uma metodologia definida.

A ausência de uma conta retificadora que demonstre a real perspectiva de recuperação dos créditos registrados faz parecer que o FRGPS tem ativo maior do que realmente tem. A ausência do ajuste prejudica a transparência da informação, ao distorcer a percepção do real valor que se espera receber pelos créditos inscritos, ou seja, há uma percepção de superavaliação dos ativos da entidade.

Os gestores do FRGPS informam que estão de acordo com os apontamentos e que no decorrer do exercício de 2016 o INSS regulamentará os procedimentos para registro da perda.

Em razão disso, o ajuste deve ser contabilizado e a metodologia de cálculo deve ser evidenciada em notas explicativas, de modo que o usuário entenda as razões que levaram o gestor a considerar os créditos como irrecuperáveis e qual o valor das perdas associadas ao gerenciamento dos créditos.

A recomendação acerca deste assunto foi tratada no âmbito de processo específico (TC 031.235/2015-8), destinado a verificar a confiabilidade das informações financeiras de 2015 do Fundo do Regime Geral de Previdência Social.

*Classificação dos Créditos Tributários a Receber do Ativo Circulante e Não Circulante não seguem critérios contábeis (RFB)*

As notas explicativas às demonstrações do MF esclarecem que os sistemas de controle da RFB não tiveram sua origem com foco nas informações contábeis e, por isso, não é possível segregar os créditos tributários a receber em circulante e não circulante. Entretanto, sabe-se que a maioria dos créditos do tipo “devedor” são de curto prazo e os parcelados e com exigibilidade suspensa, de longo prazo. Desse modo, utiliza-se o critério de classificar o “devedor” totalmente no curto prazo (circulante) e o “parcelado” totalmente no longo prazo (não circulante).

Tal classificação não está alinhada com os preceitos do Mcasp, item 2.2.3, e da NBC T 16.2, item 2 (Resolução-CFC 1.129/2008). Embora a RFB evidencie em notas explicativas, o critério utilizado considera circulante todos os créditos classificados como “devedor” e não circulante os créditos classificados como “parcelados”, com base no argumento de que a maioria dos créditos do tipo “devedor” é circulante, enquanto os parcelados e com exigibilidade suspensa são não circulante. As normas internacionais não consideram tal critério como válido, nem mesmo na exceção estabelecida na apresentação baseada na liquidez.

A RFB afirmou que os sistemas não conseguem informar o que é ativo circulante e não circulante, além do custo desse tipo de informação ser muito alto em relação ao benefício. Os argumentos são considerados e expandidos também no âmbito do MF, o qual evidencia devidamente nas notas explicativas, embora não atenda às normas internacionais.

A presente realidade compromete a interpretação da liquidez da entidade por parte do usuário da informação, o qual fica ciente da ausência da classificação pelos critérios de expectativas de recebimento, mas não obtém informação de valores classificados no circulante e não circulante.

A recomendação acerca deste assunto foi tratada no âmbito de processo específico (TC 030.786/2015-0), destinado a verificar a confiabilidade das informações financeiras de 2015 da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

*Superavaliação dos Créditos Tributários a Receber*

A conta Créditos Tributários a Receber do Balanço Patrimonial da RFB está superavaliada em decorrência do não reconhecimento da arrecadação tributária em razão da não classificação em natureza de receita dos valores decorrentes de alguns parcelamentos especiais. O montante total da conta é de R\$ 13,8 bilhões, mas tanto a auditoria quanto a RFB não podem estabelecer o montante da distorção.

Em avaliação aos valores das receitas tributárias arrecadadas existentes na Conta Única do Tesouro Nacional (CTU), verificou-se a existência de arrecadações pendentes de classificação ao final do



exercício de 2015 nas contas de controle que registram os valores das receitas efetivamente arrecadadas decorrentes dos parcelamentos especiais apresentadas a seguir:

**Arrecadação de parcelamentos especiais da RFB não classificados**

|                                                 |                     | R\$                                    |
|-------------------------------------------------|---------------------|----------------------------------------|
| <b>Título da Conta Contábil</b>                 | <b>Código PCASP</b> | <b>Saldo em 31/12/2015 – Dados RFB</b> |
| Parcelamento p/ ingresso no Simples Nacional    | 8.2.4.1.4.11.0<br>0 | 1.021.440.084,76                       |
| Parcelamento Timemania                          | 8.2.4.1.4.12.0<br>0 | 60.485.127,34                          |
| Parcelamento Fies – Lei 10.260/2001             | 8.2.4.1.4.13.0<br>0 | 15.166.510,85                          |
| Parcelamento MP 449/2008                        | 8.2.4.1.4.14.0<br>0 | 37.198.033,73                          |
| Parcelamentos de Arrecadação                    | 8.2.4.1.4.15.0<br>0 | 25.436.340,93                          |
| Parcelamento decorrente da Lei 11.941/2009      | 8.2.4.1.4.16.0<br>0 | 73.355.994,46                          |
| Pagamento/Parcelamento MP 470/2009              | 8.2.4.1.4.17.0<br>0 | 1.285.903.481,37                       |
| Parcelamento Lei 12.865/2013                    | 8.2.4.1.4.27.0<br>0 | 74.027.388,37                          |
| Parcelamento Lei 12.996/2014                    | 8.2.4.1.4.28.0<br>0 | 9.096.706.815,21                       |
| Reabertura da Lei 11.941/2009                   | 8.2.4.1.4.29.0<br>0 | 1.945.245.644,47                       |
| Parcelamento Ganho de Capital – Lei 13.043/2014 |                     | 246.564.827,35                         |
| <b>Total</b>                                    |                     | <b>13.881.530.248,84</b>               |

Fontes: Siafi e peça 55, p. 202-216, do TC 030.786/2015-0.

A RFB apresentou o montante de R\$ 13,88 bilhões referente aos créditos que estão registrados na conta única porque foram devidamente arrecadados, mas ainda não foi ajustado com os créditos classificados no Balanço Patrimonial. Tal ocorrência gera duplicidade de ativos referentes ao mesmo objeto (recurso financeiro na CTU e créditos tributários na RFB) em nível consolidado do Ministério da Fazenda. O valor apresentado pela RFB, se somado com os valores de arrecadação de parcelamentos especiais referentes à PGFN (R\$ 7,42 bilhões), totaliza R\$ 21,05 bilhões, valor divergente do montante apresentado pela STN de R\$ 21,30 bilhões. A RFB argumentou diferença em função de códigos de receita pertencentes a um parcelamento sobre ganhos de capital estabelecido pelo art. 42 da Lei 13.043/2014.

A existência de saldos nessas contas de controle significa que parte das receitas tributárias arrecadadas não foram classificadas por natureza de receita e por isso estão também registradas como fonte de recursos 177 – Recursos a Classificar. Isso se deve à sistemática de arrecadação de receitas de parcelamentos especiais, que é realizada de forma unificada, ou seja, a arrecadação de receitas decorrentes dos parcelamentos especiais agrega diversas espécies de tributos que somente serão identificadas posteriormente.

Esses valores, apesar de estarem em contas de controle de unidade gestora diversa da RFB (UG 170500), têm impacto direto na contabilização dos créditos tributários a receber. O registro contábil nas contas da RFB da arrecadação de receitas tributárias que tiveram prévio reconhecimento contábil por competência em contas de Crédito Tributário a Receber do Ativo dá-se segundo as regras apresentadas na Macrofunção Siafi 02.03.33 – Contabilização de Créditos Tributários a Receber e Provisão. Assim estabelece o item 6.1 da Macrofunção:

O ajuste dos valores registrados em créditos tributários a receber deverá ser mensal. Assim, a cada mês, o órgão ou unidade deverá verificar o montante de créditos tributários a receber lançados em cada natureza de receita e confrontar com o valor registrado na conta contábil de créditos tributários a receber. Caso o valor registrado seja menor, deverá haver apropriação da diferença. Caso o valor registrado seja maior, deverá ser baixada a diferença.

Portanto, a existência de receitas tributárias arrecadadas não classificadas por natureza de receita representa valores de créditos tributários a receber que não foram baixados, o que implica superavaliação do ativo, tendo em vista que já foram parcialmente arrecadados.

Em relação ao assunto, a RFB esclarece a razão desses saldos não classificados:

Esses saldos das contas de controle tratam de parcelamentos não consolidados, ou seja, os débitos a serem parcelados ainda não foram indicados pelo contribuinte, bem como não foram aplicadas eventuais reduções de multa e juros (comum em parcelamentos especiais) e a alocação de pagamento das parcelas já pagas. E, ainda, no momento da consolidação, o contribuinte pode confessar novos débitos ainda não constituídos.

A RFB está inserida no âmbito do Ministério da Fazenda, o qual possui diversos órgãos sob sua jurisdição. Não é simples aplicar o conceito de unidade contábil no âmbito do Ministério da Fazenda, porque há um órgão responsável por gerir a Conta Única (STN), outro que agrega a parte orçamentária (Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Administração – SPOA), outro que registra os créditos tributários (RFB), outro que registra os créditos de dívida ativa (PGFN), entre outros. Assim, há um conglomerado em que cada unidade é responsável por uma determinada parte, mas as informações evidenciadas percorrem vários desses órgãos.

Os dados de arrecadação são gerados pela RFB, que envia mensalmente as informações à PGFN para registro dos créditos administrados pela PGFN. O presente achado trata das arrecadações que não foram identificadas ainda pela RFB, pois estão pendentes de classificação na CTU, gerando supervalorização dos créditos tributários a receber do Balanço Patrimonial da RFB, o que afronta o método contábil das partidas dobradas, bem como o próprio conceito de ativo.

Os dois itens analisados, quais sejam, os valores registrados na Conta Única e os créditos tributários a receber na RFB, enquadram-se na definição de ativo do Mcasp. No entanto, referem-se ao mesmo objeto, o que fere precipuamente o conceito de ativo e os princípios contábeis, em especial os da competência, prudência e oportunidade, tratados nas Resoluções-CFC 1.111/2007 e 1.367/2011. A supervalorização do ativo da RFB afronta o princípio da prudência: os ativos e as receitas não devem ser superestimados e os passivos e as despesas não devem ser subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.

A situação apresentada afronta também a fidedignidade e a integridade do registro e da informação contábil no setor público estabelecidas pela NBC T 16.5 (Resolução-CFC 1.132/2008), bem como o regime de competência integral.

Conclui-se que, em virtude dos argumentos apresentados, os Créditos Tributários a Receber da RFB no exercício de 2015 estão superavaliados em montante não quantificável.

A recomendação acerca deste assunto foi tratada no âmbito de processo específico (TC 030.786/2015-0), destinado a verificar a confiabilidade das informações financeiras de 2015 da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

### *Superavaliação de Créditos de Dívida Ativa Tributária*

A arrecadação dos créditos administrados pela PGFN foi de R\$ 13,22 bilhões em 2015, somados os créditos não parcelados, parcelados e os parcelamentos especiais, considerando também as naturezas tributárias, não tributárias e previdenciárias. A situação foi evidenciada nos relatórios de arrecadação e estoque de parcelamentos especiais administrados pela PGFN, conforme a seguir:

#### **Arrecadação da Dívida Ativa da União em 2015**

|                              |                      |                     |                                | R\$ milhares         |
|------------------------------|----------------------|---------------------|--------------------------------|----------------------|
| <b>Natureza dos Créditos</b> | <b>Não Parcelado</b> | <b>Parcelado</b>    | <b>Parcelamentos Especiais</b> | <b>Total</b>         |
| Não Tributários              | 571.904,09           | 153.626,57          | -                              | <b>725.530,66</b>    |
| Tributários                  | 932.589,89           | 1.173.699,30        | 9.009.763,68                   | <b>11.116.052,87</b> |
| Previdenciários              | 572.498,96           | 804.611,33          | -                              | <b>1.377.110,29</b>  |
| <b>Total</b>                 | <b>2.076.992,94</b>  | <b>2.131.937,20</b> | <b>9.009.763,68</b>            | <b>13.218.693,82</b> |

Fonte: PGFN.

Embora esse saldo tenha sido arrecadado, não há a correspondente baixa dos créditos no estoque dos créditos parcelados, em virtude de a RFB operacionalizar a arrecadação e em seguida enviar a informação à PGFN. O montante classificado como parcelamento é atualizado pelo controle no Sistema Integrado da Dívida Ativa (Sida), que baixa automaticamente os valores correspondentes de créditos tributários de dívida ativa. Do montante arrecadado de parcelamentos especiais de R\$ 9 bilhões, os quais não possuem baixa automática nos créditos da PGFN no momento do recebimento das informações de arrecadação pela RFB, parte superavalia o ativo da PGFN, pois já houve a arrecadação, mas não há a respectiva baixa do crédito de dívida ativa correspondente.

A diversidade de sistemas no âmbito da RFB e a respectiva comunicação com os sistemas da PGFN possuem deficiências, conforme apresentado no achado relativo a deficiências nos controles internos da RFB. Quanto ao presente achado, a informação de arrecadação da RFB é devidamente enviada à PGFN, mas os créditos de dívida ativa de parcelamentos especiais não são baixados à medida que são arrecadados, mas tão somente no momento de quitação integral ou na rescisão do parcelamento. Não há sistema integrado que permita o fluxo de informações direto entre RFB e PGFN quanto à arrecadação de créditos já inscritos em dívida ativa, o que contribui para a ocorrência de todas essas distorções relacionadas à baixa dos créditos parcelados já arrecadados pela PGFN, pois os lançamentos contábeis são realizados manualmente e em momento posterior pela PGFN.

A defasagem de tempo entre o recebimento dos recursos e a respectiva baixa do estoque dos créditos de parcelamentos especiais que já foram arrecadados financeiramente gerou superavaliação dos créditos de parcelamentos especiais administrados pela PGFN no exercício de 2015, em montante não quantificável.

A mesma falha de controles foi constatada nos créditos de dívida ativa decorrentes de parcelamentos especiais registrados na STN. Não houve a devida baixa desses créditos que foram arrecadados no exercício de 2015 e permaneceram na situação “a classificar” na CTU. Em consulta às contas contábeis no âmbito da STN, especificamente na UG 170500, identificaram-se os seguintes montantes totais relacionados à PGFN:

**Saldos de Parcelamentos no Siafi – UG 170500**

|                                                 |                       | R\$                     |
|-------------------------------------------------|-----------------------|-------------------------|
| <b>Parcelamentos</b>                            | <b>Conta Contábil</b> | <b>2015</b>             |
| Parcelamento p/ ingresso Simples Nacional       | 8.2.4.1.4.11.00       | 205.911.527,92          |
| Parcelamento Timemania                          | 8.2.4.1.4.12.00       | 105.359.076,61          |
| Parcelamento Fies – Lei 10.260/2001             | 8.2.4.1.4.13.00       | 5.002.601,78            |
| Parcelamento de Arrematação                     | 8.2.4.1.4.15.00       | 303.615.724,35          |
| Parcelamento decorrente da Lei 11.941/2009      | 8.2.4.1.4.16.00       | 46.337.872,06           |
| Pagamento/Parcelamento MP 470/2009              | 8.2.4.1.4.17.00       | 467.275.450,99          |
| Parcelamento Lei 12.865/2013                    | 8.2.4.1.4.27.00       | 96.885.178,66           |
| Parcelamento Lei 12.996/2014                    | 8.2.4.1.4.28.00       | 3.985.918.055,29        |
| Reabertura da Lei 11.941/2009                   | 8.2.4.1.4.29.00       | 2.199.870.044,77        |
| Parcelamento Ganho de Capital – Lei 13.043/2014 |                       | 8.184.002,24            |
| <b>Total</b>                                    |                       | <b>7.424.359.534,67</b> |

Fonte: Siafi.

Do total registrado nas contas de controle dos parcelamentos no Siafi em 2015 (R\$ 21,3 bilhões), a arrecadação dos créditos parcelados administrados pela PGFN foi de R\$ 7,42 bilhões, enquanto o restante se refere à RFB, no valor de R\$ 13,8 bilhões. Embora esse montante referente à PGFN tenha sido arrecadado, ele não foi ajustado com os créditos classificados no ativo, o que gera duplicidade de ativos referentes ao mesmo objeto (recurso financeiro na Conta Única e Créditos de Dívida Ativa na PGFN) em nível consolidado do Ministério da Fazenda. O valor apresentado pela RFB, se somado com os valores de arrecadação de parcelamentos especiais referentes à RFB (R\$ 13,88 bilhões), totaliza R\$ 21,05 bilhões, valor divergente do montante apresentado pela STN de R\$ 21,30 bilhões. A RFB argumentou diferença em função de códigos de receita pertencentes a um parcelamento sobre ganhos de capital estabelecido pelo art. 42 da Lei 13.043/2014.

A PGFN está inserida no âmbito do Ministério da Fazenda, o qual possui diversos órgãos sob sua jurisdição. Não é simples aplicar o conceito de unidade contábil no âmbito do Ministério da Fazenda, porque há um órgão responsável por gerir a CTU (STN), outro que agrega a parte orçamentária (SPOA), outro que registra os créditos tributários (RFB), outro que registra os créditos de dívida ativa (PGFN), entre outros. Assim, há um conglomerado em que cada unidade é responsável por uma determinada parte, mas as informações evidenciadas percorrem vários desses órgãos.

Os dados de arrecadação são gerados pela RFB, que envia mensalmente as informações à PGFN para registro dos créditos administrados pela PGFN. Mas o presente achado trata das arrecadações que não foram identificadas ainda pela RFB, pois estão pendentes de classificação na CTU. Logo, a supervalorização dos créditos de dívida ativa tributária parcelados do Balanço Patrimonial da PGFN afronta o método contábil das partidas dobradas, bem como o próprio conceito de ativo do Mcasp, item 2.1.1, e da NBC T 16.2, item 4 “a”, os quais estabelecem que ativos são “recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços”.

Os dois itens analisados se enquadram no conceito de ativo, tanto os valores na CTU, quanto os créditos de dívida ativa na PGFN, no entanto, se referem ao mesmo objeto, o que fere precipuamente o conceito de ativo e os princípios contábeis, em especial os da competência, prudência e oportunidade, tratados nas Resoluções-CFC 1.111/2007 e 1.367/2011. A supervalorização do ativo não circulante da PGFN afronta o princípio da prudência: os ativos e as receitas não devem ser superestimados e os passivos e as despesas não devem ser subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.

A situação apresentada afronta também a fidedignidade e a integridade do registro e da informação contábil no setor público estabelecidas pela NBC T 16.5 (Resolução-CFC 1.132/2008), bem como o regime de competência integral.

Destaca-se que há falhas nos fluxos de informações entre os órgãos envolvidos (STN, RFB, PGFN), bem como controles internos que não são eficazes no cumprimento de suas competências, comprometendo a fidedignidade das informações do sistema de arrecadação como um todo. Tais fatos foram confirmados na STN, bem como foram obtidas informações financeiras na PGFN, nos balancetes contábeis no Siafi e nas planilhas fornecidas pela Gerência de Análise e Acompanhamento da Receita – Geare/STN.

A principal causa da distorção apresentada é a quantidade de sistemas gerenciados pela RFB, pois cada parcelamento é controlado em um sistema específico, criado de acordo com os preceitos estabelecidos nas leis que criam cada parcelamento especial. Além disso, não há parametrização para classificação automática dos valores arrecadados nos documentos arrecadores dos parcelamentos especiais, o que demanda indicação pelo contribuinte e posterior classificação dos tributos respectivos pela RFB. Além disso, ressalta-se as dificuldades relatadas quanto à falta de comunicação entre os sistemas gerenciados pelo Serpro e pela Dataprev, causando lapso temporal significativo para a Guia da Previdência Social (GPS) ser processada e lançada manualmente no Siafi.

Considerando a situação descrita, o ativo não circulante do Balanço Patrimonial da PGFN está superavaliado em montante não quantificável, referente a parcelamentos especiais arrecadados e contabilizados na CTU. Por conseguinte, não houve a respectiva baixa da conta créditos de dívida ativa tributária parcelados na PGFN. Ressalte-se que o montante total da conta é de R\$ 7,42 bilhões, mas tanto a auditoria quanto a RFB não podem estabelecer o montante da distorção.

Os gestores da PGFN foram comunicados preliminarmente das distorções identificadas e teceram comentários a respeito dos procedimentos que estão sendo realizados pela PGFN desde a primeira recomendação relacionada a esse assunto, no Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo de 2013, além de encaminharem nota de esclarecimento dos processos de gestão e contabilização da Dívida Ativa da União.

A recomendação acerca deste assunto foi tratada no âmbito de processo específico (TC 030.786/2015-0), destinado a verificar a confiabilidade das informações financeiras de 2015 da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

#### *Falta de comparabilidade nas informações apresentadas nas demonstrações contábeis de 2015 com o exercício anterior*

Uma das características do registro e da informação contábil no setor público é a comparabilidade. Os registros e as informações contábeis devem possibilitar a análise da situação patrimonial de entidades do setor público ao longo do tempo e estaticamente, bem como a identificação de semelhanças e diferenças dessa situação patrimonial com a de outras entidades (NBCASP – NBC T 16.5).

Diante da importância da comparabilidade, o auditor tem responsabilidade na análise dessa qualidade nas informações apresentadas nas demonstrações financeiras. Nesse sentido, as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Issai 200) dispõem:

162. Informações comparativas referem-se a valores e divulgações incluídas nas demonstrações financeiras referentes a um ou mais períodos anteriores. O auditor deve determinar se as demonstrações financeiras



incluem a informações comparativas requeridas pela estrutura de relatório financeiro aplicável, e se essas informações estão classificadas adequadamente. Para tanto, o auditor deve avaliar se:

- as informações comparativas estão de acordo com os valores e outras divulgações que foram apresentadas no período anterior ou, quando apropriado, se foram retificadas; e
- as políticas contábeis refletidas nas informações comparativas são consistentes com as aplicadas no período corrente ou, se houve mudanças nas políticas contábeis, se essas mudanças foram registradas de maneira apropriada e adequadamente apresentadas e divulgadas.

Quanto à comparabilidade das informações apresentadas no BGU 2015, a auditoria identificou falta de comparabilidade entre as informações contábeis dos exercícios de 2014 e 2015. Essa limitação foi explicada pela STN nas Notas Explicativas:

Por utilizarem regimes de contabilização diferentes, as demonstrações contábeis elaboradas sob tais regimes são, naturalmente, não comparáveis, visto que os itens patrimoniais nelas evidenciados podem possuir diferentes bases de mensuração. Em função das diferenças metodológicas em relação à mensuração dos itens que compõem o patrimônio da União, optou-se pela apresentação de valores relativos aos exercícios de 2014 e 2015 apenas no Balanço Patrimonial, quadro principal e quadros anexos, pois, no processo de transição para o modelo PCASP, foi a única demonstração cujas estrutura e bases de mensuração de seus itens sofreram modificações menos drásticas.

Embora seja possível obter os saldos de encerramento de 2014 para o Balanço Patrimonial por meio do valor apresentado na abertura do exercício de 2015, esses saldos não são totalmente confiáveis, devido à mudança da base de dados do Siafi e do próprio regime contábil. Já as outras demonstrações apresentadas na Prestação de Contas da Presidente da República, exigidas pela Lei 4.320/1964 e pelo Mcasp, a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), o Balanço Financeiro (BF) e a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), não evidenciaram os dados do exercício anterior.

Diante disso, percebe-se que a falta de comparabilidade nas informações apresentadas se deve à implementação do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (Pcasp), que ocorreu em janeiro de 2015. Esse novo Plano de Contas trouxe alterações significativas nas contas contábeis e na estrutura das classes contábeis da contabilidade pública da União (Portaria-STN 634/2013). Além de o Pcasp incluir mais duas classes de contas em relação ao plano de contas anterior (passou de seis classes para oito), o saldo de várias novas contas não possui correspondência com saldos de contas antigas, além de contas que foram combinadas com outras contas antigas ou novas.

Assim, ainda que se aceitem as dificuldades e os custos envolvidos para se disponibilizar as informações do exercício anterior no primeiro ano de implantação de novas estruturas de contas e de demonstrações, é evidente que a ausência de comparabilidade das informações financeiras do BGU 2015 com as de 2014 representou também uma limitação no escopo desta auditoria, mas, principalmente, para o entendimento dos usuários na comparação de informações financeiras da entidade ao longo do tempo.

No entanto, tendo em vista que a falta de comparabilidade é inerente ao primeiro ano da implantação da nova estrutura contábil, não será feita recomendação sobre a deficiência apontada, apenas serão monitorados seus efeitos nos exercícios seguintes.

#### *Deficiências na gestão e falta de registros contábeis nos imóveis funcionais da União*

A Secretaria do Patrimônio da União (SPU), conforme disposto no Decreto 980/1993, é responsável pela administração dos imóveis residenciais à disposição do Poder Executivo. No desempenho da gestão dos imóveis funcionais da União, a SPU utiliza o sistema Spiunet, sistema gestor



dos bens de uso especial, que gera o registro contábil dos imóveis no Siafi, conforme preconiza o item 02.11.07 – Imóveis de Propriedade da União do Manual Siafi.

Além do Spiunet, a SPU utiliza também o CIF (Sistema de Controle de Imóveis Funcionais), ferramenta específica de apoio à administração dos imóveis funcionais da União com o objetivo de manter atualizado e operacional o cadastro dos imóveis e seus respectivos usuários. O Sistema permite também gerenciar a arrecadação de receitas patrimoniais devidas pelo uso dos imóveis funcionais da União e o pagamento de condomínios e taxas.

A auditoria concluiu, em função das análises dos documentos requisitados, que há 225 imóveis funcionais da União, utilizados por diferentes órgãos dos três Poderes, que estão registrados no CIF, mas que não foram contabilizados no Siafi. Além disso, observou-se, por meio da Concorrência Pública 23/2016, realizada pela Caixa Econômica Federal, que dos 52 imóveis objetos da licitação, quatro não estavam contabilizados no Siafi, tampouco são controlados no CIF. Pode-se concluir, por meio dessa constatação, quanto à possibilidade de existirem outros imóveis funcionais da União que não estejam contabilmente reconhecidos.

A auditoria verificou também uma grande deficiência na gestão dos imóveis funcionais da União, principalmente a falta de integração entre os sistemas Spiunet e CIF. Na análise, verificou-se que o Spiunet apresenta 9.302 imóveis funcionais, sendo que o CIF apresenta apenas 1.679 imóveis. Desses, 225 não estão presentes no Spiunet, e por consequência, não estão contabilizados no Siafi, havendo diversos imóveis com informações incompletas, erradas ou duplicadas.

A auditoria constatou, ainda, falta de transparência nas informações disponibilizadas sobre a gestão dos imóveis funcionais da União. Embora haja espaço disponibilizado para essa finalidade no Portal da Transparência (<http://www.portaldatransparencia.gov.br/imoveisFuncionais/>), gerido pela então Controladoria-Geral da União, o sítio apresenta dados desatualizados e de apenas 1.494 do total de 9.302 imóveis funcionais registrados no Spiunet.

Em resposta a essa deficiência encontrada, a SPU informou, por meio da Nota Técnica 6.581/2016-MP, que cabe à SPU divulgar apenas informações relativas aos imóveis funcionais de propriedade da União administrados por essa Secretaria, uma vez que, no universo dos imóveis residenciais da União, é possível encontrar diferentes órgãos gestores, a exemplo do que ocorre com os administrados pelas Forças Armadas, pela Casa Civil e pelo Ministério das Relações Exteriores.

Porém, a Lei de Acesso à Informação – LAI (Lei 12.527/2011) assegura no art. 8º que é dever dos órgãos e entidades públicas promover, independentemente de requerimentos, a divulgação em local de fácil acesso, no âmbito de suas competências, de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas. O inciso VI do art. 7º da LAI, por sua vez, dispõe que o acesso à informação de que trata essa Lei compreende, entre outros, os direitos de obter informação pertinente à administração do patrimônio público.

Nesse sentido, a SPU atua como gestora do sistema Spiunet, que custodia as informações relacionadas a todos os imóveis funcionais da União, independentemente se administrado pela Secretaria ou não, nos termos regulamentados pelo Decreto 99.672/1990, que dispõe sobre o Cadastro Nacional de Bens Imóveis de propriedade da União. Além disso, já existe estrutura no Portal da Transparência para divulgação de dados relacionados aos imóveis funcionais. Dessa forma, entende-se que a SPU possui competências relacionadas à divulgação pública de informações relacionadas aos imóveis funcionais da União, constantes no sistema sob sua administração.

Ademais, em função das amostras testadas, há significativo quantitativo de imóveis funcionais constantes do sistema Spiunet que não estão registrados pelo seu valor real, ou próximo deste, ocasionando descumprimento do disposto no art. 3º-A da Lei 9.636/1998. Tomando como base a avaliação constante na Concorrência Pública 23/2016, publicada pela Caixa Econômica Federal para alienação de imóveis funcionais da União, constatou-se que, de 35 imóveis funcionais analisados, o valor do bem registrado no Siafi encontra-se subavaliado em média 50% em relação ao valor de venda dos respectivos imóveis. Além disso, de onze terrenos constantes no mesmo edital de concorrência, o valor registrado no Siafi estava em média 45% superavaliado.

Diante das deficiências apresentadas, percebe-se que a falta de registro dos imóveis funcionais dá-se por problemas de gestão, pela falta de integração entre os sistemas Spiunet e CIF e que a falta de confiabilidade nos valores dos imóveis funcionais da União se dá, em grande parte, por um grande número de imóveis que estão registrados com o custo do metro quadrado fora dos padrões da SPU, inclusive com aviso de alerta sendo emitido no sistema, bem como por avaliações desatualizadas.

A não contabilização de parte dos imóveis funcionais gerou uma subavaliação no Balanço Geral da União de 2015 difícil de ser quantificada, pelo não conhecimento por parte da auditoria de todos os imóveis funcionais da União. Além disso, a superavaliação dos valores dos imóveis funcionais registrados no Spiunet e a falta de transparência na gestão desses imóveis comprometem a avaliação do patrimônio da União, provocando distorções no Balanço Patrimonial, além de prejuízo no controle dos imóveis pela Administração Pública.

Em resposta às deficiências encontradas, a SPU, por meio da Nota Técnica 6.581/2016-MP, informou que já estão sendo tomadas medidas para corrigir os problemas, quais sejam:

- Plano de providências visando à correção dos registros dos imóveis funcionais e à compatibilização do Spiunet com o CIF, com prazo para finalização em dezembro/2016;
- Providências quanto à atualização dos valores de avaliação dos imóveis cadastrados no Spiunet, por meio de cronograma de curto, médio e longo prazo – 2016 a 2019;
- Desenvolvimento e implantação de novo sistema de gestão de bens da União com atributos de inteligência espacial, de modo a unificar a base de dados dos imóveis da União, bem como resolver as deficiências tecnológicas dos atuais sistemas de gestão do patrimônio.

Dessa forma, diante das ações promovidas pela Secretaria de Patrimônio da União, percebe-se a intenção de corrigir as deficiências apontadas, bem como aperfeiçoar a gestão do patrimônio imobiliário da União. Porém, cabem ainda as seguintes recomendações:

| <b>RECOMENDAÇÕES</b> |
|----------------------|
|----------------------|

- |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, em conjunto com o Ministério da Fazenda, que efetuem o levantamento e o registro contábil de todos os imóveis funcionais da União, mensurados de acordo com os critérios contábeis aplicáveis;</li> <li>• Ao Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle, em conjunto com a Casa Civil e ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, que definam e coordenem ações a fim de aperfeiçoar a gestão dos imóveis funcionais da União, promovendo a publicidade e a transparência sobre sua existência e situação nos meios oficiais.</li> </ul> |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

### 5.3.4 Falhas de divulgação

As falhas na divulgação são distorções causadas pela falta de informações contábeis que deveriam constar nas notas explicativas às demonstrações contábeis.

De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (NBCT SP 16.6), as notas explicativas contêm informações adicionais em relação às apresentadas nas demonstrações contábeis. Oferecem descrições narrativas ou segregações e aberturas de itens divulgados nessas demonstrações e informações necessárias e úteis para o integral entendimento e análise das demonstrações contábeis.

Por isso, as notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis, e sua completa e adequada divulgação é obrigatória para o entendimento das informações contidas nas demonstrações contábeis.

#### *Falha na divulgação de operações intragovernamentais*

O art. 50 da LRF, que trata de disposições a serem observadas na escrituração das contas públicas, determina, no § 1º, que serão excluídas as operações intragovernamentais, no caso das demonstrações conjuntas, e, no § 2º, que a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67 da mesma lei.

Segundo a Parte V do Mcasp, a consolidação é o processo que ocorre pela soma ou agregação de saldos ou grupos de contas, excluídas as transações entre entidades incluídas na consolidação, formando uma unidade contábil consolidada. Dessa forma, busca evitar a dupla contagem de transações ou saldos entre unidades, aumentando, assim, a utilidade dos dados consolidados.

Além disso, o Mcasp aborda que a consolidação pode ser elaborada em diferentes níveis ou esferas do setor público, a saber: a) intragovernamental (abrangendo cada ente da Federação) e b) intergovernamental (Contas Nacionais). Também informa que, segundo a doutrina contábil, nas demonstrações contábeis consolidadas devem ser excluídos, entre outros itens, as transações e saldos recíprocos entre entidades.

Na PCPR 2015 registrou-se que, na consolidação das demonstrações contábeis, alguns saldos das operações intragovernamentais, ou seja, operações realizadas dentro de um mesmo ente da Federação, são excluídos por meio de regras cadastradas no Siafi. Esse procedimento permite a eliminação das movimentações ocorridas entre os órgãos e entidades pertencentes ao mesmo ente, de maneira que, na consolidação, as informações sejam apresentadas sem duplicidade de valores, permitindo assim que o efeito nas demonstrações seja apenas pelo saldo líquido.

De fato, no Balanço Geral da União consolidado divulgado no início da PCPR os valores apresentados excluem corretamente as operações intragovernamentais, de acordo com as regras estabelecidas na Parte V do Mcasp.

No entanto, a auditoria identificou que os demonstrativos contábeis anexos à PCPR não excluem as operações intragovernamentais, causando confusão e falta de confiabilidade ao leitor das informações contábeis ali apresentadas.

*Não divulgação dos critérios de Ajuste para Perdas da Dívida Ativa não Tributária do FRGPS*

Verificou-se que no Balanço Patrimonial do FRGPS há inscrição de crédito decorrente de dívida ativa não tributária e seu respectivo ajuste para perdas:

**Recorte do Balancete do FRGPS/2015**

|                   |                                                 |                  | R\$             |
|-------------------|-------------------------------------------------|------------------|-----------------|
| <b>Cód. PCASP</b> | <b>Conta contábil</b>                           | <b>Valor</b>     | <b>Natureza</b> |
| 1.2.1.1.1.05.00   | Dívida Ativa não Tributária                     | 5.516.724.055,42 | D               |
| 1.2.1.1.1.99.06   | Ajuste de Perdas de Dívida Ativa não Tributária | 5.317.115.863,96 | C               |

Fonte: Balancete do FRGPS/2015.

Contudo, embora o Mcasp defina que a metodologia utilizada e a memória de cálculo do ajuste para perdas devam estar descritas em notas explicativas, não foram encontradas notas do FRGPS, nem outros esclarecimentos que evidenciassem os ajustes para perda da dívida ativa não tributária.

A conta contábil dívida ativa não tributária tem inscrito cerca de R\$ 5,5 bilhões, e o respectivo ajuste para perdas representa 96% do total da conta. A mensagem que essa informação passa ao usuário é que tal registro se refere a crédito com baixíssima expectativa de recebimento. De acordo com as boas práticas contábeis de divulgação, o gestor tem por obrigação não somente divulgar a metodologia de cálculo do ajuste para perdas, mas também os motivos que levaram o gestor a considerar uma expectativa tão significativa de perda para os cofres públicos e por que os recebimentos são tão baixos.

Os gestores informam que os critérios para registro de ajuste de perdas de dívida ativa não tributária são os definidos pelo Mcasp, Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos. Para o cálculo do ajuste, eles argumentam que utilizam a metodologia baseada no histórico de recebimentos passados. Por fim, informam que farão constar os referidos critérios nas notas explicativas das próximas demonstrações contábeis.

As notas explicativas têm por objetivo fornecer as informações necessárias para esclarecimento da situação patrimonial de determinada conta, saldo ou transação, ou de valores relativos aos resultados do exercício, e ainda para menção de fatos que podem alterar tal situação e a percepção do usuário sobre o todo. Nesse sentido e considerando a magnitude do ajuste de perdas de dívida ativa não tributária, cabe evidenciar em notas explicativas a metodologia utilizada e a memória de cálculo do ajuste para perdas, bem como esclarecimentos quanto aos fatores que subsidiaram o INSS a considerar perdas tão significativas sobre a dívida ativa não tributária do FRGPS.

Com efeito, a recomendação acerca deste assunto foi tratada no âmbito de processo específico (TC 031.235/2015-8), destinado a verificar a confiabilidade das informações financeiras de 2015 do Fundo do Regime Geral de Previdência Social.

## **5.4 Deficiências nos controles internos contábeis**

### *Deficiências na divulgação das Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis*

A Parte V do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público estabelece uma série de informações mínimas a serem incluídas em cada demonstração prevista na Lei 4.320/1964, sem prejuízo de demais informações necessárias relacionadas aos diversos eventos de natureza contábil.

Entretanto, a auditoria do BGU 2015 identificou deficiências na divulgação das notas explicativas às demonstrações contábeis no Siafi.

A STN desenvolveu no novo Siafi o Subsistema Demonstrativos. Essa funcionalidade contém diversos módulos relativos às demonstrações contábeis, como os itens e regras dos demonstrativos, regras de consolidação e, mais especificamente, o módulo de notas explicativas. Esse módulo, por sua vez, possui as seguintes transações: “consultar nota explicativa” (CONNOTEXP), “copiar nota explicativa” (COPNOTEXP) e “incluir nota explicativa” (INCNOTEXP).

Em que pesem as funcionalidades relacionadas às notas explicativas desenvolvidas no Siafi, bem como as orientações emitidas para o seu correto funcionamento, observou-se que a divulgação das notas explicativas diretamente no Siafi ainda não atende ao esperado.

A auditoria verificou que, durante o exercício de 2015, dos 538 órgãos cadastrados no Siafi, apenas 23 evidenciaram alguma informação em notas explicativas (utilizando a funcionalidade INCNOTEXP), sendo que a maioria das informações fornecidas eram incipientes ou pouco relevantes. Em alguns casos, como o do Ministério da Fazenda (Órgão Siafi 25000), responsável pela maior parte da execução do orçamento da União e com maior materialidade na composição das demonstrações do BGU, as informações apresentadas em notas explicativas na consulta ao Siafi referem-se a testes realizados em treinamentos.

A auditoria verificou também que, em que pesem a relevância das informações contidas no BGU e a necessidade de realização de auditoria nas demonstrações contábeis apresentadas, conforme o parágrafo único do art. 36 da Lei 8.443/1992, não foi identificada no Siafi a inclusão de notas explicativas referentes ao BGU 2015 por meio do módulo de notas explicativas, embora, conforme previsto nas normas contábeis referidas, as notas explicativas façam parte das demonstrações financeiras.

Embora não exista limitação no Siafi e os requisitos mínimos para evidenciação estejam previstos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, percebe-se que a falta de evidenciação das notas explicativas diretamente no Siafi por parte dos órgãos dá-se pela ausência de regulamentação quanto ao seu uso e acompanhamento por parte da STN, órgão central de contabilidade do Governo Federal. Da mesma forma, percebe-se que a falta de divulgação das notas explicativas que compõem o BGU no módulo de notas explicativas do Siafi ocorre pela ausência do processo operacional no âmbito da STN.

Desse modo, observa-se que a divulgação das notas explicativas no módulo do Siafi, caso seja completamente implementada trará grandes benefícios à compreensão dos usuários da informação contábil, aos trabalhos de auditoria realizados pelos órgãos de controle e à transparência da gestão fiscal, prevista na Lei Complementar 101/2000.

Para isso, seria recomendável que todas as informações contábeis contidas nas Notas Explicativas divulgadas na PCPR de 2015 estivessem disponíveis no sistema, caso contrário, a ferramenta será de pouca utilidade para auditoria.

Diante da alegação apresentada, cabem as seguintes recomendações:

#### **RECOMENDAÇÕES**

- *Ao Ministério da Fazenda que faça gestão junto às setoriais contábeis de órgãos superiores e de órgãos subordinados para que evidenciem tempestivamente em notas explicativas, por meio do módulo Notas Explicativas do Sistema Siafi, as informações necessárias para compreensão das demonstrações contábeis;*
- *Ao Ministério da Fazenda que evidencie por meio do módulo Notas Explicativas do Sistema Siafi, o mais breve possível após o encerramento de cada exercício, as notas explicativas ao Balanço Geral da União, de forma a trazer maior efetividade ao módulo em questão.*



*Falhas na conciliação e ausência de ajuste para perdas de haveres originários do crédito rural*

Uma parte dos haveres originários do crédito rural – Securitização, Programa Especial de Saneamento de Ativos (Pesa) e Programa de Cooperação Nipo-Brasileira para o Desenvolvimento dos Cerrados - Fase II (Prodecir II) – sob responsabilidade da Cofis/STN, está contabilizada nas contas 1.1.2.4.1.03.01 – Crédito de Operações Especiais a Receber (R\$ 11,20 bilhões) e 1.1.2.4.1.03.03 – Operações Especiais Securitizadas (R\$ 2,62 bilhões), que compõem a conta 1.1.2.4.1.01.00 – Empréstimos e Financiamentos Concedidos do ativo circulante.

O acompanhamento, o controle e a cobrança das operações originárias desses créditos ficaram a cargo do Banco do Brasil, conforme o Contrato 817/PGFN/CAF, celebrado entre a União e essa instituição financeira em 2013. Em 31/12/2015 havia 44.433 operações ativas, sendo 38.514 operações de Securitização, 5.904 operações do Pesa e 15 operações do Prodecir II.

Segundo cláusulas contratuais, cabe ao agente financeiro disponibilizar mensalmente demonstrativo com dados das operações à STN, bem como adotar procedimentos, no caso do inadimplemento do mutuário, com vistas à inscrição do débito na Dívida Ativa da União.

Não obstante a existência desses procedimentos, foram verificadas falhas no controle por parte da Cofis, com reflexos na contabilização no Siafi, conforme relatado a seguir.

Primeiramente, os saldos correspondentes a essas operações no Siafi, em 31/12/2015, não estão totalmente conciliados. Conforme informações da Cofis, há dúvidas quanto à classificação dos saldos informados mensalmente pelo Banco, para os haveres do Pesa e do Prodecir II, e a necessidade de finalizar um sistema, com previsão para o final de 2016, capaz de tratar as informações recebidas com relação aos haveres de Securitização.

Outro aspecto que merece atenção diz respeito às operações inadimplentes. Instada a apresentar informações, a Cofis encaminhou duas listagens, com a posição em 31/12/2015: uma com dados das operações baixadas do controle do Banco do Brasil por ter havido a inscrição na dívida ativa, e outra com dados de operações inadimplentes, que, segundo informações dos gestores, ainda compõem o saldo dos haveres. Para essa última, chamou a atenção o fato de existirem operações com inadimplências que datam de 1997 (Securitização), 1999 (Pesa) e 2000 (Prodecir II).

Segundo os gestores, parte dessas operações foram objeto de questionamentos judiciais. Além disso, podem existir haveres pendentes de confirmação de inscrição na dívida ativa, momento em que o Banco está autorizado a dar baixa da operação em seus registros, conforme cláusula do Contrato 817/PGFN/CAF.

De acordo com o Mcasp, os riscos de recebimento de direitos da entidade devem ser reconhecidos em conta de ajuste, a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram. Ademais, a metodologia utilizada para cálculo do ajuste de perdas deverá ser aquela que melhor reflita a real situação do ativo e deverá ser evidenciada em notas explicativas. Como visto, esses procedimentos não vêm sendo observados pela Cofis, no que tange aos haveres originários do crédito rural – Securitização, Pesa e Prodecir II.

Essas falhas comprometeram a informação contábil da STN de 2015, pois não há certeza quanto aos valores registrados no ativo circulante, por um lado, pela conciliação incompleta, e por outro, pela ausência de ajuste para perdas que prejudica a transparência da informação ao distorcer a percepção do real valor que se espera receber pelos créditos.



Nos comentários dos gestores, com relação à falha na conciliação, a Cofis informou que, com base nos saldos devedores informados pelo Banco do Brasil, posicionados em 31/1/2016, houve uma melhor compreensão e detalhamento das divergências em relação ao Siafi. Como consequência, reconheceu a necessidade da realização de ajustes no Siafi para finalizar a conciliação da conta 1.1.2.4.1.03.01 (programas Pesa e Prodecir). No que se refere à Securitização, ratifica a necessidade do sistema previsto para o final de 2016 para tratar as informações recebidas e refleti-las na contabilização no Siafi.

A equipe técnica da Cofis também reconheceu a necessidade do registro de ajustes para perdas dos haveres originários do crédito rural, levando em conta ações judiciais desfavoráveis à União (Prodecir) e créditos ajuizados, inadimplentes e pendentes de inscrição em dívida ativa, motivado por legislação impeditiva ou pelo prazo de 180 dias a partir da notificação previsto em lei, bem como o percentual de inadimplência histórica (Pesa e Securitização).

A recomendação acerca deste assunto foi tratada no âmbito de processo específico (TC 030.790/2015-8), destinado a verificar a confiabilidade das informações financeiras de 2015 da Secretaria do Tesouro Nacional.

#### *Deficiências nos controles internos da RFB*

Conforme verificado na auditoria realizada no âmbito do TC 030.786/2015-0, os controles internos são insuficientes e podem comprometer a atividade-fim da RFB, principalmente em função do grande volume de dados e recursos gerenciados. Além disso, a apuração e a contabilização são feitas de forma manual, sem segregação de funções, uma vez por mês, por controle de estoque, pois não existe um processamento automatizado que faça os lançamentos contábeis no Siafi, tal como ocorre com a “Fita 50” para a etapa de arrecadação da receita tributária.

De acordo com os princípios de Segurança da Informação, estabelecidos na Instrução Normativa GSI/PR 1/2008, art. 2º, inciso IV, integridade é a propriedade de que a informação não foi modificada ou destruída de maneira não autorizada ou acidental. Além disso, de acordo com o Coso II (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), é necessário que as organizações façam segregação das funções, isto é, que as obrigações sejam atribuídas ou divididas entre pessoas diferentes com a finalidade de reduzir o risco de erro ou de fraude.

Uma das constatações da auditoria que aponta falhas nos controles internos da RFB refere-se à classificação do saldo de arrecadação previdenciária. O controle da receita previdenciária decorre da declaração pelos contribuintes por meio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) e Informações à Previdência Social (GFIP), enquanto a efetiva arrecadação é operacionalizada por meio da Guia da Previdência Social (GPS).

Constatou-se, por meio de informações prestadas pela Codac/RFB, que havia saldo de GPS não apropriada no final de novembro de 2015 no montante de R\$ 4,82 bilhões, que foi devidamente arrecadado, mas ainda não atribuído aos respectivos contribuintes. Embora o termo “não apropriada” tenha sido utilizado no âmbito das comunicações, adotou-se a expressão “não classificadas” em virtude de esse saldo de GPS arrecadado não estar ainda classificado por contribuinte, embora tenha sido destinado à previdência social em virtude da natureza do documento de arrecadação.

O montante é relevante e ocorre principalmente em função de o Sistema Dataprev não gerar automaticamente a GPS (documento de arrecadação) para o contribuinte realizar o pagamento na rede bancária, da forma como acontece com a arrecadação não previdenciária (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e Documento de Arrecadação de Receitas Federais – Darf). Tal

fato pode acarretar erros de preenchimento em qualquer dos dados informados pelo contribuinte, como CPF/CNPJ e valor pago, o que impede a apropriação automática dos recolhimentos por GPS.

Conforme informado pela Divisão de Cobrança da Pessoa Jurídica (Dipej), o saldo de GPS não classificada totaliza R\$ 4,82 bilhões até novembro de 2015, no entanto, o montante do estoque até dezembro não foi informado em função da limitação dos sistemas.

Os ajustes são realizados de forma pontual, mediante reclamação dos contribuintes, os quais normalmente comparecem à RFB questionando valores com comprovantes de pagamento que não foram identificados pelos sistemas, momento em que são identificados e corrigidos manualmente.

Em relação ao assunto, a RFB informou que a GPS já está classificada como contribuição previdenciária pela própria natureza do documento de arrecadação e que o montante apresentado (R\$ 4,82 bilhões) representa o valor arrecadado que não encontrou vinculação com o valor declarado na GFIP, o que pode ocorrer por ausência de entrega de GFIP, necessidade de retificação, pagamento indevido ou necessidade de retificar a GPS. Para que ocorra a apropriação, é necessária a ação do contribuinte, o que geralmente ocorre quando ele recebe uma intimação de cobrança ou quando necessita obter uma Certidão Negativa de Débitos (CND).

Outra constatação da auditoria relativa a falha de controles internos da RFB refere-se ao controle dos créditos tributários decorrentes de parcelamentos. A conta Créditos Tributários a Receber apresenta valor de R\$ 131,3 bilhões, enquanto nas planilhas apresentadas pela Codac, o valor é de R\$ 137,17 bilhões.

Instada a se manifestar acerca do assunto, a RFB esclareceu que adotará procedimentos no sentido de regularizar a divergência a partir do exercício de 2016.

Das constatações apontadas na auditoria, conclui-se que o processo de contabilização de créditos a receber da RFB não apresenta segurança razoável de que os valores apurados e contabilizados estejam livres de potenciais erros ou fraudes. A falta de um sistema informatizado para a execução do processo e as vulnerabilidades detectadas nos controles possibilitam eventuais falhas na evidenciação das informações, gerando resultados que podem não ser condizentes com a realidade.

Por fim, ressalta-se que existem projetos estratégicos em andamento no âmbito da RFB (Sistemas SIC e PUC), que poderiam solucionar diversas falhas de controle interno. Esses projetos, no entanto, têm apresentado diversos atrasos no cronograma, os quais acontecem por inúmeros motivos, tais como contingenciamento de orçamento, complexidade dos sistemas, número de órgãos envolvidos, dentre outros. Apesar disso, é importante que as instituições continuem envidando esforços para concretização dessas iniciativas.

A recomendação acerca deste assunto foi tratada no âmbito de processo específico (TC 030.786/2015-0), destinado a verificar a confiabilidade das informações financeiras de 2015 da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

#### *Deficiências nos controles internos da PGFN*

Por meio da auditoria realizada no âmbito do TC 030.786/2015-0, verificou-se que os controles internos são insuficientes e podem comprometer a atividade-fim da PGFN. As dificuldades de comunicação entre os sistemas da RFB, da PGFN e da STN, bem como os problemas de integração entre Serpro e Dataprev, podem causar diversos impactos nas informações financeiras, com risco de ferir a confiabilidade, a tempestividade e a integralidade dos registros contábeis (NBC T 16.5).

Além disso, a execução de parte do processo de contabilização e baixa de valores de forma manual e sem identificação e controle de riscos prejudica a integridade das informações (IN GSI/PR 1/2008, art. 2º, inciso IV), não sendo capaz de garantir que os dados estejam livres de erros ou fraudes.

Comunicados preliminarmente sobre as deficiências detectadas na auditoria, os gestores da PGFN teceram comentários a respeito dos avanços alcançados na constante busca pelo atendimento das diversas normas contábeis e reencaminharam a nota técnica que esclarece o fluxo de informações e de sistemas em torno da contabilização da Dívida Ativa da União. Não obstante, entende-se que tais argumentos não são suficientes para deixar de recomendar à PGFN que aperfeiçoe os respectivos controles administrativos.

A recomendação acerca deste assunto foi tratada no âmbito de processo específico (TC 030.786/2015-0), destinado a verificar a confiabilidade das informações financeiras de 2015 da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

### 5.5 Assuntos que merecem ênfase

Assuntos que merecem ênfase são aqueles adequadamente apresentados nas demonstrações financeiras e divulgados em notas explicativas, cujo entendimento, na opinião do auditor, é considerado fundamental para o entendimento das demonstrações pelos usuários das informações.

#### *Impacto estimado sobre os haveres financeiros junto a Estados e Municípios em decorrência da Lei Complementar 148/2014*

A Lei Complementar 148/2014 alterou os critérios de indexação dos contratos de refinanciamento da dívida celebrados entre a União, estados, Distrito Federal e municípios, com base, respectivamente, na Lei 9.496/1997 e na Medida Provisória 2.185-35/2001, e nos contratos de empréstimos firmados com os estados e o Distrito Federal ao amparo da Medida Provisória 2.192-70/2001. Em suma, as novas condições, retroativas a 1º/1/2013, são:

- m) a) juros calculados e debitados mensalmente, à taxa nominal de 4% a.a. sobre o saldo devedor previamente atualizado; e
- n) b) atualização monetária calculada mensalmente com base na variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), apurado pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), ou outro índice que venha a substituí-lo.

As condições antigas eram: taxa de juros, mínima de 6% a.a., para a Lei 9.496/1997 e MP 2.192-70/2001, e de 9% a.a., para a MP 2.185-35/2001; e atualização monetária com base no Índice Geral de Preços - Disponibilidade Interna (IGP-DI), calculado pela Fundação Getúlio Vargas.

Os procedimentos para formalização dos termos aditivos com as novas condições de indexação e o detalhamento da metodologia dos cálculos necessários constaram da regulamentação trazida pelo Decreto 8.616, de 29/12/2015, com as alterações do Decreto 8.665, de 10/2/2016.

Uma consequência da alteração legislativa será a redução do estoque de ativos gerido pela STN. A Coordenação-Geral de Haveres Financeiros (Coafi), responsável pela administração desses haveres, destacou que a baixa de estoque de ativos ocorrerá à medida que os estados e municípios assinarem os respectivos aditivos contratuais e após satisfeitas todas as condições e procedimentos regulamentares. Contudo, a Coafi registrou, em contas retificadoras do ativo não circulante (ajuste para perdas), o impacto estimado sobre os haveres, que chegou a R\$ 96,92 bilhões.

Constata-se que a Coafi agiu com prudência ao realizar a contabilização, em 31/12/2015, nas contas de ajuste para perdas, de iminente baixa de ativos que deve ocorrer ao longo de 2016. Não obstante, é preciso chamar a atenção do usuário das informações financeiras da STN sobre o impacto relevante no estoque dos haveres financeiros junto a estados e municípios trazido em consequência das novas condições da Lei Complementar 148/2014.

*Perda de R\$ 41 bilhões em Participações Societárias avaliadas pelo Método de Equivalência Patrimonial*

De acordo com o Mcasp, as participações em empresas e em consórcios públicos ou público-privados em que a administração tenha influência significativa devem ser mensuradas ou avaliadas pelo método da equivalência patrimonial (MEP). O MEP será utilizado para os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum.

Como já dito neste Relatório, pelo MEP o investimento é inicialmente registrado a preço de custo e, posteriormente, o seu valor contábil é aumentado ou reduzido conforme o patrimônio líquido da investida aumente ou diminua em função dos resultados do exercício.

No que se refere às participações avaliadas pelo MEP, conta que representa aproximadamente 80% do total das participações permanentes da União, observa-se que, em 31/12/2015, houve uma redução de 15,07%, em comparação com o valor registrado em 31/12/2014:

**Participações em Empresas – MEP**

| Conta Contábil                  | Saldo em:  |            | Perda  |            |
|---------------------------------|------------|------------|--------|------------|
|                                 | 31/12/2014 | 31/12/2015 | Valor  | Percentual |
| Participações em Empresas - MEP | 274.173    | 232.845    | 41.328 | -15,07%    |

Fonte: Siafi.

A perda resultante da aplicação do MEP foi de aproximadamente R\$ 41 bilhões, sendo as principais perdas relativas às seguintes empresas: i) Petrobras; (ii) BNDES; (iii) Eletrobras; iv) Caixa; e (v) Infraero. Essas cinco companhias somaram aproximadamente 82% das perdas registradas:

**Resultado de Equivalência Patrimonial de 2015**

| Empresa      | Saldo em 31/12/2014 | Resultado líquido de equivalência | Saldo em 31/12/2015 |            |
|--------------|---------------------|-----------------------------------|---------------------|------------|
|              |                     |                                   | Valor               | Percentual |
| Petrobras    | 103.871             | -20.877                           | 82.994              |            |
| BNDES        | 41.221              | -7.428                            | 33.793              |            |
| Eletrobras   | 24.003              | -2.587                            | 21.416              |            |
| Infraero     | 1.892               | -1.503                            | 389                 |            |
| Caixa        | 28.521              | -1.426                            | 27.095              |            |
| Demais       | 74.665              | -7.507                            | 67.158              |            |
| <b>Total</b> | <b>274.173</b>      | <b>-41.328</b>                    | <b>232.845</b>      |            |

Fonte: Siafi.

Essa perda se deve aos prejuízos apurados nas empresas em que a União detém participação, considerando o desempenho dessas empresas no 3º trimestre de 2015.

Dessa forma, cabe chamar a atenção do usuário das informações financeiras da STN quanto à redução relevante do montante das participações societárias da União em 2015 em empresas avaliadas pelo método da equivalência patrimonial.

Nos comentários dos gestores, a STN mencionou que foram adicionadas informações às notas explicativas do BGU com as justificativas para tal perda. Ademais, destacou-se que esse resultado líquido de equivalência patrimonial considera os fatos compreendidos entre o 3º trimestre de 2014 e o 3º trimestre de 2015, haja vista a defasagem existente entre a data de referência das demonstrações da União e as datas de publicação das demonstrações contábeis das empresas participadas.

*Expressivo montante de ordens bancárias emitidas em dezembro para saque em janeiro*

As disponibilidades de caixa da União, depositadas no Banco Central do Brasil (Bacen), conforme estabelecido pelo art. 164, § 3º, da Constituição Federal, são movimentadas sob os mecanismos da Conta Única do Tesouro Nacional (art. 1º da Medida Provisória 2.170/2001). Dessa forma, os recursos da Conta Única que compõem o grupo Caixa e Equivalentes de Caixa são mantidos no Bacen, representando uma obrigação deste perante a Secretaria do Tesouro Nacional. Além disso, cabe à STN, como órgão central de Contabilidade, promover a conciliação da Conta Única do Tesouro Nacional com as disponibilidades no Bacen (art. 7º, inciso VIII, do Decreto 6.976/2009).

Primeiramente, cabe destacar a diferença de saldos da CTU na STN e no BGU. Para entender essa diferença, é preciso esclarecer que algumas entidades contam com autorização específica em lei para efetuar aplicações na CTU. Assim, a conta 1.1.1.1.1.02.06 – Recursos da Conta Única Aplicados apresenta saldo zero na STN, enquanto no BGU o saldo evidenciado é de R\$ 84,68 bilhões, composto, predominantemente, por aplicações da Presidência da República, Ministérios da Fazenda e do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, que juntos respondem por 87,72% desse saldo.

Com o intuito de confirmar os valores constantes da CTU presentes no Siafi, optou-se por realizar confirmação externa junto ao Bacen. Salienta-se que o procedimento de confirmação de saldos da Conta Única na STN resta prejudicado, na medida em que o Bacen não possui registro detalhando quanto do saldo da CTU está alocado na conta 1.1.1.1.1.02.06 – Recursos da Conta Única Aplicados. Assim, uma comparação entre os valores registrados no Bacen e registrados no Siafi apresentará divergência de valor igual ao saldo dessa conta, além de outras, caso existam.

De acordo com as informações fornecidas pelo Bacen, apenas uma das subcontas da Conta Única apresentou divergência de saldo em relação ao Siafi, conforme tabela a seguir:

**Divergência em saldos da Conta Única em 31/12/2015 (BGU)**

| R\$ milhões                      |                             |                  |                          |
|----------------------------------|-----------------------------|------------------|--------------------------|
| <b>Composição da Conta Única</b> | <b>Tesouro Nacional (A)</b> | <b>Bacen (B)</b> | <b>Divergência (A-B)</b> |
| 1 - Tesouro Nacional             | 373.127                     | 397.473          | (24.346)                 |
| 2 – Fundo do RGPS                | 22.019                      | 22.019           | -                        |
| 3 - Recursos da Dívida Pública   | 462.439                     | 462.439          | -                        |
| <b>Total</b>                     | <b>857.585</b>              | <b>881.932</b>   | <b>(24.346)</b>          |

Fontes: STN e Bacen.

A divergência ocorreu em função: a) da contabilização no Siafi de ordens bancárias (OBs) para pagamento no dia útil seguinte (R\$ 20,17 bilhões), cuja baixa efetiva na Conta Única no Bacen ocorreu somente em 2016; e b) da existência, também na Conta Única no Bacen, de valores não pertencentes aos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social (R\$ 4,18 bilhões). Esses valores são recursos de entidades e

fundos não pertencentes aos OFSS, que foram aplicados na Conta Única, dos quais quase a totalidade se refere à Financiadora de Estudos e Projetos – Finep (R\$ 4.075,71 milhões).

Sobre as ordens bancárias, para alguns tipos o dia da contabilização no Siafi e o da baixa nas disponibilidades no Bacen são diferentes. Nesse caso, o saque da Conta Única no Bacen ocorre no dia útil seguinte ao da emissão da OB no Siafi (regra de saque D+1). A tabela seguinte detalha, por tipo de OB, aquelas que deram saída no Bacen em 2016, para 98,21% do valor total de OBs.

**Ordens Bancárias mais representativas emitidas em dezembro/2015 e sacadas em janeiro/2016**

R\$ milhões

| Tipo de OB                | Descrição                           | Quantidade    | Valor total      | Datas de Emissão | Regra de saque Conta Única |
|---------------------------|-------------------------------------|---------------|------------------|------------------|----------------------------|
| 11                        | OBC para terceiros em outros bancos | 28.226        | 1.262,96         | 30 e 31          | D+1                        |
| 12                        | OBC para terceiros no mesmo banco   | 41.522        | 1.563,01         | 30 e 31          | D+1                        |
| 13                        | OBB para mesmo banco/agência        | 11.287        | 3.977,34         | 30 e 31          | D+1                        |
| 58                        | OB pagamento pessoal                | 2.705         | 13.008,82        | 31               | D+1                        |
| <b>Total</b>              |                                     | <b>83.740</b> | <b>19.812,13</b> |                  |                            |
| <b>Total geral de OBs</b> |                                     | <b>83.968</b> | <b>20.171,87</b> |                  |                            |

Fontes: Siafi e Manual Simplificado de Ordem Bancária (versão: abril/2012).

A evolução do valor total de ordens bancárias emitidas nos últimos dias de dezembro, mas sacadas somente em janeiro, em comparação ao saldo da Conta Única do Tesouro Nacional em dezembro, nos últimos sete exercícios, é ilustrada na tabela a seguir:

**Ordens bancárias emitidas em dezembro e sacadas em janeiro – 2008 a 2015**

R\$ milhões

| Data       | Saldo da Conta Única (A) | Valor total de OBs emitidas em dez e sacadas em jan (B) | % de OBs em relação à CTU (B/A) |
|------------|--------------------------|---------------------------------------------------------|---------------------------------|
| 31/12/2008 | 245.360                  | 9.834                                                   | 4,01%                           |
| 31/12/2009 | 394.430                  | 11.906                                                  | 3,02%                           |
| 31/12/2010 | 388.370                  | 16.645                                                  | 4,29%                           |
| 31/12/2011 | 457.790                  | 18.333                                                  | 4,00%                           |
| 31/12/2012 | 595.590                  | 22.789                                                  | 3,83%                           |
| 31/12/2013 | 623.600                  | 28.809                                                  | 4,62%                           |
| 31/12/2014 | 579.900                  | 22.782                                                  | 3,93%                           |
| 31/12/2015 | 857.590                  | 20.171                                                  | 2,84%                           |

Fonte: Siafi.

Percebe-se que, embora tenha ocorrido um decréscimo no valor total de OBs emitidas em 31/12/2015, em comparação a 2014, o valor continua materialmente relevante. Já o percentual, em relação ao saldo da Conta Única, reduziu em torno 1,09 p.p. de um exercício para outro. Nota-se que na transição dos exercícios, esse mecanismo de pagamento das OBs D+1 contribui significativamente para a divergência entre o saldo das disponibilidades de caixa registradas na Conta Única do Tesouro Nacional e o saldo do passivo no Bacen. Por conta disso, cabe chamar a atenção do usuário da informação financeira da STN sobre o montante materialmente relevante de ordens bancárias emitidas em dezembro 2015, mas sacadas somente em janeiro 2016.



Em síntese, em seus comentários a STN elucida que, entre o saldo da Conta Única no Siafi e o saldo da Conta Única no Bacen (consulta disponível por meio do sistema Sisbacen), existem diferenças decorrentes do momento em que ocorre a efetiva transferência financeira no Sistema de Pagamentos Brasileiro (SPB), em virtude das características intrínsecas a alguns tipos de OBs. Informa ainda que, para a correta comparação entre os saldos da Conta Única no Siafi e no Bacen, devem ser diminuídas do saldo do Bacen as OBs que são D+1, ou seja, que já impactaram a Conta Única no Siafi, mas não tiveram a respectiva mensagem enviada ao Bacen no final do ano. Por fim, destaca que, em virtude de tais ordens bancárias terem sido sacadas somente em 2016, apesar de terem sido emitidas em 2015, o montante das mesmas não foi computado nos indicadores fiscais de 2015, ou seja, terá reflexo apenas nos indicadores de 2016, quando apurados.

### *Patrimônio Líquido da União negativo em 2015*

De acordo com o Mcasp, o Patrimônio Líquido (PL) representa o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos. Quando o valor do Passivo supera o valor do Ativo, o resultado é denominado Passivo a Descoberto, ou Patrimônio Líquido Negativo.

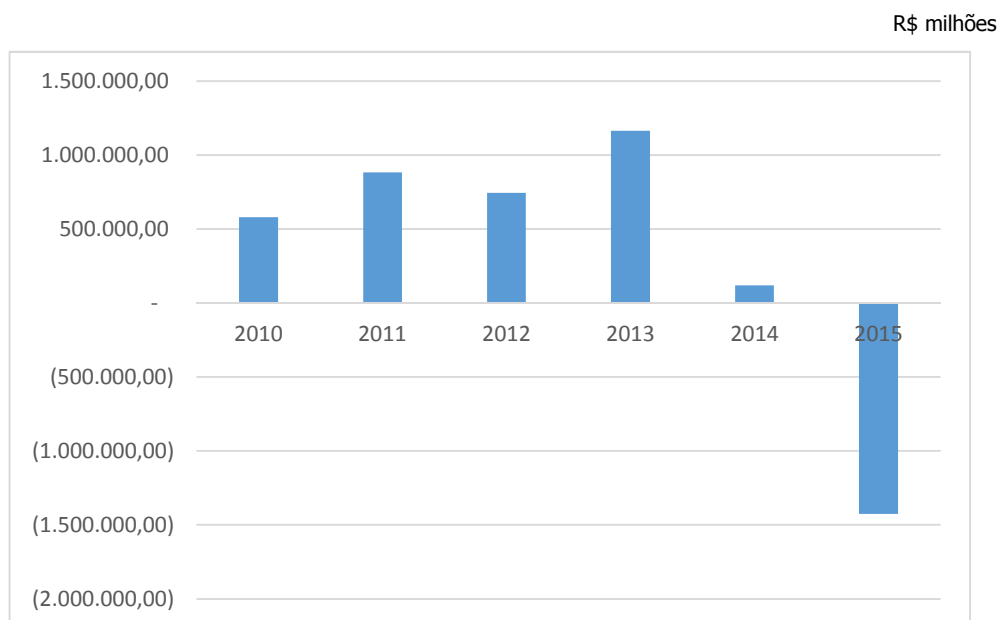
Mudanças nos registros contábeis efetuadas pela Secretaria do Tesouro Nacional nos últimos anos fizeram com que o PL da União ficasse negativo, ou a descoberto, em R\$ 1,413 trilhão em 2015. Em 2014, o valor era positivo em R\$ 118,095 bilhões.

A tabela e o gráfico a seguir demonstram a evolução do PL da União nos últimos seis anos:

**Evolução do Patrimônio Líquido da União**

|             | R\$ milhões |            |            |              |            |                |
|-------------|-------------|------------|------------|--------------|------------|----------------|
| Saldo Final | 2010        | 2011       | 2012       | 2013         | 2014       | 2015           |
| PL da União | 580.837,09  | 881.705,96 | 745.312,23 | 1.163.648,46 | 118.095,91 | - 1.424.527,32 |

Fonte: Siafi.



Fonte: Siafi.

A reversão em 2015 decorreu, principalmente, de uma alteração na contabilização dos créditos tributários. Após recomendações sobre o assunto constantes no Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas de Governo de 2013 e de 2014, foi instituído pela Portaria-MF 571/2015 o Grupo de Trabalho (GT), cujo objetivo foi estudar o assunto a fim de possibilitar o atendimento às referidas recomendações.

Assim, o GT concluiu pelo reconhecimento dos créditos tributários alinhado ao conceito de que o ativo somente deve ser reconhecido quando tratar-se de recursos controlados por uma entidade, que não dependem de eventos futuros e que sejam capazes de gerar benefícios econômicos futuros.

Em relação aos créditos sob supervisão da RFB, durante os estudos implementados pelo GT, foram identificados dois tipos que não atendiam aos critérios de reconhecimento. Os créditos com exigibilidade suspensa em decorrência de processos administrativos ou de processos judiciais não cumpriam os requisitos para reconhecimento como ativos, pois, em ambos os casos, não eram recursos controlados pela RFB e dependiam de eventos futuros para gerarem benefícios econômicos. Na prática, a suspensão de exigibilidade afeta a constituição do crédito tributário e, conseqüentemente, o seu reconhecimento como ativo.

Por consequência, foi registrado Ajuste para Perdas de Créditos Tributários a Receber no total de R\$ 1,271 trilhão, afetando negativamente o ativo e, por contrapartida, o PL da União.

Em relação aos créditos tributários sob supervisão da PGFN, não houve depuração do estoque de ativos, conforme consignado no relatório do GT, visto que será necessário aguardar a conclusão do estudo daquela Procuradoria que tratará dos critérios de recuperabilidade dos créditos inscritos em dívida ativa.

Além do Ajuste para Perdas de Créditos Tributários a Receber da RFB, afetou o PL o reconhecimento de perdas de créditos a receber de estados e municípios em decorrência da Lei Complementar 148/2014, já objeto de ênfase.

Em 2014, a redução do PL decorreu da contabilização das provisões matemáticas previdenciárias do RPPS-Civis nas demonstrações contábeis da União, após reiteradas recomendações do TCU.

Cabe ressaltar que apresentar patrimônio líquido negativo não é uma particularidade do Brasil, com patrimônio líquido correspondente a -20% do PIB, havendo outros países em situação semelhante, tais como Estados Unidos (-101% do PIB), Reino Unido (-105% do PIB) e Austrália (-19% do PIB). Ademais, as mudanças contábeis implementadas trouxeram mais transparência para a real situação patrimonial da União. Do mesmo modo, outras mudanças contábeis a ser implementadas futuramente, no curso do processo de convergência para as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, podem acarretar outras alterações significativas em ativos, passivos e no patrimônio líquido da União.

## **5.6 Balanço Geral da União divulgado pela STN**

Conforme mencionado no item 5.2.1, a Secretaria do Tesouro Nacional é responsável pela elaboração das demonstrações contábeis consolidadas da União, de acordo com a Lei 4.320/1964, a Lei Complementar 101/2000 e as demais normas aplicáveis à contabilidade federal, bem como pelos controles internos contábeis que a Secretaria determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Conforme o art. 101 da Lei 4.320/1964, as demonstrações obrigatórias são compostas pelos Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e pela Demonstração das Variações Patrimoniais. A Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido também vêm sendo apresentadas como parte integrante do Balanço Geral da União.

A seguir estão reproduzidas as demonstrações contábeis consolidadas da União referentes ao exercício de 2015. O objetivo da reprodução dessas demonstrações é facilitar o entendimento das distorções e demais aspectos apresentados neste Capítulo.

**Balanco Orçamentário – Receitas**

R\$ bilhões

| EXERCÍCIO 2015                                         | PREVISÃO INICIAL (A) | PREVISÃO ATUALIZADA (B) | RECEITAS REALIZADAS (C) | SALDO (D) = (C - B) |
|--------------------------------------------------------|----------------------|-------------------------|-------------------------|---------------------|
| <b>RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS</b>                          |                      |                         |                         |                     |
| <b>Receitas Correntes (I)</b>                          | <b>1.518</b>         | <b>1.518</b>            | <b>1.326</b>            | <b>-192</b>         |
| Receita Tributária                                     | 453                  | 453                     | 424                     | -29                 |
| Receita de Contribuições                               | 787                  | 787                     | 706                     | -81                 |
| Receita Patrimonial                                    | 105                  | 105                     | 66                      | -39                 |
| Receita Industrial                                     | 1                    | 1                       | 1                       | 0                   |
| Receita de Serviços                                    | 53                   | 53                      | 43                      | -10                 |
| Transferências Correntes                               | 1                    | 1                       | 1                       | 0                   |
| Outras Receitas Correntes                              | 118                  | 118                     | 83                      | -35                 |
| <b>Receitas de Capital (II)</b>                        | <b>454</b>           | <b>454</b>              | <b>561</b>              | <b>107</b>          |
| Operações de Crédito                                   | 274                  | 274                     | 252                     | (22)                |
| Alienação de Bens                                      | 6                    | 6                       | 1                       | (5)                 |
| Amortizações de Empréstimos                            | 42                   | 42                      | 55                      | 13                  |
| Outras Receitas de Capital                             | 131                  | 131                     | 252                     | 121                 |
| Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores (III)    |                      |                         |                         |                     |
| <b>SUBTOTAL DAS RECEITAS (IV) = (I + II + III)</b>     | <b>1.972</b>         | <b>1.972</b>            | <b>1.887</b>            | <b>(85)</b>         |
| Operações de Crédito / Refinanciamento (V)             | 905                  | 905                     | 776                     | (129)               |
| Operações de Crédito Internas                          | 902                  | 902                     | 775                     | (127)               |
| Operações de Crédito Externas                          | 3                    | 3                       | 1                       | (2)                 |
| <b>SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (VI) = (IV + V)</b>    | <b>2.877</b>         | <b>2.877</b>            | <b>2.663</b>            | <b>(214)</b>        |
| <b>Déficit (VII)</b>                                   | <b>0</b>             | <b>0</b>                | <b>0</b>                | <b>0</b>            |
| <b>TOTAL (VIII) = (VI + VII)</b>                       | <b>2.877</b>         | <b>2.877</b>            | <b>2.663</b>            | <b>(214)</b>        |
| <b>DETALHAMENTO DOS AJUSTES NA PREVISÃO ATUALIZADA</b> |                      | <b>168</b>              | <b>168</b>              |                     |
| Créditos Adicionais Abertos com Superávit Financeiro   |                      | 8                       | 8                       |                     |
| Créditos Abertos com Excesso de Arrecadação            |                      | 158                     | 158                     |                     |
| Créditos Adicionais Reabertos                          |                      | 2                       | 2                       |                     |

Fonte: PCPR 2015.

**Balanco Orçamentário – Despesas**

R\$ bilhões

| EXERCÍCIO 2015                                            | DOTAÇÃO INICIAL (E) | DOTAÇÃO ATUALIZADA (F) | DESPESAS EMPENHADAS (G) | DESPESAS LIQUIDADAS (H) | DESPESAS PAGAS (I) |
|-----------------------------------------------------------|---------------------|------------------------|-------------------------|-------------------------|--------------------|
| <b>DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS</b>                             |                     |                        |                         |                         |                    |
| <b>Despesas Correntes (IX)</b>                            | <b>1.533</b>        | <b>1.646</b>           | <b>1.518</b>            | <b>1.477</b>            | <b>128</b>         |
| Pessoal e Encargos Sociais                                | 257                 | 258                    | 256                     | 255                     | 1                  |
| Juros e Encargos da Dívida                                | 225                 | 277                    | 208                     | 208                     | 69                 |
| Outras Despesas Correntes                                 | 1.051               | 1.111                  | 1.054                   | 1.013                   | 58                 |
| <b>Despesas de Capital (X)</b>                            | <b>1.308</b>        | <b>510</b>             | <b>292</b>              | <b>256</b>              | <b>218</b>         |
| Investimentos                                             | 83                  | 80                     | 38                      | 13                      | 43                 |
| Inversões Financeiras                                     | 93                  | 96                     | 72                      | 60                      | 23                 |
| Amortização da Dívida                                     | 1.131               | 334                    | 182                     | 182                     | 152                |
| <b>Reserva de Contingência (XI)</b>                       | <b>36</b>           | <b>36</b>              | <b>0</b>                | <b>0</b>                | <b>36</b>          |
| <b>Reserva do RPPS (XII)</b>                              | <b>0</b>            | <b>0</b>               | <b>0</b>                | <b>0</b>                | <b>0</b>           |
| <b>SUBTOTAL DAS DESPESAS (XIII) = (IX + X + XI + XII)</b> | <b>2.877</b>        | <b>2.192</b>           | <b>1.810</b>            | <b>1.732</b>            | <b>382</b>         |
| <b>Amortização da Dívida/Refinanciamento (XIV)</b>        |                     | <b>746</b>             | <b>572</b>              | <b>572</b>              | <b>175</b>         |
| Amortização da Dívida Interna                             |                     | 725                    | 559                     | 559                     | 167                |
| Amortização da Dívida Externa                             |                     | 21                     | 13                      | 13                      | 8                  |
| <b>SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (XV) = (XIII + XIV)</b>   | <b>2.877</b>        | <b>2.938</b>           | <b>2.382</b>            | <b>2.304</b>            | <b>557</b>         |
| <b>Superávit (XVI)</b>                                    |                     |                        | <b>280</b>              |                         | <b>(280)</b>       |
| <b>TOTAL (XVII) = (XV + XVI)</b>                          | <b>2.877</b>        | <b>2.938</b>           | <b>2.662</b>            | <b>2.304</b>            | <b>277</b>         |

Fonte: PCPR 2015.

**Balanco Financeiro**

R\$ bilhões

| INGRESSOS                | 2015  | DISPÊNDIOS               | 2015  |
|--------------------------|-------|--------------------------|-------|
| RECEITA ORÇAMENTÁRIA (I) | 2.662 | DESPESA ORÇAMENTÁRIA (V) | 2.382 |

|                                                 |              |                                                 |              |
|-------------------------------------------------|--------------|-------------------------------------------------|--------------|
| Ordinárias                                      | 346          | Ordinárias                                      | 287          |
| Vinculadas                                      | 2.358        | Vinculadas                                      | 2.095        |
| Seguridade Social                               | 58           | Educação                                        | 53           |
| Seguridade Social (exceto RGPS)                 | 272          | Seguridade Social (Exceto RGPS)                 | 296          |
| Operação de Crédito                             | 1.365        | Operação de Crédito                             | 1.075        |
| Transferências Constitucionais e Legais         | 218          | Transferências Constitucionais e Legais         | 192          |
| Previdência Social (RGPS)                       | 327          | Previdência Social (RGPS)                       | 327          |
| Outros Recursos Vinculados a Órgãos e Programas | 94           | Doações                                         | 1            |
| Outros Recursos Vinculados a Fundos             | 24           | Outros Recursos Vinculados a Órgãos e Programas | 120          |
|                                                 |              | Outros Recursos Vinculados a Fundos             | 31           |
| (-) Deduções da Receita Orçamentária            | (42)         |                                                 |              |
| <b>RECEBIMENTOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS (II)</b>     | <b>190</b>   | <b>PAGAMENTOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS (VI)</b>       | <b>190</b>   |
| Inscrição dos Restos a Pagar Processados        | 37           | Pagamentos de Restos a Pagar Não Processados    | 32           |
| Inscrição dos Restos a Pagar Não Processados    | 78           | Pagamentos de Restos a Pagar Processados        | 89           |
| Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados     | 53           | Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados     | 54           |
| Outros Recebimentos Extraorçamentários          | 22           | Outros Pagamentos Extraorçamentários            | 15           |
| <b>SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR (III)</b>        | <b>703</b>   | <b>SALDO PARA O EXERCÍCIO SEGUINTE (VII)</b>    | <b>983</b>   |
| Caixa e Equivalentes de Caixa                   | 703          | Caixa e Equivalentes de Caixa                   | 983          |
| <b>TOTAL (IV) = (I + II + III)</b>              | <b>3.555</b> | <b>TOTAL (VIII) = (V + VI + VII)</b>            | <b>3.555</b> |

Fonte: PCPR 2015.

**Balanco Patrimonial**

R\$ bilhões

| ATIVO                                      | 2015         | 2014         | PASSIVO                                                  | 2015           | 2014         |
|--------------------------------------------|--------------|--------------|----------------------------------------------------------|----------------|--------------|
| Ativo Circulante                           |              |              | Passivo Circulante                                       |                |              |
| Caixa e Equivalentes de Caixa              | 939          | 661          | Obrig. Trab. Previd. e Assist. a Pagar a Curto Prazo     | 43             | 39           |
| Créditos a Curto Prazo                     | 407          | 526          | Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo               | 806            | 690          |
| Investimentos e Aplic. Temp. a Curto Prazo | 3            | 3            | Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo              | 15             | 9            |
| Estoque                                    | 22           | 20           | Provisões a Curto Prazo                                  | 53             | 10           |
| <b>Total do Ativo Circulante</b>           | <b>1.371</b> | <b>1.210</b> | Demais Obrigações a Curto Prazo                          | 128            | 129          |
|                                            |              |              | <b>Total do Passivo Circulante</b>                       | <b>1.046</b>   | <b>878</b>   |
| Ativo não Circulante                       |              |              | Passivo não Circulante                                   |                |              |
| Realizável a Longo Prazo                   | 1.872        | 2.817        | Obrigações Trab. Previd. e Assist. a Pagar a Longo Prazo | 2              | 2            |
| Investimentos                              | 287          | 308          | Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo               | 3.299          | 2.788        |
| Imobilizado                                | 823          | 749          | Provisões a Longo Prazo                                  | 1.382          | 1.241        |
| Intangível                                 | 3            | 2            | Demais Obrigações a Longo Prazo                          | 53             | 54           |
| <b>Total do Ativo não Circulante</b>       | <b>2.986</b> | <b>3.876</b> | Resultado Diferido                                       | 0              | 4            |
| <b>TOTAL DO ATIVO</b>                      | <b>4.357</b> | <b>5.085</b> | <b>Total do Passivo Não Circulante</b>                   | <b>4.735</b>   | <b>4.089</b> |
|                                            |              |              | Patrimônio Líquido                                       |                |              |
|                                            |              |              | Patrimônio Social e Capital Social                       | 31             | 21           |
|                                            |              |              | Adiantamento para Futuro Aumento de Capital              | -              | 2            |
|                                            |              |              | Demais Reservas                                          | 7              | 1            |
|                                            |              |              | Resultados Acumulados                                    | (1.463)        | 95           |
|                                            |              |              | (-)Ações/Cotas em Tesouraria                             | (1)            | (1)          |
|                                            |              |              | <b>Total do Patrimônio Líquido</b>                       | <b>(1.425)</b> | <b>118</b>   |
|                                            |              |              | <b>TOTAL DO PASSIVO E DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>          | <b>4.357</b>   | <b>5.085</b> |

Fonte: PCPR 2015.

**Demonstração das Variações Patrimoniais**

R\$ bilhões

| VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS                           | 2015       | VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS                             | 2015       |
|---------------------------------------------------------------|------------|----------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Impostos Taxas e Contribuições de Melhoria</b>             | <b>426</b> | <b>Pessoal e Encargos</b>                                      | <b>154</b> |
| Impostos                                                      | 419        | Remuneração de Pessoal                                         | 131        |
| Taxas                                                         | 7          | Encargos Patronais                                             | 4          |
| Contribuições de Melhoria                                     | -          | Benefícios a Pessoal                                           | 18         |
| <b>Contribuições</b>                                          | <b>728</b> | Outras Variações Patrim. Diminutivas-Pessoal de Encargos       | 1          |
| Contribuições Sociais                                         | 714        | <b>Benefícios Previdenciários e Assistenciais</b>              | <b>633</b> |
| Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico             | 14         | Aposentadorias e Reformas                                      | 361        |
| <b>Exploração e Venda de Bens Serviços e Direitos</b>         | <b>49</b>  | Pensões                                                        | 143        |
| Vendas de Produtos                                            | 1          | Benefícios de Prestação Continuada                             | 42         |
| Exploração de Bens Direitos e Prestação de Serviços           | 48         | Benefícios Eventuais                                           | 0          |
| <b>Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras</b>        | <b>639</b> | Outros Benefícios Previdenciários e Assistenciais              | 87         |
| Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos              | 50         | <b>Uso de Bens Serviços e Consumo da Capital Fixo</b>          | <b>104</b> |
| Juros e Encargos de Mora                                      | 18         | Uso de Material de Consumo                                     | 14         |
| Variações Monetárias e Cambiais                               | 257        | Serviços                                                       | 86         |
| Remuneração de Depósitos Bancários e Aplic. Financeiras       | 95         | Depreciação Amortização e Exaustão                             | 4          |
| Aportes do Banco Central                                      | 218        | <b>Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras</b>          | <b>755</b> |
| Outras Variações Patrimoniais Aumentativas-Financeiras        | 2          | Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Obtidos       | 189        |
| <b>Transferências e Delegações Recebidas</b>                  | <b>5</b>   | Variações Monetárias e Cambiais                                | 453        |
| Transferências Intergovernamentais                            | 1          | Aportes ao Banco Central                                       | 75         |
| Transferências das Instituições Privadas                      | 1          | Outras Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras          | 38         |
| Outras Transferências e Delegações Recebidas                  | 3          | <b>Transferências e Delegações Concedidas</b>                  | <b>303</b> |
| <b>Valorização/Ganhos com Ativos e Desincorp. de Passivos</b> | <b>127</b> | Transferências Intergovernamentais                             | 293        |
| Reavaliação de Ativos                                         | 32         | Transferências a Instituições Privadas                         | 4          |
| Ganhos com Incorporação de Ativos                             | 55         | Transferências ao Exterior                                     | 1          |
| Desincorporação de Passivos                                   | 40         | Outras Transferências e Delegações Concedidas                  | 5          |
| <b>Outras Variações Patrimoniais Aumentativas</b>             | <b>300</b> | <b>Desvalorização e Perdas de Ativos e Incorp. de Passivos</b> | <b>281</b> |

| <b>VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS</b>           | <b>2015</b>  | <b>VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS</b>                    | <b>2015</b>  |
|------------------------------------------------------|--------------|--------------------------------------------------------------|--------------|
| Resultado Positivo de Participações                  | 42           | Redução a Valor Recuperável e Ajuste para Perdas             | 235          |
| Reversão de Provisões e Ajustes para Perdas          | 34           | Perdas Involuntárias                                         | 1            |
| Diversas Variações Patrimoniais Aumentativas         | 224          | Incorporação de Passivos                                     | 13           |
|                                                      |              | Desincorporação de Ativos                                    | 32           |
| <b>TOTAL VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS (I)</b> | <b>2.274</b> |                                                              |              |
|                                                      |              | <b>Tributárias</b>                                           | <b>1</b>     |
|                                                      |              | <b>Custo das Merc. e Prod. Vendidos e Serviços Prestados</b> | <b>2</b>     |
|                                                      |              | Custos das Mercadorias Vendidas                              | 1            |
|                                                      |              | Custos dos Produtos Vendidos                                 | 1            |
|                                                      |              | <b>Outras Variações Patrimoniais Diminutivas</b>             | <b>282</b>   |
|                                                      |              | Resultado Negativo de Participações                          | 45           |
|                                                      |              | Incentivos                                                   | 14           |
|                                                      |              | Subvenções Econômicas                                        | 133          |
|                                                      |              | Constituição de Provisões                                    | 77           |
|                                                      |              | Diversas Variações Patrimoniais Diminutivas                  | 13           |
|                                                      |              | <b>TOTAL DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS (II)</b>     | <b>2.515</b> |
|                                                      |              | <b>RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO (III) = (I - II)</b>     | <b>(241)</b> |

Fonte: PCPR 2015.

## Demonstração dos Fluxos de Caixa

|                                                                     | R\$ bilhões    |
|---------------------------------------------------------------------|----------------|
| <b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS</b>                  | <b>2015</b>    |
| <b>INGRESSOS</b>                                                    | <b>1.653</b>   |
| Receitas Derivadas e Originárias                                    | 1.577          |
| Transferências Correntes Recebidas                                  | 1              |
| Outros Ingressos Operacionais                                       | 75             |
| <b>DESEMBOLSOS</b>                                                  | <b>(1.614)</b> |
| Pessoal e Demais Despesas                                           | (974)          |
| Juros e Encargos da Dívida                                          | (208)          |
| Transferências Concedidas                                           | (364)          |
| Outros Desembolsos Operacionais                                     | (68)           |
| <b>Fluxo de Caixa Líquido das Atividades Operacionais (I)</b>       | <b>39</b>      |
| <b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</b>               | <b>2015</b>    |
| <b>INGRESSOS</b>                                                    | <b>57</b>      |
| Alienação de Bens                                                   | 2              |
| Amortização de Empréstimos e Financiamentos Concedidos              | 55             |
| Outros Ingressos de Investimentos                                   |                |
| <b>DESEMBOLSOS</b>                                                  | <b>(90)</b>    |
| Aquisição de Ativo não Circulante                                   | (22)           |
| Concessão de Empréstimos e Financiamentos                           | (58)           |
| Outros Desembolsos de Investimentos                                 | (10)           |
| <b>Fluxo de Caixa Líquido das Atividades de Investimento (II)</b>   | <b>(33)</b>    |
| <b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</b>              | <b>2015</b>    |
| <b>INGRESSOS</b>                                                    | <b>1.028</b>   |
| Operações de Crédito                                                | 1.028          |
| <b>DESEMBOLSOS</b>                                                  | <b>(754)</b>   |
| Amortização/Refinanciamento da Dívida                               | (754)          |
| <b>Fluxo de Caixa Líquido das Atividades de Financiamento (III)</b> | <b>274</b>     |
| <b>GERAÇÃO DE CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA (I + II + III)</b>      | <b>280</b>     |
| <b>CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA INICIAL</b>                        | <b>702</b>     |
| <b>CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA FINAL</b>                          | <b>983</b>     |

Fonte: PCPR 2015.

## Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

|                                        |                     |                  |                 |                            |                   |                   |                          | R\$ bilhões                       |                    |
|----------------------------------------|---------------------|------------------|-----------------|----------------------------|-------------------|-------------------|--------------------------|-----------------------------------|--------------------|
| ESPECIFICAÇÃO                          | PATRIM./<br>CAPITAL | AFAC             | RESERV.<br>CAP. | AJUSTE<br>AVAL.<br>PATRIM. | RESERV.<br>LUCROS | DEMAIS<br>RESERV. | RESULTADOS<br>ACUMULADOS | AÇÕES /<br>COTAS EM<br>TESOURARIA | TOTAL              |
| <b>Saldo Inicial do Exercício 2015</b> | <b>20.519.486</b>   | <b>1.797.094</b> | <b>300.580</b>  | <b>269.694</b>             | <b>283.708</b>    | <b>528.475</b>    | <b>95.173.757</b>        | <b>(776.884)</b>                  | <b>118.095.910</b> |
| Variação Cambial                       | -                   | -                | -               | -                          | -                 | 68                | 3.972.329                | -                                 | 3.972.397          |
| Ajustes de Exercício Anterior          | 21.091.805          | (3)              | -               | 6.110                      | -                 | -                 | (1.310.082.500)          | -                                 | (1.288.984.588)    |
| Aumento/Redução de Capital             | 307.603             | (1.797.070)      | -               | -                          | (100.000)         | -                 | (8.269.882)              | -                                 | (9.859.349)        |



| ESPECIFICAÇÃO                                      | PATRIM./<br>CAPITAL | AFAC     | RESERV.<br>CAP. | AJUSTE<br>AVAL.<br>PATRIM. | RESERV.<br>LUCROS | DEMAIS<br>RESERV. | RESULTADOS<br>ACUMULADOS | AÇÕES /<br>COTAS EM<br>TESOURARIA | TOTAL                  |
|----------------------------------------------------|---------------------|----------|-----------------|----------------------------|-------------------|-------------------|--------------------------|-----------------------------------|------------------------|
| Resgate/Reemissão de Ações e Cotas                 | -                   | -        | -               | -                          | -                 | -                 | -                        | -                                 | -                      |
| Const./Realiz. da Reserva de Reavaliação de Ativos | -                   | -        | -               | -                          | -                 | 6.842.871         | (102.138)                | -                                 | 6.740.733              |
| Ajuste de Avaliação Patrimonial                    | -                   | -        | -               | (45.571)                   | -                 | -                 | 9.070                    | -                                 | (36.501)               |
| Resultado do Exercício                             | -                   | -        | -               | -                          | -                 | -                 | (245.245.302)            | -                                 | (245.245.302)          |
| Constituição/Reversão de Reservas                  | -                   | -        | (54)            | -                          | (50.963)          | -                 | 1.449.030                | -                                 | 1.398.013              |
| Dividendos/Juros sobre Capital Próprio             | -                   | -        | -               | -                          | 47.934            | -                 | (71.677)                 | -                                 | (23.743)               |
| Provisão Tributária - IR/CS s/ Res. de Reavaliação | -                   | -        | -               | -                          | -                 | -                 | -                        | -                                 | -                      |
| Saldos de Fusão, Cisão e Incorporação              | -                   | (21)     | -               | (95)                       | -                 | (5.040)           | 18.991                   | -                                 | 13.835                 |
| <b>Saldo Final do Exercício 2015</b>               | <b>41.918.894</b>   | <b>-</b> | <b>300.526</b>  | <b>230.138</b>             | <b>180.679</b>    | <b>7.366.374</b>  | <b>(1.463.148.322)</b>   | <b>(776.884)</b>                  | <b>(1.413.928.595)</b> |
| <b>TOTAL CONSOLIDADO</b>                           | <b>31.411.718</b>   | <b>-</b> | <b>290.671</b>  | <b>245.487</b>             | <b>90.057</b>     | <b>7.359.958</b>  | <b>(1.463.148.322)</b>   | <b>(776.884)</b>                  | <b>(1.424.527.315)</b> |

Fonte: PCPR 2015.

## **CAPÍTULO 6 - RECOMENDAÇÕES DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO NAS CONTAS DO GOVERNO DA REPÚBLICA DE 2014 E PROVIDÊNCIAS ADOTADAS**

No Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República de 2014, o TCU formulou recomendações aos órgãos e entidades responsáveis pela realização das receitas e pela execução das despesas públicas, buscando assegurar a observância aos princípios da legalidade, eficiência, legitimidade e economicidade na gestão pública. Ademais, foi emitido alerta específico à Casa Civil e aos ministérios da Fazenda e da Defesa quanto à possibilidade de opinião adversa sobre o Balanço Geral da União, caso algumas dessas recomendações não fossem implementadas em 2015.

Com o propósito de garantir a continuidade das ações de controle, este Tribunal efetuou diligências e analisou as informações constantes da Prestação de Contas da Presidente da República (PCPR) 2015, para verificar o atendimento das recomendações expedidas. Conforme os resultados sintetizados na tabela abaixo, de um total de 28 recomendações, onze foram consideradas plenamente atendidas:

### **Nível de atendimento das recomendações**

| Situação              | Recomendações                                      | Quantidade |
|-----------------------|----------------------------------------------------|------------|
| Atendida              | I, II, III, X.d, X.h, X.i, X.j, X.l, XI, XIII, XVI | 11         |
| Parcialmente Atendida | V, X.a, X.e, X.g, XVII                             | 5          |
| Em Atendimento        | IV, VIII, IX, X.b, X.k, XII, XIV                   | 7          |
| Não Atendida          | VI, VII, X.c, X.f, XV                              | 5          |
| <b>Total</b>          |                                                    | <b>28</b>  |

Fonte: elaboração própria.

A seguir, apresenta-se a análise circunstanciada acerca das medidas adotadas em atenção a cada uma das recomendações.

### **6.1 Recomendações do TCU nas Contas do Governo da República de 2014**

- I. à Casa Civil da Presidência da República e ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão que incluam, nos projetos de lei de diretrizes orçamentárias, o rol de prioridades da administração pública federal, com suas respectivas metas, nos termos do § 2º do art. 165 da Constituição Federal, que estabelece que as leis de diretrizes orçamentárias devem compreender as metas e prioridades da administração pública federal, instrumento indispensável ao monitoramento e à avaliação de seu desempenho ao longo da execução do orçamento a que se referem;**

**Situação:** parcialmente atendida.

**Comentários:** a Lei de Diretrizes Orçamentárias 2015 não foi utilizada como instrumento de priorização das ações governamentais, como determina o § 2º do art. 165 da Constituição Federal. O Poder Executivo Federal vetou não apenas o Anexo de Prioridades e Metas, mas a totalidade do artigo em que eram informadas, mesmo que genericamente, as prioridades e metas da administração pública.

No entanto, uma vez que a recomendação constante do Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário foi posterior à sanção presidencial da LDO 2015 (2/1/2015) e que na LDO 2016 (Lei 13.2402/2015) constam metas e prioridades, considera-se a recomendação parcialmente atendida.

**II. às empresas Araucária Nitrogenados S.A., Energética Camaçari Muricy I S.A. (ECM I) e Transmissora Sul Litorânea de Energia S.A. (TSLE), vinculadas ao Ministério de Minas e Energia, para que, quando da execução do Orçamento de Investimento, observem a dotação autorizada para as respectivas programações, em obediência à vedação estabelecida no inciso II do art. 167 da Constituição Federal; bem assim ao Ministério de Minas e Energia, no sentido de garantir a efetivação de tal cumprimento, com vistas a evitar a perda de controle dos gastos dessas entidades;**

**Situação:** atendida.

**Comentários:** as empresas estatais mencionadas não realizaram despesas acima do limite global de dotação aprovado para as respectivas programações do Orçamento de Investimento 2015, e promoveram, quando necessário, os ajustes pertinentes.

**III. às empresas Amazonas Distribuidora de Energia S.A. (AmE), Araucária Nitrogenados S.A., Boa Vista Energia S.A. (BVEnergia), Energética Camaçari Muricy I S.A. (ECM I), Petrobras Netherlands B.V. (PNBV), Transmissora Sul Litorânea de Energia S.A. (TSLE) e FURNAS – Centrais Elétricas S.A., todas vinculadas ao Ministério de Minas e Energia; e à empresa Telecomunicações Brasileiras S.A. (Telebrás), vinculada ao Ministério das Comunicações, para que, quando da execução do Orçamento de Investimento, observem o valor aprovado para as respectivas fontes de financiamento na lei orçamentária ou promovam a adequação desses valores de acordo com o disposto na lei de diretrizes orçamentárias; bem assim ao Ministério de Minas e Energia e ao Ministério das Comunicações para que orientem suas supervisionadas no sentido de garantir a efetivação de tal cumprimento;**

**Situação:** atendida.

**Comentários:** no Orçamento de Investimento 2015, as empresas estatais mencionadas não realizaram despesas acima do limite autorizado para cada fonte de financiamento, e promoveram, quando necessário, os ajustes pertinentes.

**IV. ao Departamento de Coordenação e Governança das Empresas Estatais (Dest), para que, no exercício de sua competência de acompanhar a execução orçamentária do Orçamento de Investimento das empresas estatais não dependentes, acompanhe a obediência, por parte das empresas integrantes do OI, à vedação estabelecida no inciso II do art. 167 da Constituição Federal e ao limite aprovado para as respectivas fontes de financiamento na lei orçamentária, e tome as providências necessárias para a correção de eventuais impropriedades junto às respectivas empresas durante o exercício;**

**Situação:** em atendimento.

**Comentários:** o Dest implantou, ao longo de 2015, um conjunto de práticas de acompanhamento e emissão de alertas em relação à execução orçamentária das empresas estatais, a fim de melhorar o planejamento, evitar a realização de despesas acima dos limites autorizados de dotação e de fonte de financiamento e possibilitar a tempestiva proposição de créditos orçamentários quando necessário. Embora esses procedimentos tenham reduzido significativamente a ocorrência de irregularidades na execução do Orçamento de Investimento 2015, verifica-se que duas empresas ainda executaram ações em valor superior à dotação aprovada, demonstrando a necessidade de manutenção e aprimoramento da supervisão exercida pelo Dest. Por essa razão, entende-se que a recomendação encontra-se em atendimento.

**V. à Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, que contemple, no processo de elaboração do Plano Plurianual 2016-2019, a reavaliação das informações de desempenho para as quais foi apontada alguma deficiência nos relatórios das Contas do Governo relativos aos exercícios de 2013 e de 2014, com vistas ao aprimoramento do conjunto de indicadores e metas constantes do PPA;**

**Situação:** parcialmente atendida.

**Comentários:** conforme informado pela SPI, durante o processo de elaboração do PPA 2016-2019, buscou-se aprimorar os objetivos dos programas temáticos e as metas a eles relacionadas, que se revestiram de um caráter mais estratégico e coerente com o volume de recursos disponíveis. Os indicadores também teriam sido discutidos no âmbito de cada programa. Assim, a SPI declara que as inconsistências observadas, e não apenas aquelas apontadas pelo TCU, foram tratadas.

De forma a verificar se foi dado adequado tratamento, no PPA 2016-2019, aos atributos para os quais foram apontadas deficiências, selecionou-se para análise o Programa 2049 – Moradia Digna. Nos Relatórios sobre as Contas do Governo de 2013 e de 2014, o programa recebeu críticas quanto a seus oito indicadores e às cinco metas relacionadas ao Objetivo 0383, à época apreciado.

Observou-se que, no PPA 2016-2019, foram mantidos quatro dos oito indicadores presentes no PPA 2012/2015 (Déficit habitacional absoluto – total; em áreas rurais; em áreas urbanas – e Déficit habitacional qualitativo – adensamento excessivo) e incluiu-se um novo indicador (Percentual de municípios regulares no SNHIS), totalizando cinco para o programa. Cabe salientar, contudo, que os quatro indicadores trazidos do PPA 2012-2015 haviam recebido críticas no Relatório sobre as Contas de 2013 por apresentarem fragilidades em relação ao atributo relevância, quanto ao aspecto de tempestividade, e ao atributo suficiência, quanto ao quesito representatividade. No PPA 2016-2019, esses indicadores não receberam o devido tratamento corretivo quanto à representatividade, sendo replicados com as falhas do passado, com índices muito agregados, que não refletem adequadamente as significativas diferenças regionais de déficit habitacional.

Por outro lado, verificou-se também que indicadores refutados sobre os aspectos de validade, relevância e suficiência foram suprimidos do PPA 2016-2019. Por todo o exposto, percebe-se que a recomendação foi parcialmente atendida.

**VI. ao Ministério da Defesa que calcule o valor presente das projeções das pensões militares das Forças Armadas;**

**Situação:** não atendida.

**Comentários:** o Ministério da Defesa (MD) informou que interpôs Recurso de Reconsideração em função das determinações contidas no Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário, resultando na suspensão dos efeitos dos itens 9.6 e 9.7 da deliberação recorrida, com reflexos na implementação das recomendações

exaradas nos Acórdãos 2.059/2012-TCU-Plenário e 2.468/2013-TCU-Plenário, levando ao não reconhecimento e evidenciação, nas contas relativas ao exercício de 2015, do passivo referente às pensões relativas aos militares das Forças Armadas. Informou, também, que a matéria tem sido objeto de providências e debates com órgãos do Governo alcançados pelas deliberações emanadas pelo Tribunal de Contas da União, particularmente a STN e a Casa Civil.

Desse modo, não obstante a argumentação quanto à amplitude de alcance dos efeitos suspensivos, foi constituído Grupo de Trabalho Interministerial, conforme a Portaria Conjunta MF/CC-PR/MD 1, de 14/1/2016, com atribuição de realizar, no prazo de 180 dias:

(...) estudo conjunto para avaliar as melhores práticas internacionais de prestação de contas dos encargos com militares inativos, observando os marcos normativos internacionais e nacionais, incluindo no escopo do estudo a necessidade de registros contábeis ou elaboração e divulgação de demonstrações específicas sobre a situação das despesas futuras com os militares, objetivando atendimento de recomendação do Tribunal de Contas da União exarada no Acórdão 2.461/2015-TCU Plenário.

Porém, a Secretaria-Geral do MD, considerando os efeitos do recurso interposto, propôs ao Ministério da Fazenda e à Casa Civil da Presidência da República que a contagem do prazo de 180 dias seja iniciada a partir da data de comunicação da decisão que vier a ser adotada pelo TCU em função do Recurso de Reconsideração interposto contra o Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário.

Ocorre que os efeitos suspensivos dos itens 9.6 e 9.7 do Acórdão 2.034/2015-TCU-Plenário não atingem as recomendações das Contas de Governo de 2014, nem as de 2013, em virtude de tratarem de assuntos diferentes, conforme análise a seguir:

- a) o citado item 9.6 do Acórdão 2.034/2015-TCU-Plenário trata de avaliação atuarial para as projeções e o resultado atuarial referentes aos benefícios decorrentes de pensões especiais oriundas de veteranos das campanhas do Uruguai e Paraguai, Lei das Sete Pragas, Montepio Militar, ex-combatentes e outras pensões especiais semelhantes, e não às pensões militares comuns que são referenciadas nas Contas de Governo de 2014;
- b) já o item 9.7 do Acórdão 2.034/2015-TCU-Plenário faz remissão especificamente ao Ministério da Defesa nas questões relativas ao: i) resultado atuarial que contemple também as despesas com aposentados militares; e ii) publicação no Relatório Resumido de Execução Orçamentária de quadro específico com despesas de militares.

Assim, o item 9.6 do Acórdão 2.034/2015-TCU-Plenário discorre exclusivamente sobre a necessidade de um tratamento atuarial para pensões especiais, e não se aplica às pensões militares ordinárias previstas na Lei 3.765/1960.

Quanto ao item 9.7, refere-se à necessidade de levantamento de resultado atuarial das “aposentadorias” militares nos projetos de lei de diretrizes orçamentárias, em cumprimento ao art. 4º, § 2º, inciso II, alínea “a”, da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), bem como de quadro específico com as despesas com pessoal militar nos relatórios resumidos de execução orçamentária; o que obviamente não se aplica às pensões militares.

**VII. ao Ministério da Defesa e à Secretaria do Tesouro Nacional, sob a coordenação da Casa Civil da Presidência da República, que tomem as providências necessárias para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação do passivo referente às pensões relativas aos militares das Forças Armadas, permitindo assim a apresentação dessa informação no Balanço Patrimonial da União e a divulgação das premissas e detalhamentos em notas explicativas já para o exercício de 2015 e seguintes;**

**Situação:** não atendida.

**Comentários:** o TCU emitiu tanto nas Contas de Governo de 2014, como de 2015, recomendações para o Ministério da Defesa com o propósito de reconhecer, mensurar e evidenciar no BGU as provisões com pensões militares.

De acordo com a PCPR 2015, a STN informou que foram realizadas três reuniões sob sua coordenação, com a presença de representantes do Ministério da Defesa, dos três comandos militares e da Casa Civil. As reuniões ocorreram em 18/6/2015, 3/11/2015 e 8/12/2015, objetivando a discussão das providências e metodologia a ser utilizada pelos Comandos da Marinha, Exército e Aeronáutica, sob a coordenação da Secretaria de Coordenação e Organização Institucional (Seori/ MD), para cumprimento do Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário.

Posteriormente, em 28/12/2015, a Seori/MD encaminhou mensagem eletrônica à STN acusando o recebimento do Ofício 1.178/2015-TCU-SecexPrevidência, de 8/12/2015, em que se informava a apreciação do recurso interposto e a suspensão dos efeitos do item 9.6 e 9.7 do Acórdão 2.034/2015-TCU-Plenário.

Ocorre que os efeitos suspensivos dos itens 9.6 e 9.7 do Acórdão 2.034/2015-Plenário não atingem as recomendações das Contas de Governo de 2014, bem como de 2013, em virtude de serem assuntos diferentes, conforme já exposto anteriormente.

**VIII. à Casa Civil da Presidência da República e aos Ministérios da Defesa e da Fazenda que realizem estudo conjunto para avaliar as melhores práticas internacionais de prestação de contas dos encargos com militares inativos, incluindo no escopo do estudo a necessidade de registros contábeis ou elaboração e divulgação de demonstrações específicas sobre a situação das despesas futuras com os militares;**

**Situação:** em atendimento.

**Comentários:** conforme a PCPR 2015, foi constituído o Grupo de Trabalho Interministerial composto por STN, MD e Casa Civil, objetivando realizar estudos para avaliar as melhores práticas internacionais na prestação de contas dos encargos com inativos militares, com os respectivos registros contábeis, por meio da Portaria Conjunta MF/CC-PR/MD 1/2016.

De acordo com o art. 3º da Portaria em questão, o Grupo submeterá à apreciação e deliberação, no prazo de 180 dias, contados da data de publicação da Portaria, relatório de trabalho que conterá a descrição das atividades desenvolvidas, a análise dos dados, informações verificadas e a proposição de encaminhamentos.

Dessa forma, considerando que o grupo de trabalho foi constituído apenas 14/1/2016, ainda não foram apresentadas as conclusões do grupo, impossibilitando a incorporação das conclusões ao BGU 2015.



**IX.** *à Casa Civil da Presidência da República, ao Ministério da Previdência Social e ao Ministério da Fazenda, sob a coordenação do primeiro, que apresentem em até 180 dias os resultados obtidos pelo Grupo de Trabalho instituído pela Portaria Conjunta CC/MF/MPS 218/2014, especificamente no que tange:*

- a) aos resultados sobre a avaliação das melhores práticas internacionais de prestação de contas da previdência social e a necessidade de elaboração e divulgação de informações específicas sobre a situação atuarial da previdência social;*
  - b) à inclusão do balanço atuarial do Regime Geral de Previdência Social nos relatórios de avaliação atuarial;*
  - c) à inclusão do balanço atuarial do Regime Geral de Previdência Social em notas explicativas das demonstrações financeiras do Fundo do Regime Geral de Previdência Social e da União;*
- Situação:** em atendimento.

**Comentários:** em 19/12/2014 foi criado um Grupo de Trabalho (GT), composto por Casa Civil, Ministério da Previdência Social, Ministério da Fazenda e INSS, conforme a Portaria Conjunta CC/MF/MPS 218/2014, com os seguintes objetivos:

- i) realizar estudo em atendimento à XXI Recomendação constante do Parecer Prévio do Tribunal de Contas da União sobre as Contas do Governo relativas ao exercício de 2013, emitido por intermédio do Acórdão 1.338/2014-TCU-Plenário; e
- ii) propor plano de ação para dar tratamento aos aspectos identificados pelo TCU no âmbito do Regime Geral de Previdência Social, em atendimento à determinação 9.1.1 do Acórdão 3.414/2014-TCU-Plenário (Fisc Previdência Social).

O GT, que também contou com a participação de representantes da CGU e da SOF, concluiu seus trabalhos, encaminhando relatório final aos ministros da Fazenda e do Trabalho e Previdência Social. Em atendimento aos objetivo (i), foram produzidos os seguintes documentos:

- Nota sobre “Registro do passivo previdenciário de acordo com as melhores práticas internacionais”; e
- Relatório sobre “Experiência internacional referente ao cálculo e registro do passivo atuarial governamental”.

A nota elaborada pela Secretaria do Tesouro Nacional conclui que: “tendo em vista o tratamento estatístico e contábil (...) explicitados e a experiência internacional observada, esta Secretaria do Tesouro Nacional registrou as provisões matemáticas previdenciárias de longo prazo do RPPS no Balanço Geral da União”.

Em relação ao RGPS, as práticas internacionais e os manuais de estatísticas de finanças públicas e de contabilidade aplicada ao setor público recomendam o registro dos valores referentes ao déficit atuarial do RGPS em nota explicativa. A despeito dessa recomendação, dadas as dificuldades técnicas apresentadas pelo MTPS para apuração das expectativas de contribuições em um ambiente de previdência aberta como o do RGPS, o MTPS registrará, em um primeiro momento, apenas os valores referentes ao passivo atuarial do RGPS em nota explicativa das demonstrações contábeis do fundo. Adicionalmente, serão feitos estudos para verificar a viabilidade de incorporar o registro do valor presente das contribuições projetadas do RGPS, de modo a estimar o déficit atuarial desse regime.



Quanto ao objetivo ii), foram elaborados os seguintes documentos:

- Relatório sobre cumprimento das determinações e recomendações contidas nos Acórdãos 1.338/2014-TCU-Plenário e 3.414/2014-TCU-Plenário;
- Proposta de Plano de Ação para Atacar as Fragilidades Identificadas pelo Tribunal de Contas da União no Regime Geral de Previdência;
- Mensagem de 30/3/2015, em resposta ao Ofício de Requisição 10-011/2015-TCU, referente ao pedido de informações sobre o cumprimento da recomendação 9.15.2 do Acórdão 2.059/2012-TCU-Plenário, com alterações introduzidas pelo Acórdão 2.468/2013-TCU-Plenário;
- Nota Ministério da Fazenda sobre a desoneração da folha de pagamentos;
- Nota Ministério da Fazenda sobre Considerações sobre Projeto de Lei Desoneração da Folha de Pagamento; e
- Tabela contendo o impacto da reoneração da folha de pagamentos considerando o texto da Lei 13.161/2015.

O plano de ação apresentado pelo MTPS teve como foco o desequilíbrio no financiamento das aposentadorias da clientela rural; as projeções de envelhecimento da população brasileira; a pouca condicionalidade na concessão de pensões por morte; e a tendência histórica de aumentar a quantidade de isenções e reduções de alíquotas previdenciárias, com complexo sistema de compensação, questões para as quais foram apresentadas as ações desenvolvidas pelo Ministério em dois eixos: o envelhecimento populacional, com ações específicas nas pensões concedidas; e a previdência rural, especialmente no que se refere aos segurados especiais. Além dessas ações, foram apresentadas considerações acerca da política de isenções e reduções de alíquotas previdenciárias, de competência da RFB.

**X. à Secretaria do Tesouro Nacional que:**

- a) com base nos critérios contábeis pertinentes e na Portaria-AGU 40/2015, promova o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação de provisões e passivos contingentes relativos aos riscos fiscais decorrentes de ações judiciais impetradas contra a União;**

**Situação:** parcialmente atendida.

**Comentários:** de acordo com a Portaria-AGU 40/2015, ficou estabelecida a classificação das ações nas quais a União, suas autarquias e fundações públicas figuram no polo passivo, de acordo com o nível de risco, a saber: i) provável; ii) possível; e iii) remoto. A classificação foi estabelecida respeitando-se aspectos relacionados com os processos judiciais.

Segundo as notas explicativas ao BGU 2015, tal classificação permitiu a identificação dos registros e a evidenciação de acordo com as práticas contábeis do modelo PCASP e do modelo das Ipsas. Os valores das ações classificadas com risco provável foram utilizados na constituição de provisões para riscos fiscais. Os valores das ações classificadas com risco possível estão evidenciados em notas explicativas. As ações classificadas com risco remoto não são evidenciadas.

No caso da Procuradoria-Geral da União (PGU), que trata das ações judiciais contra a União referentes a sua administração direta, os valores foram classificados em: i) probabilidade provável: 56,4 bilhões; e ii) probabilidade possível: R\$ 2,1 bilhões. A partir dessas informações, a Setorial Contábil da AGU providenciou a criação de uma UG específica, a 110652 – Riscos Fiscais – PGU, e promoveu o reconhecimento e o registro dos valores informados no Projeto de Lei Orçamentária Anual 2016

referentes a ações judiciais contra a União (administração direta). Segundo o Memorando 6/2016/Ccont/Sucon/STN/MF-DF, o passivo foi registrado na conta contábil 227910400 – Provisões para Perdas Judiciais/Administrativas, no valor de R\$ 56.448 milhões. As ações judiciais com probabilidade possível (R\$ 2.109 milhões) constam da página 384 da PCPR 2015.

Em relação às ações judiciais contra a União tratadas pela Procuradoria-Geral Federal (PGF), referentes às autarquias e fundações públicas federais, foi publicada a Portaria Conjunta STN/PGF 8, de 30/12/2015, estabelecendo os procedimentos a serem adotados pelas setoriais contábeis de órgão e de órgão superior com vistas à evidenciação contábil dos valores de ações judiciais contra aquelas entidades. Conforme as informações contidas nas notas explicativas ao BGU 2015, diante do tempo exíguo para a sua implementação, a efetiva mudança nas práticas contábeis das autarquias e fundações públicas federais acontecerá somente no exercício de 2016. Não obstante, houve divulgação do valor estimado para as ações judiciais com probabilidade possível (R\$ 60.800 milhões), conforme tabela à página 384 da PCPR 2015. Diante da falta de contabilização das ações com probabilidade provável, essa situação constituiu um dos achados da auditoria do Balanço Geral da União de 2015.

No que se refere às ações judiciais de responsabilidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), restou configurado que, embora tenha sido feita a classificação de acordo com a Portaria-AGU 40/2015, as ações com risco provável não foram contabilizadas (R\$ 17,74 bilhões). Além disso, para as ações classificadas como risco possível, houve divergência entre os valores trazidos nas notas explicativas do BGU (Tabela referenciada acima – R\$ 326,20 bilhões), no Anexo de Riscos Fiscais da LDO (R\$ 349,84 bilhões) e nas informações prestadas pela própria PGFN (R\$ 320,27 bilhões). Essas distorções foram relatadas na auditoria do Balanço Geral da União de 2015.

**b) *que adote as providências necessárias para garantir o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos passivos relativos ao repasse de recursos de programas sociais junto ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social e ao Banco do Brasil;***

**Situação:** em atendimento.

**Comentários:** essa recomendação foi feita diante da constatação de passivos não registrados relacionados ao atraso do repasse de recursos aos bancos controlados pela União em 2014. Os valores registrados como a receber do Tesouro Nacional totalizavam R\$ 7,48 bilhões no BNDES, referentes à equalização de remuneração de programas incentivados pelo governo federal, e R\$ 14,73 bilhões no Banco do Brasil, referentes a alongamento de crédito rural, equalização de taxas da safra agrícola e títulos e créditos a receber. Tais obrigações estavam registradas apenas em contas de controle orçamentário, sem o registro do passivo exigível correspondente na União.

Com o intuito de verificar o cumprimento da recomendação exarada, inicialmente este Tribunal solicitou informações junto ao Banco do Brasil e BNDES. Abaixo seguem os valores a receber registrados pelos bancos em suas demonstrações financeiras de 31/12/2015:

**Valores a receber da União – BB e BNDES – 31/12/2015**

|                    |                                                          | R\$ milhões  |
|--------------------|----------------------------------------------------------|--------------|
| <b>Instituição</b> | <b>Discriminação do ativo</b>                            | <b>Saldo</b> |
| Banco do Brasil    | Alongamento de crédito rural – Tesouro Nacional          | 334          |
|                    | Tesouro Nacional – Equalização de taxas – safra agrícola | 3.385        |
|                    | Títulos e créditos a receber – Tesouro Nacional          | 1.022        |
| BNDES              | Créditos decorrentes de equalização de taxa de juros     | 7.816        |

Fontes: BB e BNDES.

Em confronto, foram solicitadas da STN informações a respeito da conta contábil, da conta corrente e do saldo existente, em 31/12/2015, em que estavam registradas as contrapartidas aos ativos existentes nas instituições financeiras para a mesma data.

A Coordenação-Geral de Operações de Crédito do Tesouro Nacional (Copec) indicou a contabilização nas contas 2.1.7.31.03.01 e 2.2.7.31.03.01, que se referem a Provisões para Riscos Fiscais junto a Instituições Financeiras, no curto e no longo prazo, respectivamente. Os saldos em 31/12/2015 dos programas foram consolidados conforme abaixo:

**Valores devidos pela União – BB e BNDES – 31/12/2015**

R\$ milhões

| <b>Contas</b>       | <b>Equalização de taxas -<br/>safra agrícola<br/>(Banco do Brasil)</b> | <b>Títulos e créditos a<br/>receber TN<br/>(Banco do Brasil)</b> | <b>Equalização taxa de<br/>juros<br/>(BNDES)</b> |
|---------------------|------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|
| 2.1.7.31.03.01 (CP) | 5.495                                                                  | 774                                                              | 17.734                                           |
| 2.2.7.31.03.01 (LP) | 6.664                                                                  | 1.438                                                            | 18.145                                           |
| <b>Total</b>        | <b>12.159</b>                                                          | <b>2.212</b>                                                     | <b>35.879</b>                                    |

Fonte: STN.

Com relação à diferença de saldos registrados na STN e nas instituições financeiras referentes às contas de Provisões para Riscos Fiscais, a COPEC esclareceu que, na conta de curto prazo, foram registradas as operações informadas pelos bancos, devidas até 31/12/2015, somadas às operações com vencimento nos próximos doze meses. As demais operações com vencimento posterior aos próximos doze meses foram contabilizadas no longo prazo. Adicionalmente, informa que, para fins de pagamento, a conferência do valor apresentado pela instituição financeira é feita no mês seguinte ao término do período de apuração da subvenção, podendo ser mensal ou semestral, conforme portaria do respectivo programa.

No que se refere ao item Alongamento de Crédito Rural – Tesouro Nacional (Banco do Brasil), a Coordenação-Geral de Gerenciamento de Fundos e Operações Fiscais (Cofis) informou que foi conciliado entre as partes e apurado o valor de R\$ 1.536 milhões em 11/12/2015. Posteriormente, celebrou-se o Contrato 017/PGFN/CAF, de 30/12/2015, e realizou-se o pagamento parcial do crédito no valor de R\$ 1.506 milhões, com emissão de títulos NTN-B e NTN-F em favor do Banco. Em 31/12/2015, o saldo desse item encontra-se registrado na UG 170600, conta contábil 2.2.2.1.1.01.01 – Dívida Mobiliária, conta corrente P, documento 2015NS002082. Com relação ao saldo remanescente (aproximadamente R\$ 29 milhões), a STN expõe que há dúvidas quanto à possibilidade de seu pagamento mediante a emissão de títulos, assunto que depende de consulta à PGFN acerca do amparo legal para sua exigibilidade e forma de pagamento. Há também o valor de R\$ 187 milhões referente a “Dívidas Cedidas – Lei 9.138/1995”, cujas bases de dados e registros de movimentação financeira foram apresentados pelo Banco do Brasil em 29/12/2015 e se encontram em processo de conciliação com essa instituição financeira.

Além disso, em relação ao item Títulos e Créditos a Receber – Tesouro Nacional (Banco do Brasil), a Cofis afirmou que o Banco alega créditos relativos a itens registrados como (i) EGF Especial-Despesas Judiciais; (ii) Desconto S/Operações-Recursos BNDES/Finame, Res. 2634/99; e (iii) MP 2.196-3, de 28/6/2001, os quais somam aproximadamente R\$ 205 milhões, em posição de 30/9/2015. Entretanto, para tais itens não há exigibilidade, certeza e liquidez atestadas, conforme o caso, por pendência de envio pelo Banco de documentação comprobatória ou pela existência de cobrança de valores referentes a 2009,

apresentada pelo Banco somente em 2015, situação que se encontra em análise pela PGFN quanto à eventual prescrição.

A Cofis detalhou, ainda, o valor alegado pelo Banco do Brasil para o item Alongamento de Crédito Rural (R\$ 334 milhões), reforçando que nesse valor há o saldo remanescente de R\$ 29 milhões, atualizado por juros, pendente de manifestação jurídica quanto a sua exigibilidade, e o restante se refere à parte de “Dívidas Cedidas – Lei 9.138/1995”, pendente de documentação comprobatória pelo Banco. Em relação ao item Títulos e Créditos a Receber, a Cofis informou que ainda está havendo o encontro de contas com o Banco do Brasil para a apresentação de documentação comprobatória do valor alegado.

Do exposto, pode-se perceber que grande parte dos valores registrados no ativo das instituições financeiras – BB e BNDES – em 31/12/2015, tem contrapartida no passivo da União. Isso porque os créditos decorrentes de equalização de taxa de juros do BNDES (R\$ 7,8 bilhões) e da equalização de taxas da safra agrícola do Banco do Brasil (R\$ 3,4 bilhões) estão incorporados nas provisões para riscos fiscais de curto prazo. Ademais, a maior parte dos títulos e créditos a receber do Banco do Brasil também está registrada nessas provisões (R\$ 774 milhões). Já para a parte que não foi reconhecida, há questionamentos e exigências plausíveis sendo conduzidas pela Coordenação-Geral de Gerenciamento de Fundos e Operações Fiscais diante dos valores alegados pelo Banco do Brasil, razão pela qual se entende que a recomendação ainda está em atendimento.

- c) *na hipótese de realização de ajuste de exercício anterior, observe as práticas contábeis aplicáveis, inclusive no que tange à readequação das informações apresentadas para fins comparativos;***

***Situação:*** não atendida.

***Comentários:*** a Secretaria do Tesouro Nacional informou que incluiu orientação contábil sobre o ajuste de exercício anterior no Manual SIAFIWeb, Capítulo 02.11.41 – Ajustes de Exercícios Anteriores, e enviou à Coordenação-Geral de Participações Societárias (Copar) o Memorando 41/2015/Sucon/STN/MF-DF.

No Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República de 2014, detalhou-se que os Instrumentos Exigíveis a Capital Principal (IECPs) devem, apenas para fins de divulgação das demonstrações contábeis, ser registrados como passivos e reclassificados como patrimônio. Na apuração dos valores das participações societárias da União no BNDES em 2014, a Copar verificou a ausência de ajuste contábil que excluía o valor dos IECPs para fins de levantamento do patrimônio líquido da investida. Assim, para corrigir o valor da participação societária no BNDES, foi feito um registro contábil (2014NL000489) que debitava diretamente o resultado do exercício, e não uma conta de ajuste de exercícios anteriores. Por entender que a rotina contábil correta deveria debitar conta de ajuste de exercícios anteriores, foi, então, emitida a recomendação para que, na hipótese de realização de ajuste de exercício anterior, fossem observadas as práticas contábeis aplicáveis.

Em 2015, realizou-se recálculo das equivalências patrimoniais e verificou-se que houve novamente distorção no cálculo das participações societárias, não mais quanto ao BNDES, mas sim quanto às participações no Banco do Brasil. Embora tenha sido promovido ajuste no exercício de 2016, em data posterior ao encerramento do exercício de 2015 no Siafi, o valor dos IECPs para fins de levantamento do patrimônio da investida no exercício de 2015 não foi excluído, permanecendo a distorção. De acordo com as informações da STN, a distorção totalizou R\$ 4,1 bilhões e foi relatada na auditoria do Balanço Geral da União de 2015.

- d) *aprimore os mecanismos de controle dos saldos de empréstimos e financiamentos concedidos, notadamente daqueles originários de legislação específica, apresentando, em notas explicativas ao BGU, as razões das eventuais divergências que subsistirem, a exemplo daquela observada entre os saldos no Siafi e nas demonstrações financeiras do BNDES, em 31/12/2014, para os haveres do Tesouro Nacional junto a esse banco;*

**Situação:** atendida.

**Comentários:** essa recomendação foi emitida diante da divergência de R\$ 1.693 milhões verificada entre os saldos no Siafi e nas demonstrações financeiras do BNDES, em 31/12/2014, de empréstimos e financiamentos concedidos pelo Tesouro Nacional a esse banco.

Para verificar o atendimento da recomendação, foram confrontadas as informações prestadas pela STN e pelo BNDES para os saldos existentes na data de 31/12/2015. Adicionalmente, também foram realizados procedimentos de confirmação externa com outras entidades que apresentam saldos relevantes na conta contábil de empréstimos e financiamentos concedidos, quais sejam, Caixa Econômica Federal, Banco do Brasil, Banco do Nordeste, Banco da Amazônia, INSS e MRS Logística (cessão de direitos da antiga Rede Ferroviária Federal – RFFSA).

O confronto das informações não revelou a existência de divergências materialmente relevantes para o BGU 2015, razão pela qual se pode considerar a recomendação atendida.

- e) *evidencie no Balanço Patrimonial os valores referentes aos ajustes de exercícios anteriores ocorridos ao longo do período de referência das demonstrações contábeis, indicando em notas explicativas a sua natureza;*

**Situação:** parcialmente atendida.

**Comentários:** no Balanço Patrimonial de 2014, a conta Ajustes Patrimoniais de Exercícios Anteriores foi apresentada com valor zerado, embora tenha recebido registro ao longo do ano no montante aproximado de R\$ 1,3 trilhão, grande parte referente ao registro do Passivo Atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores Civis.

O encerramento da conta de Ajustes Patrimoniais de Exercícios Anteriores provocou a não evidenciação dessa conta no Balanço Patrimonial de 2014, no montante de R\$ 1,3 trilhão, ao passo que a totalidade dos valores foram evidenciados na conta de Patrimônio Social/Capital Social.

Da análise do Balanço Patrimonial da União de 31/12/2015, verifica-se que consta no Patrimônio Líquido a conta contábil Ajustes de Exercícios Anteriores com o montante de R\$ 1,3 trilhão.

Contudo, não constam das notas explicativas do Balanço Geral da União informações adicionais que indiquem a natureza dos ajustes de exercícios anteriores ocorridos em 2015.

- f) *aprimore as regras de consolidação do Balanço Geral da União no Siafi, bem como as orientações a respeito, de modo a identificar e excluir transações e saldos recíprocos relevantes entre os órgãos e entidades pertencentes à União;*

**Situação:** não atendida.

**Comentários:** essa recomendação foi emitida diante da constatação de que não houve, no BGU 2014, a exclusão do saldo recíproco de empréstimo e financiamento concedido pela STN ao INSS (aproximadamente R\$ 34 bilhões). Segundo a STN, isso ocorreu porque o ativo e o passivo em questão



eram controlados em nível de conta corrente, e as regras cadastradas no Siafi para consolidação somente ocorriam em nível de conta contábil.

A STN justificou o atendimento da recomendação com a criação da regra de consolidação de código “19”, para eliminação dos saldos intraorçamentários. No entanto, a auditoria BGU 2015 identificou R\$ 80,9 bilhões em operações intragovernamentais que não foram adequadamente excluídas no processo de consolidação das demonstrações contábeis da União, gerando nova recomendação acerca do assunto.

- g) *evidencie, em tópico individualizado das notas explicativas, as transações da União com suas partes relacionadas, com a observância das normas contábeis aplicáveis à matéria, fazendo constar, no mínimo: a evidenciação das principais partes relacionadas, com a descrição da natureza do relacionamento; as transações relevantes ordinárias e extraordinárias ocorridas no exercício, incluindo os principais termos e as receitas e despesas decorrentes de tais transações; os ativos e passivos da União com suas partes relacionadas ao término do exercício; e a remuneração agregada do pessoal-chave da administração;***

**Situação:** parcialmente atendida.

**Comentários:** tendo em vista as informações constantes das notas explicativas do Balanço Geral da União de 2015 e comparando-as com as recomendações efetuadas nas Contas do Governo de 2014, verifica-se evolução da divulgação de informações com partes relacionadas.

Quanto à evidenciação das principais partes relacionadas, com a descrição da natureza do relacionamento, observa-se que a recomendação foi parcialmente atendida. Há nas notas explicativas informações das principais entidades, que representam 90,9% dos investimentos realizados pela União, de acordo com as demonstrações contábeis de 31/12/2015. Entretanto, não há descrição da natureza do relacionamento com as entidades listadas.

Quanto às transações relevantes ordinárias e extraordinárias ocorridas no exercício, incluindo os principais termos e as receitas e despesas decorrentes de tais transações, observa-se que a recomendação foi atendida. Há informações específicas de receitas recebidas, pagamentos efetuados e evolução dos investimentos.

Quanto aos ativos e passivos da União com suas partes relacionadas ao término do exercício, há informação de saldo inicial e final, aporte e resultado de equivalência patrimonial nas notas explicativas, o que é suficiente para divulgação dos ativos da União constantes da recomendação. No entanto, não há informações específicas quanto aos passivos com partes relacionadas, mas tão somente quanto a pagamentos efetuados.

Quanto à remuneração do pessoal-chave da administração, apesar de haver informações relativas ao pessoal da administração, o conteúdo disponibilizado não atende aos itens 6 a 10 da Ipsas 20, que estabelecem requisitos mínimos de divulgação quanto às partes relacionadas e, especificamente, quanto ao pessoal-chave da administração. Há informações quantitativas de ocupantes de cargos e funções no âmbito do Poder Executivo Federal, mas não há informações adicionais desses relacionamentos, bem como não há informações de representantes do corpo diretivo conforme exemplificado pela Ipsas 20, item 6: representantes eleitos ou designados, por exemplo, um presidente ou governador, ministros, secretários municipais e vereadores ou seus designados. Conforme o item 10 da Ipsas 20, a atenção da divulgação deve ser direcionada à essência do relacionamento, e não apenas à forma legal.



Considerando os fatos apresentados e a respectiva divulgação de informações de partes relacionadas nas notas explicativas do BGU 2015, verifica-se que a recomendação foi parcialmente atendida.

- h) faça constar nas Notas Explicativas do Balanço Geral da União informações referentes à renúncia de receitas financeiras e creditícias, em cumprimento ao disposto no inciso VII do art. 15 da Lei 10.180/2001 e no inciso VIII do art. 3º do Decreto 6.976/2009;***

***Situação:*** atendida.

***Comentários:*** nos Relatórios e Pareceres Prévios das Contas do Governo da República de 2011, 2012 e 2013, este Tribunal apontou a insuficiência de evidenciação contábil das renúncias de receita no Balanço Geral da União. Em 2014 houve avanços, contudo, restou pendente a evidenciação contábil dos benefícios creditícios que constam de demonstrativo elaborado pela Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda.

Desse modo, foi acordado que tais informações seriam incluídas nas notas explicativas e teriam conteúdo semelhante ao das informações encaminhadas por ocasião do envio do Projeto de Lei Orçamentária Anual. As notas explicativas do BGU 2015 trazem informações sobre renúncia de receitas, com demonstrativos sobre os benefícios financeiros e creditícios de 2015 e 2016, elaborados pela SPE. Adicionalmente, consta informações sobre a renúncia de receitas previdenciárias, conforme projeção feita pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

- i) evidencie, nas notas explicativas relativas às receitas de dividendos da União, a hipótese de dispensa do recolhimento de dividendos da Caixa devidos à União, utilizado para cobertura do risco de crédito e dos custos operacionais das operações de financiamento no âmbito do Programa Minha Casa Melhor, prevista no art. 3º da Lei 12.868/2013, bem como informações sobre os valores efetivamente dispensados;***

***Situação:*** atendida.

***Comentários:*** em atendimento a essa recomendação, foram incluídas nas notas explicativas do BGU 2015 informações sobre o Programa Minha Casa Melhor. Em relação ao resultado do exercício de 2014, registra-se que a referida dispensa de dividendos atingiu R\$ 534,37 milhões.

Quanto ao resultado do exercício de 2015, informa-se que não foi possível indicar o montante que porventura será objeto de dedução relativa a esse exercício, tendo em vista que o prazo para a Caixa divulgar suas demonstrações contábeis se estendia até 31/3/2016 e que a proposta de destinação de resultado ainda dependerá de aprovação do Ministro da Fazenda, conforme o Decreto 2.673/1998. Ademais, é esclarecido que a Caixa deverá encaminhar ao Ministro da Fazenda, juntamente com a proposta de destinação do lucro do exercício, a informação sobre os valores referentes à cobertura do risco de crédito e aos custos operacionais das operações de financiamento de bens de consumo duráveis destinadas às pessoas físicas do referido Programa, nos termos da Resolução-CMN 4.393/2014.

- j) apresente, no prazo de 90 dias, esclarecimentos sobre o motivo de o Siafi ter permitido o lançamento manual na conta 1.4.2.1.1.10.00 – Imóveis de Uso Especial, contrariando o item 3.1.1.4 da macrofunção 02.11.07 - Imóveis de Propriedade da União'llo Manual Siafi, bem como as medidas corretivas e preventivas adotadas;***

***Situação:*** atendida.

**Comentários:** embora todo registro na conta Imóveis de Uso Especial do Siafi deva ocorrer por meio do Spiunet, no Balanço Patrimonial de 2014 foi apresentado valor referente a um lançamento manual, gerando divergência entre os saldos dos sistemas e motivando a recomendação.

Em atendimento, foi elaborada a Nota Técnica 7/2015-Ccont/Sucon/STN/MF, apresentando a justificativa do fato ocorrido, em função da implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. A STN informou, também, providências adotadas no sentido de permitir o maior controle de alterações de tabelas no Siafi.

Nesse sentido, objetivando fortalecer os controles administrativos, e de forma preventiva, a STN estabeleceu, em conjunto com a Secretaria de Patrimônio da União (SPU), uma sistemática de troca de informações, em que a Ccont/STN envia mensalmente um arquivo à SPU que, por sua vez, realiza a conciliação dos valores em confronto com os dados do Spiunet. Todo esse processo é realizado de forma manual, pois a opção de automatizá-lo só será possível quando da implantação de um projeto de otimização do Spiunet.

Ressalta-se, ainda, que foi criado no Tesouro Gerencial um relatório para identificar eventuais movimentações de saldos de bens imóveis de uso especial com uso de eventos não específicos da integração automática entre o Siafi e o Spiunet. Esse relatório é executado semanalmente pela área responsável pela análise das demonstrações e auditorias contábeis. Por fim, o trabalho de orientação no sentido de que os ajustes nas contas de bens imóveis de uso especial sejam sempre realizados via Spiunet foi intensificado nos encontros com as setoriais contábeis.

**k) *oriente e monitore as setoriais do Sistema de Contabilidade Federal com o objetivo de reduzir o número de restrições contábeis registradas no encerramento do exercício, por meio da Declaração do Contador, estimulando a correção dos problemas contábeis eventualmente existentes dentro do exercício a que se referem e o devido esclarecimento dos problemas remanescentes;***

**Situação:** em atendimento.

**Comentários:** a Secretaria do Tesouro Nacional informou que foi providenciada a alteração do Manual Siafiweb - Item 9 da Macrofunção 02.03.18 - Encerramento do Exercício, bem como realizadas reuniões com as setoriais contábeis para repasse das orientações técnicas. Em 2016, estão previstos encontros periódicos com as setoriais contábeis.

**l) *monitore as justificativas acerca dos registros de restrições contábeis, de modo a dar transparência às razões pelas quais as setoriais contábeis não adotam todas as medidas necessárias para correção dos problemas contábeis eventualmente existentes dentro do exercício a que se referem e que, doravante, encaminhe uma análise consolidada das restrições contábeis e das Declarações de Contador de órgão superior junto com as prestações de contas anuais da Presidência da República;***

**Situação:** atendida.

**Comentários:** a Secretaria do Tesouro Nacional informou que incluiu em nota explicativa ao BGU 2015 análise consolidada das restrições contábeis e das Declarações do Contador de órgão superior.

**XI. *à Secretaria do Tesouro Nacional, em conjunto com o Ministério do Trabalho e Emprego e com o Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, que adote as providências necessárias para garantir o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos passivos***

***relativos ao repasse de recursos de programas sociais junto à Caixa Econômica Federal (Bolsa Família, Abono Salarial e Seguro Desemprego);***

***Situação:*** atendida.

***Comentários:*** a STN expediu orientação aos órgãos envolvidos e disponibilizou no Manual Siafi – Seção 021100 – Assunto 021140 – Reconhecimento de Passivos, as rotinas contábeis necessárias para possibilitar o registro contábil dos programas pelas unidades gestoras desses órgãos.

O Ministério do Trabalho e Previdência Social cientificou que a conta suprimimento mantida junto à Caixa Econômica Federal para transferência dos recursos para provimento dos programas Abono Salarial e Seguro Desemprego foi continuamente monitorada e os recursos necessários à cobertura dos pagamentos foram atendidos pela STN.

Essa sistemática possibilitou que, em 2015, não houvesse inversão de saldo (saldo negativo) da referida conta suprimimento. O saldo final da conta suprimimento em 31/12/2014 foi de R\$ 60,35 milhões e em 31/12/2015, de R\$ 712,45 milhões (R\$ 249,67 do seguro-desemprego e R\$ 462,78 milhões do abono salarial).

Dessa forma, entendeu-se que não há passivos relativos ao repasse de recursos de programas sociais (Abono Salarial e Seguro Desemprego) junto à Caixa Econômica Federal, a ser reconhecido, mensurado ou evidenciado. Da mesma forma, o Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome informou que, durante todo o exercício de 2015, a conta suprimimento mantida junto à Caixa para transferência dos recursos e utilizada por aquela instituição para cobertura dos pagamentos de benefícios do Programa Bolsa Família foi monitorada. Nos dias que antecederam o início do calendário de pagamento de benefícios do Programa Bolsa Família, em cada mês, foram solicitados os recursos necessários à cobertura das respectivas folhas de pagamentos.

A STN atendeu tempestivamente às referidas solicitações e, ao longo de 2015, não houve inversão de saldo (saldo negativo) da referida conta suprimimento. O saldo final da conta suprimimento em 31/12/2014 foi de R\$ 22.375.209,05 e em 31/12/2015, de R\$ 104.716.940,28, não havendo, portanto, passivo a ser registrado em ambos os exercícios. Com relação aos débitos para com a Caixa Econômica Federal relativos à operacionalização do Programa Bolsa Família e do Cadastro Único, foram reconhecidos passivos no valor de R\$ 348.326.464,92 ao término do exercício de 2015.

***XII. à Secretaria do Tesouro Nacional, em conjunto com o Ministério das Cidades, que adote as providências necessárias para garantir o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos passivos relativos ao repasse de recursos de programas sociais junto ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço;***

***Situação:*** em atendimento.

***Comentários:*** a partir de 2015, o Ministério da Fazenda passou a adotar desembolsos regulares em favor do Programa Minha Cada Minha Vida, em concordância com o decreto que anualmente dispõe sobre a programação orçamentária e financeira e estabelece o cronograma mensal de desembolso do Poder Executivo, ao qual todos os Ministérios estão sujeitos.

No sentido de garantir o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos passivos relativos ao repasse de recursos de programas sociais junto ao FGTS, no exercício de 2015 foram abertos, na ação orçamentária 00CW, os seguintes planos orçamentários: 0001 (Remuneração do Agente Gestor do PNHU); 0002 (Concessão de Subvenção Econômica); 0003 (Remuneração dos Aportes do FGTS).

Além do anteriormente relatado, foi expedida a Medida Provisória 702/2015, regulamentada pela Portaria-SOF 130/2015, que abriu crédito extraordinário em favor do Ministério das Cidades, no valor de R\$ 8.989.334.525,00, o que possibilitou a quitação dos passivos existentes junto ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, desde a instituição do Programa Minha Casa Minha Vida até o final do exercício de 2014, acrescidos da devida atualização pela taxa Selic.

***XIII. à Secretaria da Receita Federal do Brasil que, com base em estudo prévio, adote metodologia para mensuração do ajuste para perdas de créditos tributários a receber que melhor reflita a realidade de recebimento desses créditos;***

***Situação:*** atendida.

***Comentários:*** foi instituído o Grupo de Trabalho pela Portaria-MF 571/2015, para mensuração do ajuste para perdas de créditos tributários a receber que melhor reflita a realidade de recebimento desses créditos. O Grupo chegou a várias conclusões, divulgadas em relatório, que impactaram representativamente nas demonstrações contábeis da RFB, conforme evidencia as notas explicativas do BGU (item 1.1).

A RFB seguiu a metodologia definida pelo Grupo e considerou, no âmbito do cálculo do ajuste, apenas os créditos classificados no grupo de devedores, subdivididos em:

- i) acima de R\$ 1.000,00: créditos com potencial para ser inscritos em dívida ativa, estando sujeitos à mesma metodologia de ajuste para perdas em uso pela PGFN para os créditos inscritos em dívida ativa. Porém, essa metodologia só será possível quando houver a definição de créditos de recuperabilidade da dívida ativa, cujos estudos estão em andamento na PGFN. Como solução temporária, até a conclusão da revisão da metodologia a ser utilizada pela PGFN, optou-se pela utilização do mesmo percentual aplicado aos créditos inscritos em dívida ativa para o cálculo de ajuste para perdas dos créditos classificados como devedores;
- ii) até R\$ 1.000,00: a esses créditos não se aplica a metodologia descrita no item acima pois os mesmos não percorrerão as etapas do macroprocesso do crédito tributário na PGFN. Portanto, definiu-se critério baseado no histórico de recuperabilidade desses créditos. Verificar-se-á nos registros da RFB a taxa de sucesso na recuperabilidade dos créditos devedores e se estabelecerá o ajuste para perdas a partir da taxa de insucesso.

Com base no avanço considerável quanto ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos tributários a receber, juntamente com a metodologia para mensuração do ajuste para perdas, considera-se a recomendação atendida.

***XIV. à Secretaria do Tesouro Nacional, em conjunto com a Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, bem como com outros órgãos que julgar necessários, considerando a peculiaridade de cada tipo de crédito e de acordo com as práticas contábeis aceitas, que elabore e normatize a metodologia para ajuste para perdas de créditos a receber da União;***

***Situação:*** em atendimento.

***Comentários:*** o mesmo Grupo de Trabalho instituído pela Portaria-MF 571/2015 analisou os critérios de reconhecimento dos créditos tributários e verificou que após o lançamento e/ou a validação dos dados declarados à RFB, ocorre a primeira avaliação sobre a existência dos requisitos para a constituição definitiva e, conseqüentemente, a exigibilidade do crédito tributário. Caso haja interposição de recursos e/ou pedido de impugnação, os créditos têm a sua exigibilidade suspensa. Para o Grupo,

tornam-se créditos não reconhecidos como ativo por não atenderem ao requisito do benefício econômico do conceito de ativo. Caso não haja recursos e/ou impugnações, o crédito tributário é então constituído e apropriado nas classificações de devedores e parcelados.

O Grupo aprovou os seguintes encaminhamentos quanto à contabilização dos créditos tributários na RFB e respectivo ajuste para perdas:

- i) desapropriação no ativo dos créditos com exigibilidade suspensa em virtude de processos administrativos ou judiciais, com manutenção dos seus registros em contas de controle e menção em notas explicativas do Balanço Geral da União;
- ii) manutenção no ativo dos créditos nas situações “parcelado” e “devedor”;
- iii) aplicação do mesmo percentual do ajuste para perdas dos créditos da dívida ativa para os créditos na situação de “devedor”, cujos valores estejam acima de R\$ 1.000,00; e
- iv) aplicação da metodologia da taxa de insucesso para o cálculo do ajuste para perdas dos créditos na situação de “devedor”, cujos valores estejam abaixo de R\$ 1.000,00.

Houve significativos avanços que condizem com os preceitos contábeis, no entanto, restam pendentes os critérios de classificação dos créditos da categoria devedores a serem definidos pela PGFN. Em razão disso, entende-se que a recomendação está em atendimento.

***XV. à Secretaria do Patrimônio da União que aprimore a metodologia de cálculo e registro da depreciação acumulada de bens móveis e imóveis, de forma a melhor refletir a realidade patrimonial dos bens da União;***

***Situação:*** não atendida.

***Comentários:*** no que se refere à implementação dos procedimentos e requisitos para mensuração, atualização, reavaliação e depreciação dos bens imóveis previstos na Portaria Conjunta STN/SPU 3/2014, a portaria definiu o prazo de dezembro de 2016 para implantação nos sistemas informatizados.

Nesse contexto, a SPU vem conduzindo o desenvolvimento e unificação de seus sistemas, por meio do Programa de Modernização da Gestão do Patrimônio da União (PMGPU), em cujo escopo estão contempladas as funcionalidades para tratamento da depreciação. O prazo consignado na portaria conjunta vem sendo monitorado a fim de garantir que as ações sejam executadas no prazo determinado.

Porém, verificou-se que os ajustes ainda não foram feitos, tendo em vista o prazo inicial previsto e os valores irreais relacionados à depreciação dos bens imóveis registrados no Siafi.

***XVI. à Caixa Econômica Federal que inclua, no documento de formalização da política de distribuição de resultados da instituição, informações sobre a hipótese de dispensa de recolhimento de dividendos da entidade em favor do Programa Minha Casa Melhor, prevista no art. 3º da Lei 12.868/2013;***

***Situação:*** atendida.

***Comentários:*** a Caixa incluiu em sua Política de Gerenciamento de Capital e de Distribuição de Resultado item específico acerca da hipótese de dispensa de recolhimento de dividendos em favor do Programa Minha Casa Melhor, conforme o art. 3º da Lei 12.868/2013.

***XVII. à Secretaria do Tesouro Nacional e à Secretaria do Patrimônio da União que aperfeiçoem os mecanismos de controle, incluindo as atualizações tecnológicas necessárias, para minimizar as divergências entre os saldos de bens imóveis registrados nos sistemas Spiunet e Siafi;***

***Situação:*** parcialmente atendida.



**Comentários:** a Secretaria do Tesouro Nacional afirmou que tem participado da discussão do projeto de atualização do Spiunet, conduzido pela SPU e com previsão de conclusão no final do exercício de 2016.

Por sua vez, a Secretaria do Patrimônio da União declarou que foram procedidas diversas implementações no atual Spiunet, sistema em produção no Serpro, bem como foram criados novos mecanismos de acompanhamento, que têm por objetivo minimizar as divergências de valores com o Siafi. Dentre essas ações, destacam-se:

- Implementação de rotina automatizada de comparação entre as bases Spiunet e Siafi: SPU e STN estabeleceram fluxo para compartilhamento mensal de suas bases, o que possibilitou o desenvolvimento de uma rotina semi-automatizada que compara os valores, a fim de identificar inconsistências. Essa comparação tem sido realizada tempestivamente e os resultados estão armazenados no Painel de Indicadores da SPU para consulta a qualquer tempo, servindo como mecanismo para tratamento dos casos de divergência;
- Implementação de rotina de tratamento automático de pendências Siafi no Spiunet: consistiu na construção de um robô de monitoramento de pendências no Spiunet para reenvio automático em caso de falha de comunicação dos sistemas. Pelo mecanismo anterior, a falha era identificada, mas aguardava ação do usuário para reenvio dos dados ao Siafi. Com o novo mecanismo, o próprio sistema faz o reenvio, tão logo a comunicação seja restabelecida, o que reduz significativamente o quantitativo de registros pendentes;
- Implementação de *log* de contabilização no Spiunet: o processo de contabilização com o Siafi foi segmentado de forma a permitir um melhor monitoramento;
- Rotina conjunta de acompanhamento do fechamento do balanço anual: consiste em processo de monitoramento conjunto SPU/STN por ocasião do fechamento do BGU. É efetuado o acompanhamento das contabilizações, a fim de corrigir eventuais inconsistências. Como resultado dessa medida, sem prejuízo das demais supramencionadas, em 2015 houve apenas inconsistências relacionadas a imóveis localizados no exterior, cujos valores de avaliação têm sido registrados em diferentes moedas.

Em relação às divergências causadas por conversão de moeda, a SPU informou que demandou solução ao Serpro. Todavia, em função de implementações emergenciais decorrentes da publicação das Leis 13.139/2015 e 13.240/2015, seu cronograma necessitou ser replanejado, devendo ser implementado somente por ocasião do lançamento do novo sistema.

Dessa forma, verifica-se que a recomendação foi parcialmente atendida, tendo em vista as divergências em 2015, ocorridas em razão de conversão de moeda estrangeira.

## **CAPÍTULO 7 - ANÁLISE DA UNIDADE TÉCNICA SOBRE AS CONTRARRAZÕES AOS INDÍCIOS DE IRREGULARIDADES APONTADOS NO RELATÓRIO PRELIMINAR SOBRE A PRESTAÇÃO DE CONTAS DA PRESIDENTE DA REPÚBLICA RELATIVA AO EXERCÍCIO DE 2015**

Por meio do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário, prolatado na Sessão Extraordinária de 15/6/2016, no âmbito da apreciação da prestação de contas da Presidente da República relativa ao exercício de 2015, o TCU comunicou ao Congresso Nacional que as referidas contas não estavam em condições de serem



apreciadas pelo Tribunal naquele momento, em virtude de indícios de irregularidades e de possíveis distorções indicados no relatório preliminar, acarretando a necessidade de abertura de prazo para apresentação de contrarrazões por parte da Presidente da República, em nome do devido processo legal e em respeito ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa.

Destarte, o TCU concedeu prazo de trinta dias à Excelentíssima Senhora Presidente da República, Dilma Vana Rousseff, para manifestação, se assim desejasse, acerca dos achados apontados nos itens 9.2.1 a 9.2.23 do referido acórdão, nos seguintes termos:

9.2.1. manutenção do estoque de operações de crédito vencidas até 31/12/2014 durante praticamente todo o exercício de 2015, relativamente a atrasos nos repasses ao Banco do Brasil respeitantes à equalização de juros do Plano Safra, tendo iniciado aquele ano com valor aproximado de R\$ 8,3 bilhões, em desacordo com o art. 36, caput, da Lei Complementar 101/2000 (item III.1.1 da instrução da Semag);

9.2.2. manutenção do estoque de operações de crédito vencidas até 31/12/2014 durante praticamente todo o exercício de 2015, relativamente a atrasos nos repasses ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social respeitantes à equalização de juros do Programa de Sustentação do Investimento, tendo iniciado aquele ano com valor aproximado de R\$ 20 bilhões, em desacordo com o art. 36, caput, da Lei Complementar 101/2000 (item III.1.2);

9.2.3. realização de novas operações de crédito pela União junto ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, no primeiro e no segundo semestres do exercício de 2015, nos valores de R\$ 3,7 bilhões e R\$ 4,37 bilhões, respectivamente, em virtude de passivos oriundos do Programa de Sustentação do Investimento, operacionalizado por aquela instituição financeira, em desacordo com os arts. 32, § 1º, incisos I e II, e 36, caput, da Lei Complementar 101/2000 e com os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 (item III.1.3);

9.2.4. realização de novas operações de crédito pela União junto ao Banco do Brasil no primeiro e no segundo semestre do exercício de 2015, nos montantes de R\$ 2,6 bilhões e R\$ 3,1 bilhões, respectivamente, em virtude de passivos oriundos da equalização de taxa de juros em operações de crédito rural, em desacordo com o art. 165, § 8º, c/c o art. 32, § 1º, incisos I e II, da Lei Complementar 101/2000, bem como com o art. 36, caput, da mesma lei e com os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 (item III.1.4);

9.2.5. omissão de passivos da União junto ao Banco do Brasil, à Caixa Econômica Federal, ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social e ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço nas estatísticas da dívida pública divulgadas pelo Banco Central do Brasil ao longo do exercício de 2015, contrariando os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 (item III.2);

9.2.6. pagamento de dívidas da União junto ao Banco do Brasil e ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social sem a devida autorização na Lei Orçamentária Anual ou em lei de créditos adicionais, inclusive com o registro irregular de subvenções econômicas, contrariando o que estabelecem o art. 167, inciso II, da Constituição Federal, o art. 5º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 e os arts. 12, § 3º, inciso II, e 6º, e 13 da Lei 4.320/1964 (item III.3.1);

9.2.7. pagamento de dívidas da União junto ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço sem a devida autorização em Lei Orçamentária Anual ou em lei de créditos adicionais, e também com o registro irregular de subvenções econômicas, incluindo o pagamento de R\$ 869,10 milhões executados em 2014 sem que constassem da respectiva dotação orçamentária (Lei 12.952/2014), contrariando o que estabelecem o art. 167, inciso II, da Constituição Federal, o art. 5º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 e os arts. 12, § 3º, inciso II, e 6º, e 13 da Lei 4.320/1964 (itens III.3.2 e III.3.3);

9.2.8. abertura de créditos suplementares, entre 27/7/2015 e 2/9/2015, por meio dos Decretos Não Numerados 14241, 14242, 14243, 14244, 14250 e 14256, incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário então vigente, em desacordo com o art. 4º da Lei Orçamentária Anual de 2015, infringindo por consequência, o art. 167, inciso V, da Constituição Federal (item III.4.1);

9.2.9. condução da programação orçamentária e financeira com amparo na proposta de meta fiscal constante do Projeto de Lei PLN 5/2015, e não na meta fiscal legalmente vigente nas datas de edição dos Relatórios de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias do 3º e do 4º Bimestres de 2015, bem como dos Decretos 8.496/2015 e 8.532/2015, contrariando o disposto nos arts. 9º da Lei Complementar 101/2000 e 52 da Lei 13.080/2015 (item III.4.2);

9.2.10. contingenciamentos de despesas discricionárias da União em montantes inferiores aos necessários para atingimento da meta fiscal vigente nas datas de edição dos Decretos 8.496, de 30/7/2015, e 8.532, de 30/9/2015, amparados, respectivamente, pelos Relatórios de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias do 3º e 4º Bimestres de 2015, contrariando o disposto nos arts. 9º da Lei Complementar 101/2000 e 52 da Lei 13.080/2015 (item III.4.2);

9.2.11. utilização de recursos vinculados do superávit financeiro de 2014 em finalidade diversa do objeto da vinculação, em ofensa ao parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar 101/2000 (item III.4.3);

9.2.12. utilização de recursos de fundos especiais em finalidade diversa do objeto da vinculação, em desacordo com o estabelecido no art. 73 da Lei 4.320/1964 e em ofensa ao parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar 101/2000 (item III.4.3);

9.2.13. execução de despesa em montante superior à dotação aprovada no Orçamento de Investimento pelas empresas estatais Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social e Petróleo Brasileiro S.A., em desacordo com o disposto no inciso II do art. 167 da Constituição Federal (item III.4.4);

9.2.14. ausência de repasse referente ao Seguro Obrigatório de Danos Pessoais Causados por Veículos Automotores de Vias Terrestres, no valor de R\$ 89,7 milhões, destinado ao Fundo Nacional de Saúde, vinculado ao Ministério da Saúde, em inobservância aos dispositivos das Leis 8.212/1991 e 9.503/1997 (item III.6);

9.2.15. concessão indevida de autorização pelo Banco Central do Brasil ao Banco da Amazônia S.A. para que referida instituição financeira efetuasse o registro de R\$ 982,1 milhões no Nível I de seu Patrimônio de Referência, na qualidade de Capital Principal, contrariando o que estabelecem o art. 16, inciso XI, e § 1º, inciso I, da Resolução-CMN 4.192/2013 e com inobservância das determinações contidas nos arts. 9º e 10, inciso IX, da Lei 4.595/1964 (item III.5);

9.2.16. abertura de créditos extraordinários por meio das Medidas Provisórias 686/2015, 697/2015, 702/2015 e 709/2015, em desacordo com os requisitos constitucionais de urgência e imprevisibilidade previstos no art. 167, § 3º (parecer do Ministério Público);

9.2.17. abertura de créditos extraordinários por meio das Medidas Provisórias 686/2015, 697/2015, 702/2015 e 709/2015, com características de créditos suplementares e especiais, em desacordo com os arts. 167, inciso V, e 62, § 1º, alínea “d”, da Constituição Federal, c/c os arts. 40 e 41, inciso III, da Lei 4.320/64 (parecer do Ministério Público);

9.2.18. abertura de créditos suplementares para o FIES, qualificados indevidamente como crédito extraordinário, por meio da MP 686/2015, para viabilizar a contratação de novas operações de financiamento estudantil, criando despesas obrigatórias de caráter continuado com duração de mais de dois exercícios, com a inobservância dos arts. 15, 16 e 17 da Lei Complementar 101/2000 (LRF), c/c o art. 43 da Lei 4.320/64 (parecer do Ministério Público);

9.2.19. abertura de créditos suplementares qualificados indevidamente como créditos extraordinários, por meio das MPs 686/2015 e 697/2015, que aumentaram as despesas primárias da União de forma incompatível com o alcance do resultado primário do exercício, com infringência ao art. 167, inciso V, da Constituição Federal; ao art. 4º da Lei Orçamentária Anual de 2015 – Lei 13.115/2015, bem como em desacordo com o art. 9º da Lei Complementar 101/2000 (parecer do Ministério Público);

9.2.20. autorização para contratação de operação de crédito externa para financiamento do projeto FX-2 sem observar os requisitos previstos no art. 32, § 1º, inciso I, da Lei Complementar 101/2000, uma vez não haver prévia autorização na lei orçamentária ou em créditos adicionais e não ter ocorrido por meio de lei específica (parecer do Ministério Público);

9.2.21. emissão direta de títulos públicos ao Banco do Brasil com inobservância de condição estabelecida na legislação (Resolução CMN 2.238/1996), incorrendo em operação de crédito vedada pelo art. 36 da Lei de Responsabilidade Fiscal (voto do Relator);

9.2.22. falta de consistência de parcela significativa das informações relacionadas a metas previstas no Plano Plurianual 2012-2015 (item IV.1 e anexo I da instrução da Semag);

9.2.23. achados de auditoria que comprometem a fidedignidade das informações contábeis constantes do Balanço Geral da União apresentado na Prestação de Contas da Presidente da República do exercício de 2015 (item IV.2 e anexo II).

Em 19/7/2016, a Presidente da República requereu, por meio do seu advogado, a prorrogação do prazo final para apresentação de suas considerações por mais trinta dias úteis (peça 39, TC 008.389/2016-0). O Ministro Relator acatou o pedido, mediante despacho acostado à peça 43 do processo, com a ressalva de que a contagem do novo prazo de trinta dias deveria ocorrer em dias contínuos, conforme previsto no art. 183, caput, do Regimento Interno do TCU. Posteriormente, em 24/8/2016, o Tribunal aprovou nova prorrogação de prazo, a pedido da interessada, por quinze dias (peças 49 e 50, TC 008.389/2016-0).

Assim, em 8/9/2016, o Tribunal de Contas da União recebeu o documento por meio do qual a Presidente da República aduz seus argumentos de defesa perante os indícios de irregularidades e possíveis distorções apontados no Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário (peças 53 e 54, TC 008.389/2016-0), doravante denominado “contrarrazões”. A peça principal dessas contrarrazões contém 412 páginas e os anexos encaminhados em mídias digitais totalizam 975 páginas.

O presente capítulo trata, portanto, da análise técnica das contrarrazões apresentadas pela Presidente da República, Dilma Vana Rousseff, em face dos 23 itens constantes do acórdão supracitado, e está estruturado da seguinte forma:

|          |                                                                                                                                                                                           |
|----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>7</b> | <b>Análise da Unidade Técnica sobre as contrarrazões aos indícios de irregularidades apontados no Relatório Preliminar sobre a prestação de contas da Presidente da República de 2015</b> |
| 7.1      | Das considerações gerais                                                                                                                                                                  |
| 7.2      | Operações de crédito junto a instituições financeiras federais<br>(itens 9.2.1, 9.2.2, 9.2.3 e 9.2.4 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário)                                                  |
| 7.3      | Omissão de passivos da União nas estatísticas da dívida pública<br>(item 9.2.5 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário)                                                                        |
| 7.4      | Pagamento de dívidas da União junto ao BB, ao BNDES e ao FGTS sem a autorização em lei orçamentária<br>(itens 9.2.6 e 9.2.7 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário)                           |

|      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 7.5  | Abertura de créditos suplementares incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário<br>(item 9.2.8 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário)                                                                                                                                                |
| 7.6  | Condução da programação orçamentária e financeira com amparo em meta fiscal prevista no PLN 5/2015 e Contingenciamento de despesas discricionárias em montantes inferiores aos necessários para atingimento da meta fiscal vigente<br>(itens 9.2.9 e 9.2.10 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário) |
| 7.7  | Utilização de recursos vinculados do superávit financeiro de 2014 em finalidade diversa do objeto da vinculação<br>(itens 9.2.11 e 9.2.12 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário)                                                                                                                   |
| 7.8  | Execução de despesa em montante superior à dotação aprovada no Orçamento de Investimento<br>(item 9.2.13 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário)                                                                                                                                                    |
| 7.9  | Ausência de repasse referente ao seguro DPVAT destinado ao Fundo Nacional de Saúde<br>(item 9.2.14 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário)                                                                                                                                                          |
| 7.10 | Autorização indevida para aumento do Patrimônio de Referência do Banco da Amazônia<br>(item 9.2.15 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário)                                                                                                                                                          |
| 7.11 | Abertura de créditos extraordinários por meio das MPs 686, 697, 702 e 709/2015 em desacordo com dispositivos constitucionais e legais<br>(itens 9.2.16 a 9.2.19 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário)                                                                                             |
| 7.12 | Autorização para contratação de operação de crédito externa para financiamento do projeto FX-2<br>(item 9.2.20 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário)                                                                                                                                              |
| 7.13 | Emissão direta de títulos públicos ao Banco do Brasil<br>(item 9.2.21 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário)                                                                                                                                                                                       |
| 7.14 | Falta de consistência em informações de indicadores e metas do PPA 2012-2015<br>(item 9.2.22 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário)                                                                                                                                                                |
| 7.15 | Achados de auditoria no Balanço Geral da União<br>(item 9.2.23 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário)                                                                                                                                                                                              |
| 7.16 | Conclusão                                                                                                                                                                                                                                                                                       |

Cumprе ressaltar que, embora a argumentação apresentada pelo advogado da Presidente se desenvolva a partir dos grupos de indícios, a análise técnica contempla não apenas a avaliação isolada de cada um desses itens da defesa, mas também possíveis conexões e o impacto do conjunto das irregularidades detectadas para a gestão pública.

Assim, as análises serão realizadas sem perder de vista uma avaliação sistêmica de tais irregularidades, quanto à observância dos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública, conforme determina o art. 228 da Resolução TCU 246/2011 (Regimento Interno do TCU).

Visando garantir o devido processo legal e a observância ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, este Tribunal analisou as informações prestadas pela Presidente da República, para verificar se as contrarrazões apresentadas eram suficientes para afastar os indícios de irregularidades preliminarmente detectados.

Assim, após apontamentos sobre as considerações gerais constantes das contrarrazões, serão relatadas as análises e conclusões desta Unidade Técnica sobre cada item do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário. Por fim, tecem-se comentários finais sobre as Contas de 2015 à guisa de conclusão.

Esclarece-se que ao longo do texto serão mencionados documentos acostados aos autos do TC 008.389/2016-0, Contas do Governo da República. Buscando dar maior fluidez ao texto, as referências serão apresentadas neste capítulo apenas com o número da peça do processo e da página em que consta a informação, abstendo-se de repetir o código numérico dos autos.

## 7.1 Das Considerações Gerais

### Preliminares

O arcabouço jurídico brasileiro que norteia o controle dos atos na Administração Pública reflete a existência de um verdadeiro microssistema de proteção e controle da gestão pública.

Assim é que um único ato ou fato pode deflagrar a instauração de processos em diversas esferas autônomas de responsabilização - administrativa, de controle externo, civil, penal comum e político-penal (Mandado de Segurança 21.623-9) ou político-administrativo-constitucional (ADPF 348), possibilitando a aplicação de sanções administrativas, de controle externo, cíveis, criminais e político-penais, muitas delas com repercussões no plano eleitoral em razão da Lei Complementar 135/2010 (Lei da Ficha Limpa), sem que se incorra na vedação do *bis in idem*.

Compete privativamente ao Presidente da República prestar, anualmente, ao Congresso Nacional, dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa, as contas referentes ao exercício anterior (art. 84, inciso XXIV, da CF).

Nesse sentido, a prestação de contas anual da Presidente da República deve refletir a gestão de 2015 por ela conduzida com auxílio dos Ministros de Estado, que será avaliada de forma ampla na esfera autônoma de controle externo.

Ao repartir as competências típicas do exercício do controle externo sobre a gestão, o constituinte conferiu ao TCU - instituição técnica, independente e apartidária - a competência para emitir o parecer prévio (art. 71, inciso I), enquanto o julgamento propriamente dito das contas anuais prestadas pelo Presidente da República ficou a cargo do Congresso Nacional (art. 49, inciso IX). Forçoso registrar que neste caso específico o parecer prévio do TCU constitui **condição de procedibilidade** para o julgamento das contas anuais do Presidente da República pelo Congresso Nacional.

Embora o julgamento da prestação de contas anual do Presidente da República seja competência do Congresso Nacional, a LRF exige emissão de parecer prévio conclusivo pelo Tribunal de Contas (art. 57) para subsidiar o julgamento por aquele órgão.

Segundo consta no Relatório que fundamenta o parecer prévio do TCU referente ao ano de 2014, essa exigência da LRF veio suprir lacuna legislativa anterior, em razão inclusive dos fundamentos apresentados no Projeto de Decreto Legislativo 373/1997, que dispôs sobre a prestação de contas do exercício de 1999, ocasião em que o relator, Deputado Paulo Gouveia, registra que o Parecer de 1991 não foi conclusivo, nos seguintes termos:

o Parecer prévio referente ao exercício de 1991 não foi conclusivo. Ao invés de recomendar a **aprovação** ou a **rejeição** das contas, aquele Tribunal informou que elas "estão em condições de serem julgadas pelo Congresso". Este fato levantou muita polêmica e contestações dentro do Congresso, tendo gerado discordâncias entre os Ministros do próprio Tribunal. (<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/1201453.pdf>)

Cumprir fazer um parêntese para registrar que a apreciação e o julgamento das contas anuais na esfera de controle externo não se confunde com a responsabilização da conduta do Presidente da República na esfera político-administrativo-constitucional, caso sejam configuradas, em processo específico e autônomo a cargo do Senado Federal, alguma das hipóteses previstas no art. 85 da CF e legislação concernente.

Também convém anotar que não há que se falar em parecer prévio dos titulares dos demais Poderes, uma vez que a Carta Política só confere ao Congresso Nacional a competência para julgar o Presidente da República (art. 49, inciso IX). A questão foi devidamente enfrentada na ADI 2.238, com medida cautelar concedida em 2003 e liminar concedida pelo Plenário do STF nos seguintes termos:

Medida cautelar deferida para suspender, ... XXVI - Art. 56, *caput*: norma que contraria o inciso II do art. 71 da Carta Magna, tendo em vista que **apenas as contas do Presidente da República deverão ser apreciadas pelo Congresso Nacional**.

XXVII - Art. 57: a referência a “contas de Poder”, no § 2º do art. 57, evidencia a abrangência, no termo “contas” constante do *caput* do artigo, daqueles cálculos decorrentes da atividade financeira dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, que somente poderão ser objeto de julgamento pelo Tribunal de Contas competente (inciso II do art. 71 da Constituição). Medida cautelar deferida.

(...)

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, indeferiu a medida cautelar relativamente ao artigo 56, *caput*, e, por maioria, **deferiu a cautelar quanto ao artigo 57**, ambos da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, .... Plenário, 08.08.2007.

Decisão: Fica retificada a decisão proclamada na assentada anterior para constar que, quanto ao **artigo 56**, *caput*, da Lei Complementar nº 101/2000, o **Tribunal, à unanimidade, deferiu a cautelar**, nos termos do voto do Relator. ... Plenário, 09.08.2007. (grifos nossos)

O papel do TCU nestes autos resume-se à apreciação das contas anuais da Presidente da República e emissão do respectivo parecer prévio, que deve ser elaborado de forma conclusiva com vistas a subsidiar o julgamento pelo Congresso Nacional.

### **Do objeto da prestação de contas da Presidente da República**

No rol de alegações, a defesa faz comparações entre prestação de contas anual do Presidente da República, cujo julgamento fica a cargo do Congresso Nacional, e prestação de contas ordinárias e tomada de contas especial instaurados sobre os atos dos administradores e demais responsáveis que derem causa a prejuízo ao erário, ambas julgadas diretamente pelo TCU.

Ao que parece, a estratégia da defesa sugere que, no escopo do parecer prévio de 2015, haveria conteúdos próprios de prestação de contas ordinária de que trata o art. 71, inciso II, da CF. Ao fazer o confronto entre contas de gestão e contas de governo, a defesa aduz que a Presidente, por estar afastada do exercício do cargo, não tem a obrigação e o ônus de se defender das supostas irregularidades imputadas às contas de 2015, cuja responsabilidade recai sobre o Presidente em exercício do cargo, razão pela qual se limitou a encaminhar as explicações fornecidas pelos órgãos federais envolvidos.

A alegação, todavia, não tem como prosperar. O art. 84, inciso XXIV, da CF, impõe ao Presidente da República em exercício o dever de prestar, anualmente, ao Congresso Nacional, dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa, as contas referentes ao exercício anterior. Isso não significa, contudo, que o Presidente que elabora e encaminha as contas anuais ao Poder Legislativo deve responder pelos atos, comissivos ou omissivos, praticados na vigência do exercício do antecessor.



Cumpra anotar, todavia, que tanto a elaboração quanto o encaminhamento da prestação de contas de 2015 foram atos formais praticados pela própria Presidente da República, conforme mensagem presidencial publicada no Diário Oficial da União de 1º/4/2016, antes do seu afastamento, portanto.

Com relação à natureza das contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, procede a afirmação da defesa de que tais contas não se confundem com as “contas de gestão” previstas no art. 71, inciso II da CF, as quais são efetivamente julgadas pelo TCU.

O escopo dos procedimentos de fiscalização e das análises efetuadas para elaboração do relatório e emissão do parecer prévio deve abarcar aspectos gerais da gestão orçamentária, financeira, fiscal, patrimonial e contábil a cargo do Presidente da República.

Quanto a esse ponto, cabe reproduzir elucidativos trechos do Estudo Técnico nº 1/2016, de 12/2/2016, da Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle do Senado Federal:

O que está em questão no julgamento político das contas presidenciais não é um governo em abstrato ou uma política em tese. **Trata-se de julgar a gestão de um mandatário em particular, qual seja, a do Chefe do Poder Executivo, a partir dos elementos trazidos nas contas relativas a determinado exercício financeiro.**

Por esse enfoque, as expressões “contas do Presidente da República” ou “contas presidenciais” se mostram mais precisas que “contas de governo”. Vale recordar, afinal, que **o já citado art. 49 da Constituição faz menção expressa a “contas prestadas pelo Presidente da República”, ou seja, de sua responsabilidade direta.**

(...)

Esse é, também, o entendimento da melhor doutrina contemporânea:

“Contas do Presidente” são, além dos documentos relativos à gestão anual que este é obrigado a exhibir (balanços, demonstrativos e anexos previstos no art. 101 da Lei n. 4.320, de 17/03/64) para análise meramente dos aspectos formais, as que concernem aos atos ou indevidas omissões próprios e específicos do Chefe do Poder Executivo, de responsabilidade pessoal dele, vale dizer, que lhe sejam direta e pessoalmente imputáveis e que, estas sim, terão de passar por um crivo substancial. (Bandeira de Mello, Celso Antônio. Curso de direito administrativo. 26 ed. ver. e atual. até a Emenda Constitucional n. 57 de 18/12/2008. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 934).

(...)

**Podem ser entendidos como representativas da conduta do presidente situações como:**

- a) **ato que represente o exercício formal de qualquer das prerrogativas privativas do Presidente da República ou de titular de Poder nos termos da Constituição e das leis;**
- b) **conduta tipificada em lei como de responsabilidade pessoal do Presidente da República ou de titular de Poder;**
- c) **ato ou conjunto de atos que, ainda que praticados por subordinado hierárquico, representem a concretização de ação de governo de gravidade, materialidade e relevância tais que não permitam a presunção de que fossem desconhecidos pelo mandatário** (especialmente se de conhecimento público e discutidos pela opinião pública), circunstância da qual se deduz a sua anuência às práticas ou a inobservância da diligência mínima exigível de qualquer exercente de tão altas funções. (grifo nosso)

Os atos comissivos e omissivos objetos da análise das contas presidenciais de 2015, elencados inicialmente como indícios de irregularidade que nesta análise se confirmam, encontram-se no rol das hipóteses mencionadas no estudo técnico em referência.

Por outro lado, merece observar que o contraditório e a ampla defesa são direitos assegurados constitucionalmente a todos aos quais se imputa alguma responsabilidade, inclusive na esfera de controle externo. Nesse sentido, é dever desta Corte de Contas franquear esse direito, o que foi feito não apenas em homenagem à Constituição, mas também em observância à jurisprudência do STF que negou seguimento ao Mandado de Segurança 33.671-DF, por meio do qual se questionou a fixação de prazo para a então Presidente apresentar as contrarrazões no âmbito das contas presidenciais de 2014.

Trata-se de oportunidade para que o responsável possa expor a sua versão dos fatos, o que deve ser prestigiado sempre. Também se configura forma de ampla defesa quando se opta pela tática de não enfrentar efetivamente a questão de fundo na apresentação das contrarrazões, o que parece ser o caso em tela.

É preciso esclarecer que o dever de prestar contas nos prazos constitucionais e legais não se confunde com a responsabilização do agente em exercício à época, verdadeiro responsável pela prática dos atos e fatos objeto da prestação de contas. Diferentemente, no limite do teste jurídico, todo sucessor seria responsável pelos atos e fatos objeto das contas anuais do antecessor em último ano de mandato, o que não faz sentido.

Assim sendo, a responsabilidade pelos atos comissivos ou omissivos no curso da direção superior da administração federal em 2015 deve ser apurada em razão da conduta da Presidente e a ela eventualmente imputadas as responsabilidades pelos atos comissivos e omissivos.

### **Dos limites de mérito: quanto às atribuições da Presidente da República**

Consoante o disposto no art. 84, inciso II, da CF, compete privativamente ao Presidente da República “**exercer, com o auxílio dos Ministros de Estado, a direção superior da administração federal**”.

No que tange à condução da política econômico-fiscal, os ministros da Fazenda e do Planejamento e o presidente do Banco Central devem auxiliar o Presidente da República, que não pode, diante de um processo de responsabilização, delegar a responsabilização pelos atos comissivos ou omissivos que são próprios da direção superior da administração pública federal, cujos resultados são diretamente influenciados pela boa ou má gestão no plano econômico-fiscal.

No âmbito da gestão fiscal, a responsabilidade é sempre do titular do Poder, sem espaço para transferir a responsabilidade a outro âmbito. Para que não houvesse dúvida no processo de responsabilização nos casos de irresponsabilidade na gestão fiscal, o art. 54 da LRF define a responsabilidade direta do Presidente da República, nos seguintes termos:

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, **assinado** pelo:

**I - Chefe do Poder Executivo;**

(...)

Parágrafo único. O **relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira** e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20. (grifo nosso)

Observa-se da dicção expressa que é do titular do Poder Executivo a responsabilidade direta pela condução da gestão fiscal. Os ministros da Fazenda e do Planejamento, juntamente com o presidente do Banco Central, exercem, no contexto da administração financeira federal, papel de auxiliar o Presidente

da República, não podendo aqueles serem os únicos responsáveis pelos atos irregulares. Consoante a jurisprudência do STF, o

sistema democrático e o modelo republicano não admitem, nem podem tolerar, a existência de regimes de governo sem a correspondente **noção de fiscalização e de responsabilidade**. Nenhuma instituição da República está acima da Constituição, nem pode pretender-se excluída da crítica social ou do alcance da fiscalização da coletividade (MS nº 24.725, Rel. Min. Celso de Mello).

No campo ético normativo, a improbidade não pode se confundir, necessariamente, com ilícitos apenas dolosos ou intencionais nem com ilegalidades em geral. No plano material, a probidade é forma especial da moralidade, de essencial observância para o gestor atingir a ‘boa administração’, no caso, a ‘boa gestão fiscal’, com responsabilidade tal como positivada na LRF, alicerçada em ações planejadas e transparentes (art. 1º, § 1º), sem as quais fica comprometido o principal objetivo, que é o equilíbrio das contas públicas.

A negligência e a imprudência são incompatíveis com o desempenho de funções públicas, em especial dos agentes responsáveis pela direção superior da administração da política fiscal da União, requisito essencial para o alcance e manutenção da estabilidade econômica nacional.

Diogo de Figueiredo traça alguns parâmetros para definir atuação contrária à ‘boa administração’, tais quais: i) ausência de finalidade; ii) desvio de finalidade; iii) ineficiência grosseira; e iv) utilização de meio ilegítimo (MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Curso de direito Administrativo. 15ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010).

Ao insistir nas práticas de operações de crédito vedadas, por exemplo, forçando instituições financeiras controladas a custearem despesas primárias da União, com o nítido propósito de escamotear a aridez que permeou a realidade fiscal - reflexo, em boa medida, dos atos irregulares apontados no parecer prévio de 2014 -, a Presidente da República se valeu da utilização de meios ilegítimos que afrontam regras claras de ‘**não fazer**’ previstas na LRF, gerando ineficiência grosseira na condução da política fiscal.

Com efeito, tem-se um cenário de deterioração dos indicadores fiscais de importantes variáveis econômicas, cujos reflexos perversos se agravaram no exercício corrente, conforme se contextualiza no tópico referente ao desempenho da economia brasileira em 2015 (capítulo 2 deste Relatório).

Nas alegações, a defesa recorre ao Relatório do relator, na CMO, das Contas de 2014, para suscitar possível usurpação de competência legiferante pelo TCU na definição do conteúdo da prestação de contas anual do Presidente da República sujeita a parecer prévio.

Tendo isso em conta, oportuno reproduzir, para na sequência esclarecer, trecho das contrarrazões embasadas no Relatório do Senador Acir Gurgacz (peça 53, p. 14) no âmbito das contas relativas ao exercício de 2014:

Este Colegiado já identificou por diversas vezes a impropriedade da nomenclatura; porém, embora a tenha por vezes corrigido, não enfrentou a essência da questão: **qual seria o conteúdo das contas presidenciais. a parcela que o Tribunal deve analisar mediante parecer prévio.**

Na análise das Contas de 2014, a Corte, **preenchendo o vácuo legislativo**, cita que seu Parecer Prévio se ampara em seu Regimento Interno, na sua Resolução nº 142, de 2001, no art. 36 da Lei nº 8.443, de 1992, e no art. 56 da LRF, entre outros dispositivos legais.

Entretanto, nenhuma das normas citadas foi aprovada conforme a competência firma da no art. 49. IX. CF. As matérias exclusivas do Congresso Nacional são veiculadas mediante decreto legislativo ou resolução, o que não ocorre no caso.

As normas internas expedidas pelo próprio Tribunal menos ainda poderiam ser invocadas. O TCU, com todo o respeito que merece, **não desempenha atividade legiferante, salvo para cuidar da administração interna;** tampouco poderia substituir o Congresso Nacional na matéria.

No art. 224, o Regimento da Corte estabelece que o Relator das contas pode efetuar as "fiscalizações que entenda necessárias à elaboração do seu relatório". Ou seja, com base nesse dispositivo, pode o Relator, discricionariamente, decidir quais atos, fatos, programas ou políticas públicas serão fiscalizados para compor o parecer a ser encaminhado ao Congresso Nacional.

Embora o Congresso Nacional não tenha cuidado adequadamente da preservação de suas competências, o vazio legislativo não deveria ser suprido por outro órgão ou Poder, por mais prestígio que tenha e mereça. (grifo nosso)

A questão agitada no referido Relatório da CMO passa pela compreensão de funções típicas e atípicas que decorrem da Teoria da Separação dos Poderes. Por certo que compete ao Congresso Nacional a função típica de natureza legiferante, o que está expresso nos arts. 48 e 49 da CF. Outra função típica nesse plano consiste na fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial do Poder Executivo na esfera de controle externo, cujas competências foram repartidas entre duas instituições que atuam com autonomia e independência: o Congresso Nacional (arts. 49, incisos IX e XI, 71, § 1º, e 72, caput) e o TCU (arts. 71 e 72, §§ 1º e 2º).

A despeito disso, a CF também confere função atípica de natureza legislativa aos Poderes Executivo e ao Judiciário, a exemplo da edição de medidas provisórias (art. 62) e aprovação do regimento interno dos tribunais (art. 96, inciso I, 'a'), competência legislativa, aliás, que se estende ao TCU por força do art. 73.

Da mesma forma, embora o julgamento seja função típica do Poder Judiciário, o Legislativo também a exerce de forma atípica, a exemplo da competência para julgar autoridades que incorrerem em crime de responsabilidade. A questão, assim, parece resolver-se com a compreensão da real amplitude da Teoria da Separação dos Poderes da forma esparsa como está sistematizada na Lei Maior.

Depreende-se dos dispositivos mencionados que a Carta Magna atribuiu competências exclusivas a dois distintos órgãos, autônomos e independentes no exercício da função, para levar a cabo a missão de assegurar a *accountability* da gestão a cargo do Presidente da República.

Mais especificamente, há, também, uma ordem processual claramente disposta na Constituição: o TCU aprecia as contas prestadas anualmente mediante parecer prévio, o qual constitui requisito de procedibilidade para o julgamento a ser realizado pelo Congresso Nacional. São, portanto, duas competências distintas no âmbito da mesma esfera de controle externo. O Congresso Nacional, ao dispor sobre a organicidade do TCU, conferiu a este o poder regulamentar sobre matéria de sua competência e organização processual (art. 3º da Lei 8.443/1992).

Ainda que não houvesse essa previsão, o poder regulamentar sobre processo da competência do TCU decorreria da Teoria dos Poderes Implícitos, que reconhece que a instituição precisa dispor dos meios para exercer a missão que lhe foi conferida pela Constituição.

Para além dessas previsões, o art. 73 da CF confere ao TCU as atribuições privativas dos tribunais previstas no art. 96, merecendo destaque a de **“elaborar seus regimentos internos, com observância das normas de processo e das garantias processuais das partes, dispondo sobre a competência e o funcionamento dos respectivos órgãos jurisdicionais e administrativos”** (inciso I, alínea “a”).

Por óbvio, se a CF atribuiu ao Tribunal a competência de apreciar a prestação de contas anual mediante parecer prévio e, também, lhe autorizou a regulamentar suas competências mediante o

regimento interno, parece incontestável a conclusão de que o RITCU não só pode como deve estabelecer regras para o processo de apreciação das contas prestadas anualmente pelo Presidente da República. Ao regulamentar a matéria, o Tribunal não invade a competência do Congresso Nacional, que pode, a seu critério, instituir normas para reger o julgamento dessas contas.

Por outro lado, não procede a ideia da existência de lacuna sobre o conteúdo da prestação de contas presidencial anual que o Tribunal deve analisar mediante parecer prévio, que, sim, está definido em lei.

A Lei 8.443/1992 repisa a competência da Corte para apreciar as contas do Presidente da República e remete a regulamentação desse processo ao Regimento Interno do TCU (RITCU), *in verbis*:

Art. 36. Ao Tribunal de Contas da União compete, **na forma estabelecida no Regimento Interno**, apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio a ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento. (grifo nosso)

Conforme o parágrafo único do art. 36 da Lei 8.443/1992, essas contas consistem “nos balanços gerais da União e no relatório do **órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo** sobre a **execução dos orçamentos** de que trata o § 5º do art. 165 da Constituição Federal”.

Não há que se falar, portanto, em vácuo legislativo quanto ao conteúdo da prestação de contas anual do Presidente da República. Tampouco merece guarida a alegação de possível usurpação pelo TCU de competência legiferante do Congresso Nacional. Assim, com a devida *venia*, não há desvio ou excesso na regulamentação da matéria no âmbito do RITCU e por meio de resolução do Tribunal.

Ainda sobre o conteúdo da prestação de contas do Presidente da República, é oportuno observar o que determina a CF sobre a função precípua dos órgãos de controle interno:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a **finalidade** de:

I - **avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;**

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da **gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal**, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - **exercer o controle das operações de crédito**, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - **apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.**

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela **darão ciência ao Tribunal de Contas da União**, sob pena de responsabilidade solidária. (grifamos)

Como se observa, uma das funções primordiais dos órgãos de controle interno mantidos no âmbito dos Poderes é **apoiar o controle externo exercido pelo Tribunal**, ao qual devem se reportar sempre que tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, em especial no que diz respeito ao cumprimento das metas e avaliação dos resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, dentre outras questões relevantes previstas no artigo mencionado. As informações e conclusões provenientes dessas avaliações no âmbito do Poder Executivo devem, obviamente, constar da prestação de contas anual do Presidente da República.

Ao regulamentar o art. 36 da Lei Orgânica, o RITCU, aprovado pela Resolução-TCU 246/2011, em seu art. 228 dispõe que o parecer prévio deve ser conclusivo no sentido de exprimir se as contas prestadas pelo Presidente da República representam adequadamente as posições financeira,

orçamentária, contábil e patrimonial ao final do exercício, e, também, sobre a observância dos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública. Por sua relevância, reproduz-se a seguir os §§ 1º e 2º do art. 228:

§ 1º O parecer prévio conterá registros sobre a **observância às normas** constitucionais, legais e regulamentares na **execução dos orçamentos da União** e nas **demais operações realizadas com recursos públicos federais**, em especial quanto ao que estabelece a lei orçamentária anual.

§ 2º O relatório, que acompanhará o parecer prévio, conterá informações sobre:

I – o cumprimento dos programas previstos na lei orçamentária anual quanto à legitimidade, eficiência e economicidade, bem como o atingimento de metas e a **consonância destes com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias**;

II – o reflexo da administração financeira e orçamentária federal no desenvolvimento econômico e social do País.

III – o **cumprimento dos limites e parâmetros estabelecidos pela Lei Complementar nº 101, de 4/5/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal**. (grifo nosso)

Nota-se, assim, que a Resolução em tela detalha o conteúdo do parecer e do relatório que o acompanha, conforme autorizado pelo art. 36 da Lei 8.443/1992. A Resolução observa as normas de processo e das garantias processuais das partes, exigência de índole constitucional.

Os trechos em destaque demonstram que a análise contida no Relatório e Parecer Prévio sobre a prestação de contas da Presidente da República não se restringe à execução da Lei Orçamentária Anual. A avaliação deve contemplar a conformidade dessa execução com o conteúdo do plano plurianual e da lei de diretrizes orçamentárias, além da observância das regras da LRF.

O art. 73 da Lei 9.394/1996 e o art. 37 da Lei Complementar 141/2012 também estabelecem que os órgãos fiscalizadores examinarão, prioritariamente, na referida prestação de contas anual, o cumprimento dos percentuais mínimos de educação e saúde, respectivamente.

Seguindo essa dicção, o Acórdão 1.338/2014-TCU-Plenário, que aprovou o parecer prévio da prestação de contas do exercício de 2013, foi conclusivo no sentido de registrar que as contas presidenciais estavam “em condições de serem aprovadas pelo Congresso Nacional com ressalvas”.

Destarte, para efetuar as análises empreendidas ao longo deste Relatório, o Tribunal se firmou na Constituição da República, na LRF, na sua Lei Orgânica e em seu próprio regimento interno, que se coaduna com o teor das normas superiores retro mencionadas.

Ademais, esclarece-se que não há óbice para que o Tribunal fiscalize o cumprimento da LRF, conforme a própria norma determina, no âmbito do Relatório e Parecer Prévio sobre a prestação de contas da Presidente da República. Ao contrário, justamente por se tratar de um diagnóstico sistêmico do desempenho e da conformidade da gestão pública do ente da Federação, entende-se por fundamental que o cumprimento das regras da LRF seja abordado nesse processo do controle externo.

Noutra vertente, impende observar que é o próprio art. 165, § 3º, da CF que exige do Poder Executivo a publicação, bimestralmente, do relatório resumido da execução orçamentária (RREO). Tal relatório foi regulamentado pelos arts. 52 e 53 da LRF, editada em 2000, cujo conteúdo é central para gestão fiscal e, por certo, deve se refletir na prestação de contas anual, pois contempla questões de relevo próprias da direção superior da administração federal.

Quanto às fiscalizações a serem realizadas a critério do Relator das Contas, cumpre recordar que art. 71, inciso IV, da CF confere ao TCU a competência de realizar por iniciativa própria inspeções e



auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Sendo assim, não há óbice para que o Ministro Relator selecione pontos para destaque em seu relatório desde que dentro do escopo temático das contas presidenciais e na esfera de competência desta Corte de Contas, por certo.

Mesclando as disposições constitucionais e da LRF, diploma que prestigia a prevenção de risco com os gastos públicos, nada indicaria que, num juízo de ponderação, em que são considerados os comportamentos estatais também sob filtros como os da razoabilidade e da prevenção, que a gestão de variáveis econômicas que interferem, diretamente, na condução da política econômica nacional pudesse passar ao largo da direção da Presidente da República.

A alegação da defesa, que tenta restringir à prestação de contas de ordenador de despesas (contas de gestão) a análise da legalidade e do comportamento omissivo de quem tinha o dever constitucional de supervisão, apenas examina a questão sob um dos ângulos da responsabilidade do agente, sem considerar os papéis definidos na Constituição e na LRF e a correspondente responsabilização prevista no arcabouço jurídico brasileiro.

Invocar a configuração das diferentes prestações de contas para tentar restringir a responsabilização da condução da política econômica aos Ministros de Estado, como dito, além de ser alegação que ostente deficiências jurídicas e lógicas, não enfrenta o problema com fidelidade, pois a questão, repita-se, diz respeito a aspectos próprios da gestão fiscal, cuja responsabilidade, no âmbito do Poder Executivo, a LRF imputa diretamente ao ocupante do cargo de Presidente da República, contexto em que os ministros de Estado são coadjuvantes daquele.

Numa verificação dos efeitos da LRF sobre as políticas públicas, nada evidencia que a observância das regras de ‘fazer’ e de ‘não fazer’ impostas pela LRF pudesse entravar a máquina estatal. Aliás, os resultados das políticas de desenvolvimento social evidenciam-se meritórios quando conjugados com a prática de uma gestão fiscal responsável pautada na LRF (art. 67, § 1º), o que não se verifica no exercício de 2015.

### **Dos limites de forma: quanto aos aspectos processuais**

#### *Da Violação do contraditório e da ampla defesa*

No contexto das contrarrazões aduz a defesa violação do contraditório e da ampla defesa. Alega que, diferentemente do que ocorreu com as Contas de 2014, o Tribunal teria apresentado uma análise resumida a partir de breve fundamentação e vaga conduta, o que, sob a ótica da defesa, não observaria a razoável motivação. Nessa esteira argumentativa, aponta ausência dos elementos essenciais que permitam identificar, com clareza, a motivação e a valoração que possa justificar os indícios de irregularidade apontados no Relatório Preliminar, razão por que pugna pela nulidade de tal documento.

O Relatório Preliminar, peça elementar da fundamentação, espelha a íntegra da instrução da Unidade Técnica especializada e traz longa fundamentação sobre cada um dos fatos e indícios de irregularidade.

Em todos os dispositivos do Acórdão que apreciou o Relatório Preliminar houve fundamentação das razões de convencimento dos indícios de irregularidade apontados, cotejando-os, inclusive, com os itens do Relatório. Nota-se, ainda, que as razões de decidir mantêm estreito vínculo com o Relatório, espelhando com fidelidade os dispositivos do Acórdão. Rápida leitura do documento permite compreender a correlação lógica entre os indícios de irregularidade apontados e os dispositivos que lhe deram sustentação.

Sob a ótica, por analogia, da regra do art. 489 do Código de Processo Civil (CPC), a devida fundamentação requer, em apertada síntese, que no Relatório haja os nomes dos responsáveis, a identificação do caso, os fundamentos em que foram analisadas as questões de fato e de direito, os dispositivos que dão sustentáculo à decisão colegiada sobre as questões principais tratadas no Relatório Preliminar, pressupostos observados no documento sob ataque da defesa.

Tampouco referido relatório, com mais de 120 páginas, é mera reprodução ou paráfrase de atos normativos. Trata-se de relatório em que os atos e fatos foram cotejados com conceitos jurídico-econômicos determinados, muitos dos quais integram a jurisprudência do próprio TCU e de amplo conhecimento dos órgãos e entidades da área econômica. Além disso, cabe mencionar que boa parte dos achados apresentados no Relatório Preliminar está embasada em processos de fiscalização, todos com acesso disponibilizado para a defesa da Presidente.

Ainda que não se concorde com os fundamentos que sustentaram os indícios de irregularidade franqueados ao contraditório, é possível afirmar, sem risco de ser injusto, que o sistema processual na esfera de controle externo funcionou em sua plenitude, permitindo a ampla defesa. Tanto é assim que a defesa requereu prorrogação de prazo por duas vezes, perfazendo o total de 75 dias, o que supera, até mesmo, o prazo-limite fixado pela Constituição para a elaboração e encaminhamento da prestação de contas anual e para o TCU elaborar e apreciar o respectivo parecer prévio, cada qual de 60 dias.

Em realidade, houve no Relatório Preliminar ampla instrução, bem como foi resguardado largamente o direito ao contraditório, não havendo qualquer causa real para se alegar cerceamento de defesa. Tampouco se verifica ausência dos elementos essenciais da decisão - sem perder de vista as peculiaridades constitucionais que permeiam o parecer prévio - que possa justificar a nulidade do referido Relatório.

*Do devido processo legal e a imputação de irregularidade a contas que ainda estão sendo examinadas pelas auditorias*

No fluxo das alegações referentes aos aspectos processuais, assevera a defesa, em resumo, haver violação ao devido processo legal, uma vez que figuram no Relatório Preliminar indícios de irregularidade que também são objeto de auditorias. Invoca, para tanto, o art. 239 do RITCU que dispõe sobre a finalidade da auditoria, dentre elas o instrumento de fiscalização utilizado para examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão. Aduz que, antes de encerrada tal análise, não se pode pretender imputar irregularidade às contas ainda sob fiscalização.

A ideia de que o parecer prévio somente poderia contemplar fiscalizações concluídas no TCU revela-se desprovida de plausibilidade jurídica. De acordo com o disposto no art. 7º da Resolução TCU 142/2001, as constatações pertinentes à LRF devem integrar o relatório sobre as contas anuais previstas no art. 71 da CF do exercício a que refira, **“ainda que os respectivos processos encontrem-se pendentes de julgamento, a fim de subsidiar a emissão dos pareceres previstos no art. 56, caput, da LRF”**.

Não há litispendência entre os processos referentes à apreciação do parecer prévio das contas presidenciais, prestação de contas ordinárias, tomada de contas especial, registro de pessoal, denúncia, auditoria e inspeção, que traduzem formas distintas por meio das quais o TCU exerce o conjunto de competências alargadas que lhe foi conferido pelo art. 71 da CF, cada qual com suas especificidades.

Ao assim normatizar o rito processual específico para apreciação do parecer prévio, a Lei 8.443/1992 e o RITCU adotam formalismo moderado, em plena sintonia com o disposto no art. 2º,

parágrafo único, incisos VIII e IX da Lei 9.784/1999, que deve ser aplicado subsidiariamente aos processos de controle externo. Cite-se a decisão do STF no Mandado de Segurança 23.550, a saber:

EMENTA: I. Tribunal de Contas: (...) A incidência imediata das garantias constitucionais referidas dispensariam previsão legal expressa de audiência dos interessados; de qualquer modo, **nada exclui os procedimentos do Tribunal de Contas da aplicação subsidiária da lei geral de processo administrativo federal** (L. 9.784/99) (...).

Fosse adotado procedimento diverso na esfera de controle externo, dado o volume de fiscalizações realizadas por meio de processos distintos, o TCU dificilmente observaria o comando constitucional segundo o qual **“a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”** (art. 5º, inciso LXXVIII). Trata-se de princípio inserido pela Emenda Constitucional 45/2004 que reflete o anseio de toda a sociedade de obter resposta para a solução dos processos de forma célere.

Além desse princípio, é de se considerar que o processo referente ao parecer prévio está sujeito a prazo de índole constitucional, fixado em 60 dias para ser concluído e encaminhado ao Congresso Nacional. Isso, por si só, justifica adoção de um rito processual específico pautado em formalismo moderado, que se encontra disciplinado no art. 36 da Lei 8.443/1992 e no RITCU.

Para garantir o cumprimento desse prazo constitucional, o art. 57, § 2º, da LRF estabelece a restrição de que os Tribunais de Contas não entrarão em recesso enquanto existirem contas anuais pendentes de parecer prévio, consoante a liminar concedida pelo STF no âmbito da ADI 2.238.

No âmbito do controle externo, a demora no exercício do julgamento das contas anuais constitui verdadeira negação não apenas da Carta Política e da LRF, mas o direito do cidadão de conhecer o resultado do julgamento das contas presidenciais, tarefa que está a cargo do Congresso Nacional.

Impende ressaltar que, a partir do juízo de ponderação feito quando da apreciação do Relatório Preliminar, o prazo constitucional fixado para apreciação do **parecer prévio conclusivo** - nos moldes estabelecidos no art. 57 da LRF - foi posto em segundo plano, de forma a prestigiar o contraditório e a ampla defesa plenamente franqueados à Presidente da República.

Em circunstâncias como a que se verificam nestes autos, é essencial que sejam empreendidos todos os esforços para observância do prazo constitucional fixado para apreciação do parecer prévio. A demora no curso deste processo tem como consequência a perda de confiança pelos cidadãos no papel do TCU e do Congresso Nacional, o que não contribui para o processo de consolidação da democracia brasileira.

Essa conclusão denota a inviabilidade da alegação de defesa na espécie vertente, uma vez que o TCU não está autorizado a ignorar o dever de garantir razoável duração ao processo de controle externo referente ao parecer prévio, cujo resultado, frise-se, constitui requisito para o Congresso Nacional realizar o julgamento das referidas contas e concluir sua missão precípua no plano do controle externo.

Diante do exposto, independentemente de haver processo em curso por meio do qual seja abordada, em alguma medida, a observância da LRF, esta Unidade Técnica é pela rejeição das alegações, uma vez restar demonstrada a vinculação do tema com os conteúdos necessários do relatório e parecer prévio do TCU sobre as contas da Presidente da República referentes ao exercício de 2015.

## **Da Segurança Jurídica: da aplicação do artigo 9º do Pacto de San José da Costa Rica – da natureza supralegal da norma**

Na esteira argumentativa, a defesa invoca o princípio da segurança jurídica. Aduz, para tanto, que o art. 9º do **Pacto de San José da Costa Rica** consagra, como direito fundamental do cidadão, a garantia à segurança jurídica e da irretroatividade da punição, consoante o disposto na Convenção Americana de Direitos Humanos a que o Brasil aderiu mediante edição do Decreto 678/1992.

Em apertada síntese, alega a defesa que a decisão do TCU que aprovou o Relatório Preliminar não observou a garantia da segurança jurídica e da irretroatividade da punição. Argumenta que o STF tem jurisprudência consolidada no sentido de que as alterações de jurisprudência ocorridas não podem atingir fatos passados na medida em que terão efeitos prospectivos. Cita, para ilustrar, o julgado referente ao Recurso Extraordinário 673.485/RJ. Encerra com o registro de que a “**mudança de jurisprudência por parte do tribunal de Contas não poderá afetar a segurança jurídica**”.

Sobre a segurança jurídica alegada, revela-se argumento equivocado que parte de premissa falsa. O princípio constitucional da segurança jurídica versa principalmente sobre a estabilidade dos atos jurídicos realizados, situações jurídicas consolidadas e direitos já incorporados ao patrimônio do cidadão. Nesse sentido milita J. J. Gomes Canotilho (Direito Constitucional, ed 6 rev., Coimbra/Livraria Almedina, 1993, p. 373):

Os princípios da protecção da confiança e da segurança jurídica podem formular-se assim: o cidadão deve poder confiar em que aos seus actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições jurídicas e relações, praticados ou tomadas de acordo com as normas jurídicas vigentes, se ligam os efeitos jurídicos duradouros, previstos ou calculados com base nessas mesmas normas. Estes princípios apontam basicamente para: (1) a proibição de leis retroactivas; (2) a inalterabilidade do caso julgado; (3) a tendencial irrevogabilidade de actos administrativos constitutivos de direitos

A análise empreendida nestes autos sobre as contas presidenciais de 2015 não se sustenta em mudança radical da interpretação da Carta Política, tampouco há divergência na jurisprudência do TCU sobre o conceito, vedações e demais condições para abertura de créditos suplementares por ato infralegal à luz das condicionantes impostas pela LOA.

O exame empreendido nos **tópicos 7.5 e 7.6** desta instrução rebate de forma cabal as alegações da defesa que apontam existência de guinada na jurisprudência do TCU quanto à análise da regularidade da edição de cada Decreto Presidencial sem autorização do Congresso Nacional e incompatível com a condição fixada pela LOA para perseguir a meta de resultado primário.

Pelo contrário. Como fica evidente do voto que fundamenta o Acórdão 2.659/2009-TCU-Plenário, da relatoria do Ministro Raimundo Carreiro, o posicionamento desta Unidade Técnica foi no sentido de recomendar à SOF adotar a meta vigente na LDO, tendo sido proposta a expedição de alerta ao Poder Executivo quanto ao risco de ocorrência da necessidade de contingenciamento para garantir o cumprimento da meta fiscal exigida pelo art. 9º da LRF.

Em razão dos indícios de irregularidade no curso do processo de prestação de contas presidenciais de 2014, em 22/6/2015, o relator, Ministro Augusto Nardes, encaminhou a íntegra do parecer do Ministério Público junto ao TCU ao Advogado-Geral da União para conhecimento do teor e adoção das medidas cabíveis.

Os achados submetidos ao contraditório foram amplamente discutidos em programa amplamente veiculado em meio de comunicação de repercussão nacional em 25/6/2015, tendo sido convidados o Advogado-Geral da União e o Procurador de Contas que atua junto ao TCU.

Após ter ciência dos indícios de irregularidade, em 22/7/2015 a Presidente da República encaminhou o PLN 5 ao Congresso Nacional por meio da Mensagem Presidencial 269, com vistas à alteração da meta fiscal.

Embora a aprovação da mudança da meta fiscal só tenha ocorrido em 3/12/2015, mesmo assim, o valor proposto a título de nova meta foi adotado de imediato. Na prática, conferiu-se ao PLN que versou sobre matéria tipicamente orçamentária efeito de medida provisória, o que é vedado pelo art. 62, § 1º, inciso I, alínea ‘d’ da CF.

Não há que se falar, no caso em questão, sobre interpretação nova que retroaja a fatos pretéritos. A uma, a atuação das instituições de controle é, via de regra, *a posteriori*, sem prejuízo de casos de controle concomitante ao longo da execução orçamentária, como é o caso dos relatórios fixados pela LRF, e também *a priori*, a exemplo dos editais de licitação em alguns casos pontuais. Assim, a ação de controle externo terá como escopo, em geral, fatos pretéritos, cuja análise acerca da legalidade ou da constitucionalidade poderá ensejar responsabilização, o que não significa de modo algum violação do princípio da segurança jurídica pelo Tribunal.

A duas, os princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica não podem ser subvertidos para justificar o não-cumprimento da Constituição e da lei, em especial quando se trata de regra do “não fazer”, cujo descumprimento pode ensejar responsabilização em diversas esferas autônomas.

Em conclusão, impende registrar que a tentativa de invocar o art. 9º do Pacto de San José para o caso concreto de flagrante descumprimento de vedação do art. 167, inciso V, da CF e da regra prevista no art. 4º da LOA-2015, pressagia, na essência, um perigoso processo de banalização do princípio da segurança jurídica, que, por certo, não se presta para albergar violações à Lei Maior.

### **Da Conjuntura Econômica e da Gestão Fiscal**

Ao finalizar as considerações gerais, a defesa atribui à conjuntura econômica como única responsável pelo resultado fiscal negativo no exercício de 2015. Em apertada síntese, a defesa alega que a queda dos preços das *comodities*, sobretudo do petróleo e minério de ferro, teria reduzido o lucro das empresas e a arrecadação do governo.

Seguindo o fluxo de alegações, aduz a defesa que o resultado fiscal negativo da União teria sido influenciado pela mudança na política monetária dos Estados Unidos. Afirma que o fato de os EUA terem voltado a elevar as taxas de juros, após anos de taxas baixas, teria contribuído de forma decisiva para a desvalorização cambial, com efeitos inflacionários, e para a desaceleração econômica no curto prazo.

Na sequência, aponta como terceiro fator a desaceleração da economia chinesa. O quarto fator a influenciar o resultado fiscal brasileiro negativo teria sido a maior estiagem dos últimos 80 anos, o que seria, na visão da defesa, a razão da elevação dos custos de geração de energia elétrica, em razão da necessidade de manter ligadas praticamente todas as termelétricas.

Para arrematar, afirma que o esforço fiscal em 2015 teria sido da ordem de R\$ 134 bilhões, o que corresponde a 2,3% do PIB. Argumenta, todavia, que o número não teria sido suficiente para fazer frente à frustração de receita e à elevação de algumas despesas obrigatórias.

Os fatores apontados pela defesa não têm como lograr êxito. É no mínimo desarrazoada a estratégia da defesa de tentar atribuir, exclusivamente, a fatores exógenos à política econômica adotada pelo



governo o resultado econômico negativo brasileiro em 2015. Uma rápida análise dos indicadores no contexto mundial demonstra que essa alegação carece de respaldo técnico.

De acordo com dados do Fundo Monetário Nacional (FMI), dos 32 países que integram a América Latina e Caribe, apenas quatro apresentaram retração econômica em 2015: Trindade e Tobago (-1,758%); Brasil (-3,847%); Dominica (-4,316%); e Venezuela (-5,7%).

Embora a economia latino-americana e caribenha seja influenciada pelo comércio de produtos primários (*commodities* em modo geral), a grande maioria dos países apresentou crescimento do PIB. Cite-se a economia chilena que, não obstante seja pautada pelo comércio de minério, teve crescimento de 2,069%. Também apresentaram crescimento países tais como: República Dominicana (7%); Panamá (5,777%); Peru (3,257%); Colômbia (3,082%); Guiana (3,025%); Paraguai (3,014%); México (2,547%); Uruguai (1,478%) e Argentina (1,202%).

Quanto ao segundo argumento, parte de premissa falsa que não merece guarida. Não é verdade que tenha havido, em 2015, mudança na política monetária dos EUA. A taxa de juros praticada pelo Federal Reserve System (FED) ficou estável em 0,25% desde 2006, passando a 0,50% apenas em **16/12/2015**, conforme dados publicados pela *global-rates* (<http://pt.global-rates.com/taxa-de-juros/bancos-centrais/banco-central-estados-unidos/juros-fed.aspx>) e na Nota divulgada no site do FED (<https://www.federalreserve.gov/newsevents/press/monetary/20151216a1.htm>).

A desaceleração da economia chinesa, por si só, não é suficiente para justificar o resultado econômico negativo verificado no Brasil, seguido apenas pela Venezuela, que passa por crise político-econômica incomparável, e mais dois países cuja economia tem reduzida participação relativa na América Latina e Caribe.

No que diz respeito à elevação da tarifa de energia elétrica, de fato ocorreu, o que indiscutivelmente tem reflexos na inflação. Porém, a necessidade de reajustar as tarifas nos percentuais verificados em 2015 não se deve essencialmente a fatores climáticos decorrentes do ‘El Niño’ em 2015, como sinaliza a defesa. Aliás, cumpre abrir um parêntese e anotar que, segundo dados oficiais do Instituto Nacional de Pesquisas Espaciais (INPE), o fenômeno atingiu sua maior magnitude no **verão de 2015/2016**, considerado o mais intenso desde 1950, conforme Infoclima de 18/12/2015 (<http://infoclima.cptec.inpe.br/>).

A auditoria que resultou no Acórdãos 2.565/2014-TCU-Plenário, da relatoria do Ministro José Jorge, aponta outras causas. Muito mais danosas do que os efeitos do El Niño em 2015 foram as consequências previsíveis da Medida Provisória 579/2012, cujo efeito foi o **desequilíbrio do setor energético**, conforme se pode constatar dos seguintes trechos do Relatório, Voto e Acórdão em tela:

#### Relatório

21. Visando diminuir em 20%, em média, as tarifas de energia, reduziu-se o total de encargos, com a descontinuidade da cobrança da CCC-Isolados, de parte da RGR, bem como de 75% das quotas da CDE. **Além disso, estipulou-se aporte do Tesouro Nacional à CDE, lastreado nos recebíveis do serviço da dívida de Itaipu.**

22. A decisão do Governo de antecipar o vencimento das concessões de energia para 2012, associada à falta de chuvas, trouxe **desequilíbrio nas contas do setor elétrico**. No primeiro caso, as distribuidoras não conseguiram assinar contratos de longo prazo com as geradoras, porque a adesão ao processo foi parcial.

#### Voto

37. Conforme demonstrado pela unidade técnica, **há um desequilíbrio no sistema**, consubstanciado na coexistência das geradoras que aderiram à renovação das concessões, e sua frágil situação financeira, com **aquelas que não se submeterem ao novo regramento estabelecido pela Medida Provisória nº 579/2012 e que obtiveram ganhos expressivos.**



38. Deve-se deixar claro que as geradoras, ao assim proceder, não violaram quaisquer normativos, tão somente encontraram brechas na legislação para auferirem mais lucros. Nesse sentido, restam claras as falhas na atuação do órgão regulador que deveria encontrar meios de combater tais distorções, já que há usinas vendendo energia por R\$ 33/MWh e outras por R\$ 822/MWh. Essa situação perdura há mais de um ano, cabendo assinalar que as três concessionárias que não aderiram às renovações das concessões (Cesp, Copel e Cemig) ganharam R\$ 5,7 bilhões no mercado de curto prazo, somente no período de janeiro de 2013 a maio de 2014. **Nesses termos, deve-se encaminhar recomendação à Aneel para que atue no sentido de mitigar as distorções evidenciadas.**

#### Acórdão 2.565/2014-TCU-Plenário

9.5.1. quanto aos custos da CDE, em que pese todo o esforço da MP nº 579/2012, que **reduziu estruturalmente R\$ 16,8 bilhões ao ano na tarifa**, somente no biênio 2013 e 2014 deverão ser gastos **R\$ 61 bilhões**, correspondentes a R\$ 25 bilhões em 2013 e R\$ 36 bilhões em 2014 (projeção); (grifamos)

Outra fiscalização de relevo no setor elétrico e que guarda relação estreita com essa auditoria operacional foi o Relatório de Levantamento realizado em 2015, da relatoria do Ministro Vital do Rêgo, que resultou no Acórdão 993/2015-TCU-Plenário. A decisão determinou apuração mais abrangente do atual momento de **realismo tarifário**, da qual vale destacar a seguinte passagem do Voto do relator e do referido acórdão:

#### Voto

Pois bem. À luz dos fatos, é possível concluir que a **pretensão de se reduzir o preço das tarifas de energia, num período de diminuição do nível dos reservatórios e instabilidades na renovação das concessões, não surtiu o efeito desejado**. Algumas consequências negativas, não vislumbradas pelo Governo Federal, exsurgiram da política em questão: **estímulo ao consumo em momento de baixa dos reservatórios hídricos; exposição das concessionárias ao mercado de curto prazo; aumento do déficit público decorrente dos subsídios do Tesouro Nacional à CDE**; e comprometimento da capacidade de investimento das empresas do grupo Eletrobras, que perceberam vultosa redução de receitas em suas unidades de geração.

Do cenário que já se descortinou nos primeiros meses de 2015, os ganhos advindos da diminuição forçada de preços ao consumidor parecem já estarem sendo superados pelos aumentos decorrentes do atual **“realismo tarifário”**. A política de renovação dos contratos de concessão que vigoravam desde 1995 não produziu os resultados esperados para o sistema elétrico. Comungando das ideias expressas nos pareceres precedentes, **a edição da MP 579/2012, ainda que tenha proporcionado uma redução inicial e provisória dos preços de energia, aparentemente não se pautou em estudos prévios, transparência e ampla discussão com a sociedade ou os agentes do setor.**

Os efeitos da MP ainda não estão integralmente mensurados e os **desequilíbrios causados no mercado de energia elétrica são de difícil quantificação**. Nada obstante, ainda que a referida política tenha proporcionado uma redução de preços de curto prazo, **é inquestionável que sua operacionalização só foi possível por meio de aportes de valores que superaram, significativamente, as economias repassadas aos consumidores.** (grifamos)

#### Acórdão 993/2015-TCU-Plenário

9.2.1. uma **apuração mais abrangente do atual momento de realismo tarifário** presente no setor elétrico, analisando não apenas os impactos diretos da Medida Provisória 579/2012, mas também outros temas que incidem diretamente sobre a modicidade dos preços praticados no país, como o sistema de bandeiras tarifárias, as revisões e reajustes extraordinários autorizados pela Aneel e o aumento do endividamento das empresas do Grupo Eletrobras;

Cita-se, ainda, o TC 003.025/2015-2 (Acórdão 2.519/2015-TCU-Plenário), de relatoria do Ministro José Múcio, cujo relatório apresenta a seguinte reflexão (parágrafos 290 a 314):

O país vive crise hidroenergética, cujo início remonta a meados de 2013 e se acentuou no decorrer de 2014, alcançando seu ápice no início de 2015, mas podendo, ainda, adentrar em 2016 e gerar consequências negativas para os anos que se seguem. **A pouca abundância de chuvas, em período relativamente curto**, somada a graves **problemas estruturais no setor elétrico e morosidade governamental na adoção de medidas** gerou como consequência a redução acentuada dos reservatórios hídricos, afetando os diversos usos da água, gerando

desabastecimento humano, restrições à agricultura irrigada e ao transporte hídrico e, em especial, diversos problemas no setor elétrico.

**Frise-se a vulnerabilidade do sistema elétrico brasileiro a período de estiagem relativamente curto. O TCU identificou, em diversas fiscalizações ao longo dos últimos anos, problemas estruturais no setor elétrico.** O Ministro Augusto Sherman Cavalcanti, no âmbito de fiscalização sobre segurança energética, ao proferir o voto condutor do Acórdão 1.171/2014-TCU-Plenário (em 7/5/2014), alertou para a gravidade do problema: No meu entender, existem claros indícios no sentido de que a capacidade de geração de energia elétrica no país configura-se insuficiente, em termos estruturais, para garantir a segurança energética dentro dos parâmetros estabelecidos pelo Conselho Nacional de Política Energética – CNPE.

O TCU já havia identificado (Relatório de Levantamento Fisc-Energia Elétrica) como causas estruturais da grave crise que se avizinhava os seguintes aspectos: falhas no planejamento da expansão, superavaliação da garantia física das usinas, problemas no parque térmico, atraso na conclusão de obras, redução na capacidade de armazenamento (usinas a fio d'água), **problemas decorrentes da MP 579/2012 e equívocos na política de preços.**

Somam-se a essas questões a morosidade do Governo em reagir à alertada crise que se aproximava. A demora na adoção de medidas para a redução do consumo e aumento da oferta pode ser explicada pelo momento político eleitoral vivido pelo país com eleições presidenciais em curso, combinado com a ausência de um plano contingencial previamente definido.

**Repare-se que mesmo com o agravamento verificado dos níveis dos reservatórios a partir de meados de 2013, a política do realismo tarifário, com a retirada dos aportes do Tesouro Nacional para subsidiar as tarifas de energia elétrica, a bandeira tarifária, que já estava regulamentada desde 2013, e a realização de campanhas para economia e uso racional de água e energia foram implementadas apenas em 2015, quando os reservatórios já se encontravam há meses em seus piores níveis históricos.** A demora na reação do Governo agravou a crise e suas consequências, que deverão ser sentidas por tempo maior e em maior intensidade na forma de elevação dos preços tarifários e insegurança no abastecimento.

Apesar da situação adversa vivida pelo setor de energia elétrica desde meados de 2013, e mesmo diante do rápido esvaziamento dos reservatórios no ano de 2014, a despeito do uso de todo o sistema termoeletrico, verificou-se postura pouco transparente por parte do Governo Federal, que negou a criticidade do problema e reafirmou pela imprensa a robustez do sistema e a inexistência de problema. Em virtude disso, medidas voltadas para a economia do consumo de energia não foram adotadas tempestivamente.

Uma medida de grande impacto foi o chamado 'realismo tarifário', pelo qual houve o repasse à tarifa, por meio da Revisão Tarifária Extraordinária de diversas companhias distribuidoras, de custos que vinham sendo subsidiados pelo Tesouro Nacional e outros fundos em 2013 e 2014. Tais subsídios tinham o objetivo de custear a redução média da tarifa, da ordem de 20%, decorrente da renovação de contratos de concessão de geração, nos termos da MP 579/2012. Para tanto, foram destinados ao setor elétrico considerado volume de recursos para a manutenção do preço da energia no mercado regulado em valores artificialmente baixos (R\$ 12 bilhões em 2013 e R\$ 31 bilhões em 2014). Em consequência, não foram feitos os ajustes de preços decorrente da necessidade de despacho pleno das usinas térmicas, e o consumidor ante a equivocada sinalização de preços baixos de energia não reduziu o consumo. Isso aprofundou a crise energética e intensificou suas consequências negativas.

Outro reflexo foi a aplicação do Sistema de Bandeiras Tarifárias, que embora regulamentado pela Aneel desde 2013, somente foi adotado em 2015. A Bandeira Tarifária objetiva sinalizar as condições de geração de energia elétrica no país. Por meio dela, o preço da energia é ajustado mensalmente em conformidade com o acionamento das usinas térmicas mais caras. O Sistema sinaliza ao consumidor, via imediato aumento de preço, um maior custo da energia e alivia o caixa das distribuidoras de energia que são obrigadas a desembolsar

valores mais elevados na compra de energia térmica cara. O atraso na implementação das Bandeiras Tarifárias pode estar relacionado ao momento político eleitoral e à promessa de redução no valor da energia feita pelo governo em 2012. As consequências do atraso de sua implementação foi o aprofundamento da crise energética. (grifo nosso)

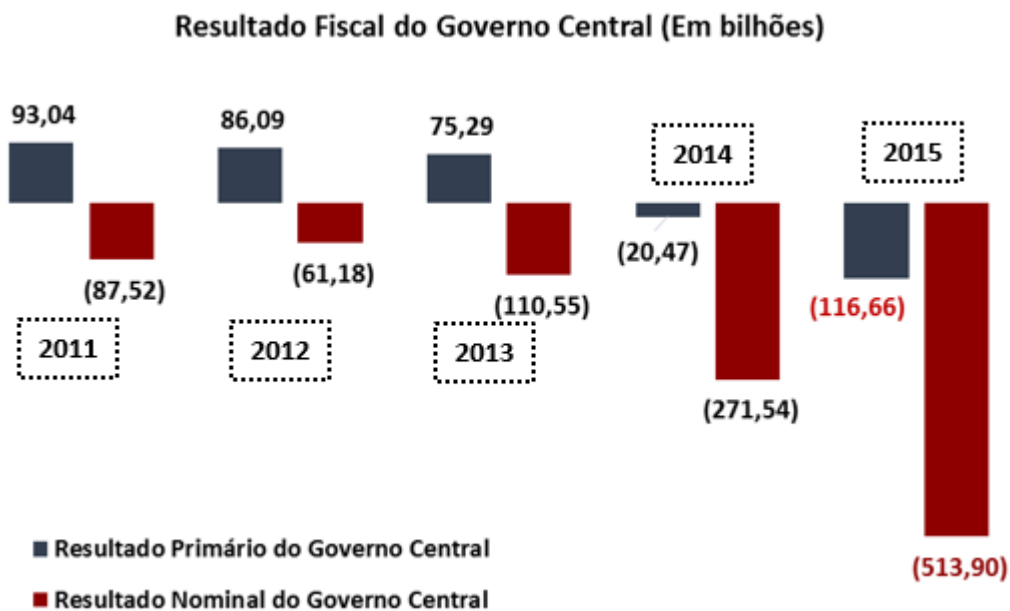
Como se verifica das várias fiscalizações realizadas recentemente, o reajuste tarifário foi necessário, principalmente, para restabelecer o equilíbrio do setor e em razão do esgotamento da política de controle tarifário, acentuada a partir de 2012.

O último argumento da defesa a ser analisado diz respeito ao esforço fiscal da ordem de R\$ 134 bilhões, equivale a 2,3% do PIB, alegação que igualmente não tem como prosperar. Por óbvio que os efeitos da conjuntura econômica não podem ser desprezados, razão pela qual o cumprimento da meta de resultado primário somente fará sentido econômico se, de fato, decorrer do efetivo esforço fiscal.

Conforme registrado no Relatório Preliminar, medidas atípicas, com impactos primários significativos, quase sempre são percebidas e mensuradas pelo mercado. Isso significa que, no âmbito das finanças públicas, o realismo deve sempre prevalecer sobre o formalismo, para não comprometer a credibilidade do governo, em especial de sua política fiscal, afetando negativamente a confiança e as expectativas dos demais agentes econômicos.

A trajetória do resultado primário do Governo Federal, verificada de 2006 a 2015, passa de um resultado superavitário de R\$ 51,3 bilhões para um resultado deficitário de R\$ 116,7 bilhões, o que corresponde a uma deterioração do esforço fiscal da ordem de 4,1% do PIB no período de dez anos.

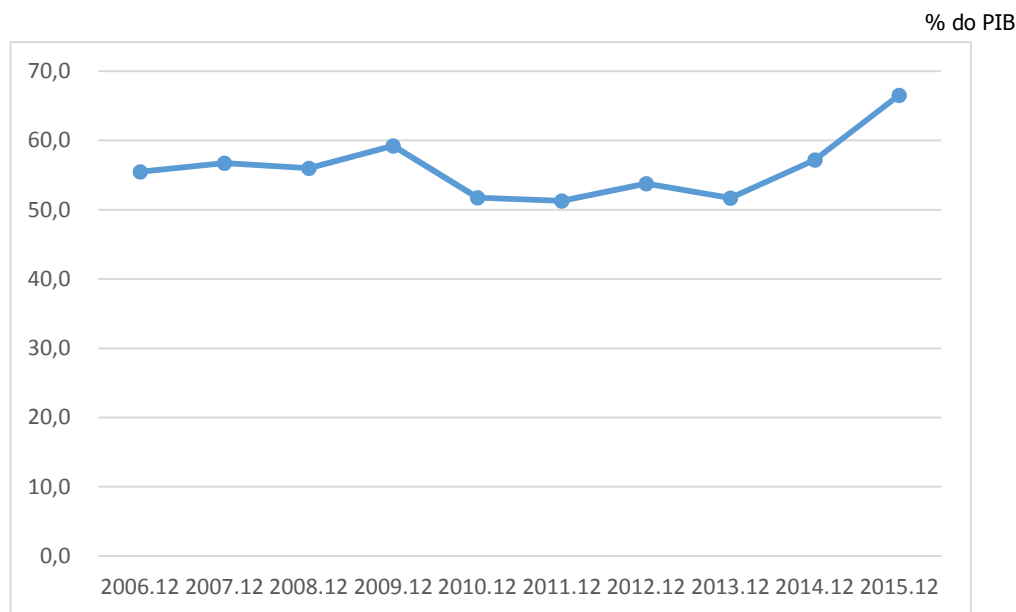
O gráfico a seguir ilustra a trajetória dos resultados primário e nominal nos últimos anos, demonstrando a deterioração dos indicadores nos últimos exercícios:



Fonte: Banco Central do Brasil

Consequentemente, os indicadores da dívida pública também se deterioraram recentemente, conforme demonstra o gráfico a seguir a respeito da dívida bruta do governo geral, que em 2006 representava 55,5% do PIB e em 2015 alcançou 66,5% do PIB.

**Dívida Bruta do Governo Geral – 2006 a 2015**



Fonte: Bacen.

Nota: Esta série disponibiliza dados a partir de dezembro de 2006.

Cabe mencionar, ainda, o impacto fiscal decorrente das desonerações tributárias. Para ilustrar, merece citação a desoneração da folha de salários instituída por meio da Medida Provisória 540/2011, convertida na Lei 12.546, de 14/12/2011. A perda de arrecadação decorrente dessa desoneração cresceu cerca de 623% entre 2012, primeiro exercício de vigência, e 2015, alcançando nesse último ano o montante projetado de R\$ 26,2 bilhões. Somente ao final de 2015, essa medida, que impacta significativamente a arrecadação previdenciária, foi revista, mas ainda assim o impacto esperado para 2016 é de R\$ 15,8 bilhões.

Segundo o documento da Receita Federal do Brasil “Demonstrativo dos Gastos Tributários Estimativas Bases Efetivas – 2013 - Série 2011 a 2016” (disponível em <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/bases-efetivas>):

A Desoneração da Folha de Pagamentos teve sua legislação de referência sucessivamente alterada desde a sua criação, ampliando os setores abrangidos pela medida por meio das Medidas Provisórias nº 563/2012, MP nº 582/2012, MP nº 601/2012, MP nº 612/2013 e MP nº 651/2014.

Dessa forma, **a imaturidade da medida e a dinâmica de inclusão de novos setores no regime são os responsáveis pelo aumento exacerbado deste gasto tributário no período de 2012 a 2013 (240%) e 2013 a 2014 (80%).**

Ora, sem adentrar no mérito dos benefícios fiscais, fato é que ocorreu uma expansão significativa no total desses benefícios nos últimos anos (cerca de 78% entre 2011 e 2015), conforme detalhado no tópico 3.4.1 deste Relatório, atingindo o montante de R\$ 271,8 bilhões em 2015.

Em várias decisões, esta Corte tem alertado com relação ao controle deficiente e à ausência de avaliação dos resultados das políticas públicas implementadas por meio desses benefícios tributários, cabendo acrescentar que, em contexto de restrição fiscal, haveria ainda maior motivação para avaliar e extinguir aqueles benefícios que se mostraram ineficientes. O resultado dessa revisão de desonerações poderia contribuir para a melhoria da situação fiscal. Merecem citação os Acórdãos 747/2010, 809/2014, 1205/2014 e 793/2016, todos do Plenário.

Conforme esmiuçado no capítulo 2 deste Relatório, a análise empreendida dos fundamentos macroeconômicos da economia brasileira evidencia a deterioração das três vertentes (tripé macroeconômico) que passaram a ser implementadas a partir de 1999: ajuste fiscal, sistema de metas de inflação e flexibilização cambial por meio da adoção de câmbio flutuante.

Destaca-se o abandono do pilar da política fiscal, que visa, em suma, garantir uma trajetória sustentável da dívida pública. Nesse sentido, concluiu-se que a condução da política econômica nos últimos anos culminou num dos piores quadros econômicos de toda a história da República, revelando o fracasso no sentido de assegurar a estabilidade necessária ao avanço da economia brasileira.

Feitas essas considerações, passa-se para a análise de mérito das contrarrazões da Presidente da República. Nas próximas seções serão apresentados os argumentos constantes da peça apresentada pela defesa e as análises e conclusões desta Unidade Técnica acerca dos itens do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário, prolatado no âmbito do já mencionado TC 008.389/2016-0.

## **7.2 Operações de crédito junto a instituições financeiras federais**

O Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário, de 15/6/2016, apontou a realização de operações de crédito da União junto ao Banco do Brasil (BB) e ao Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), instituições financeiras federais, caracterizando indícios de irregularidade, uma vez que tais operações são vedadas pela Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Os itens 9.2.1 e 9.2.2 apontaram a manutenção do estoque de operações de crédito vencidas até 31/12/2014 durante praticamente todo o exercício de 2015, enquanto os itens 9.2.3 e 9.2.4 indicaram a realização de novas operações de crédito junto aos bancos públicos no ano de 2015.

As contrarrazões apresentadas encontram-se na peça 53 dos autos, mais especificamente no Anexo 3.1 (peça 53, p. 60-137), tendo sido encaminhados, também, notas técnicas elaboradas pela Secretaria do Tesouro Nacional sobre o tema (peça 53, itens não digitalizáveis). Preliminarmente às argumentações quanto a cada item específico do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário, a manifestação apresentada tece diversas considerações acerca dos aspectos legais e normativos envolvidos na questão (peça 53, p. 60-76), assim como descreve a jurisprudência recente do TCU (peça 53, p. 76-98). A seção seguinte trata da descrição e análise destas argumentações preliminares.

### **7.2.1 Argumentações preliminares quanto às operações de crédito junto a instituições financeiras federais**

#### **7.2.1.1 Contrarrazões**

Inicialmente o texto apresentado a título de contrarrazões traz interpretação sobre o que seriam operações de crédito à luz da legislação (peça 53, p. 62-71), aduzindo que não estariam contemplados no rol de proibições do art. 36 da LRF situações que não decorram de negócio jurídico bilateral, constituído com o propósito da instituição financeira entregar ou colocar à disposição do ente estatal que a controle, recursos financeiros a serem restituídos mediante pagamento de uma taxa de juros.

Nos exatos termos alegados (peça 53, p. 64):

(...) a operação de crédito pressupõe a transferência de propriedade dos recursos da instituição para o mutuário, acarretando o reconhecimento, por parte deste de um passivo. Quando o mutuário da operação de crédito é o poder público, alguns requisitos devem estar presentes, como a prévia autorização orçamentária, a necessidade

de lei específica e o controle exercido pela Senado Federal. Mas de todo modo, os recursos que são objeto da operação de crédito devem necessariamente circular pelo Tesouro Nacional.

Prossegue com análise das operações de crédito sobre a perspectiva orçamentária, isto é, como as receitas e despesas decorrentes da realização e da quitação das operações de crédito devem integrar as leis orçamentárias anuais, discorrendo, ainda, sobre os impactos fiscais da realização de operações de crédito por um ente público.

Adentra no conceito de subvenções econômicas (peça 53, p. 72-76), mencionando a Lei 4.320/1964 e o Manual Técnico de Orçamento (MTO), da Secretaria de Orçamento Federal (SOF), o qual define que as subvenções econômicas englobam as despesas com: cobertura, direta ou indireta, de parcela de encargos de empréstimos e financiamentos e dos custos de aquisição, de produção, de escoamento, de distribuição, de venda e de manutenção de bens, produtos e serviços em geral; e, ainda, outras operações com características semelhantes.

Menciona que as subvenções econômicas, desde que devidamente autorizadas, integram o orçamento da União como despesa pública, sendo este o caso das subvenções em operações de crédito rural conduzidas pelo Banco do Brasil, autorizadas mediante a Lei 8.427/1992, e também das subvenções concedidas no âmbito do Programa de Sustentação do Investimento (PSI), autorizadas na Lei 12.096/2009. Explana que (peça 53, p. 75):

De modo geral, por meio dos referidos programas, o Governo Federal equaliza a taxa de juros praticada pelos bancos em contratos de concessão de crédito firmado entre os próprios bancos e o tomador do crédito ou mesmo concede o próprio crédito. Ou seja, o BB e o BNDES emprestam dinheiro para os produtores com taxas beneficiadas e o Governo Federal lhe paga a diferença entre a taxa de juros praticada e a taxa de mercado.

Apresenta, em ordem cronológica, histórico dos encaminhamentos que deram origem à recente jurisprudência do TCU acerca da realização de operações de crédito da União junto aos bancos públicos federais (peça 53, p.76- 90): (i) representação do MPTU em agosto de 2014; (ii) relatório da SecexFazenda em dezembro de 2014; (iii) posicionamento dos órgãos jurídicos competentes em abril de 2015; (iv) parecer do MPTCU em abril de 2015; (v) Acórdão 825/2015-TCU-Plenário em abril de 2015; (vi) embargos de declaração ao Acórdão 992/2015-TCU-Plenário em abril de 2015; (vii) pedido de reexame em maio de 2015; (viii) apreciação do efeito suspensivo do pedido de reexame em julho de 2015; (ix) relatório da Secretaria de Recursos (Serur) do TCU sobre pedido de reexame em outubro de 2015; (x) novo parecer do MPTCU em novembro de 2015 e (xi) Acórdão 3.297/2015-TCU-Plenário em dezembro de 2015.

Cabe destacar a menção feita ao entendimento da equipe técnica da Serur, quando da análise do pedido de reexame interposto. Segundo transcrito na peça de contrarrazões, a instrução daquela subunidade técnica não teria considerado como operações de crédito a intempestividade no pagamento das obrigações do Tesouro Nacional junto aos bancos públicos. Tal entendimento teria sido seguido pelo Diretor, havendo, entretanto, divergência com o despacho do Secretário da Serur, que considerou serem operações de crédito a não quitação das obrigações.

Além da cronologia das ações e análises que resultaram nos Acórdãos 825/2015-TCU-Plenário e 3.297/2015-TCU-Plenário, há também menção ao processo de Prestação de Contas da Presidente da República do exercício de 2014, no qual as irregularidades decorrentes da realização de operações de crédito vedadas pela LRF também foram analisadas, resultando nos Acórdãos 1.464/2015-TCU-Plenário, de 17/6/2015, e 2.461/2015-TCU-Plenário, de 7/10/2015.



Sobre a gestão orçamentária, financeira e fiscal (peça 53, p. 90-94), destaca que os acórdãos exarados pelo TCU teriam repercutido, no que era possível, na forma como foi realizada a gestão no exercício de 2015. Assevera que teria sido realizada uma gestão responsável e transparente, não obstante o cenário econômico desafiador.

Explana que as leis afetas ao planejamento orçamentário e financeiro, lei de diretrizes orçamentárias (LDO) e lei orçamentária anual (LOA), são encaminhadas ao Congresso Nacional em abril e agosto do ano anterior ao do exercício, sendo que, no ciclo orçamentário de 2015 a LDO, Lei 13.080, somente foi aprovada em 2/1/2015, e a LOA, Lei 13.115, somente em 20/4/2015, com atrasos respectivos de 169 e 119 dias.

Argumenta que, apesar dos desafios econômicos enfrentados, ao final do exercício de 2015 todos os passivos apontados pelo TCU foram quitados. Transcreve trecho de nota à imprensa elaborada pelo Ministério da Fazenda e divulgada em 30/12/2015, na qual é mencionado o montante pago, no total de R\$ 72,38 bilhões, sendo R\$ 55,57 bilhões referentes a dívidas existentes até o término do exercício de 2014 e R\$ 16,80 bilhões de valores referentes ao exercício de 2015.

Quanto aos efeitos fiscais da dívida existente, expõe que foram devidamente capturados e divulgados pelo Banco Central, conforme Nota para Imprensa – Política Fiscal, de janeiro de 2016.

Prossegue com considerações acerca do conceito de operação de crédito conforme a jurisprudência do TCU (peça 53, p. 95-98). Nesse sentido, argumenta que o Tribunal, ao interpretar o art. 29, inciso III, da LRF, vai muito além do que se conhece no direito privado e do sentido literal do texto legal, sendo tal interpretação decorrente do entendimento do que seria o *espírito da lei*, baseada na ideia de responsabilidade fiscal.

Enuncia que, segundo esta interpretação, seriam atraídas para a disciplina da lei qualquer forma de endividamento, presente ou futura, do ente estatal com os bancos públicos, sejam decorrentes de da vontade das partes, de lei ou de atos ilícitos.

Aduz que o inadimplemento de obrigações *ex-lege*, como é o caso dos passivos junto ao BB, BNDES e FGTS, este último decorrente da implementação do Programa Minha Casa, Minha Vida, não pode ser enquadrado em qualquer dos sentidos possíveis da literalidade do texto da LRF, uma vez que este somente contemplaria situações “que delineiam o núcleo central de uma operação de crédito, há muito revelada pelo Direito Privado como sendo um contrato em que o credor de bens fungíveis (geralmente dinheiro) dê seu patrimônio para o devedor; que se compromete a devolvê-lo, ou o seu equivalente da mesma espécie e quantidade, em determinado prazo (peça 53, p. 95/96).

Discorre ainda mais sobre as características do que considera operação de crédito: deriva da vontade das partes e não da lei; é troca de uma prestação presente pela promessa de uma prestação futura; existência do aspecto temporal e de confiança; envolve quase sempre o pagamento de juros pelo devedor, mas a existência de juros não caracterizaria um operação de crédito, uma vez que pode estar presente em outras relações contratuais, como forma de mensurar o inadimplemento no cumprimento de obrigações.

Argumenta que esses elementos centrais estão presentes em todos os negócios elencados no art. 29, inciso III, da LRF, não se podendo interpretar o termo da lei “outras operações assemelhadas” como aplicável a operações que não possuam tais elementos característicos. Assim, entende que o enquadramento dos passivos da União junto aos bancos públicos como operações de crédito não decorre da interpretação da lei, mas de tentativa de integração analógica, o que não seria permitido no ordenamento jurídico em relação a normas proibitivas.

Expõe que a analogia seria ainda menos cabível no caso em questão, em razão da distinção entre as situações comparadas: contrato de operação de crédito x inadimplemento de obrigações *ex-lege*. Ressalta, uma vez mais, que o ordenamento jurídico só prevê operações de crédito que sejam derivadas da vontade das partes. Menciona que: “a expressão operação envolve um conjunto de meios convencionais empregados para atingir a um resultado comercial ou financeiro, não englobando a obrigação decorrente da prática de um inadimplemento contratual ou decorrente de lei” (peça 53, p. 96).

Alega que o TCU nunca antes considerou que o inadimplemento da União no pagamento de subvenções econômicas se caracterizasse como operações de crédito, apesar do plano safra existir desde 1992. Menciona que não estaria sendo aplicada jurisprudência existente até 2014, tendo o TCU motivado suas recentes decisões em função do montante e do período de atraso dos pagamentos verificados.

Aduz que a natureza jurídica da operação não seria alterada em razão do montante devido, tampouco o atraso no pagamento teria o condão de realizar a mutação do negócio em operação de crédito, asseverando, neste sentido, que o atraso não faz nascer uma operação de crédito.

Por fim, transcreve trechos de dois pareceres que corroborariam a ideia de que os atrasos nos pagamentos junto a instituições financeiras oficiais não seriam operações de crédito: PARECER/PGFN/CAF/35-2015, de 1º/4/2015, da Procuradoria da Fazenda Nacional e Parecer do Ministério Público Federal exarado nos autos do procedimento 1.16.000.0001686/2015-25, destinado a investigar as consequências penais das condutas verificadas no caso dos passivos junto aos bancos públicos.

Conclui asseverando uma vez mais que, diante do que foi exposto, considera que o atraso no pagamento das subvenções econômicas no âmbito do Plano Safra e do PSI não constituem operação de crédito.

### 7.2.1.2 Análise

Da análise do texto apresentado a título de contestação inicial ao apontamento de irregularidade na realização de operações de crédito junto ao Banco do Brasil e ao BNDES, é possível constatar que a tese principal defendida é a de que os débitos acumulados junto aos bancos públicos não podem ser caracterizados como operações de crédito para os fins legais.

Entretanto, como bem ressalva o próprio texto, este tema já foi objeto de análise e decisão pelo Plenário deste TCU. No curso do ano de 2015 houve deliberação sobre a matéria por quatro vezes: Acórdão 825, de 15/4, Acórdão 3.297, de 7/12, - estes no âmbito do processo TC 021.643/2014-8, que trata da inspeção realizada junto aos bancos públicos -, Acórdão 1.464, de 17/6, e Acórdão 2.461, de 7/10, estes últimos no âmbito do processo TC 005.335/2015-9, relativo às Contas do Governo da República do exercício de 2014.

Em todos os casos a conclusão unânime do Pleno deste TCU foi que os passivos existentes haviam sido constituídos mediante operações de crédito irregulares, posto que realizadas entre instituições financeiras federais e a União, ente estatal que as controla, ferindo o disposto no art. 36 da LRF. Agora, na apreciação das Contas do Governo do exercício de 2015, uma vez mais surge a contestação quando a natureza das operações realizadas.

Cabe ainda ressaltar o fato, mencionado nas alegações apresentadas, de que houve divergência em áreas técnicas do Tribunal quanto à natureza das operações. Em verdade, não houve propriamente divergência quando da apreciação do pedido de reexame, mas sim alegações por parte de uma instrução da Serur, que considerou serem necessárias ainda outras reflexões, para que fosse plenamente esclarecida a natureza das operações.

Entretanto, observe-se que tal fato só robustece as conclusões finais do TCU, vez que, de posse de alegações e ponderações diversas, o Pleno concluiu que foram de fato realizadas operações de crédito que violam a Lei de Responsabilidade Fiscal.

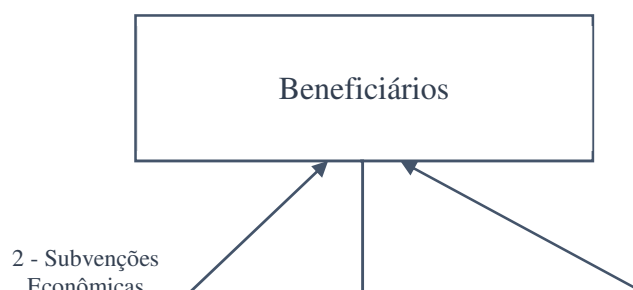
Assim, tendo em vista as reiteradas decisões havidas pelo Plenário, considera-se a discussão sobre o tema já superada no âmbito do TCU. Não obstante, por exclusivo respeito ao princípio do contraditório e objetivando total transparência com relação à proposta de encaminhamento a ser feita no âmbito do atual processo, realiza-se, uma vez mais, a análise dos argumentos apresentados a título de contestação quanto à natureza das operações realizadas com os bancos públicos federais.

### *Subvenções Econômicas no âmbito do Plano Safra e do PSI*

Inicialmente cabe recuperar o sentido das equalizações de taxas de juros realizadas para a concessão de subvenções econômicas tanto no conjunto de operações de crédito rural conhecidas como Plano Safra – Lei 8427/1992, implementadas por meio do Banco do Brasil, como nas operações do Programa de Sustentação do Investimento (PSI) – Lei 12.096/2009, implementadas pelo BNDES.

Consoante exposto no próprio texto das contrarrazões, “o BB e o BNDES emprestam dinheiro para os produtores com taxas beneficiadas e o Governo Federal lhe paga a diferença entre a taxa de juros praticada e a taxa de mercado” (peça 53, p. 75). Portanto, ao realizar tal equalização de taxas, o objetivo da política pública é beneficiar o mutuário original da operação, aquele que toma crédito junto aos bancos.

De fato, também conforme explanado nas contrarrazões, o objetivo de subvenção econômica é destinar recursos públicos a determinados setores que o governo federal julgue importante incentivar para desenvolvimento da economia. Isto poderia ser realizado mediante a entrega de recursos financeiros da União diretamente àqueles que se quer privilegiar, para que estes, então, paguem parcela da dívida contraída junto aos bancos para financiar sua produção. Neste cenário, o produtor rural ou industrial obteria crédito nos bancos públicos a taxas de mercado e, quando do pagamento das parcelas do financiamento, receberia recursos do Tesouro Nacional para compor parte de suas obrigações. Para fins de melhor entendimento da operação, a figura a seguir ilustra este possível arranjo para a concessão das subvenções econômicas, que recupera o sentido legal das subvenções econômicas.



1 – Financiamentos a taxa de juros de mercado

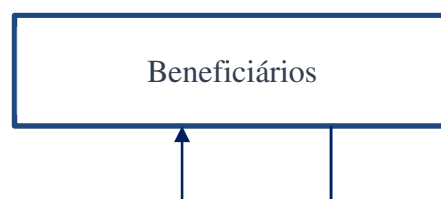


Segundo a Lei 4.320/1964, art. 18, parágrafo único, alínea b, são consideradas subvenções econômicas as dotações destinadas ao pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais.

Portanto, o arranjo detalhado na figura, reitere-se, recupera o conceito legal das subvenções econômicas, uma vez que estas são destinadas aos produtores industriais e rurais e não às instituições financeiras. Assim, na etapa 1, os produtores obteriam financiamento mediante operações de crédito junto aos bancos, com taxas de juros correspondentes aos valores de mercado; na etapa 2, quando da quitação pelos produtores das parcelas do empréstimo, a União repassaria recursos a cada produtor, correspondendo à subvenção econômica que se deseja praticar e finalmente, na etapa 3, os produtores quitariam suas obrigações junto aos bancos, com parte de recursos próprios mais a soma recebida a título de subvenção.

Considere-se agora que o Tesouro Nacional não disponha de recursos financeiros na data em que deveria repassar as subvenções econômicas aos produtores rurais e industriais (etapa 2). Diante deste cenário, haveria duas possibilidades: i) O Tesouro Nacional obteria recursos para si, por meio de alguma forma não vedada de financiamento, e repassaria valores aos produtores subvencionados ou ii) o Tesouro Nacional não repassaria qualquer subvenção aos produtores fazendo com que estes tenham que arcar integralmente, com recursos próprios, a quitação do débito junto aos bancos ou fiquem inadimplentes perante estes.

Por óbvio que o arranjo demonstrado na figura não é funcional, posto que na prática seria inviável à União realizar o repasse a cada beneficiário e controlar posteriormente a correta aplicação da subvenção econômica concedida. Assim, para operacionalização das políticas públicas é necessária a participação das instituições financeiras, concedendo crédito a taxas inferiores ao custo em que captam no mercado. A figura a seguir demonstra o arranjo como efetivamente praticado.



2 -Pagamento das parcelas do  
financiamento

O ciclo das políticas públicas do Plano Safra e PSI envolvem, portanto, a concessão de financiamentos pelo BB e BNDES a taxa de juros que não são compatíveis com o custo de captação dos recursos pelas instituições acrescido de suas remunerações. Portanto, a subvenção econômica é percebida pelo beneficiário sob a forma de menores encargos de juros nos financiamentos obtidos.

Entretanto, para que o ônus da execução da política pública não recaia sobre as instituições financeiras executoras das políticas públicas a União deve equalizar, isto é, tornar igual às condições de mercado a situação destas instituições.

Desse modo, o ciclo das políticas públicas passa pela concessão de crédito a juros subvencionados, os pagamentos pelos beneficiários das parcelas deste financiamento e o cálculo pelas instituições financeiras do diferencial entre os juros recebidos dos beneficiários e o correspondente às condições de mercado, segundo fórmulas próprias definidas em normativos. O passo seguinte é a apresentação dos valores ao Tesouro Nacional para conferência e pagamento.

Então, sob o ponto de vista dos produtores beneficiários da política pública, esta se encerra quando do pagamento de suas dívidas junto aos bancos com taxas de juros inferiores as que seria possível obter sem auxílio do Estado. Sob o ponto de vista das instituições financeiras, suas participações na operacionalização dos programas se encerram com o cálculo dos valores a serem equalizados e a apresentação do montante ao Tesouro Nacional para pagamento. A partir deste ponto o que se espera, sob a ótica das instituições, é o recebimento imediato dos recursos.

No contexto da execução das políticas públicas, o que se espera do Tesouro Nacional é o recebimento dos cálculos feitos, com a conferência e verificação do direito adquirido pelos bancos aos valores apresentados a título de equalização de taxas de juros (liquidação da despesa). Realizada esta etapa, não há qualquer razão para que o pagamento às instituições financeiras seja postergado, em outros termos, foram encerrados os procedimentos necessários à operacionalização das políticas públicas.

Conforme visto no arranjo apresentado na primeira figura, a ausência de recursos da União para realizar as políticas públicas levaria a duas possíveis situações: i) necessidade de obtenção de crédito pelo Tesouro Nacional no mercado financeiro ou ii) não repasse das subvenções econômicas aos beneficiários. Entretanto, consoante o já extensivamente exposto, as subvenções econômicas foram percebidas pelos beneficiários, posto que pagaram aos bancos juros inferiores aos que seriam regulares, não se tornando devedores pelo diferencial entre os juros pagos e os juros de mercado.

Em outros termos, foi extinta a obrigação da União perante os produtores rurais e industriais de conceder a subvenção econômica e surgiu a obrigação da União junto às instituições financeiras de lhes assegurar o ressarcimento pelo ônus financeiro nas operações.

Conclui-se, pois, que encerrado o ciclo necessário à operacionalização das políticas públicas, sem o pagamento tempestivo das obrigações a que se comprometeu no desenho dos programas de governo, Plano Safra e PSI, o que ocorre é a obtenção de crédito, o financiamento, do Tesouro Nacional junto às instituições financeiras que executam as políticas públicas, Banco do Brasil e BNDES.

Em outras palavras, valendo-se do poder de controlador de instituições oficiais de crédito, o Tesouro Nacional transferiu o ônus financeiro da execução das políticas públicas a estas instituições, que, portanto, permaneceram com capital imobilizado por um período de tempo, sob a promessa de receberem o montante acrescido de taxa de juros em um momento futuro. São estas, precipuamente, as características essenciais das operações de crédito.

Quanto ao fato alegado de que se fossem operações de crédito a receita deveria constar nas leis orçamentárias anuais, observe-se que a ausência de tal procedimento é, em si, outra irregularidade, conforme bem destacam os itens 9.2.3 e 9.2.4 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário, ao mencionar o descumprimento do art. 32, § 1º, incisos I e II, da LRF.

Quanto à questão de não terem sido estabelecidos contratos formais para as operações de crédito de fato realizadas, tal fato não descaracteriza a natureza destas operações. Entendimento contrário seria privilegiar aspectos formais e não a essência do que foi realizado, o que não se coaduna com a letra e o espírito da lei complementar.

Cabe ressaltar, também, que esta conclusão não proíbe ou mesmo enrijece a possibilidade de os bancos oficiais atuarem na operacionalização das políticas públicas: Plano Safra e PSI. Conforme amplamente demonstrado, o ciclo de funcionamento dos programas se encerra com o cálculo do valor devido pela União a título de equalização de taxa de juros. Após isto, há que se esperar somente o prazo necessário para que seja feita a conferência dos valores. A postergação do pagamento pelo Tesouro Nacional não faz parte do ciclo operacional das políticas públicas, uma vez que não é necessária para execução destas.

Ainda nesse sentido, observa-se que as portarias normativas do Plano Safra e PSI estabelecem um período de equalização de seis meses, ou seja, embora o Banco do Brasil e BNDES apropriem de forma contínua, dia-a-dia, os valores que têm a receber da União, somente apresentam os valores para recebimento a cada seis meses. Em que pese não ter sido objeto de análise se tal prazo de seis meses seria de fato necessário ou poderia ser reduzido, entende-se que, para operacionalização dos programas, há realmente a necessidade de algum lapso de tempo para o acúmulo dos valores equalizados, sob pena das estruturas de controle necessárias tornarem-se excessivamente onerosas.

Portanto, na operacionalização do Plano Safra e do PSI, durante seis meses o Banco do Brasil e o BNDES acumulam créditos junto à União. Contudo, a princípio, não se entende que neste contexto esteja sendo realizada uma operação de crédito vedada pela LRF, posto que é prazo necessário para a consecução das políticas públicas, o mesmo não ocorrendo com relação ao não pagamento pelo Tesouro Nacional dos montantes assim que apresentados pelos bancos.

De fato, a União acumulou vultosos passivos com as instituições, ao final do ano de 2014 eram devidos aos BNDES cerca de R\$ 20,0 bilhões e ao Banco do Brasil cerca de R\$ 8,3 bilhões.

A insuficiência de recursos financeiros do governo federal para a condução das políticas públicas que deseja implementar pode ser sanada por formas não proibidas de financiamento, estando submetidas ao controle do Poder Legislativo, às regras de transparência e também ao controle social. O endividamento da União fora dos parâmetros legais e dos controles previstos é ambiente de alto risco para as finanças públicas, não somente pela ocorrência de gastos que sejam insustentáveis ao longo do tempo como pela perda de credibilidade decorrente desta prática.



Neste contexto, cabe recuperar a motivação histórica da proibição à realização de operações de crédito entre entes estatais e instituições financeiras controladas, o que se faz no item subsequente.

*Vedação à realização de operações de crédito entre entes estatais e instituições financeiras controladas*

Durante a década de 90 do século passado o Brasil realizou um processo exitoso de combate à inflação, que havia se tornado crônica no decorrer das décadas de 70 e 80 e no início da própria década de 90. Esse processo envolveu, dentre outros fatores, a reorganização das finanças públicas de diversos estados da federação. Muitos deles eram, à época, controladores de instituições financeiras, que haviam se tornado fonte de descontrole de gastos destes entes estatais, em virtude do financiamento de despesas que realizavam, estando os próprios bancos também em situação patrimonial difícil.

Criado em 1996, o Programa de Incentivo à Redução da Presença do Estado na Atividade Bancária (Proes) culminou no saneamento e posterior privatização ou extinção de diversos bancos públicos estaduais. Sobre este programa, cumpre destacar e comentar alguns trechos da publicação do Banco Central do Brasil intitulada: “Bancos Estaduais: dos Problemas Crônicos ao Proes” (disponível em [http://www.bcb.gov.br/htms/public/BancosEstaduais/livro\\_bancos\\_estaduais.pdf](http://www.bcb.gov.br/htms/public/BancosEstaduais/livro_bancos_estaduais.pdf), p. 32-33). Na publicação há toda uma seção destinada a descrever a realização de empréstimos pelos bancos públicos a seus controladores (grifos acrescidos):

A prática de empréstimos ao controlador é, em primeiro lugar, condenável, por criar um conflito de interesses dentro da instituição. De fato, como pode a instituição avaliar isentamente o risco de crédito de seu próprio controlador? Havendo inadimplência, como cobrar a execução plena e imediata dos contratos? Evidentemente, **tais empréstimos impedem a transparência do funcionamento da instituição financeira, essencial para o depositante e o acionista minoritário.** Por este motivo, tal prática já era explicitamente vedada para os bancos estaduais desde 1964, como se depreende da combinação dos artigos 24 e 34 inciso III da Lei 4.595.

Ao mesmo tempo, no caso dos bancos públicos, o empréstimo ao controlador tem outro efeito deletério. De fato, o Estado, particularmente o poder Executivo, que controla a fazenda estadual, pode financiar seus gastos de três maneiras: se ele o faz por meio da tributação, submete-se ao controle do Poder Legislativo e, em última análise, do eleitor; se ele se financia por meio de endividamento junto ao sistema financeiro, submete-se à disciplina do próprio mercado, que só empresta até o limite da capacidade de pagamento futuro do Estado; no entanto, **se o endividamento se dá junto a uma instituição a ele subordinada, esse endividamento não está sujeito a qualquer controle, sendo completamente invisível para o contribuinte, até o momento em que a instituição quebra.**

Não obstante a restrição imposta pela Lei 4.595, **a interpretação jurídica da norma foi bastante elástica**, e o próprio Conselho Monetário Nacional editou, ao longo dos anos, uma série de normativos permitindo a realização dessas operações, como detalhamos abaixo. Em consequência, os créditos desta natureza foram-se acumulando, em alguns casos, além até da capacidade de pagamento dos estados.

A Resolução CMN 346, de 13/11/75, facultou explicitamente aos bancos estaduais a realização de operações de crédito com os estados controladores, desde que autorizadas, caso a caso, pelo Banco Central. **Havia também várias formas de burlar a regra**, como operações triangulares, também ilegais, mas muito mais difíceis de controlar, envolvendo fornecedores do Estado ou agências estrangeiras dos bancos estaduais. Outra forma: o banco concedia aval ao estado ou a suas empresas para contratação de empréstimos, inclusive no exterior. Quando do vencimento dos empréstimos, o estado não quitava a dívida, e o banco era obrigado a fazê-lo, tornando-se, dessa forma, credor do estado. Outra forma era a chamada “troca de chumbo”, em que o banco de um estado emprestava para o governo de outro estado ou prefeituras.

Do trecho transcrito, destaque-se a informação que, não obstante desde meados da década de 60 a legislação vedar a prática de empréstimos entre instituições financeira e seus controladores,

interpretações jurídicas elásticas da norma levaram, na prática, à realização de inúmeras operações de crédito.

Tal fato se assemelha ao caso concreto ora em análise, quando se tenta descaracterizar, mediante interpretações jurídicas próprias, a natureza de crédito das operações realizadas entre a União e o Banco do Brasil e o BNDES, por meio das quais o Tesouro Nacional acumulou débitos de mais de R\$ 40 bilhões apenas com estas duas instituições em cerca de cinco anos. Ainda nesse mesmo sentido prossegue a publicação ([http://www.bcb.gov.br/htms/public/BancosEstaduais/livro\\_bancos\\_estaduais.pdf](http://www.bcb.gov.br/htms/public/BancosEstaduais/livro_bancos_estaduais.pdf), p. 33-35):

A propósito, é ilustrativa a manifestação de um ex-diretor do Banco Central, José Luiz Silveira Miranda: “Não conheço nenhum dispositivo legal que tenha revogado os impedimentos da Lei 4.595 e, no entanto, as próprias autoridades, o Banco Central, lamentavelmente, sempre constataram o fato de os governos estaduais usarem suas instituições financeiras para emprestar a si próprios e às suas empresas; só tentaram corrigir ou coibir essa situação quando as coisas chegaram a tal ponto que levou à insolvabilidade dessas instituições.”

(...)

**O resultado final dessas operações e rolagens e desse ambiente normativo é um acúmulo de operações de crédito** dos bancos estaduais junto ao setor público estadual, por exemplo, em junho de 1992, de Cr\$ 34,55 trilhões, para um patrimônio líquido ajustado de apenas Cr\$ 10,32 trilhões. Ou seja, os bancos estaduais tinham, àquela época, uma exposição ao risco do setor público estadual (cada banco emprestando ao seu governo estadual e empresas pertencentes a ele) equivalente a 3,3 vezes o próprio patrimônio contábil. Computando-se apenas as operações de crédito não provisionada dos mesmos bancos com o setor público que se encontravam em atraso ou em liquidação, estas montavam, na mesma data, a Cr\$ 11,3 bilhões, também maior que o patrimônio líquido contábil dos bancos estaduais.

O patrimônio real desses bancos, obtido deduzindo-se do patrimônio contábil as provisões necessárias sobre as operações em atraso e em liquidação e as provisões de outras ordens (trabalhistas, fiscais, com relação ao SFH etc.) já então era negativo, da ordem de Cr\$ 6,8 trilhões (ver Tabela 3 adiante).

Mais recentemente, a famosa Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101, de 4/5/2000), em seu artigo 36, **reiterou a proibição de empréstimo entre uma instituição financeira estatal e o ente da Federação que a controle**. A própria insistência na proibição, ao longo de tantas décadas, neste país tão afeito à edição de normas legais restritivas, é o melhor indicativo de que se tratava de um problema grave e recorrente.

Observa-se, nesse trecho, menção à própria LRF, que busca, uma vez mais, coibir a prática da utilização de instituições financeiras oficiais para o financiamento de despesas públicas, cabendo destacar que a publicação do Banco Central que traz a história do Proes foi feita em dezembro de 2002. Portanto, decorridos quatorze anos da publicação e vinte anos do início do Proes, verifica-se a atual recorrência do grave problema que à época representou elevados custos financeiros e sociais ao país.

Poderia ainda ser estendido em muito as informações e relatos acerca dos efeitos deletérios sobre as finanças públicas e, ao cabo, sobre toda a economia, das relações inapropriadas mantidas entre instituições financeiras e o seu ente controlador. Entretanto, considerando não ser este o foco principal do presente trabalho, passa-se a descrição e análises dos demais pontos apresentados a título de contrarrazões.

### 7.2.1.3 Conclusão

Ante todo o exposto e considerando também as decisões pretéritas do TCU sobre o tema, nos Acórdãos 825/2015; 3.297/2015; 1.464/2015 e 2.461/2015, todos do Plenário, conclui-se que as contrarrazões apresentadas não foram suficientes para afastar, no todo ou em parte, a irregularidade da realização de operações de crédito entre a União e instituições financeiras por ela controladas: Banco do Brasil e BNDES, caracterizando infração ao art. 36, caput, da Lei de Responsabilidade Fiscal e em

desacordo também com os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000.

## 7.2.2 Manutenção do estoque de operações de crédito junto ao Banco do Brasil e BNDES

*Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário*

(...)

*9.2.1. manutenção do estoque de operações de crédito vencidas até 31/12/2014 durante praticamente todo o exercício de 2015, relativamente a atrasos nos repasses ao Banco do Brasil respeitantes à equalização de juros do Plano Safra, tendo iniciado aquele ano com valor aproximado de R\$ 8,3 bilhões, em desacordo com o art. 36, caput, da Lei Complementar 101/2000 (item III.1.1 da instrução da Semag);*

*9.2.2. manutenção do estoque de operações de crédito vencidas até 31/12/2014 durante praticamente todo o exercício de 2015, relativamente a atrasos nos repasses ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social respeitantes à equalização de juros do Programa de Sustentação do Investimento, tendo iniciado aquele ano com valor aproximado de R\$ 20 bilhões, em desacordo com o art. 36, caput, da Lei Complementar 101/2000 (item III.1.2);*

### 7.2.2.1 Contrarrazões

Inicialmente é destacado no texto apresentado a título de contrarrazões (peça 53, p. 98-114) que no Relatório Preliminar da Unidade Técnica relativo às contas de 2015 é mencionado que a irregularidade teria sido caracterizada pela concessão de crédito do Banco do Brasil e do BNDES para o refinanciamento/rolagem das dívidas da União existentes junto a estas instituições em 1º de janeiro e em 1º de julho de 2015, ou seja, o não-pagamento do saldo devedor existente nestas datas caracterizaria uma nova operação de crédito.

Não obstante, segundo relata:

A Corte rechaçou a tese de refinanciamento/rolagem das dívidas existentes, todavia, entendeu que tais condutas se tratavam de manutenção de estoque de operação de crédito vencida até 31 de dezembro de 2014, também considerada, em princípio, operação de crédito vedada, nos termos do art. 36, caput, da LRF, AC-1497/2016-TCUPlenário.

Portanto, segundo entendimento esposado, o Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário retirou dos indícios de irregularidade o termo “refinanciamento”, restando apenas, como possível irregularidade, a manutenção do estoque de operações de crédito vencidas até 31/12/2014.

Não obstante, argumenta que não se trata realmente de refinanciamento, uma vez que este pressuporia a alteração nas condições originais do financiamento. Expõe que, segundo o conceito do Banco Central na Resolução 2682/1999, considera-se renegociação a composição de dívida, a prorrogação, a novação, a concessão de nova operação para liquidação parcial ou integral de operação anterior ou qualquer outro tipo de acordo que implique em alteração nos prazos de vencimento ou nas condições de pagamento originalmente pactuadas.

Desse modo, como no caso concreto em análise não teria havido alteração em nenhuma das condições de pagamento originalmente pactuadas ou mesmo a alteração do prazo de vencimento, não se poderia falar em refinanciamento de dívida, mas somente em continuidade da situação de atraso já existente.

Prossegue alegando que a conduta de atraso nos pagamentos é a mesma já analisada nos Acórdãos 825/2015-TCU-Plenário e 3.297/2015-TCU-Plenário, que foram resultado de inspeção realizada no período de 22/9 a 21/11/2014, sendo objeto de análise também no processo de Contas de 2014, resultando no Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário.

Afirma que os débitos junto aos bancos públicos, conforme relatados no Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, contemplam os valores existentes até dezembro de 2014, abrangendo subvenções apuradas até o primeiro semestre de 2014.

Nesse sentido, argumenta que a irregularidade em questão já foi objeto de análise e repercussão na Prestação de Contas da Presidente da República no exercício de 2014, sendo um dos fatos motivadores da recomendação de rejeição da Prestação de Contas, conforme deliberado no Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário, de 7/10/2015. Assim, eventual nova sanção não poderia recair sobre fatos já ensejadores de reprimenda.

Nos termos do que foi argumentado (peça 53, p. 107):

Observa-se que o AC-825-13/15-P foi proferido em 17 de abril de 2015, logo, já no exercício de 2015 e, portanto, ciente de que as operações identificadas em 2014 ainda não haviam ainda sido pagas. Nesses termos, o comando do citado acórdão, tanto no que se referia ao Plano Safra quanto ao PSI, foi dirigido a todas as operações que, no seu entendimento "representaram a assunção de compromisso financeiro de que trata o art. 29, inciso III, da Lei Complementar 101/2000", o que abrangia o estoque da dívida ora apontado como nova irregularidade.

Assim, não há que se alegar que o não pagamento do passivo constituído até 31 de dezembro de 2014 tenha constituído nova violação, sob pena de o Tribunal incorrer em violação ao princípio do *non bis in idem*.

Além deste aspecto, prossegue a peça de contrarrazões com a argumentação que, no Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, o Tribunal entendeu cabível a concessão de prazo para regularização dos passivos, uma vez que determinou que tal regularização fosse feita “de acordo com cronograma, de duração a mais curta possível, a ser apresentado ao TCU dentro de 30 (trinta) dias”. Tal determinação teria conflitado com a proposta constante no relatório de inspeção que culminou no referido acórdão, uma vez que no relatório a proposição original da Unidade Técnica era para que fosse determinada o imediato pagamento dos valores devidos pela União.

Ainda quanto a questão da concessão de prazo para liquidação dos passivos, é transcrito trecho do despacho do Ministro Vital do Rego, relator do pedido de reexame interposto contra o Acórdão 825/2015-TCU-Plenário. Conforme o trecho do despacho grifado pelo defendente:

foi justamente por considerar que despesa tão vultosa não poderia ser feita de maneira urgente, que o Tribunal previu, nos referidos dispositivos do decisor, que o governo federal apresentasse cronogramas de parcelamento dos desembolsos determinados. A demora no atendimento aos comandos do acórdão, portanto, é de algum modo prevista e necessária neste caso. (peça 53, p. 109)

Há também citação a documento produzido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda, Nota Técnica 10/2016/COPEC/STN/MF-DF, de 30/5/2016, na qual é mencionado o elevado impacto financeiro dos débitos existentes e seus efeitos sobre a programação orçamentária e financeira, sendo necessário prazo razoável para a efetivação das medidas necessárias para a quitação dos valores devidos.

Alega que, no exercício de 2015, foram cumpridos os comandos do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, tendo sido quitados, em dezembro de 2015, todos os passivos existentes junto aos bancos públicos.

Por fim, argumenta, uma vez mais, que se o TCU vier a considerar como uma nova irregularidade a manutenção ao longo do ano do passivo existente em 31/12/2014, ficaria caracterizada dupla penalização pelo mesmo fato, incorrendo em *bis in idem*, ao mesmo tempo que contraditaria os próprios

termos do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, que não determinou o pagamento imediato e sim a apresentação de um cronograma para a quitação dos débitos.

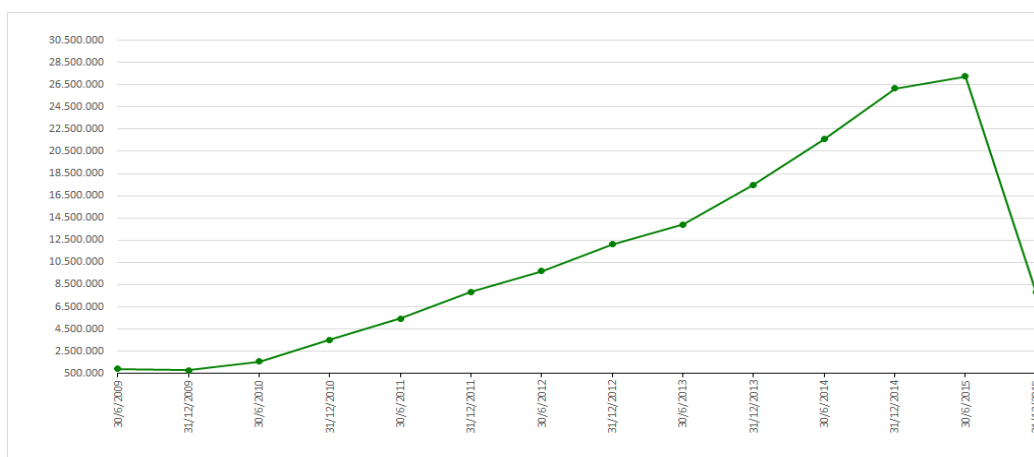
### 7.2.2.2 Análise

Em 31/12/2009 as demonstrações contábeis do BNDES registravam R\$ 785 milhões em haveres junto à União. Em 31/12/2014, os créditos perante o Tesouro Nacional haviam se elevado para R\$ 26,16 bilhões, sendo R\$ 23,9 bilhões (91,4%) decorrentes apenas da implementação do PSI (peça 22, p. 27), dos quais cerca de R\$ 20,3 bilhões já se encontravam vencidos e outros R\$ 3,6 bilhões venceriam em janeiro de 2015.

Tal crescimento dos passivos junto à União, de mais de 3.000% em cinco anos, ocorreu principalmente em virtude das sucessivas operações de crédito realizadas junto ao banco público no período e do não pagamento do estoque constituído em períodos anteriores. Semestralmente, ao término de cada período de apuração, o Tesouro Nacional não repassava ao BNDES os valores devidos a título de equalização de taxa de juros, somando ao estoque anterior da dívida, novos valores. O gráfico a seguir apresenta a evolução dos passivos da União junto ao BNDES.

**BNDES – Créditos Vinculados ao Tesouro Nacional <sup>1</sup> – 2009 a 2015**

R\$ mil

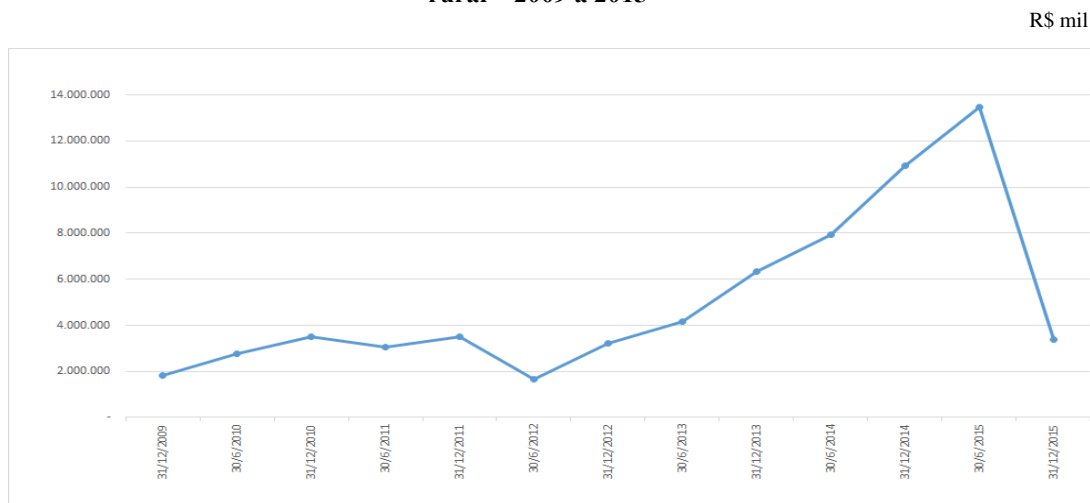


Fonte: Demonstrações contábeis do BNDES.

1/ Inclui créditos decorrentes do PSI e outros programas, como Pronaf e Revitaliza.

Da mesma forma com relação ao Banco do Brasil na operacionalização do Plano Safra. Em 30/6/2012 as demonstrações contábeis daquela instituição financeira registravam créditos perante a União no montante de R\$ 1,7 bilhão, passando para R\$ 13,5 bilhões em 30/6/2015 (peça 22, p. 33), dos quais R\$ 8,3 bilhões estavam vencidos e outros R\$ 3,1 bilhões venceriam em julho de 2015. Portanto, em relação ao BB, houve crescimento de mais de 700% do débito em três anos. O gráfico a seguir apresenta a evolução do estoque da dívida

**Banco do Brasil – Créditos decorrentes de Equalização de taxa de juros em operações de crédito rural – 2009 a 2015**



Fonte: Demonstrações contábeis do Banco do Brasil

Portanto, observa-se, com relação à operacionalização dos programas de governo, duas condutas distintas e reiteradas: i) não pagamento dos passivos acumulados e ii) realização, semestralmente, de novas operações de crédito.

As argumentações apresentadas a título de contrarrazões são no sentido de que os débitos vencidos até 31/12/2014 já haviam sido identificados por ocasião do Relatório de Inspeção no âmbito do processo TC 021.643/2014-8, que deu origem ao Acórdão 825/2015-TCU-Plenário e ao Acórdão 3.297/2015-TCU-Plenário e com repercussão também na avaliação das Contas de Governo do exercício de 2014, Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário, compondo o rol de irregularidades que ensejaram a recomendação de rejeição das Contas.

Assim, não poderia haver nova imputação de irregularidade sob pena de violação do princípio do *non bis in idem*. Desse modo, entendem as alegações que a manutenção do estoque da dívida constituiria mero exaurimento da conduta de, semestralmente, realizar operações de crédito vedadas pela LRF.

Para avaliação da questão é necessário analisar os impactos decorrentes da manutenção do estoque das dívidas por prazo indeterminado. Consoante discorrido no tópico precedente, a Lei de Responsabilidade Fiscal surge como uma forma de conter o abuso do poder de controlador sobre as instituições financeiras públicas, sendo a realização de operações de crédito não consensuais a forma mais visível desta prática de abuso do poder de império.

Portanto, o bem jurídico tutelado pela LRF ao vedar, em seu art. 36, a realização de operações de crédito entre instituições financeiras e seus entes estatais controladores é, ao fim, a manutenção das finanças públicas em condições salutaras, mediante equilíbrio, transparência e sustentabilidade dos gastos estatais, protegendo também, neste contexto, o Sistema Financeiro Nacional, vez que busca salvaguardar os bancos públicos.

Das inúmeras discussões havidas até momento sobre os passivos da União acumulados em decorrência do Plano Safra e do PSI, não se conhece qualquer questionamento por parte do devedor acerca da liquidez e certeza das dívidas. Conforme será melhor analisado no tópico subsequente, o Tesouro Nacional questiona apenas quanto de dívida poderia ser considerada vencida em 31/12/2014 em relação ao BNDES.



Isto porque, mediante portarias normativas exaradas pelo próprio Ministério da Fazenda, havia sido postergada em 24 meses a exigibilidade das dívidas decorrentes dos PSI, isto é, o controlador impôs à instituição financeira controlada, que só recebesse as equalizações de taxas de juros devidas dois anos após feita a apuração.

Assim, em 31/12/2014 a União devia R\$ 8,3 bilhões ao Banco do Brasil decorrentes do Plano Safra e devia ao BNDES R\$ 20,3 bilhões, caso se considere a obrigação exigível ao término de período de apuração, ou R\$ 9,2 bilhões (peça 53, p. 123), caso se considere a obrigação exigível apenas 24 meses após a apuração. Para ambas instituições não havia qualquer prazo definido para o pagamento dos valores, sendo a dívida corrigida pela taxa Selic a partir do dia posterior ao término da apuração das equalizações até o dia do efetivo pagamento.

Desse modo, o Tesouro Nacional iniciou o exercício de 2015 com vultosos débitos junto a instituições financeiras federais, sem prazo para pagamento e com taxa de juros por ele definida, à revelia dos credores. Em que pese terem sido realizados alguns pagamentos ao longo do ano, como será melhor detalhado tópico seguinte, os passivos só foram integralmente quitados em dezembro de 2015, após a decisão do TCU no Acórdão 3.297/2015-TCU-Plenário.

Tal conduta afronta o art. 36 da LRF, à medida que caracteriza claro abuso do poder de controlador sobre a entidade financeira controlada, atingindo, pois, o núcleo das proibições que a lei se propôs vedar, isto é, atingindo o bem jurídico que a norma objetivou tutelar.

As alegações apresentadas procuram convencer que não haveria como propor sanção em relação ao verificado no exercício de 2015, posto que o mesmo já foi feito com relação ao exercício de 2014. Entretanto, abrigar tal entendimento seria privilegiar a conduta abusiva imposta às instituições financeiras pela União ao longo de 2015.

Isto porque o principal critério para não se considerar a possibilidade de propor novas sanções à conduta é que não havia prazo de vencimento para a dívida, o que igualaria as situações pretéritas à situação de 2015, não importando em rolagem da dívida. Porém, quem deu causa a que não houvesse prazo limite para pagamento foi exatamente o devedor, que estaria, dessa forma, tirando proveito da própria atitude irregular para escapar à eventual sanção.

É argumentado, também, que o TCU não determinou o imediato pagamento das dívidas constituídas, deliberando, no Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, pela apresentação de um cronograma de pagamento.

Sobre este aspecto ressalte-se que a atitude adotada pelo Tribunal foi de prudência, para que a solução que viesse a ser adotada para a quitação dos débitos não causasse ainda maiores danos às finanças públicas e à situação econômica geral. Agora, pretendem as contrarrazões apresentadas valer-se deste fato para igualmente tornar isenta de sanção a conduta praticada.

Segundo mencionado nas próprias contrarrazões “a natureza e a magnitude dos valores referentes às subvenções econômicas conferiram maior complexidade à regularização desses pagamentos, como a identificação das fontes de recursos, eventual obtenção de orçamento suplementar e o cumprimento das metas fiscais” (peça 53, p. 113/114).

Observe-se que é alegado, em síntese, que as dívidas haviam de tal modo se agigantado que tornaram inviável a quitação a curto prazo. Ocorre que quem permitiu o crescimento desenfreado dos passivos à revelia dos credores e de qualquer instrumento de controle legislativo ou social foi o próprio devedor. Ademais, segundo também deixa claro o texto das contrarrazões, para o exercício de 2015 não havia sido previsto, nos instrumentos legais, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual, a

quitação dos passivos. Prova disso é a edição das Medidas Provisórias 686, de 30/7/2015, e 702, de 17/12/2015, que abriram créditos extraordinários ao orçamento da União para permitir o pagamento dos passivos, conforme será analisado detidamente na seção 7.11 deste capítulo.

Portanto, a situação existente ao longo do exercício de 2015 é que o Tesouro Nacional era detentor de vultosa dívida perante os bancos públicos, a qual não questionava a liquidez e certeza, e, não obstante, não havia qualquer planejamento ou programação para o pagamento destes passivos, seja a curto, médio ou longo prazos, o que indica que não havia disposição para regularizar a situação.

Considerar que este imbróglio, criado pelo devedor, possa servir como justificativa à não cominação de sanção seria, da mesma forma, permitir que o referido devedor tirasse proveito da própria conduta irregular, ou seja, aplica-se a tal situação o princípio segundo o qual ninguém pode pretender beneficiar-se com a própria torpeza.

A partir de abril de 2015 começam a ser feitos alguns pagamentos para amortização do estoque da dívida, fato que coincide com a edição do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, de 15/4/2015, e também com a maior repercussão na sociedade da situação encontrada. Porém, tais pagamentos não foram suficientes sequer para evitar o crescimento do passivo, uma vez que em janeiro e julho de 2015 houve o vencimento de novos períodos de apuração, que igualmente não foram pagos, conforme se detalha no tópico subsequente.

Estes pagamentos, realizados principalmente entre abril e outubro de 2015, foram feitos consoante os parâmetros definidos pelo próprio devedor, ou seja, no montante que considerava apropriado e nas datas que lhe aprouvesse. Tal fato é também, por si próprio, revelador da condição de supremacia em que o devedor se entendia em relação aos bancos públicos federais credores, fazendo uso abusivo do poder de controlador.

Nesse contexto, importa ainda mencionar que a taxa de juros imposta pelo devedor à operação foi a taxa básica de juros vigente na economia. Ao permanecer com o capital retido junto à União, os bancos federais ficaram impossibilitados de aplicar estes recursos em operações mais rentáveis, que possibilitasse maior retorno do capital, ou mesmo em alocações que lhes possibilitassem melhor cumprir suas funções sociais e estatutárias, no caso do BNDES.

Após a edição do Acórdão 3.297/2015-TCU-Plenário, de 9/12/2015, no espaço de pouco mais de vinte dias foram quitados todos os débitos, não apenas com o Banco do Brasil e BNDES como também junto ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). Foram pagos no total, apenas no mês de dezembro, cerca de R\$ 50 bilhões, viabilizados, reitere-se, em prazo inferior a trinta dias, muito embora a decisão do TCU não tenha determinado que a quitação fosse feita de uma única vez.

Dessa forma, observa-se que, assim como foi despendido esforço para quitação dos débitos em dezembro, tal esforço poderia ter sido empreendido antes, não acarretando na manutenção do estoque de operações de crédito junto aos bancos públicos federais durante quase todo o exercício de 2015, caracterizando abuso do poder de controlador sobre as instituições financeiras controladas, em desacordo com o art. 36, caput, da LRF.

Conforme já explicitado, o Tesouro Nacional não questionava a existência dos passivos ou os seus valores. Assim, a postergação do pagamento ocorreu por exclusiva vontade do devedor, posto que a decisão do Tribunal não afetaria a liquidez e certeza do débito.

Por fim, quanto ao fato de ter sido interposto recurso com efeito suspensivo à decisão do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, reitere-se a posição exposta no relatório que integra o Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário deste processo de Contas do Governo 2015, do qual se transcreve trecho (peça 22, p. 19):

Oportuno anotar que a interposição de recursos com efeito suspensivo - no caso, a oposição de pedido de reexame contra o Acórdão 825/2015-Plenário - suspende provisoriamente os efeitos das decisões do Tribunal, para efeito do recurso, mas não autoriza o recorrente a, antes do julgamento do mérito do recurso, praticar atos ou adotar providências que direta ou indiretamente violem e contrariem a legislação que dá suporte à decisão, qual seja, a Constituição da República e a LRF.

No caso concreto, os responsáveis decidiram livremente agir por conta e risco, ao dar continuidade ao atraso do pagamento do valor do estoque referente a financiamento forçado de despesas próprias da União vencidas em 2014, o que, na prática, nada mais é do que 'rolagem' de dívida já configurada na decisão, hipótese inequívoca, para fins da LRF, de operação de crédito.

Pior, ainda, foi a decisão, igualmente por conta e risco, de incorrer em novos financiamentos forçados, com a reincidência dos atrasos de pagamento das parcelas vencidas em janeiro e julho de 2015, segundo a Portaria do Ministério da Fazenda, o que configurou operações de crédito em razão do financiamento do fluxo de 2015.

### 7.2.2.3 Conclusão

Diante do exposto, conclui-se que as contrarrazões apresentadas não são suficientes para afastar, no todo ou em parte, os indícios de irregularidades identificados, caracterizados pela manutenção junto ao Banco do Brasil e ao BNDES do estoque de operações de crédito vencidas até 31/12/2014 durante praticamente todo o exercício de 2015, em desacordo com o art. 36, caput, da Lei Complementar 101/2000, itens 9.2.1 e 9.2.2 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário.

| IRREGULARIDADES                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Manutenção do estoque de operações de crédito vencidas até 31/12/2014 durante praticamente todo o exercício de 2015, relativamente a atrasos nos repasses ao Banco do Brasil respeitantes à equalização de juros do Plano Safra, tendo iniciado aquele ano com valor aproximado de R\$ 8,3 bilhões, em desacordo com o art. 36, caput, da Lei Complementar 101/2000;</li> <li>• Manutenção do estoque de operações de crédito vencidas até 31/12/2014 durante praticamente todo o exercício de 2015, relativamente a atrasos nos repasses ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social respeitantes à equalização de juros do Programa de Sustentação do Investimento, tendo iniciado aquele ano com valor aproximado de R\$ 20 bilhões, em desacordo com o art. 36, caput, da Lei Complementar 101/2000.</li> </ul> |

### 7.2.3 Realização de novas operações de crédito pela União junto ao Banco do Brasil e BNDES

*Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário*

(...)

*9.2.3. realização de novas operações de crédito pela União junto ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, no primeiro e no segundo semestres do exercício de 2015, nos valores de R\$ 3,7 bilhões e R\$ 4,37 bilhões, respectivamente, em virtude de passivos oriundos do Programa de Sustentação do Investimento, operacionalizado por aquela instituição financeira, em desacordo com os arts. 32, § 1º, incisos I e II, e 36, caput, da Lei Complementar 101/2000 e com os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 (item III.1.3);*

*9.2.4. realização de novas operações de crédito pela União junto ao Banco do Brasil no primeiro e no segundo semestre do exercício de 2015, nos montantes de R\$ 2,6 bilhões e R\$ 3,1 bilhões, respectivamente, em virtude de passivos oriundos da equalização de taxa de juros em operações de crédito rural, em desacordo com o art. 165, § 8º, c/c o art. 32, § 1º, incisos I e II, da Lei Complementar 101/2000, bem como com o art. e 36, caput, da mesma lei e com os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 (item III.1.4);*

### 7.2.3.1 Contrarrazões

As contrarrazões acerca do apontamento de realização de novas operações de crédito no exercício de 2015 encontram-se à peça 53, p. 114-137. Inicialmente é mencionado que o ponto central do debate sobre a natureza das operações realizadas entre a União e os bancos públicos é o lapso de tempo decorrido entre a constituição da despesa e o seu efetivo pagamento.

Aduz que o enquadramento da questão como operação de crédito vedada pela legislação ou como simples inadimplemento de obrigações depende de juízo de razoabilidade, mesmo que subjetivo.

Expõe que o TCU considera razoável o período de seis meses para que sejam realizadas as apurações do montante devido a título de equalização de taxa de juros. Menciona que, no relatório que embasou o Acórdão 1.497/2015-TCU-Plenário, é admitido também prazo adicional para que o pagamento seja realizado após a apresentação dos valores ao Tesouro Nacional pelos bancos.

Não obstante, cita que a Instrução Preliminar das Contas de Governo do exercício de 2015 considerou como operações de crédito vedadas pela LRF o atraso de cinco e de onze meses no pagamento da União aos bancos públicos.

Argumenta sobre a subjetividade de tal enquadramento, citando trecho em que a própria instrução preliminar não entenderia como operações de crédito o pagamento até o fim do exercício dos débitos gerados no decorrer do ano.

Prossegue alegando sobre a razoabilidade do fato que passivos gerados e quitados dentro do mesmo exercício e que, em seu entendimento, não geraram repercussão fiscal, não sejam considerados atos irregulares.

Cita trecho do Relatório das Contas de Governo 2014, em que, no contexto de análise do atraso no repasse de recursos do INSS para instituições financeiras públicas federais e privadas é mencionado que:

classificar esses atrasos esporádicos e de curtíssimo período como operação de crédito clássica vedada pelo art. 36 da LRF, sem que haja evidência de intenção deliberada de manipulação da programação financeira e cronograma mensal de desembolso, do contingenciamento e do resultado fiscal, não seria tratar a questão com honestidade (peça 53, p. 120).

Desse modo, conclui que não são todos os atrasos que caracterizam a realização de uma operação de crédito vedada, devendo ser feita, em cada caso, avaliação norteadas pelo princípio da razoabilidade e proporcionalidade.

Pondera ainda que foram realizados diversos pagamentos ao longo do exercício de 2015, entre janeiro e outubro, contemplando quase a totalidade das dívidas constituídas no mesmo período, embora “os recursos da programação financeira tenham sido empregados, de boa-fé, no pagamento de despesas

anteriores ao exercício, num esforço dirigido à regularização do fluxo de pagamentos das subvenções econômicas” (peça 53, p. 121/122).

Passa a descrever argumentações feitas pela Secretaria do Tesouro Nacional na Nota Técnica 10/2016/COPEC/STN/MF-DF, iniciando pela forma de contabilização dos débitos da União pelas instituições financeiras, em que menciona que os bancos apropriam, em suas demonstrações contábeis, valores que ainda não se tornaram devidos pelo Tesouro Nacional, resultando que os valores registrados pelas instituições são maiores que os valores reconhecidos pelo Tesouro Nacional.

Com relação à ordem de quitação das dívidas, a Nota Técnica da STN menciona que houve priorização pelo pagamento dos débitos na ordem cronológica em que foram gerados, estando tal conduta em consonância com a Constituição Federal, art. 100, com o Código Civil, arts. 352 a 355 e com a Lei 4.320/1964.

Prossegue com a descrição dos fatos relativos ao encerramento do exercício de 2015: alteração da Lei de Diretrizes Orçamentárias 2015, com alteração da meta de resultado primário do exercício; alteração da Lei Orçamentária Anual de 2015, com a edição da Medida Provisória 702, abrindo créditos extraordinários no valor de R\$ 37,5 bilhões; alteração dos normativos do PSI, com revogação da Portaria MF 193/2014 e pagamento integral dos passivos junto aos bancos públicos e ao FGTS, embora a decisão do TCU tenha sido no sentido que fosse apresentado cronograma para realização dos desembolso.

Concluiu a Nota 10/2016/COPEC/STN/MF-DF mencionando a existência de efeito suspensivo às decisões do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário e asseverando ainda que (peça 53, p.136):

Ao longo de 2015, buscou-se executar a programação e execução financeira realizada da melhor maneira possível, com acentuado esforço de liquidação dos passivos anteriores ao referido exercício em que pese, o cenário econômico desafiador e o seu consequente impacto fiscal.

### 7.2.3.2 Análise

Conforme se depreende do texto apresentado a título de contrarrazões, a argumentação central, ou seja, a tese principal, é no sentido de que os débitos da União decorrentes do Plano Safra e do PSI que foram gerados em 2015, foram todos quitados no próprio exercício de 2015.

Verifica-se, de fato, que os valores oriundos da equalização de taxas de juros que eram devidas em 2015 foram quitadas em dezembro de 2015. Tal constatação já havia sido feita no relatório que embasou o Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário deste processo de Contas de Governo do Exercício 2015 (peça 22), não sendo este, portanto, o cerne da irregularidade, e sim a intempestividade com que foi realizado o pagamento.

Consoante já demonstrado na presente instrução, o ciclo de operacionalização do Plano Safra e do PSI envolvem: i) concessão de crédito pelos bancos públicos aos produtores rurais e industriais, com taxa de juros inferiores às de mercado; ii) pagamento, pelos produtores, das parcelas das dívidas, de acordo com as datas acordadas com os bancos e iii) realização da apuração, pelas instituições financeiras, do montante a receber da União a título de equalização de taxa de juros.

Tanto para o Plano Safra quanto para o PSI, o período de apuração do montante a receber do Tesouro Nacional é de seis meses, se encerrando em 30 de junho e em 31 de dezembro de cada ano. Assim, ainda que os bancos possam captar e registrar constantemente os valores sujeitos a equalização pela União, tais valores só passam a ser efetivamente devidos após apresentação ao Tesouro Nacional, isto é, após o período de apuração, o que ocorre em janeiro e julho de cada ano.



Portanto, a cada seis meses se encerra o ciclo de operação dos programas de governo, devendo o Tesouro Nacional, em janeiro e julho, realizar os pagamentos competentes. No exercício de 2015, tendo sido os débitos saudados apenas em dezembro, houve atraso de onze e cinco meses, respectivamente, em relação à data em que era esperada a realização do pagamento de cada período de apuração.

Em janeiro de 2015 o Tesouro Nacional passou a dever, ao BNDES, R\$ 3,67 bilhões e, ao Banco do Brasil, R\$ 2,58 bilhões, referentes aos montantes equalizados no segundo semestre de 2014 no âmbito do PSI e do Plano Safra, respectivamente. Da mesma forma, em julho de 2015 a União se tornou devedora de mais R\$ 4,37 bilhões ao BNDES e de mais R\$ 3,01 bilhões para o Banco do Brasil, referentes às despesas com os programas de governo no primeiro semestre de 2015. Tais obrigações somente foram quitadas em dezembro de 2015.

As alegações havidas a título de contrarrazões querem fazer crer que tal prazo é razoável e proporcional, considerando as condições existentes em 2015, não caracterizando infração à Lei de Responsabilidade Fiscal. Entretanto, não há elementos que corroborem tal conclusão, conforme se passa a demonstrar.

#### *Infração à Lei de Responsabilidade Fiscal*

A LRF não buscou proibir que os bancos públicos participassem da implementação de políticas públicas. Como já mencionado, ao vedar, em seu art. 36, a realização de operações de crédito entre as instituições oficiais e seus entes controladores, a lei objetivou reduzir as possibilidades de ocorrência de abuso do poder do controlador sobre a instituição financeira controlada, uma vez que a realização de financiamentos forçados ao controlador é uma das principais formas de abuso de poder sobre a entidade controlada.

Nesse contexto, pode ser entendido como razoável que as instituições financeiras fiquem com crédito perante a União tão somente pelos prazos necessários à implementação das políticas públicas de que participam. Prazo adicional, além do estritamente necessário por razões operacionais, caracteriza o financiamento do Tesouro Nacional pelos bancos públicos, incorrendo em descumprimento ao art. 36 da LRF.

Como já mencionado, tanto no PSI como no Plano Safra a União acumula débitos, respectivamente, com o BNDES e o Banco do Brasil por seis meses, referentes ao período de apuração das equalizações de taxas de juros. Entretanto, em nenhum instante dos vários debates havidos até o momento sobre a questão, foi imputado pelo TCU que tais valores caracterizem operação de crédito vedada pela legislação. Somente restou caracterizado o financiamento da União pelos bancos públicos quando os valores se tornaram devidos e não foram quitados.

Cabe ressaltar que, em relação ao Plano Safra, o prazo de apuração de seis meses para que seja feita a equalização de taxas junto ao Banco do Brasil difere do prazo estabelecido para os bancos privados que operam no programa.

É o que se depreende das portarias do Ministério da Fazenda acerca do Plano Safra 2014/2015, publicadas no Diário Oficial da União, Seção 1, de 23/7/2014. A Portaria MF 315 estipula do art. 2º, § 3º, o prazo semestral de equalização para o Banco do Brasil, enquanto a Portarias MF 309 (Banco Cooperativo Sicredi) e Portaria MF 311 (Banco Cooperativo do Brasil), estatuem que o período de apuração será mensal para estes bancos privados.

Não obstante, reitere-se que até o momento o período de seis meses para apuração não foi considerado abusivo, entendendo-se, até maiores evidências em contrário, que se trata de prazo necessário para condução do programa de governo.



É também no sentido do prazo necessário para a operacionalização dos programas, que o relatório que embasou o Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário, menciona que os valores devidos em janeiro de 2016, referentes aos montantes equalizados no segundo semestre de 2015, foram quitados em lapso de tempo razoável, que não caracteriza abuso do poder de controlador da União sobre a instituição financeira. Em janeiro de 2016 os valores devidos ao BNDES, no total de R\$ 4,9 bilhões, foram pagos dia 21 (ver peça 22, p. 30/31), sendo os valores devidos ao Banco do Brasil, no total de R\$ 3,4 bilhões, quitados dia 26 (ver peça 22, p. 35).

O lapso de tempo de alguns dias entre o recebimento pelo Tesouro Nacional da cobrança dos bancos e o efetivo pagamento se justificaria pela necessidade de realização de conferências, atestes e o reconhecimento do direito adquirido pelo credor, equivalendo ao estágio de liquidação da despesa, não caracterizando, pois, abuso do poder de império do controlador sobre a instituição financeira controlada.

Com relação ao exercício de 2015, não há nos presentes autos, assim como também nos demais processos que analisaram a questão, a exemplo das Contas de Governo do exercício de 2014, qualquer elemento que possa levar à convicção que seja imprescindível para realização do pagamento o prazo de cinco meses após a apresentação pelos bancos dos montantes devidos pelo Tesouro Nacional. Em 2015 ocorreram atrasos de mais de cinco e mais de onze meses na quitação dos valores apresentados em junho e janeiro, respectivamente.

A título de exemplo, cita-se a Portaria MF 315/2015, sobre o Plano Safra 2014/2015, que estipula, em seu art. 3º, que na hipótese do cálculo das equalizações de taxas de juros resultar em valor credor ao Tesouro Nacional, o Banco do Brasil deverá recolher aos cofres da União o valor devido em até trinta dias, sob pena de inscrição na Dívida Ativa da União e também no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal (Cadín).

Portanto, as argumentações querem entender como razoáveis os atrasos verificados em 2015, enquanto o próprio normativo do Ministério da Fazenda sobre o Plano Safra atribui pesadas sanções ao Banco do Brasil caso fique com débitos junto ao Tesouro Nacional por mais de um mês.

Por fim, observe-se que o PSI é um programa de governo instituído pela Lei 12.096, de 2009, oriunda da conversão da Medida Provisória 465, também de 2009, sendo o Plano Safra, por sua vez, regido pela Lei 8.427, de 1992. Portanto, são políticas públicas já consolidadas, existentes há vários anos, nas quais o governo federal tem conhecimento que a concessão de financiamentos com juros abaixo das taxas de mercado gera, periodicamente, valores a serem pagos a título de equalização das taxas ao BNDES e ao Banco do Brasil.

Assim, não pode o governo federal, enquanto principal formulador e condutor das políticas públicas, alegar imprevisibilidade da despesa gerada por estes programas, sendo esperado que insira, nas programações orçamentária e financeira, montante de recursos suficientes para a quitação tempestiva dos débitos gerados semestralmente junto aos bancos. Assim, a ausência de previsão desses montantes nas programações testemunha contra os argumentos da defesa.

Isto posto, passa-se à análise das outras argumentações.

#### *Pagamentos realizados ao longo do exercício de 2015*

É alegado ainda, a teor de contrarrazões, que foram realizados diversos pagamentos tanto de débitos do Plano Safra quanto do PSI ao longo de 2015, tendo os pagamentos seguido a ordem cronológica de constituição das dívidas.

De fato, nos meses de janeiro, abril, junho e julho de 2015 o Tesouro Nacional realizou pagamentos ao BNDES que totalizaram R\$ 7,14 bilhões (peça 22, p. 28/29), não havendo qualquer pagamento nos outros meses. No período de abril a outubro de 2015, foi pago ao Banco do Brasil o montante de R\$ 5,36 bilhões (peça 22, p. 34), não havendo pagamentos nos meses de janeiro a março e em novembro. Conforme detalhado na instrução preliminar, tais pagamentos ocorreram a título de quitação de parte dos débitos acumulados até 31/12/2014 (peça 22, p. 29/30 e 34/35).

Portanto, até novembro de 2015 o Tesouro Nacional havia quitado cerca de 36% da dívida vencida até 2014 com o BNDES, R\$ 7,14 bilhões do total de cerca de R\$ 20 bilhões devidos em 31/12/2014. Da mesma forma, até novembro de 2015 foram pagos cerca de 65% da dívida vencida até 2014 com o Banco do Brasil, R\$ 5,36 bilhões do total de R\$ 8,3 bilhões devidos em 31/12/2014.

Entretanto, ainda que houvesse quitado integralmente a dívida constituída até o final de 2014, tal fato não autorizaria o Tesouro Nacional a realizar de novos financiamentos junto aos bancos públicos federais, dada a vedação legal existente. É necessário frisar, também, que os novos passivos constituídos em janeiro e julho foram superiores aos pagamentos realizados até novembro de 2015.

As novas operações de créditos firmadas em 2015 junto ao BNDES totalizaram R\$ 8,04 bilhões, ante pagamentos de R\$ 7,14 bilhões até novembro. No Banco do Brasil as novas operações surgidas em 2015 totalizaram R\$ 5,64 bilhões, ante pagamentos de R\$ 5,36 bilhões.

#### *Ordem de quitação das dívidas*

Quando às argumentações sobre obrigatoriedade de que nos pagamentos fosse seguida a ordem cronológica de constituição das dívidas, observa-se que tal disciplina não pode ser aplicada para o caso concreto em análise. A obediência à ordem de pagamentos de que dispõe o art. 100 da Constituição Federal, trata dos casos de dívidas oriundas de sentenças judiciais, nas quais os credores são diversos. Assim, o objetivo principal é que não haja privilégio de um credor em detrimento aos demais.

No caso em análise o credor é único por cada programa de governo, não sendo factível a aplicação do princípio da ordem cronológica de formação do passivo. Há ainda o argumento que o Código Civil facultaria, em seu art. 352, que o devedor, obrigado por dois ou mais débitos junto a um só credor, possa indicar a qual deles deseja pagar, se todos forem líquidos e vencidos.

Sobre este aspecto, reitere-se que o modo como foram realizados os pagamentos no período de janeiro a novembro de 2015 reforça ainda mais a constatação de abuso do poder de controlador da União sobre as instituições financeiras federais. Os pagamentos seguiram não somente a ordem desejada pelo devedor, como também a data e valores estipulados exclusivamente por este, havendo a completa quitação dos débitos apenas em dezembro, após decisão do TCU sobre o tema.

Além disso, conforme já destacado, os montantes pagos nos primeiros onze meses de 2015 não foram suficientes sequer para cobrir os valores das novas operações de crédito abertas em janeiro e julho do mesmo exercício. Assim, mesmo considerando os pagamentos realizados em prazos a total critério do devedor, o que se observa de fato no período de janeiro a novembro de 2015 é o aumento dos passivos da União junto ao Banco do Brasil e ao BNDES.

#### *Forma de contabilização dos débitos da União pelas instituições financeiras*

Alegam as contrarrrazões que as instituições financeiras contabilizam os valores decorrentes da equalização de taxas de juros no âmbito do Plano Safra e do PSI antes mesmo desses valores se tornarem exigíveis perante o Tesouro Nacional, destacando ainda que, no caso do BNDES, as dívidas só se

tornariam exigíveis 24 meses após o término do período de apuração, consoante as portarias normativas do Ministério da Fazenda.

Assim, em 31/12/2014 o Tesouro Nacional só considerava vencidos R\$ 9,21 bilhões (peça 53, p. 123) junto ao BNDES e R\$ 8,3 bilhões junto ao Banco do Brasil (peça 53, p. 125).

Realmente as instituições financeiras apropriam em sua contabilidade de forma constante os valores a receber do Tesouro Nacional a título de equalização de taxa de juros, estando tais valores vencidos ou não, isto é, tendo ou não decorrido o período de apuração semestral. Este fato foi consignado no relatório que embasou o Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário (peça 22, p. 29).

No entanto, esta consideração em nada elide as irregularidades apontadas. Em relação ao Banco do Brasil, as equalizações apuradas no segundo semestre de 2014, devidas em janeiro de 2015, assim como as equalizações do primeiro semestre de 2015, devidas em julho do mesmo exercício, não foram tempestivamente quitadas, consoante reiteradamente demonstrado. Em janeiro de 2015 não foi realizado nenhum pagamento ao BB e os pagamentos feitos em julho de 2015 foram para abatimento de parte das dívidas constituídas antes mesmo de 2014 (peça 22, p. 35).

Com relação ao BNDES, amparado no disposto na Portaria MF 193/2014, é alegado que em janeiro de 2015 seriam devidos os valores equalizados no segundo semestre de 2012 e, em julho de 2015, seriam devidos os valores equalizados no primeiro semestre de 2013.

Ocorre que o Tesouro Nacional não vinha sequer cumprindo o disposto na Portaria MF 193/2014, que estipulava que os valores só se tornariam vencidos 24 meses após a apuração. Em janeiro de 2015, havia oito semestres de equalizações não pagas junto ao BNDES, contemplando equalizações desde o segundo semestre de 2010 (peça 22, p. 29), no valor total de cerca de R\$ 20 bilhões.

Assim, os pagamentos realizados em janeiro e julho de 2015 não alcançam os valores apurados no segundo semestre de 2012 e no primeiro semestre de 2013, sendo dívidas constituídas antes destes períodos.

Ademais, a dilação em 24 meses do prazo de exigibilidade dos valores equalizados mediante normativos do próprio Ministério da Fazenda constituiu outro elemento que demonstra o abuso do poder de controlador sobre a instituição financeira, no caso o BNDES.

#### *Outras argumentações*

Quanto à alegação de possível contradição na instrução preliminar das Contas de Governo 2015, que integra o Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário, foi apontado que trecho do relatório não consideraria como irregularidade a inadimplência da União perante os bancos com posterior quitação da dívida no mesmo exercício em que foi constituída.

Entretanto, tal alegação não se sustenta, posto que os próprios itens 9.2.3 e 9.2.4 do Acórdão são claros ao mencionar como indícios de irregularidades a realização de operações de crédito pela União junto às instituições financeiras federais em 2015.

Quanto à alegação de que não teria havido distorções fiscais decorrentes das operações de crédito realizadas, uma vez que a partir de dezembro de 2015 as estatísticas fiscais já captavam as dívidas da União com os bancos públicos, mencione-se que este tema é objeto de análise em tópico específico da presente instrução, no qual se analisam as consequências da omissão no registro de passivos da União nas estatísticas fiscais divulgadas pelo Banco Central ao longo do ano de 2015.

Por fim, no que se refere à existência de efeito suspensivo contra alguns itens do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, exarado com base no relatório de inspeção que, em 2014, identificou a realização de operações de crédito ilegais em diversos exercícios, ressalta-se que o efeito suspensivo não autorizava os gestores a perseverar na conduta, realizando, em 2015, novas operações de crédito entre a União e instituição financeira por ela controlada, prática vedada pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

### 7.2.3.3 Conclusão

Perante o exposto, conclui-se que as contrarrazões apresentadas não são suficientes para afastar, no todo ou em parte, os indícios de irregularidades identificados nos itens 9.2.3 e 9.2.4 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário, caracterizados pela realização de novas operações de crédito da União junto ao BNDES e ao Banco do Brasil, no primeiro e no segundo semestres do exercício de 2015, em desacordo com os arts. 32, § 1º, incisos I e II, e 36, caput, da Lei Complementar 101/2000 e com os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000.

#### **IRREGULARIDADES**

- Realização de novas operações de crédito pela União junto ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, no primeiro e no segundo semestres do exercício de 2015, nos valores de R\$ 3,7 bilhões e R\$ 4,37 bilhões, respectivamente, em virtude de passivos oriundos do Programa de Sustentação do Investimento, operacionalizado por aquela instituição financeira, em desacordo com os arts. 32, § 1º, incisos I e II, e 36, caput, da Lei Complementar 101/2000 e com os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000;
- Realização de novas operações de crédito pela União junto ao Banco do Brasil no primeiro e no segundo semestre do exercício de 2015, nos montantes de R\$ 2,6 bilhões e R\$ 3,1 bilhões, respectivamente, em virtude de passivos oriundos da equalização de taxa de juros em operações de crédito rural, em desacordo com o art. 165, § 8º, c/c o art. 32, § 1º, incisos I e II, da Lei Complementar 101/2000, bem como com o art. e 36, caput, da mesma lei e com os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000.

## 7.3 Omissão de passivos da União nas estatísticas da dívida pública

*Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário*

(...)

*9.2.5. omissão de passivos da União junto ao Banco do Brasil, à Caixa Econômica Federal, ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico de Social e ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço nas estatísticas da dívida pública divulgadas pelo Banco Central do Brasil ao longo do exercício de 2015, contrariando os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 (item III.2);*

### 7.3.1 Contrarrazões

Com relação ao tema, as contrarrazões apresentadas encontram-se na peça 53 dos autos, mais especificamente no Anexo 3.1 (peça 53, p. 155-165). Em breve síntese, é argumentado que:

a) diferentemente dos argumentos que suportam a irregularidade, o que norteia a programação e execução orçamentária e financeira é a análise das receitas e despesas, o que não estaria sob

responsabilidade do Banco Central do Brasil (Bacen); as estatísticas macroeconômicas do setor fiscal não acarretaram qualquer prejuízo às ações das autoridades fiscais no âmbito do acompanhamento da execução orçamentária do período;

b) não há que se falar em meta bimestral de resultado primário (RP). Em todas as avaliações bimestrais de receitas e despesas primárias, o que se considera é a meta de resultado primário do exercício;

c) os efeitos fiscais decorrentes do pagamento dos passivos da União junto aos bancos públicos e ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) repercutiram ainda no exercício de 2015, o que tornaria equivocada e despropositada a conclusão havida de que, para fins de apreciação das Contas de Governo de 2015, a situação encontrada foi a mesma do exercício de 2014;

d) o fato da omissão de passivos nas estatísticas fiscais ter sido apontada como irregularidade, quando da apreciação do processo de Contas do Governo do exercício de 2014, compondo o rol que ensejou a emissão de parecer com proposta de rejeição das Contas, impediria a cominação de nova sanção em 2015, uma vez que incorreria em *bis in idem* ou desrespeitaria a decisão anterior;

e) a preocupação de ordem prática seria o eventual efeito da omissão dos passivos na apuração do resultado fiscal do exercício, situação que teria ocorrido com relação aos exercícios de 2013 e 2014, mas não em 2015, uma vez que todos os passivos repercutiram no cômputo do resultado fiscal do próprio exercício; e

f) o Bacen interpôs recurso contra os termos do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, que foi recebido com efeito suspensivo e resultou na reforma parcial da decisão, conforme Acórdão 3.297/2015-TCU-Plenário, permitindo que as estatísticas fiscais pretéritas não fossem republicadas, mas sim divulgadas em quadro contendo os impactos nos resultados primários do Governo Federal caso os passivos houvessem sido tempestivamente captados.

### 7.3.2 Análise

Preliminarmente, importa registrar que não merecem acolhimento as alegações expostas nas Notas Técnicas 1.560/2015-BCB/DEPEC, de 19/8/2015, e 2.111/2015-BCB/DEPEC, de 14/10/2015 (peça 53, itens não digitalizáveis), nas quais o Bacen tenciona refutar a propriedade de registro dos passivos da União com o Banco do Brasil (BB), BNDES (Banco Nacional de Desenvolvimento) e Fundo Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), nas estatísticas fiscais, tendo em vista o teor do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, de 15/4/2015, confirmado pelo Acórdão 3.297/2015-TCU-Plenário, de 7/12/2015, bem como da aceitação e cumprimento pelo Banco Central das respectivas determinações, conforme pode-se verificar nos Quadros XLIII, XLIV e XLV da Nota de Política Fiscal para a imprensa, publicada em 29/1/2016, referente à data base de 31/12/2015. De igual modo e pelas mesmas razões, encontram-se vencidas as arguições relacionadas ao conceito de operação de crédito.

Prosseguindo-se, no texto apresentado a título de contrarrazões, a defesa aduz que a ausência de captação do fluxo de passivos da União constituídos ao longo de 2015 não interfere no planejamento da execução orçamentária e financeira, que deve ser feita mediante análise das receitas e despesas, consoante sintetizado na alínea *a*.

Sobre esse ponto, convém destacar que a dívida pública como percentual do Produto Interno Bruto (PIB) é o principal indicador de sustentabilidade da política fiscal. O estoque da dívida em cada exercício depende do estoque do exercício anterior, da taxa de juros, do crescimento do PIB e do resultado primário. O único fator causal do estoque de dívida sobre o qual o Governo tem controle é o resultado primário, que representa a diferença entre receitas primárias e despesas primárias e que também pode ser mensurado pela variação do endividamento público.



Em vista dessa importância para a sustentabilidade da dívida, o RP recebeu tratamento especial na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), com vistas a assegurar-se uma gestão fiscal responsável, que viabilize a continuidade da provisão de bens e serviços públicos essenciais à população. Assim, no intuito de promover a transparência e a gestão fiscal responsável, foram previstos mecanismos de prevenção de riscos e correção de desvios ao longo do exercício financeiro. Segundo disciplina o art. 9º da Lei, ao final de cada bimestre deve ser avaliada, ante os resultados fiscais apurados até então, a necessidade de adoção de medidas corretivas, que levem ao cumprimento da meta estabelecida.

Havendo distorção na apresentação de quanto há de déficit ou superávit fiscal ao fim de cada bimestre, por óbvio que este mecanismo de acompanhamento bimestral resta igualmente distorcido. Desse modo, ao deixar de captar tempestivamente o fluxo de despesas primárias da União junto ao Banco do Brasil (BB), Caixa Econômica Federal (CEF), BNDES e FGTS, as estatísticas fiscais distorceram a sistemática de acompanhamento no transcurso do exercício de 2015.

Observa-se que a mensagem presidencial, que encaminhou a Lei Orçamentária Anual (LOA) de 2015 ao Congresso Nacional (CN), atribui ao Bacen a função de apurar os resultados e estatísticas para fins de verificação do cumprimento das metas fiscais propostas anualmente pelo Poder Executivo e aprovadas pelo Poder Legislativo.

Nesse contexto, de acordo com o Manual de Estatísticas Fiscais (p. 8), a dívida líquida do setor público não financeiro é definida como o balanceamento entre as dívidas e os créditos do setor público não-financeiro (exceto Petrobrás e Eletrobrás) e do Banco Central. Os débitos são apurados pelo critério de competência, ou seja, a apropriação de encargos é contabilizada na forma pro-rata, independentemente da ocorrência de liberações ou reembolsos no período. Desse modo, a omissão de passivos subverte a intenção de planejamento e transparência exigidos no dispositivo de cominação da irregularidade.

Passivos são obrigações presentes de uma entidade e decorrentes de eventos passados, cujas liquidações se espera que resultem em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos. Diferentemente da argumentação da defesa, o critério de reconhecimento de passivos, estipulado pelo Manual de Estatísticas Fiscais, é a ocorrência e a intermediação por instituição financeira. Portanto, verifica-se configurada a discrepância entre o preceito de obrigatoriedade do registro insculpido no § 1º do art. 1º da LRF e a omissão de passivos promovida pelo Governo.

Quando deixa de registrar passivos, tais quais os existentes junto ao BB, CEF, BNDES e FGTS, a União interfere no resultado primário por enviesar a apuração do endividamento. A omissão de passivos pode conferir um viés favorável à apresentação e à divulgação de um indicador em valor inferior ao que deveria ser publicado. Dessa maneira, induz os usuários da informação a tomarem decisões que não se coadunam com a realidade da situação fiscal do ente público.

Essas decisões acarretam um comportamento dos agentes do Estado e dos agentes econômicos que contribui para uma alavancagem geral da economia, que, desprovidas de sustentação, acabam por atingir de forma negativa a atividade econômica, o emprego e a inflação. Foi o que ocorreu no exercício de 2015, estimulado por uma administração fiscal que não atendia devidamente aos princípios da transparência e da responsabilidade na gestão fiscal, conforme preconiza a LRF.

Ressalta-se que a importância das estatísticas fiscais para o monitoramento da execução orçamentária e financeira ao longo do exercício já havia sido objeto de análise na apreciação das Contas do Governo referentes ao exercício de 2014 (p. 725):

Da verificação do cumprimento das metas fiscais – necessidade de utilizar o método “abaixo da linha”



A LRF, por intermédio de seu art. 9º, caput, determina que se acompanhe o comportamento das receitas e das despesas públicas, para que se avalie se há algum risco de não cumprimento das metas fiscais estabelecidas pelo Anexo de Metas Fiscais da LDO. Se o cenário indicar uma frustração de receitas e/ou um aumento de despesas de caráter obrigatório, ordena referido dispositivo que se promova, em até trinta dias, o chamado contingenciamento – limitação de empenho e limitação de movimentação financeira.

(...)

Uma vez que a meta fiscal estabelecida pela LDO é para controlar a variação da DLSP e o cálculo do resultado fiscal que indica o cumprimento ou não das metas deve ser feito pelo Bacen, então, por óbvio, os procedimentos levados a cabo para o acompanhamento a que se refere o art. 9º da LRF devem utilizar como parâmetro os números apurados pela metodologia “abaixo da linha” do Bacen.

Isso posto, lembre-se que a LRF remeteu ao TCU o papel de fiscalizar o cumprimento das metas fiscais e de alertar os Poderes quando verificar riscos ao cumprimento de tais metas, como reza o art. 59, inciso I e § 1º, I.

(...)

Por certo, é natural e lógico concluir que o TCU, no exercício de referidas atribuições, efetue suas análises e avaliações com base também nos mandamentos trazidos pela metodologia “abaixo da linha” do Bacen, pois **são os registros efetuados pelo Bacen, com fundamento em sua metodologia, que, ao longo do exercício, sinalizam e, ao final do exercício, produzem os números (saldo da DLSP e resultados primário e nominal) utilizados para verificar o cumprimento das metas fiscais.** Não seria correto, para tanto, utilizar outro método de apuração de resultado fiscal.

**Disso decorre a importância de o Bacen efetuar o adequado registro dos haveres e deveres, como determina sua própria metodologia de compilação das estatísticas fiscais.** Deixar de promover a apuração tempestiva da variação da DLSP e, por conseguinte, dos resultados primário e nominal, tem, pois, influência direta no acompanhamento determinado pelo art. 9º da LRF e na fiscalização de que trata o art. 59 de referido diploma legal. (grifou-se)

Pelo exposto, resta claro que a omissão no registro de passivos da União junto aos bancos públicos e ao FGTS distorceu o acompanhamento da gestão fiscal também no curso do exercício de 2015.

Quanto ao argumento disposto na alínea *b*, de fato a meta estabelecida na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) é anual. Não obstante, como exposto, a LRF impôs ao gestor o dever de monitorar as finanças públicas no transcorrer do exercício. Nesse sentido, o art. 9º da lei estipula o acompanhamento bimestral para fins de adoção de eventuais medidas corretivas “para o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais”.

A defesa alega também, consoante sintetizado na alínea *c*, que a situação encontrada em 2015 é diversa daquela de 2014, pois os efeitos fiscais decorrentes do pagamento das dívidas acumuladas pela União ocorreram ainda no exercício de 2015.

A esse respeito, destaca-se que, em janeiro de 2016 e em atenção às determinações do Acórdão 3.297/2015-TCU-Plenário, o Bacen publicou, em sua Nota para Imprensa Política Fiscal, quadro específico evidenciando cada um dos passivos e os montantes da dívida líquida, do resultado nominal e do resultado primário do Governo Federal e do setor público consolidado, os quais deveriam ter sido apurados em cada um dos meses dos exercícios de 2009 a 2015, caso as estatísticas fiscais tivessem captado, tempestivamente, o montante devido pela União. Entretanto, por óbvio, tal publicação não tem o condão de retroagir no tempo, fazendo com que o acompanhamento fiscal ao longo do exercício ocorresse de maneira escurrita.

Diante desse fato é que se constata: a situação ocorrida em 2014 foi também observada em 2015. Isto é, ao longo de ambos os exercícios, deixaram de ser registrados, nas estatísticas fiscais, fluxos primários e nominais que impactam as contas públicas, restando prejudicada, conseqüentemente, a ação planejada e transparente propugnada na LRF.

A tabela seguinte, já apresentada na Instrução Preliminar do presente processo de Contas (peça 14, p. 41), indica os valores divulgados pelo Bacen como impactos ocorridos no resultado primário dos fluxos não captados tempestivamente em 2014 e 2015.

**Impactos no resultado primário da incorporação de passivos da União – 2014 e 2015**

R\$ milhões

| Período               | 2014              |                    |                                       | 2015              |                    |                                       |
|-----------------------|-------------------|--------------------|---------------------------------------|-------------------|--------------------|---------------------------------------|
|                       | Fluxo não Captado | Primário Divulgado | Primário com Incorporação de Passivos | Fluxo não Captado | Primário Divulgado | Primário com Incorporação de Passivos |
| Janeiro               | -1.684            | -12.462            | -14.145                               | 1.146             | -10.216            | -9.069                                |
| Fevereiro             | 3.425             | 3.365              | 6.790                                 | 774               | 6.694              | 7.467                                 |
| <b>1º Bimestre</b>    | <b>1.741</b>      | <b>-9.097</b>      | <b>-7.355</b>                         | <b>1.920</b>      | <b>-3.522</b>      | <b>-1.602</b>                         |
| Março                 | 974               | -3.196             | -2.222                                | 1.216             | -1.526             | -310                                  |
| Abril                 | 605               | -16.745            | -16.140                               | -716              | -10.716            | -11.432                               |
| <b>2º Bimestre</b>    | <b>1.579</b>      | <b>-19.941</b>     | <b>-18.362</b>                        | <b>500</b>        | <b>-12.242</b>     | <b>-11.742</b>                        |
| Maio                  | 3.024             | 10.937             | 13.961                                | 809               | 8.611              | 9.420                                 |
| Junho                 | 1.454             | 2.916              | 4.370                                 | -440              | 8.542              | 8.102                                 |
| <b>3º Bimestre</b>    | <b>4.478</b>      | <b>13.853</b>      | <b>18.331</b>                         | <b>369</b>        | <b>17.153</b>      | <b>17.522</b>                         |
| Julho                 | 3.263             | 1.749              | 5.012                                 | -3.802            | 6.214              | 2.412                                 |
| Agosto                | -4.292            | 11.883             | 7.591                                 | 778               | 6.736              | 7.514                                 |
| <b>4º Bimestre</b>    | <b>-1.029</b>     | <b>13.632</b>      | <b>12.603</b>                         | <b>-3.024</b>     | <b>12.950</b>      | <b>9.926</b>                          |
| Setembro              | 1.448             | 21.002             | 22.450                                | 627               | 6.791              | 7.417                                 |
| Outubro               | 1.368             | -4.792             | -3.424                                | 81                | 12.388             | 12.469                                |
| <b>5º Bimestre</b>    | <b>2.816</b>      | <b>16.210</b>      | <b>19.026</b>                         | <b>708</b>        | <b>19.179</b>      | <b>19.886</b>                         |
| Novembro              | 1.360             | 6.372              | 7.732                                 | 1.296             | 21.623             | 22.919                                |
| Dezembro <sup>1</sup> | 1.823             | -672               | 1.151                                 | -                 | -                  | -                                     |
| <b>6º Bimestre</b>    | <b>3.183</b>      | <b>5.700</b>       | <b>8.883</b>                          | <b>-</b>          | <b>-</b>           | <b>-</b>                              |

Fonte: Bacen.

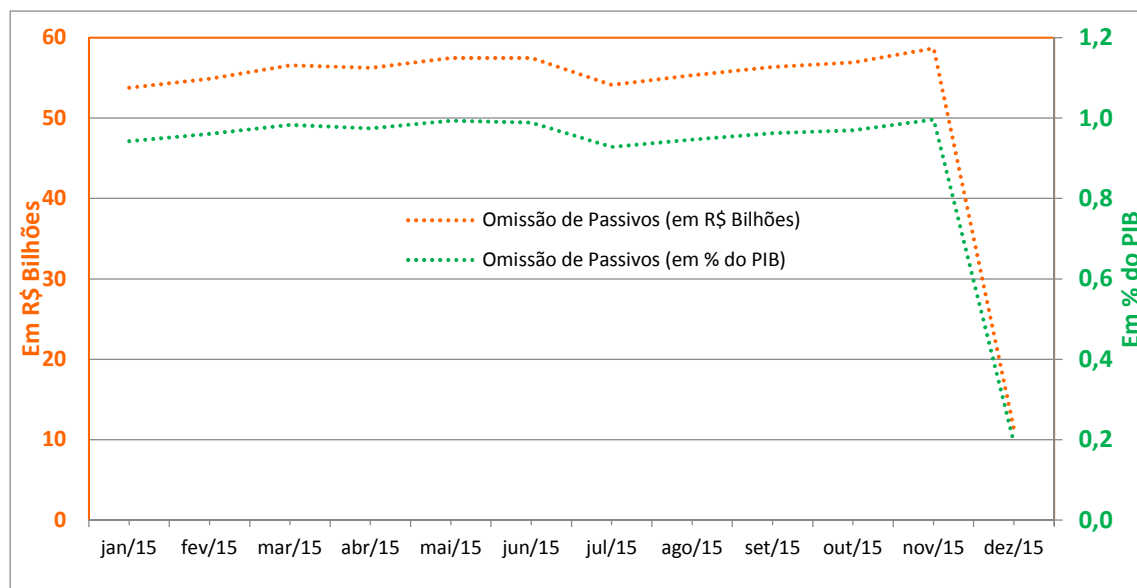
<sup>1</sup> Em dezembro de 2015, os estoques registrados na contabilidade das entidades credoras foram incorporados na DLSP, com impactos nos resultados fiscais apurados para o período.

Nota: (+) déficit / (-) superávit

Logo, verifica-se que, tanto em 2014 quanto em 2015, deixaram de ser captados diferentes fluxos de valores que modificariam o resultado primário caso houvessem sido apropriados à época correta. Não se trata, pois, de mero exaurimento de conduta irregular anteriormente verificada, mas sim da insistente e reiterada omissão de passivos que impactam a avaliação da situação fiscal da União.

Conforme pode ser visualizado no gráfico seguinte, que registra os passivos omitidos pela União, durante todo o exercício de 2015 houve subestimação do resultado primário. Ademais, o Acórdão 825/2015-TCU-Plenário é de 15/4/2015, enquanto que o Acórdão 3.297/2015-TCU-Plenário, que deu provimento parcial ao pedido de reexame, é de 9/12/2015. Portanto, independente da análise das determinações alteradas pelo segundo acórdão, resta claro que houve omissão de passivos até o final do exercício, mesmo que se aceitasse a tese de efeito suspensivo.

**Gráfico – Omissão de passivos do Governo Central no exercício de 2015**



Fonte: Quadros XLIII, XLIV e XLV da Nota de Política Fiscal para a imprensa de jan/2016 (disponível em <http://www.bcb.gov.br/htms/infecon/notas.asp?idioma=p>).

Pelo mesmo motivo, não há como acatar a ponderação de que eventual sanção em 2015 violaria o princípio do *non bis in idem* (alínea *d*). O que se observa, em verdade, é a reiteração do ato constatado em 2014 e mesmo em outros exercícios pretéritos.

Destarte, não há que se invocar o *non bis in idem* ou suscitar a hipótese de desrespeito aos termos do Acórdão 3.297/2015-TCU-Plenário, uma vez que a omissão de registro nas estatísticas fiscais continuou a ocorrer durante todo o exercício de 2015, mesmo após a apreciação das contas do exercício de 2014 (Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário, de 7/10/2015), ocasião em que foi confirmada a irregularidade relacionada àquele exercício.

Ademais, conforme já destacado e contrariamente ao que querem firmar as alegações apresentadas nas alíneas *e* e *f*, o fato das estatísticas fiscais referentes a dezembro de 2015 terem sido divulgadas, por determinação do TCU, já com a incorporação de todos os passivos, não importa concluir que “todos esses passivos repercutiram no cômputo do resultado fiscal do próprio exercício, portanto, tempestivamente e sem qualquer prejuízo à transparência fiscal” (peça 53, p. 165).

Ao contrário: restaram prejudicadas as avaliações dos resultados das contas públicas, como evidencia a própria publicação do Banco Central, ao explicitar os fluxos não captados ao longo do exercício de 2015. E esses resultados são os que permitem verificar o balanceamento necessário entre receitas e despesas em prol de uma gestão sustentável da dívida pública, compreendida como o cumprimento das metas fiscais propostas pelo Poder Executivo e aprovadas pelo Poder Legislativo nas leis de diretrizes orçamentárias.

Ainda em relação à argumentação contida na alínea *f*, cabem algumas considerações quanto ao fato do Banco Central ter interposto pedido de reexame do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, cujo recurso foi recebido com efeito suspensivo.

De início, ressalta-se que já no Acórdão 1.464/2015-TCU-Plenário, de 17/6/2015, sobre a apreciação das Contas prestadas pela Presidente da República relativas ao exercício de 2014, apontou-se a omissão no registro de passivos da União junto ao Banco do Brasil, BNDES e FGTS, nas estatísticas da dívida pública de 2014. Essa irregularidade foi confirmada por meio do Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário, de 7/10/2015.

Mesmo ciente dessa decisão de natureza terminativa, optou o Governo Federal pela discussão da interpretação da metodologia de captura desses passivos, cujo desfecho culminou no Acórdão 3.297/2015-TCU-Plenário, de 9/12/2015, prolatado nos autos do pedido de reexame do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário.

Observa-se que a decisão proferida no âmbito do Acórdão 3.297/2015-TCU-Plenário não ilidia a obrigação do Governo Federal de cumprir o normativo de estatísticas fiscais, cuja interpretação foi aclarada pelo mencionado Acórdão 1.464/2015-TCU-Plenário e, posteriormente, confirmada pelo Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário.

Inobstante essa orientação, continuou a haver omissão de registro de passivos no exercício de 2015, pois o efeito suspensivo citado pela defesa não teve o condão de suspender a eficácia do normativo de estatísticas fiscais. Portanto, essa resistência ao cumprimento do normativo ensejou a repetição da irregularidade em 2015, de forma irregular e continuada.

Além disso – ainda que fosse possível considerar que o Bacen estava desobrigado de divulgar as estatísticas fiscais incorporando os passivos da União a partir da concessão do efeito suspensivo, que retroage à data do Acórdão recorrido, no caso 15/4/2015 – há que se reconhecer que os efeitos da omissão das dívidas nas publicações das estatísticas ao longo do exercício são irreversíveis. Mais gravosamente: a violação à LRF igualmente perdurou por todo o ano.

Oportuno anotar que a interposição de recursos com efeito suspensivo suspende provisoriamente os efeitos das decisões do Tribunal, para efeito do recurso, mas não autoriza o recorrente a, antes do julgamento do mérito do recurso, praticar atos ou adotar providências que direta ou indiretamente violem e contrariem a legislação que dá suporte à decisão, qual seja, a Constituição da República e a LRF.

É atribuição deste TCU elaborar parecer prévio sobre as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, dispondo o art. 228 do Regimento Interno que o parecer deve emitir opinião conclusiva sobre a observância aos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal, com destaque para o cumprimento das normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, em especial quanto ao que estabelece a lei orçamentária anual.

Considerando que ao longo de onze meses do exercício de 2015 houve a omissão de passivos da União nas estatísticas fiscais oficiais para fins de apuração dos resultados fiscais, não há como aquiescer que houve plena observância aos princípios e normas constitucionais, legais e regulamentares.

Portanto, reitera-se a constatação que, para os fins da emissão de parecer prévio sobre as Contas do Governo de 2015, a situação encontrada foi a mesma do exercício de 2014, o que enseja, por conseguinte, o registro de idêntica irregularidade, conforme consignado naquela ocasião.

### 7.3.3 Conclusão

Ante todo exposto, conclui-se que as contrarrazões apresentadas não foram suficientes para afastar, no todo ou em parte, a irregularidade apontada, caracterizada pela omissão do fluxo de passivos da União nas estatísticas da dívida pública divulgadas pelo Banco Central do Brasil no transcorrer do exercício de 2015.

**IRREGULARIDADE**

- Omissão de passivos da União junto ao Banco do Brasil, à Caixa Econômica Federal, ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social e ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, nas estatísticas da dívida pública divulgadas pelo Banco Central do Brasil ao longo do exercício de 2015, contrariando os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000.

## 7.4 Pagamento de dívidas da União junto ao BB, ao BNDES e ao FGTS sem a autorização em lei orçamentária

*Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário*

(...)

*9.2.6. pagamento de dívidas da União junto ao Banco do Brasil e ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social sem a devida autorização na Lei Orçamentária Anual ou em lei de créditos adicionais, inclusive com o registro irregular de subvenções econômicas, contrariando o que estabelecem o art. 167, inciso II, da Constituição Federal, o art. 5º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 e os arts. 12, § 3º, inciso II, e § 6º, e 13 da Lei 4.320/1964 (item III.3.1);*

*9.2.7. pagamento de dívidas da União junto ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço sem a devida autorização em Lei Orçamentária Anual ou em lei de créditos adicionais, e também com o registro irregular de subvenções econômicas, incluindo o pagamento de R\$ 869,10 milhões executados em 2014 sem que constassem da respectiva dotação orçamentária (Lei 12.952/2014), contrariando o que estabelecem o art. 167, inciso II, da Constituição Federal, o art. 5º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 e os arts. 12, § 3º, inciso II, e § 6º, e 13 da Lei 4.320/1964 (itens III.3.2 e III.3.3);*

### 7.4.1 Contrarrazões

*A. Quanto ao pagamento de operações de crédito junto ao BB e ao BNDES sem autorização orçamentária, contrariando o que estabelecem o art. 167, inciso II, da Constituição Federal, o art. 5º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 e os arts. 12, § 3º, inciso II, e § 6º, e 13 da Lei 4.320/1964*

a) o arcabouço legal e normativo aplicável à matéria não permite chegar à conclusão a que chegou o TCU;

b) a incorporação de operações de crédito no orçamento se dá no mesmo ano da sua contratação, incorporando a receita de operação de crédito, bem como alguma despesa que seja custeada com essa fonte de receita;

c) em exercício posterior, o pagamento da operação de crédito é considerado uma despesa financeira e é realizado utilizando-se uma receita primária;

d) em consonância com o que prevê o parágrafo 1º do art. 29 da LRF, há a impossibilidade de incorporá-la ao orçamento como operação de crédito na origem, no momento da contratação, uma vez que, a conversão da subvenção econômica em operação de crédito, em decorrência do inadimplemento financeiro da obrigação, ocorre após encerrado o planejamento e execução orçamentária da despesa. Ou seja, a despesa já havia sido originalmente prevista na LOA do correspondente exercício e também nele empenhada;

e) segundo a Nota Técnica 17/STN/COPEC, de 14/7/2016, os pagamentos foram feitos em estrita observância aos princípios da transparência e da finalidade, que estabelecem que a execução da despesa

deve explicitar a finalidade a que se destina a despesa pública, ou seja, permitir visualizar se a despesa contribui para a criação, expansão ou aprimoramento da ação de governo;

f) na Lei Orçamentária Anual (LOA) ou na Lei de Créditos Adicionais, as despesas com subvenções econômicas devem vir explicitadas, do contrário, caso as despesas figurassem como operações de crédito, não restaria demonstrada a finalidade do gasto público em apreço, que é a equalização de taxa de juros e outros encargos financeiros;

g) a formalização desta operação de crédito ensejaria, como contrapartida orçamentária, a estimativa de entrada de receita financeira na natureza 2119.00.00 - Outras Operações de Crédito Internas, cuja fonte para a despesa é a 146, contudo, frisa-se que tal combinação não foi possível de ser realizada nesta operação, sendo impraticável de ser configurada conforme entendimento da Corte de Contas;

h) o atual arcabouço normativo orçamentário público não prevê a possibilidade de considerar “receitas de exercícios anteriores”, tendo em vista que o período considerado pelo Tribunal como de realização das operações de crédito foi de 2010 a 2014, ou seja, dever-se-ia considerar receitas pretéritas ao exercício corrente e, para esta situação, não há amparo na legislação em vigor;

i) a mudança de natureza da despesa e o reconhecimento da receita de operação de crédito, após o encerramento do exercício a que se refere, viola o próprio princípio da anualidade orçamentária;

j) Segundo Nota 17/STN/COPEC, as dívidas da União junto ao BB e ao BNDES estão vinculadas legalmente (autorizadas em leis específicas) como subvenção econômica e o item 9.1.2 do Acórdão 1.634/2016-TCU-Plenário, descreve que as despesas da União não decorrem de decisões do TCU, mas de determinações legais;

k) as despesas com pagamento de equalização (Crédito Rural e PSI) foram devidamente autorizadas na LOA e em lei de créditos adicionais no exercício de 2015, assim, não houve registro irregular de subvenções econômicas, portanto, não houve violação ao que estabelecem o art. 167, inciso II, da Constituição Federal, o art. 5º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 e os arts. 12, § 3º, inciso II, e § 6º, e 13 da Lei 4.320/1964;

l) o pagamento nos termos efetuados, em virtude da impossibilidade demonstrada de se efetuar os ajustes pretendidos pelo TCU, apenas exauriu a conduta irregular já reprovada nas contas de 2014, não podendo se constituir em uma nova irregularidade;

m) os Acórdãos 825/2015-TCU-Plenário e 3.297/2015-TCU-Plenário não enfrentaram os aspectos relacionados à forma de se realizar o pagamento, tendo apenas determinado que os pagamentos fossem realizados no menor prazo possível, o que ocorreu no final de 2015, conforme entendimento entre os Poderes Executivo e Legislativo;

n) se os passivos pagos em 2015 tivessem sido pagos como amortização de dívida, ainda que já tenha sido demonstrada a inconsistência orçamentária desse fato, haveria também uma inconsistência fiscal, posto que o resultado de 2015 teria sido de cerca de R\$ 55,0 bilhões menor do que o efetivamente alcançado, reduzindo de forma incorreta o resultado fiscal obtido.



*B. Quanto ao pagamento de dívidas da União junto ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço sem a devida autorização em Lei Orçamentária Anual ou em lei de créditos adicionais, e também com o registro irregular de subvenções econômicas, incluindo o pagamento de R\$ 869,10 milhões executados em 2014 sem que constassem da respectiva dotação orçamentária*

o) pelos mesmos argumentos demonstrados no item anterior, argumenta que é impossível efetuar os pagamentos como operações de crédito;

p) a Lei 11.977/2009 autoriza a utilização das disponibilidades do FGTS em contratações no âmbito do PMCMV e dispõe que o Agente Operador do fundo (Caixa) terá direito ao ressarcimento das quantias desembolsadas, devidamente atualizadas pela taxa Selic;

q) isso assegura a continuidade da execução das contratações do programa e demonstra que essas são custeadas por meio de subvenções econômicas;

r) a descrição da ação 00CW – Subvenções Econômicas Destinadas à Implantação de Projetos de Interesse Social em Áreas Urbanas (Lei 11.977/2009), constante do cadastro de ações da LOA 2015, afirma que a referida ação abarca tanto os valores normais de subvenções econômicas como os ressarcimentos e atualizações dos adiantamentos feitos pelo FGTS, com base no art. 82-A da Lei 11.977/2009;

s) a descrição da referida ação está de acordo com o que dispõe a Lei 11.977/2009, caracterizando a abrangência da subvenção econômica em questão, que inclui o ressarcimento e a remuneração de capital necessário para viabilizar a execução do PMCMV;

t) com isso, os custos associados em conceder a subvenção incluem a remuneração dos serviços prestados pelo Gestor Operacional do Programa (Caixa), inclusive aqueles referentes aos adiantamentos realizados pelo FGTS;

u) o ato de conceder a subvenção econômica, que a lei autoriza que seja feita pelo inciso I do art. 2º da Lei 11.977/2009, é de responsabilidade da União, caso contrário, seria o FGTS que estaria realizando a subvenção econômica, situação essa que não está autorizada pela referida lei e, portanto, seria irregular;

v) o relatório do Senador Acir Gurgacs, relator das contas de 2014 na Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO), dispõe que a autorização legal para realizar despesas orçamentárias sob a forma de subvenção econômica não se confunde com autorização para contratar operação de crédito com o objetivo de ampliar receitas para a satisfação de compromissos assumidos, cobrir déficit de caixa ou instituir fonte de financiamento;

w) o cancelamento dos restos a pagar e a configuração de operações de crédito para o pagamento da dívida com o FGTS até 2014 requer a elaboração de instrumento específico de contratação da União junto ao FGTS para que se configure uma receita de “outras operações de crédito internas” e, consequentemente, inserção na dívida consolidada;

x) esse procedimento torna-se inconsistente sob o aspecto orçamentário, tendo em vista que a receita proveniente da inscrição de restos a pagar é classificada como extraorçamentária (parágrafo único do art. 103 da Lei 4.320/1964), o que impossibilita o ingresso desta receita para financiar a referida operação de crédito, inviabilizando o pagamento das despesas decorrentes da dívida em questão na fonte 146 – Operações de crédito internas – em Moeda;

y) segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), o cancelamento de restos a pagar gera o restabelecimento de saldo de disponibilidade comprometida, originária de receitas arrecadas em exercícios anteriores e não de uma nova receita a ser registrada;

z) esse saldo restabelecido compõe o superávit financeiro na fonte a qual os empenhos de restos a pagar foram emitidos, no caso específico a fonte 100 – Recursos Ordinários do Tesouro, no entanto, não seria possível utilizar tal saldo para pagar as despesas decorrentes da configuração de operação de crédito, já que tais pagamentos deveriam ser feitos através da fonte 146;

aa) conforme trecho do Relatório Preliminar sobre as Contas de 2015 (“Em dezembro de 2015, parcela de dívida junto ao FGTS que foi contraída fora dos ditames legais foi quitada em conjunto com a parcela do débito regularmente constituída...”), nem mesmo o TCU nega a regularidade da despesa, no momento de sua constituição;

bb) a SOF, por meio da Nota Técnica Conjunta 01 DEINF/SECAD/SOF/MP/2016, entende que as determinações dos Acórdãos 825/2015-TCU-Plenário e 3.297/2015-TCU-Plenário, quando exigiram o reconhecimento na LOA das operações de crédito junto ao FGTS, referiam-se apenas aos próximos exercícios;

cc) em relação às situações constituídas (adiantamentos feitos pelo FGTS até 2014), o TCU reconheceu a sua irregularidade e, na impossibilidade de exigir medidas com vistas a sua imediata correção, nos termos do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, limitou-se a determinar que, quando da elaboração das propostas orçamentárias ou da aprovação de créditos adicionais, tais adiantamentos fossem consignados como operações de crédito;

dd) já que o Acórdão 3.297/2015-TCU-Plenário foi exarado apenas em 9/12/2015, período de apreciação do Projeto de Lei Orçamentária no Congresso Nacional, e até então as determinações do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário estavam suspensas por conta de recurso de reexame, não houve prazo para implantar a determinação referente ao reconhecimento das operações de crédito do FGTS nem na LOA de 2016, nem na LOA de 2015;

ee) o próprio Relatório Preliminar das Contas de 2015 revela que é impossível o pagamento dos valores como operações de crédito já que era necessário que a receita oriunda dos empréstimos estivesse inscrita nos orçamentos anuais dos exercícios em que o FGTS realizou a transferência de subvenções em nome da União;

ff) se o entendimento do Relatório Preliminar do TCU é verdadeiro, não há como questionar o procedimento realizado nos pagamentos dos passivos ao FGTS, o qual deve ser considerado como mero exaurimento da irregularidade, tendo em vista a impossibilidade de se alterar leis orçamentárias de exercícios anteriores já encerrados;

gg) em 2015, após o TCU considerar que os adiantamentos do FGTS são operações de crédito, a União não utilizou da permissão do art. 82-A da Lei 11.977/2009 para conceder subvenções econômicas;

hh) merece esclarecer que o cancelamento de restos a pagar de subvenções econômicas foi medida de aperfeiçoamento da gestão fiscal, principalmente para fins de impacto no endividamento da União e, por consequência, no resultado nominal.

ii) assevera que desde de 2013, no âmbito da elaboração do PLOA 2013, reduziu o número de ações orçamentárias existentes para que constassem na LOA somente as ações orçamentárias que entreguem produtos e serviços “finais” à sociedade ou ao Estado;

jj) para evitar a perda de informação e aumentar a transparência da execução orçamentária, foi criado o Plano Orçamentário (PO);

kk) dessa forma, a ação orçamentária 00CW foi distribuída em POs, com o intuito de identificar os valores devidos em cada situação considerada na Lei 11.977/2009, de modo a evidenciar com maior precisão: a subvenção concedida, o passivo junto ao FGTS (ressarcimento e atualização pela Selic) e a remuneração de outros serviços do Gestor Operacional do programa;

ll) os mecanismos de controle realizados pelos POs foram objeto de auditoria operacional do TCU (TC 022.750/2013-4) que, apesar de ter identificado oportunidades de melhorias, enalteceu os mecanismos;

mm) o pagamento dos passivos teve consenso do Poder Legislativo em relação aos meios empregados, uma vez que não apenas aprovou o PLN 5/2015, alterando a meta orçamentária e abrindo espaço fiscal para quitação dos passivos apontados, mas também aprovou a Medida Provisória 702/2015 de crédito extraordinário que previa o pagamento dos passivos nas referidas ações que agora são questionadas;

## 7.4.2 Análise

### *Dos pagamentos irregulares de passivos junto ao BB e BNDES*

Segundo o Relatório Preliminar das Contas de 2015 (p. 41), o TCU, por meio do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, considerou os adiantamentos realizados pelo Banco do Brasil (BB) e pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), para o pagamento de despesas decorrentes de programas governamentais, como operações de crédito irregulares da União junto a essas entidades.

No entanto, em 2015, quando o governo federal resolveu quitar tais dívidas, constatou-se que os pagamentos foram executados, em grande parte, por meio de restos a pagar de subvenção econômica. Além disso, alguns pagamentos foram feitos também como despesas de exercícios anteriores (elemento de despesa 92, subelemento 45) ou como despesas do próprio exercício, utilizando o elemento de despesa 45.

Segundo o MCASP, 6ª edição, o elemento de despesa 45 é destinado ao pagamento de subvenções econômicas, a qualquer título. No caso de empenho de despesas de exercícios anteriores, o código 45 é deslocado para o nível de subelemento de despesa, mas mantém a função de identificar o objeto de gasto, qual seja, subvenções econômicas.

Para agravar ainda mais a situação, a Secretaria do Tesouro Nacional e o Ministério da Fazenda, no momento do pagamento, não realizaram a separação entre o principal e os juros das dívidas, o que contribuiu para ampliar a distorção das informações contábeis e orçamentárias do ano de 2015. Conforme Nota Conjunta 16/2016/COAPI/COFIN/COPEC/SUPOF/STN/MF-STN (peça 55), o montante dos juros das operações junto ao BB e ao BNDES foi de aproximadamente R\$ 2 bilhões.

Em sua defesa, as contrarrazões alegam que é impossível a conversão da subvenção econômica em operação de crédito na origem, no momento da sua contratação, tendo em vista que a conversão da subvenção em operação de crédito se dá apenas após encerrado o planejamento e a execução da despesa.

No ponto, primeiramente cabe destacar que a argumentação da defesa se baseia em uma premissa falsa. A uma, porque o Poder Executivo tem a possibilidade de realizar alterações orçamentárias na LOA e, a duas, porque nada impede que uma despesa já empenhada seja anulada para fins de correção da sua

execução. Além disso, é dever do Poder Executivo realizar planejamento adequado de suas despesas e receitas. Se for o caso de não possuir recursos suficientes para pagar as instituições financeiras, tal evento deveria já estar previsto anteriormente no orçamento.

Também, não socorre à alegante o argumento de que o reconhecimento dos pagamentos como operações de crédito não demonstraria a finalidade a que se destina a despesa e estaria em desacordo com os princípios da transparência e da finalidade da despesa. Para a defesa, a finalidade do gasto que foi pago era a concessão de subvenções e não amortização de operação de crédito.

Ocorre que, a verdadeira finalidade dos pagamentos não era a concessão de subvenções, como alega a defesa, mas sim o pagamento de operações de crédito irregulares que foram disfarçadas de subvenções de anos anteriores. Ao contrário do que afirma a defesa, a verdade é que o reconhecimento da despesa como amortização de dívida contratual teria dado maior transparência à execução da despesa, tendo em vista que demonstraria, sob o ponto de vista ôntico, a verdadeira finalidade dos pagamentos.

Ainda em relação a esse aspecto, cabe ressaltar que os restos a pagar de subvenções econômicas não deveriam ter sido pagos em 2015, haja vista que a obrigação da União para com os beneficiários deixou de existir e, conseqüentemente, tais valores deveriam ser desincorporados do passivo da União.

Assim, não mais subsistindo a obrigação em relação às subvenções, caberia ao Poder Executivo dar baixa nos restos a pagar e, em contrapartida, assumir uma nova obrigação, mas, desta vez, perante o BB e o BNDES e não mais em face dos beneficiários dos programas.

A todo momento, a defesa também alega que há a necessidade de reconhecer uma receita de operação de crédito para, em contrapartida, reconhecer os pagamentos como amortização de dívida contratual, no entanto, como as receitas se referem a exercícios pretéritos e o atual arcabouço normativo orçamentário público não prevê a possibilidade de considerar “receitas de exercícios anteriores”, fica impossível de reconhecer os pagamentos da forma que o TCU indicou.

Quanto ao ponto, em detida e curada análise, constata-se que a defesa confundiu os procedimentos de reconhecimento regular dos passivos e o reconhecimento dos passivos apenas em anos posteriores. Quando o TCU fala em reconhecimento de receita, está considerando a regular execução da despesa, ou seja, está considerando que houve uma previsão de receita de operação de crédito na LOA e, em contrapartida, a fixação de dotação para pagamento de uma despesa da mesma natureza.

O reconhecimento da dívida como operação de crédito é tão possível que o próprio Tesouro Nacional, por meio das Notas Técnicas Conjuntas 9 e 32/2015/CCONF/CCONT/COPEC/STN/MF-DF, de 16/9/2015 (peça 55, p. 100 e 163), reconheceu que os valores referentes a equalização de taxas de juros, não reconhecidos em anos anteriores, devem ser contabilizados no passivo em contrapartida de uma baixa no patrimônio líquido (ajuste patrimonial).

Tais Notas Técnicas são fruto de trabalho realizado por grupo de trabalho instituído pela Portaria STN 389/2015, que tinha o objetivo de aprimorar e padronizar as rotinas e os procedimentos de reconhecimento, registro e controle de direitos e obrigações da União junto a instituições financeiras oficiais e fundos.

Além disso, o MCASP 6º edição, p. 245, demonstra que, em certos casos, para reconhecer uma dívida não é obrigatório o reconhecimento de uma receita anterior. No caso dos pagamentos de 2015, repita-se, o TCU não exigiu o lançamento de receita para que fossem realizados os pagamentos das operações de crédito irregulares. A seguir, são demonstrados modelos de lançamentos de reconhecimento/confissão de dívida:

**a. Registro da dívida**

Natureza da informação: patrimonial

D 3.6.4.x.x.xx.xx Incorporação de passivos

C 2.x.x.x.x.xx.xx Obrigações de Curto ou Longo Prazo (P)

**b. Pagamento da dívida**

Os registros referentes aos pagamentos da dívida correspondem aos registros usuais para a execução de despesa orçamentária com existência de registro anterior do passivo. (grifei)

Note que o procedimento correto para pagamento de dívidas reconhecidas em momentos posteriores é, primeiramente, a incorporação de um passivo, sem a necessidade de lançamento de qualquer tipo de receita do mesmo valor. Além disso, no caso específico das operações de crédito junto ao BB e BNDES, o Tesouro Nacional também deveria ter cancelado os restos a pagar já inscritos de anos anteriores para evitar a dupla contagem da dívida.

Reconhecida a dívida e cancelados os restos a pagar já inscritos em anos anteriores referentes às subvenções não pagas, caberia apenas realizar o pagamento na natureza de despesa adequada, qual seja: amortização de operações de crédito e juros.

Nessa trilha de raciocínio, cabe relembrar que o Poder Executivo abriu crédito extraordinário por meio da MP 702/2015 para pagar tais valores, mas, desconsiderando que o TCU já havia apontado que tais operações se tratavam de operações de crédito, autorizou a execução dos pagamentos em ações orçamentárias de subvenções, a exemplo da ação 000K - Subvenção Econômica em Operações de Financiamento no âmbito do PSI.

O pagamento de passivos vencidos, como se fossem despesas de subvenções do exercício corrente, fez com que o montante executado dessas despesas, em 2015, apresentasse distorção com relação ao valor efetivamente realizado.

Outro questionamento levantado pela defesa é que os valores devidos ao BB e ao BNDES, por determinação legal, são considerados como subvenções econômicas e o TCU, no item 9.1.2 do Acórdão 1.634/2016-TCU-Plenário, descreve que as despesas da União não decorrem de decisões do TCU, mas de determinações legais.

Nesse caso, faltou à defesa a compreensão de que tais valores serão considerados subvenções apenas quando seguirem o rito normal de sua execução, inclusive com obediência ao lapso temporal estabelecido na legislação. Desvirtuando-se desse caminho, tais valores passam a sofrer descaracterização da sua essência, encontrando forte resistência nas regras de responsabilidade na gestão fiscal, notadamente na LRF, e transformando-se em operações de crédito irregulares.

Quanto à menção da defesa ao Acórdão 1.634/2016-TCU-Plenário, cabe esclarecer que a obrigação de contabilizar tais valores como pagamento de operações de crédito não decorre da decisão do TCU, mas sim das normas então vigentes no ordenamento jurídico. Ao TCU não cabe inovar na ordem jurídica, mas apenas decidir nos termos e limites da lei. Conforme sobredito, a essência da concessão das subvenções foi desvirtuada, o que acabou caracterizando as operações como operações de crédito vedadas pela LRF. Portanto, não foi a decisão do TCU que obrigou o reconhecimento dos pagamentos como amortização de dívida, mas sim as normas de gestão fiscal estabelecidas pela LRF.

Ademais, o referido Acórdão não tem qualquer relação com o tema agora analisado. Na verdade, trata-se de decisão tomada no âmbito de consulta sobre a abertura de créditos extraordinários para atender despesas de outro membro da federação e para pagar obrigações alegadamente assumidas pela União em decorrência e em obediência a decisão do TCU.



Ainda nesse ponto, também não socorre a defesa a alegação de que, por estarem previstas na Lei Orçamentária Anual, os pagamentos não violaram o art. 167, inciso II, da Constituição Federal, o art. 5º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 e os arts. 12, § 3º, inciso II, e § 6º, e 13 da Lei 4.320/1964.

Sucedeu-se que, a previsão que havia na LOA era apenas para pagamento de subvenção econômica e não para dívida contratual decorrente de operações de crédito irregulares. Se isso fosse possível, o governo federal nem mesmo precisaria abrir créditos adicionais para pagar despesas não previstas inicialmente ou com dotação insuficiente, já que poderia utilizar qualquer tipo de dotação para pagar qualquer tipo de despesa, a exemplo do que ocorreu com o pagamento dos passivos junto ao BB e BNDES, em que o governo utilizou dotação de subvenção econômica para pagamento de dívida.

A defesa alega ainda que a irregularidade apontada pelo TCU não pode se constituir em nova irregularidade, já que é decorrente do exaurimento de uma irregularidade anterior. Ademais, afirma que os Acórdãos 825/2015-TCU-Plenário e 3.297/2015-TCU-Plenário, não enfrentaram os aspectos relacionados à forma de realizar os pagamentos.

Nesse caso, as alegações apresentadas também não merecem ser acolhidas, haja vista as irregularidades serem decorrentes de condutas diferentes. A primeira conduta considerada irregular nas contas de 2014 é referente à realização de operações de crédito irregulares, já a segunda, praticada em 2015, está relacionada ao pagamento irregular de dívida.

De semelhante modo, o fato de o TCU não ter enfrentado a forma de pagamento dos passivos, junto ao BB e BNDES, não autoriza o gestor público a realizar tais pagamentos de forma irregular. Em outras palavras, o administrador público deve obediência às determinações constitucionais e legais, uma vez que o art. 37 da Constituição Federal impõe a subordinação de todo gestor ao princípio da legalidade.

#### *Dos pagamentos irregulares de passivos junto ao FGTS*

Nos itens III.3.2 e III.3.3 do Relatório Preliminar das Contas do Governo de 2015, o TCU apontou como passível de irregularidade a sistemática de pagamento adotada para liquidar as operações de crédito realizadas pela União junto ao FGTS.

A Lei 11.977/2009 faculta que as subvenções econômicas a cargo do Tesouro Nacional sejam antecipadas pelo FGTS, consoante disposto no art. 82-A, sendo que os valores antecipados devem ser atualizados pela taxa Selic.

Ocorre que, desde 2009, o Tesouro Nacional passou a acumular dívidas com o FGTS em função do não pagamento dos repasses de subvenções econômicas realizados pelo Fundo, em nome da União, aos mutuários do PMCMV, totalizando até novembro de 2015 o montante de R\$ 8,7 bilhões de passivo.

O Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, de abril de 2015, caracterizou como operações de crédito os adiantamentos realizados pelo FGTS sem o posterior ressarcimento pela União em prazo razoável. No entanto, tais operações de crédito, por estarem autorizadas pela Lei 11.977/2009, não são alcançadas pela vedação da LRF.

9.7.1. em razão do disposto pelo art. 59, § 1º, inciso V, da Lei Complementar 101/2000, **alertar** o Poder Executivo a respeito da execução de despesa com **pagamento de dívida contratual** junto ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) sem a devida autorização em Lei Orçamentária Anual ou em Lei de Créditos Adicionais; (grifo nosso)

O relatório sobre as Contas do Governo referentes ao exercício de 2014 é claro ao descrever qual procedimento deveria ter sido adotado para quitação do débito junto ao FGTS, que deveria contemplar:



(i) o cancelamento dos restos a pagar inscritos na ação orçamentária 0909.00CW.0001 – Subvenção Econômica Destinada à Implementação de Projetos de Interesse Social em Áreas Urbanas, referentes aos empenhos de despesa da União no âmbito do PMCMV; (ii) inscrição, na dívida consolidada da União, dos montantes relativos aos restos a pagar a que se refere o item anterior; (iii) registro, no estoque da dívida consolidada, dos valores referentes aos juros devidos pela União ao FGTS em razão dos adiantamentos concedidos pelo Fundo; e (iv) registro, pelo regime de competência, dos juros devidos pela União ao FGTS em relação aos estoques de dívida consolidada. ([http://portal.tcu.gov.br/tcu/paginas/contas\\_governo/contas\\_2014/index.html](http://portal.tcu.gov.br/tcu/paginas/contas_governo/contas_2014/index.html) (p. 662)).

Não obstante os alertas emitidos pelo TCU, observa-se que, no curso do exercício de 2015, o governo federal perseverou na conduta, ou seja, repassou recursos ao FGTS para quitação de dívidas anteriormente contraídas utilizando rubrica orçamentária destinada ao pagamento de subvenções econômicas.

No período de fevereiro a outubro de 2015 foram realizados pagamentos ao FGTS no valor de R\$ 1,35 bilhão e, para tanto, foram utilizados restos a pagar de orçamentos de exercícios anteriores. Estes restos a pagar foram inscritos na ação orçamentária 00CW - “Subvenção Econômica Destinada à Implementação de Projetos de Interesse Social em Áreas Urbanas”.

Desse modo, os recursos foram repassados ao FGTS como se o objeto do pagamento fossem subvenções econômicas e não como liquidação de operações de crédito, o que de fato era.

Fato semelhante ocorreu quando da liquidação, em dezembro de 2015, do passivo remanescente. Para tal quitação foi aberto crédito extraordinário no valor de R\$ 8.989.334.525,00, por meio da Medida Provisória 702, de 17/12/2015.

Ocorre que o crédito foi aberto na mesma ação orçamentária 00CW, ou seja, como sendo destinado para subvenções econômicas, quando de fato eram para quitação das operações de crédito abertas junto ao FGTS com amparo no art. 82- A da Lei 11.977/2009.

Assim, a irregularidade verificada nos pagamentos ocorridos até outubro de 2015 se repetiu quando da quitação do restante dos passivos, em dezembro, havendo ainda, neste último caso, dois agravantes: i) o pagamento da atualização monetária prevista na Lei 11.977/2009 (Taxa Selic), no valor de R\$ 2,86 bilhões, também ocorreu como se fossem despesas com subvenções econômicas e ii) os pagamentos do valor principal dos passivos remanescentes, no total de R\$ 6,22 bilhões, aparecem como sendo despesas orçamentárias do exercício de 2015, e não como despesas de exercícios pretéritos.

Desse modo, ao se consultar a execução orçamentária do Ministério das Cidades no mês de dezembro de 2015 observar-se-á, segundo a classificação dada para a despesa, que teriam sido despendidos com subvenção econômica destinada à implementação de projetos de interesse social em áreas urbanas o expressivo montante de R\$ 9,08 bilhões apenas naquele mês.

Entretanto, conforme visto, não eram despesas de subvenções econômicas e sim quitação de operações de crédito, principal (R\$ 6,22 bilhões) e juros (R\$ 2,86 bilhões), contratadas em exercícios anteriores. Ressalta-se que o fato de o Ministério das Cidades ter cancelado, em dezembro de 2015, os restos a pagar existentes, não elidiu a irregularidade, posto que, conforme já amplamente discorrido, a irregularidade não consiste exclusivamente na utilização de restos a pagar de exercícios anteriores, mas sobretudo do pagamento de dívida contratual junto ao FGTS com rubrica orçamentária de subvenções econômicas, sem, portanto, rubrica específica no orçamento, ou seja, sem a devida autorização da Lei Orçamentária Anual ou de créditos adicionais, como alerta claramente o item 9.7.1 do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário.

Nos itens “r” a “t”, a defesa alega que o procedimento de pagamento está correto, pois, segundo a descrição da ação 00CW, constante do cadastro de ações da LOA 2015, a referida ação abarca tanto a despesa com a subvenção econômica como os ressarcimentos e atualizações dos adiantamentos feitos pelo FGTS.

Segundo a defesa, a descrição da ação 00CW, para a LOA 2015, é a seguinte:

Concessão de subvenção econômica com o objetivo de facilitar a aquisição de imóvel residencial ou complementar o valor necessário a assegurar o equilíbrio econômico-financeiro das operações de financiamento, realizadas pelas entidades integradas ao Sistema Financeiro da Habitação - SFH, compreendendo as despesas de contratação, de administração e cobrança e de custos de alocação, remuneração e perda de capital, **inclusive o ressarcimento e a atualização do adiantamento previsto no art. 82-A da Lei nº 11.977, de 2009**, viabilizando o subsídio para produção e aquisição de imóvel aos segmentos populacionais com renda familiar mensal de até R\$ 3.275,00 (três mil, duzentos e setenta e cinco reais). (grifo nosso)

No entanto, observa-se que o texto acima destacado só passou a constar da descrição da referida ação a partir do ano de 2015. Assim, considerando que os restos a pagar existentes no ano de 2015 se referem a despesas que foram empenhadas de acordo com a descrição das ações de anos anteriores, constata-se que, mesmo tendo alterado a descrição da ação, esses empenhos abarcam despesas que não deveriam ser alocadas na ação 00CW à época do empenho.

De qualquer forma, ainda que se considere que parte dos valores foram empenhados em 2015, não existiria impedimento para que o Poder Executivo realizasse correções na descrição da ação, de forma a adequar a sua finalidade aos conceitos normativos então vigentes e à decisão do Acórdão 3.297/2015-TCU-Plenário. É o que se depreende do art. 127, § 1º, inciso I, alínea "h", da Lei 13.080, de 2/1/2015:

Art. 127. A elaboração e a aprovação dos Projetos da Lei Orçamentária de 2015 e de créditos adicionais, bem como **a execução das respectivas leis**, deverão ser realizadas de acordo com os princípios da publicidade e da clareza, promovendo-se a transparência da gestão fiscal e permitindo-se o amplo acesso da sociedade a todas as informações relativas a cada uma dessas etapas.

(...)

h) até o sexagésimo dia após a publicação da Lei Orçamentária de 2015, cadastro de ações contendo, no mínimo, o código, o título e a descrição de cada uma das ações constantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, que poderão ser atualizados, quando necessário, desde que as alterações não ampliem ou restrinjam a finalidade da ação, consubstanciada no seu título constante da referida Lei; (grifo nosso)

Continuando, a defesa argumenta que o ato de conceder a subvenção econômica é de responsabilidade da União, caso contrário, seria o FGTS que estaria realizando a subvenção econômica, situação que seria irregular.

Nesse ponto, a defesa apenas deixa claro os motivos pelos quais o TCU considerou os adiantamentos feitos pelo FGTS como operação de crédito. Se cabe à União o pagamento das subvenções, mas foi o FGTS que pagou, é notório que houve um empréstimo de recursos do FGTS para a União. Novamente, as alegações da defesa não merecem ser acolhidas.

É também argumentado pela defesa que o relatório do Senador Acir Gurgacs sobre as Contas do Governo de 2014, constante da Comissão Mista de Orçamento (CMO) afirma que a autorização legal para realizar despesa de subvenção econômica não se confunde com autorização para contratar operação de crédito.

Quanto a essa alegação, cabe esclarecer que se trata de parecer que ainda não foi apreciado pela referida comissão e, ainda que tivesse sido aprovado, cumpre esclarecer que o TCU é um órgão independente e autônomo.

Quanto à autonomia e à independência desta Corte de Contas, se faz imperioso relatar que as Normas de Auditoria do TCU (NAT), aprovadas pela Portaria TCU 280, de 8/12/2010, asseveram que o termo “auxílio”, disposto no caput do artigo 71 da Constituição, não representa subordinação hierárquica do Tribunal em relação ao Congresso Nacional. A função de controle é atribuída diretamente pela Constituição, cujas disposições deixam inequívoco que se trata de um controle externo e independente. O TCU exerce competências próprias, independentes das funções do Congresso Nacional, e de suas decisões não cabem recursos quanto ao mérito ao Congresso Nacional ou a outros Poderes, se não no próprio âmbito do Tribunal.

Do item “w” ao “z”, as contrarrazões insistem em afirmar, da mesma forma que fizeram no item referente aos pagamentos ao BB e ao BNDES, que era impossível realizar os pagamentos na forma recomendada pelo TCU, ou seja, como amortização de dívida de operações de crédito.

Em síntese, argumenta que o cancelamento dos restos a pagar e o reconhecimento da dívida requer a elaboração de instrumento específico de contratação junto ao FGTS para que se configure uma receita de operação de crédito e seja realizada a inserção da operação na dívida consolidada.

Além disso, pondera que a receita proveniente de restos a pagar é extraorçamentária (art. 103 da Lei 4.320/1964), o que impossibilita o ingresso desses valores para financiar a referida operação de crédito, inviabilizando o pagamento das despesas da dívida em questão na fonte 146 – Operações de crédito internas.

Por fim, afirma que o cancelamento dos restos a pagar não gera uma nova receita, mas sim o restabelecimento das disponibilidades comprometidas na Fonte 100 – Recursos Ordinários do Tesouro, mas seria impossível utilizar essas disponibilidades, já que as operações de crédito devem ser pagas com a fonte 146.

Primeiramente cabe ressaltar que a obrigação de pagar as subvenções, as quais os restos a pagar se referiam, deixou de existir desde o momento em que o FGTS adiantou tais valores em nome da União. Não mais existindo a obrigação, tais passivos de subvenções não deveriam constar das obrigações a pagar da União, por isso, sua inscrição também foi irregular.

Assim, a despesa a ser paga em 2015 era referente a adiantamentos do FGTS e sua atualização (operações de crédito e seus juros) e não as subvenções concedidas e já pagas pelo mesmo fundo.

Outro ponto bastante levantado pela defesa é quanto à necessidade de lançamento de uma receita na fonte 146 para que os pagamentos fossem realizados como operações de crédito. Nesse ponto cabe destacar que o lançamento da receita é obrigatório apenas no próprio exercício de realização do adiantamento do FGTS, ou seja, quando a contabilização das operações for realizada de forma regular.

No caso dos pagamentos realizados apenas no ano de 2015, naquele momento, caberia ao Poder Executivo realizar o cancelamento dos restos a pagar e reconhecer o valor total da dívida no seu passivo, conforme já demonstrado na análise do tópico anterior, senão, vejamos:

**a. Registro da dívida**

Natureza da informação: patrimonial

D 3.6.4.x.x.xx.xx Incorporação de passivos

C 2.x.x.x.x.xx.xx Obrigações de Curto ou Longo Prazo (P)

**b. Pagamento da dívida**

Os registros referentes aos pagamentos da dívida correspondem aos registros usuais para a execução de despesa orçamentária com existência de registro anterior do passivo. (grifo nosso)

Dessa forma, o lançamento do reconhecimento da dívida é levado à classe do passivo (classe 2 – Obrigações de Curto e Longo Prazo) e, em contrapartida, é lançada uma variação patrimonial diminutiva na classe 3 do plano de contas (Incorporações de passivos). No pagamento, a execução seria realizada por meio de uma despesa de amortização de dívida do exercício de 2015, separando a natureza da despesa em principal da dívida e juros.

Com relação à fonte de recursos para pagamento das operações, o contexto em que se recomendou a utilização da fonte 146 é aquele em que o Tesouro Nacional seguiu o rito normal da execução da despesa, qual seja, reconheceu a receita de operação de crédito e ao mesmo tempo um passivo da dívida a pagar perante o FGTS. Assim, considerando que em 2015 existiam passivos não reconhecidos pela União perante o FGTS, não há que se falar em reconhecimento de receita na fonte 146 e pagamento de passivos com essa mesma fonte.

Pelas alegações apresentadas, o que se constata é que a defesa se equivocou em relação aos dois procedimentos que deviam ser seguidos. O primeiro procedimento é adotado para os casos em que a União seguiu o trâmite regular de reconhecimento da obrigação e execução da despesa, ou seja, não deixou de reconhecer os adiantamentos como operações de crédito e, conseqüentemente, reconheceu uma receita do mesmo valor. Já o segundo procedimento se refere apenas aos pagamentos dos passivos junto ao FGTS que a União não reconheceu em seu passivo. Nesse segundo caso, não há que se falar em lançamento de receita, mas sim em confissão de uma dívida e seu pagamento posterior.

Assim, o argumento de que a disponibilidade restabelecida com o cancelamento dos restos a pagar não poderia ser utilizada para pagar as operações de crédito não merece prosperar. Como demonstrado, a recomendação para utilizar a fonte 146 é apenas quando a receita é regularmente reconhecida no exercício em que o FGTS realizou os adiantamentos, nada impedindo o Poder Executivo de utilizar qualquer tipo de fonte passível de aplicação nesse tipo de despesa. Portanto, fica demonstrado que era possível sim a realização dos pagamentos como dívidas de operações de crédito, inclusive destacando os juros do principal.

Para finalizar essa parte das alegações, é importante destacar que o próprio Tesouro Nacional, por meio da Nota Técnica Conjunta 24/2015/CCONF/CCONT/COAPI/STN/MF-DF, de 10/9/2015 (peça 55, p. 207), recomenda o reconhecimento de um passivo quando tal procedimento não for reconhecido em anos anteriores. Nestes termos:

Independentemente de aspectos orçamentários, **a obrigação deve ser reconhecida e atualizada periodicamente**. Na hipótese do recebimento da informação sobre o valor exato da obrigação líquida e certa junto ao agente financeiro, deverá haver o registro de um passivo patrimonial.

(...)

**A correção monetária pela Selic** não ensejará registros nas contas de atos potenciais, mas apenas na **conta de passivo**, tendo como contrapartida uma variação patrimonial diminutiva.

(...)

Recomendações

No contexto apresentado, visando a adequação ao modelo de gestão proposto anteriormente, recomenda-se que:

(...)

f) obrigações de exercícios anteriores decorrentes do PMCMV, sempre que aplicável, sejam reconhecidas no passivo em contrapartida a um registro no patrimônio líquido (sem trânsito pelo resultado do exercício);

(...)

h) os ajustes efetuados sejam divulgados em notas explicativas do Balanço Geral da União — BGU, incluindo esclarecimentos acerca do impacto no patrimônio líquido decorrente do reconhecimento de obrigações de exercícios anteriores. (grifo nosso)

Em relação ao item “aa” das contrarrazões, cabe esclarecer que o TCU, em conformidade com o que estabelece o art. 82-A da Lei 11.977/2009, decidiu nos Acórdãos 825/2015-TCU-Plenário e 3.297/2015-TCU-Plenário, que a dívida contraída junto ao FGTS é legalmente autorizada e não se enquadra nas vedações da LRF. Assim, o trecho destacado do Relatório Preliminar sobre as contas de 2015 deve ser compreendido no sentido de que, tanto os valores de subvenções concedidas regularmente em 2015 como a dívida não reconhecida junto ao FGTS foram quitados conjuntamente como se fossem o mesmo tipo de despesa, o que de fato não era.

Do item “bb” ao “dd”, a defesa alega que a exigência dos Acórdãos 825/2015-TCU-Plenário e 3.297/2015-TCU-Plenário não se aplica às situações já constituídas nos anos anteriores, tendo o TCU se limitado apenas a determinar que, quando da elaboração da proposta orçamentária, tais operações fossem consignadas como operações de crédito. Explicando melhor, a defesa alega que o item 9.4.1 do Acórdão 3.297/2015-TCU-Plenário não ordenou que fossem realizados os pagamentos de adiantamentos feitos pelo FGTS como operações de crédito. Segundo seu entendimento, a decisão obriga a União apenas em relação a novas operações que serão consignadas nas Leis Orçamentárias Anuais a partir de 2016.

Primeiramente cabe separar dois tipos de irregularidades apontadas pelo Acórdão 825/2015-TCU-Plenário: a primeira está consubstanciada no item 9.4.1 e faz referência à inclusão na LOA dos valores referentes aos adiantamentos realizados pelo FGTS, ou seja, a determinação é feita no sentido de evitar que a União deixe de reconhecer novamente as receitas e os passivos na contabilidade e no orçamento da União; já o alerta feito no item 9.7.1 refere-se aos pagamentos de despesas de operações de crédito sem a devida autorização orçamentária, ou seja, trata de passivos de operações de créditos e juros que não tinha autorização na LOA para serem pagos e, mesmo assim, foram liquidados como subvenções econômicas.

Logo, a exigência do pagamento dos passivos, juntamente com o cancelamento dos restos a pagar, é decorrente do alerta emitido no item 9.7.1 e não do item 9.4.1, ambos do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário. Ademais, o Acórdão 3.297/2015-TCU-Plenário não alterou ou extinguiu o alerta do item 9.7.1, mas apenas ampliou os órgãos responsáveis pela implementação do item 9.4.1. Nos termos seguintes:

Acórdão 825/2015-TCU-Plenário

9.4.1. determinar ao Ministério das Cidades que, quando da elaboração de sua proposta orçamentária, faça consignar no orçamento, como fonte de recursos referente à contratação de operações de crédito interna, montante correspondente aos adiantamentos a que se refere o presente item, em virtude do que determinam o art. 3º da Lei 4.320/1964, e o art. 32, § 1º, incisos I a V, da Lei Complementar 101/2000;

Acórdão 3.297/2015-TCU-Plenário

9.3.1. em substituição ao seu item 9.4.1, determinar ao Ministério das Cidades, **juntamente com o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão**, que, quando da elaboração das propostas orçamentárias, façam consignar no orçamento fiscal e da seguridade social montante correspondente aos adiantamentos concedidos pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) ao Ministério das Cidades ao amparo do que dispõe o art. 82-A da Lei 11.977/2009, de modo a evidenciar que se trata de operações de crédito, em virtude do que determinam os arts. 3º da Lei 4.320/1964 e 32, § 1º, incisos I a V, da Lei Complementar 101/2000;



No item “gg” a defesa afirma que a União não se utilizou da faculdade do art. 82-A da Lei 11.977/2009 para realizar pagamentos de subvenções econômicas no âmbito do Minha Casa Minha Vida. Quanto a isso, acentua-se que o fato de a União não realizar novas operações de crédito não elide a irregularidade dos pagamentos de passivos anteriores a 2015.

O item “hh” alega que os cancelamentos de restos a pagar que foram realizados não foram em decorrência das determinações do TCU, mas sim uma medida de ajuste fiscal, tendo em vista o impacto desses valores na dívida consolidada líquida e no resultado nominal.

Quanto a isso, independentemente da motivação para o cancelamento dos restos a pagar de subvenções, o que importa é que, mesmo após esses cancelamentos, o Poder Executivo voltou a incorrer na mesma irregularidade ao editar a Medida Provisória 702/2015 abrindo crédito extraordinário para pagar as mesmas despesas, quais sejam, subvenções econômicas. Além disso, tal procedimento agravou ainda mais a situação, já que os novos empenhos foram realizados, em grande parte como despesas do exercício de 2015.

Do item “ii” ao “ll” a defesa alega que, apesar de a execução da despesa ter sido realizada como subvenção econômica, o controle gerencial que é realizado pelos Planos Orçamentários separa os valores das subvenções dos valores dos adiantamentos e da atualização pela Selic.

Em relação a essa alegação, ainda que exista tal controle, ele só é praticado no âmbito gerencial, o que não supre a falta de autorização específica na LOA para pagar tais valores como operações de crédito. De semelhante modo, o fato de o TCU ter elogiado os mecanismos de controle gerenciais realizados por esses planos não significa que o Poder Executivo possa executar despesas em flagrante afronta às normas mais básicas de finanças e gestão fiscal.

O próprio Manual Técnico de Orçamento 2015, elaborado pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF) afirma que os Planos Orçamentários não constam da LOA. Nos seguintes termos:

Plano Orçamentário – PO é uma identificação orçamentária, de caráter gerencial (não constante da LOA), vinculada à ação orçamentária, que tem por finalidade permitir que, tanto a elaboração do orçamento quanto o acompanhamento físico e financeiro da execução, ocorram num nível mais detalhado do que o do subtítulo/localizador de gasto.

Finalizando as contrarrazões, a defesa argumenta que os pagamentos tiveram e concordância do Poder Legislativo, já que este aprovou a MP 702/2015, que abriu crédito orçamentário nas ações orçamentárias agora questionadas e ainda aprovou o PLN 5/2015, que abriu espaço fiscal para viabilizar tais pagamentos.

Quanto a essa parte final das contrarrazões, cabe esclarecer novamente que não existe qualquer tipo de vinculação hierárquica entre as decisões tomadas pelo Poder Legislativo e pelo TCU. Conforme já afirmado nessa mesma análise, o TCU é um órgão independente e autônomo. A função de controle é atribuída diretamente pela Constituição, cujas disposições deixam inequívoco que se trata de um controle externo e independente. O TCU exerce competências próprias, independentes das funções do Congresso Nacional, e de suas decisões não cabem recursos ao Congresso Nacional ou a outros Poderes, se não no próprio âmbito do Tribunal.

De outra forma, a análise realizada pelo Poder Legislativo não abarca questões contábeis ou de classificação da receita ou despesa. Cabe ao Poder Executivo realizar a execução orçamentária na natureza de despesa correta e registrar as informações de acordo com os princípios contábeis e com as normas vigentes no ordenamento jurídico.



### 7.4.3 Conclusão

Conforme demonstrado no decorrer da análise, existia sim a possibilidade de realizar os pagamentos da forma correta, qual seja, por meio do reconhecimento de uma dívida no passivo e posterior pagamento como amortização de operações de crédito, inclusive com o cancelamento dos restos a pagar inscritos indevidamente.

Por todo exposto, verifica-se que, mesmo após a análise das contrarrazões, as irregularidades nos pagamentos dos passivos junto ao BB, BNDES e FGTS ainda permanecem e constituem flagrante afronta ao inciso II do 167 da Constituição Federal c/c § 1º do art. 5º da Lei Complementar 101/2000 e com o inciso II do § 3º e § 6º do art. 12 e art. 13 da Lei 4.320/1964.

| IRREGULARIDADES                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Pagamento de dívidas da União junto ao Banco do Brasil e ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social sem a devida autorização na Lei Orçamentária Anual ou em lei de créditos adicionais, inclusive com o registro irregular de subvenções econômicas, contrariando o que estabelecem o art. 167, inciso II, da Constituição Federal, o art. 5º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 e os arts. 12, § 3º, inciso II, e § 6º, e 13 da Lei 4.320/1964;</li> <li>• Pagamento de dívidas da União junto ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço sem a devida autorização em Lei Orçamentária Anual ou em lei de créditos adicionais, e também com o registro irregular de subvenções econômicas, contrariando o que estabelecem o art. 167, inciso II, da Constituição Federal, o art. 5º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 e os arts. 12, § 3º, inciso II, e § 6º, e 13 da Lei 4.320/1964.</li> </ul> |

## 7.5 Abertura de créditos suplementares incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário

*Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário*

(...)

*9.2.8. abertura de créditos suplementares, entre 27/7/2015 e 2/9/2015, por meio dos Decretos Não Numerados 14241, 14242, 14243, 14244, 14250 e 14256, incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário então vigente, em desacordo com o art. 4º da Lei Orçamentária Anual de 2015, infringindo por consequência, o art. 167, inciso V, da Constituição Federal (item III.4.1);*

### 7.5.1 Contrarrazões

As contrarrazões apresentadas em resposta aos indícios de irregularidades referidos no item 9.2.8 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário expõem, em síntese, os argumentos a seguir relatados, no intuito de demonstrar que os decretos de crédito suplementar questionados eram compatíveis com a obtenção da meta de resultado primário estabelecida para o exercício de 2015 (peça 53, p. 282-290 e itens não digitalizáveis; peça 54, p. 1-53):

#### *a) Dos indícios de irregularidades*

Buscou-se analisar se essa abertura de créditos observou as normas regentes da matéria, especialmente quanto às condições dispostas na Lei Orçamentária Anual (LOA). Resgatou-se para isso a interpretação constante do Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo relativas ao exercício de 2014.

Toda a discussão existente sobre a autorização prévia para a edição desses decretos tem como ponto de partida duas controvérsias jurídicas. O que significa, juridicamente, esta “compatibilidade” com a obtenção da meta? Em que plano essa “compatibilidade” deve ser expressa?

A segunda controvérsia projeta-se para a questão da dimensão temporal com que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) fixa a “meta de resultado primário”, ou seja, sobre a interpretação referente à “obtenção da meta de resultado primário estabelecida para o exercício de 2015”.

#### *b) Das disposições legais*

O orçamento público é uma peça prospectiva, formulada com mais de seis meses de antecedência de sua vigência e que precisa ser alterada com frequência durante a execução. A abertura de créditos suplementares pode se dar tanto por lei quanto por decreto. Essa previsão é disciplinada no § 8º, do art. 165, somado ao inciso V, do art. 167, ambos da Constituição Federal.

#### *c) Da jurisprudência do Legislativo e do Tribunal de Contas da União (TCU)*

Havia uma ampla jurisprudência que conferia legalidade no momento da edição dos atos questionados. Os pronunciamentos da Corte de Contas permitiam extrair os seguintes entendimentos:

- a “meta é anual, não havendo nenhum dispositivo legal que disponha que a mesma deva ser observada mensal ou semestralmente”;
- o atingimento da meta não é um objetivo em si mesmo, sendo a tempestiva alteração da meta de resultado primário ou a justificativa de seu não alcance consideradas opções legitimamente válidas e prudentes;
- a verificação de que a meta de resultado primário não será atingida ao final do exercício exige a adoção de medidas com vistas a assegurar o seu cumprimento;
- a verificação pelo TCU de que a meta de resultado primário não será atingida ao final do exercício enseja a expedição de alerta ao governo federal, a fim de que se adotem as medidas para o seu cumprimento;
- uma vez atendido os termos de eventual alerta, não há que se falar em irregularidade.

#### *d) Da adequação ao interesse público dos créditos suplementares abertos*

A lógica pressuposta na autorização para abertura de créditos suplementares diretamente pelo Poder Executivo (CF/1988, art. 165, § 8º), é a óbvia compreensão, por parte do Constituinte, de que certas ações e políticas públicas poderiam ter a ampliação da sua “autorização” orçamentária facilitada para a adequada prestação de serviços públicos.

Um projeto de lei de crédito suplementar pode levar meses até ser efetivamente aprovado.

A partir do Acórdão 2.731/2008-TCU-Plenário, a LOA de 2009 trouxe um novo inciso, permitindo justamente maior agilidade na edição de decretos de suplementações orçamentárias para as Ifes (Institutos Federais de Ensino Superior), em especial, os incisos XIV e XV, do art. 4º da LOA 2009. Segue trecho do referido acórdão:

9.3. determinar aos Ministérios da Educação e do Planejamento, Orçamento e Gestão que:

9.3.1. definam rotinas e sistemáticas que possibilitem maior agilidade na edição de decretos de suplementações orçamentárias para as IFES, autorizadas pelas Leis Orçamentárias Anuais, em especial as decorrentes de recursos oriundos de superávit financeiro ou do excesso de arrecadação de receitas próprias e vinculadas;

*e) Da interpretação dominante de compatibilidade com a obtenção da meta desde a entrada em vigor da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)*

O art. 4º da LOA diz que a edição de decretos de crédito suplementar deve ser “compatível” com a “obtenção” da meta fiscal, e não “limitado à meta fiscal”. Se a lei quisesse limitar os valores contidos nos decretos de crédito suplementar aos valores da meta fiscal, teria usado a expressão “limitação”.

Quando a LRF criou os conceitos de meta fiscal e programação financeira ela estabeleceu os instrumentos de sua implementação. A LRF prevê que seja definida uma programação financeira – sobre a qual será avaliado o cumprimento da meta –, e não sobre a dotação orçamentária aprovada na LOA. O instrumento para a obtenção da meta de resultado primário é a limitação de empenho e movimentação financeira (pagamento).

Conforme a LDO 2015, art. 52, § 13º, a execução das despesas primárias discricionárias (...) decorrentes da abertura de créditos suplementares (...) fica condicionada aos limites de empenho e movimentação financeira (...). Dessa forma, a regra sobre a execução de créditos suplementares que constava da LDO de 2015 garantia que essa execução estava limitada aos decretos de contingenciamento.

Ao longo do tempo, a partir da interpretação vigente e pacífica da LRF acerca da matéria em exame, toda a estrutura legal para execução orçamentária foi sendo adaptada para garantir a compatibilidade da abertura dos créditos com a meta.

*f) Da neutralidade dos decretos em relação à obtenção da meta fiscal*

Na tese da ausência de autorização legal, há o entendimento de que algumas das alterações promovidas na programação orçamentária seriam neutras em relação à obtenção da meta e, portanto, compatíveis com ela. O que se deve entender por “alterações neutras”? Todas as exposições de motivos dos decretos afirmam: “as alterações decorrentes da abertura deste crédito não afetam a obtenção da meta”. A execução financeira das despesas discricionárias e obrigatórias segue regras diferentes. O impacto da sua autorização não se dá da mesma forma.

*g) Das fontes de receita e a neutralidade dos decretos*

As fontes questionadas ampliam a dotação orçamentária total, mas não ampliam os limites definidos para a despesa total, por isso, não teriam qualquer impacto sobre a obtenção da meta de resultado primário.

Grande parte da receita decorrente de superávit financeiro e do excesso de arrecadação tem vinculação à despesa específica, seja em função de lei ou de doações e convênios, não podendo ser gasta em outras finalidades.

A utilização de superávit financeiro de anos anteriores não afeta o resultado primário em curso, posto que, na definição do contingenciamento, essa receita não será levada em consideração para fins de cálculo da receita primária existente.

A suplementação de despesa primária à conta do superávit financeiro, por não constituir nova receita arrecadada no exercício, teria sempre efeito fiscal primário negativo. Logo, o art. 4º da LOA seria incongruente ao prever como fonte para abertura de decreto de crédito suplementar a utilização dessa fonte.

Transferências aos entes da federação, cujas receitas a eles pertencem, jamais poderiam ser mantidas em caixa, não ampliando gastos.

Essa regra vale para receitas de doações e convênios, pois não haveria sentido lógico contingenciar os gastos custeados com recursos que não são estritamente da União e que só estão no orçamento porque

têm uma finalidade específica. Além disso, mesmo na lógica proposta, do ponto de vista fiscal o seu impacto é neutro. Uma variação positiva da despesa é compensada pelo aumento da receita.

Com relação ao cancelamento de dotação, cabe ressaltar que não é uma atitude corriqueira. Há limites para o cancelamento de dotações e há incisos do art. 4º da LOA que só permitem a suplementação por meio de superávit financeiro.

*h) Da inadequação de compatibilidade da autorização orçamentária com a obtenção da meta*

Não havia dúvida que a meta de resultado primário referida no caput do art. 4º da LOA tratava-se de uma meta financeira, de acordo com a metodologia definida pelo Banco Central do Brasil. No entanto, afirma-se no Relatório Preliminar que a compatibilidade com a meta também deveria ser analisada no plano das autorizações orçamentárias. O entendimento em tela parece ser uma adaptação das regras para elaboração e aprovação do orçamento.

A LRF, no art. 5º, inciso I, dispõe que “O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar: I - conterá, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do documento de que trata o § 1º do art. 4º;

A LDO 2015, no art. 2º diz que “A aprovação do Projeto de Lei Orçamentária de 2015 e a execução da referida Lei deverão ser compatíveis com a obtenção da meta de resultado primário”.

O primeiro dispositivo trata apenas do Projeto de Lei Orçamentária, enquanto o segundo é o que estabelece a meta para o exercício e afirma que tanto a aprovação quanto a execução terão que ser compatíveis com a obtenção da meta de resultado primário. Com base nesses dois artigos, não se pode afirmar necessariamente que haveria uma regra para aferição da compatibilidade com a meta no momento da elaboração do PLOA e da aprovação do mesmo e que esta seria a mesma e aplicável aos decretos de créditos orçamentários.

A LOA contém uma estimativa de receitas e de despesas compatível com a meta estabelecida na LDO. No entanto, esta estimativa, via de regra, não se sustenta por muito tempo, em decorrência das reestimativas de receita, ou ainda quando da reabertura de créditos especiais e extraordinários abertos no último quadrimestre do exercício anterior.

É sobre esta programação financeira que se avalia a obtenção da meta e não sobre a dotação orçamentária aprovada na LOA. Cabe exclusivamente aos decretos de programação financeira e ao contingenciamento – e não às dotações orçamentárias da LOA e aos decretos de suplementação – a obtenção da meta de resultado primário. No sistema jurídico brasileiro, os comandos da LRF e os decretos de contingenciamento tem o condão de tornar o orçamento público apenas um indicativo e não mais o limite de gasto.

*i) Da condicionalidade para abertura de créditos por decreto e por projeto de lei*

A partir da condição do art. 4º da LOA, houve uma evolução dos instrumentos legais e operacionais para garantir que a condicionalidade do caput do art. 4º fosse atendida. Logo, dentro da visão vigente até outubro de 2015, ao contrário do que se sustenta no relatório preliminar, este dispositivo da lei orçamentária efetivamente condicionou as atuações do Poder Executivo.

Pelo histórico do art. 4º da LOA, verifica-se, conforme o Parecer da CMO ao PLN 31 de 2003 (PLOA 2004), que o objetivo da inserção da condição foi guardar compatibilidade da abertura dos créditos por decreto com a obtenção da meta, para manter o “paralelismo” com os créditos autorizados por lei. Os argumentos utilizados para demonstrar a condicionalidade dos decretos e dos projetos de lei

são exatamente as mesmas e jamais haviam sido questionados. Segundo a Nota Técnica 109/2016-CONORF/SF, elaborada pelos Consultores de Orçamento do Senado Federal José de Ribamar Pereira da Silva e Vinícius Leopoldino do Amaral, “desde a origem, a ideia da ressalva do dispositivo foi conferir aos decretos de abertura de crédito tratamento idêntico ao dado aos PLs de crédito adicional”.

Desde 2006, foi mantida a redação do artigo 4º da LOA como constou da LOA de 2015. Sendo assim, foi possível desenvolver diversos controles para garantir que a compatibilidade dos decretos de crédito suplementar com a obtenção da meta fosse atendida. Dentre os principais está o § 13 do art. 52 da LDO 2015, o qual diz que a execução das despesas primárias discricionárias decorrente da abertura de créditos suplementares e especiais e da reabertura de créditos especiais, no exercício de 2015, fica condicionada aos limites de empenho e movimentação financeira.

*j) A sistemática de abertura de créditos suplementares por decreto é a mesma desde 2001*

A sistemática de abertura de créditos suplementares por decreto é a mesma desde 2001, ou seja desde o momento em que se fez aplicar a LRF. Sempre houve a previsão de crédito por decreto na LOA, com a condicionalidade da compatibilidade do crédito com a meta fiscal.

Em 2015, não só o decreto de contingenciamento deixava expresso que os créditos suplementares de despesa discricionárias estavam sujeitos aos limites impostos, mas também a LDO 2015 trazia a regra sobre a execução de créditos suplementares. Desse modo, estava estabelecido em uma lei a garantia de que essa execução estava limitada aos decretos de contingenciamento.

O entendimento de que a abertura de crédito suplementar não implica descumprimento da condicionante prevista no art. 4º da LOA está pautado, portanto, na evolução do ordenamento jurídico que rege a matéria desde 2001.

*k) Do procedimento parametrizado e dos pareceres técnicos que constaram da instrução do procedimento que ensejou a expedição dos decretos*

Os decretos de crédito suplementar são instrumentos administrativos comuns, corriqueiros, e que sempre viabilizaram a alocação orçamentária de bilhões de reais por ano.

O processo de solicitação de um crédito é extremamente complexo. Contempla uma vasta rede de atores e é operacionalizado por esse sistema de informações parametrizado para executar uma série de verificações. Com isso se busca evitar erros e ilegalidades nestes pedidos.

A edição de créditos suplementares envolve uma complexa cadeia de atos administrativos. Aproximadamente vinte técnicos de diversos órgãos e, muitas vezes, de Poderes distintos, elaboram, revisam e firmam pareceres no processo de edição de tais decretos.

Em todos os documentos que embasaram tais decretos não houve apontamento de incompatibilidade com a meta fiscal. Para justificar que tais créditos estariam compatíveis com a obtenção da meta, o Ministério do Planejamento apresentou os mesmos argumentos que têm sido apresentados há anos, tanto nas exposições de motivos dos decretos, quanto nos projetos de lei de crédito conforme explicado acima.

Os decretos questionados foram editados dentro da rotina administrativa estabelecida há décadas, sem qualquer atipicidade.

*l) Os decretos de crédito suplementar em 2001 e 2009*

A edição de decretos de crédito suplementar sempre foi praticada em exercícios anteriores sem ser considerada irregular pelo TCU. Em 2015, a Corte de Contas, por meio do Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário, considerou, pela primeira vez, irregular a edição dos decretos que abriram créditos



suplementares, com fundamento de que eram incompatíveis com a obtenção da meta fiscal. Isso contrariou o entendimento até então consolidado no âmbito do próprio Tribunal quando do exame de casos similares, como os ocorridos nos exercícios de 2001 e 2009.

Em 2001, o Presidente Fernando Henrique alterou a meta por meio da Medida Provisória 2.046-33, de 25/8 2000. Ao final de 2001, o Governo Federal não conseguiu cumprir a meta. Considerando apenas o período em que a medida provisória entrou em vigor e o final do exercício, foram editados decretos de abertura de créditos suplementar, à conta de superávit financeiro do exercício anterior ou de excesso de arrecadação, no valor total de R\$ 4,4 bilhões. A avaliação na prestação de Contas de 2001 não mencionou qualquer irregularidade sobre os decretos.

Em 2009, o Congresso discutiu a redução da meta de superávit entre 15/5 e 8/10. Durante esse período, foram publicados 32 decretos de abertura de crédito suplementar. Ao examinar novamente a regularidade dessa prática, o TCU, recorrendo ao seu tradicional entendimento sobre a matéria, não fez qualquer ressalva sobre os créditos suplementares abertos. Verifica-se que os decretos de abertura de crédito suplementar publicados entre 27/7 e 20/8/2015 observaram a prática orçamentária consolidada ao longo dos anos, bem como ratificada até então pelo TCU.

#### *m) Da anualidade da meta fiscal*

De acordo com o Parecer Preliminar do TCU em 2015, o retrato parcial revelado pelos relatórios bimestrais de avaliação de receitas e despesas primárias já pode ser utilizado para verificar o descumprimento da meta, o que já ensejaria, automaticamente, o cancelamento da autorização para a abertura de créditos suplementares por decreto. Somente após o encerramento do exercício financeiro é possível constatar-se se a meta foi cumprida. E no caso concreto, com a edição da Lei 13.199/2015, oriunda do PLN 5/15, a meta foi cumprida.

Em 2009, o Tribunal considerava que a votação do projeto de lei que modifica a meta de resultado constante da LDO tornaria o alerta quanto situação prevista no art. 9º da LRF inócua.

A LOA se refere à necessidade de compatibilidade com a meta fiscal para abertura de créditos, e não ao cumprimento da meta, que só poderá ser avaliado ao fim do exercício. A lei é literal ao determinar compatibilidade com a obtenção da meta, significando que os créditos estão sujeitos ao limite de gastos, nos termos do já citado art. 52, § 13, da LDO 2015. Os decretos, se não ampliam o limite de gasto, não podem ser incompatíveis com a obtenção da meta.

O art. 4º da LOA 2015 prevê uma condição futura e incerta, desrespeito à meta, cuja ocorrência afastaria a eficácia dos decretos de abertura do crédito suplementar. Ou seja, uma condição resolutória cujo implemento só seria possível verificar ao final do ano, haja vista o caráter anual não só do orçamento, mas da própria meta, nos termos do art. 4º, § 1º, da LRF. Tendo a meta sido modificada pela Lei 13.199/2015, oriunda do PLN 5/15, o seu atingimento em 31/12/15 configurou a ausência de implemento da condição resolutória que afastaria a validade dos decretos. Com isso, estes são confirmados pelo Congresso Nacional. Tendo sido essa cumprida, está autorizada a abertura de créditos suplementares por decreto, conforme a previsão da LOA.

A produção de efeitos da lei que altera a meta em relação a todo o exercício financeiro é matéria que já foi objeto de apreciação pelo TCU, em relação ao julgamento das contas do Presidente da República em 2009. Naquela oportunidade, a Corte de Contas entendeu que os limites de contingenciamento do exercício poderiam se referir à meta que fora objeto de alteração por lei.

A relevância maior do referido precedente do TCU está na possibilidade da aprovação legal de uma nova meta poder ser aplicada em relação a condicionamentos que a ela subordinam-se durante o tempo que a proposta tramitou no Parlamento. Aliás, se a nova meta retroage para modificar os limites de contingenciamento, fenômeno diretamente relacionado com o atingimento do resultado primário, com



muito mais razão é aplicável retroativamente em relação à autorização para abertura de crédito suplementar, que não se refere diretamente à obtenção de superávit primário.

Se a meta não tivesse sido alterada, e tivessem ocorrido, pela edição dos decretos, efetivos prejuízos a ela, aí sim, poderia se caracterizar uma irregularidade. A convalidação dos atos administrativos é um instituto reconhecido pacificamente hoje por todos os doutrinadores de direito administrativo, nacionais e estrangeiros. Se atos administrativos foram praticados na busca da satisfação dos interesses públicos, a segurança jurídica recomenda que sejam mantidos, em todos os seus efeitos, e não eliminados.

É incabível tratarmos da meta senão considerada ao final do exercício, em homenagem ao princípio da anualidade. O diagnóstico bimestral é mera projeção da meta e com esta não se confunde.

#### *n) Da não ofensa à obtenção da meta dos créditos questionados*

O relatório preliminar de 2015 do TCU afirma que mesmo diante de uma meta comprometida, ainda seria viável a abertura de créditos com impacto neutro no resultado fiscal. Por sua vez, o relatório concorda com a tese de que é sobre o impacto no resultado fiscal que se deve analisar a abertura de crédito.

Se não houvesse qualquer regramento, uma abertura de crédito suplementar que ampliasse a dotação orçamentária, (mediante a utilização de excesso de arrecadação ou superávit financeiro de exercícios anteriores) de fato seria incompatível com a meta. Ao ampliar a dotação orçamentária, os decretos estariam ampliando a autorização dada pelo Congresso, que, sem qualquer limitação, levaria a um maior gasto e, consequentemente, seria incompatível com a meta de resultado primário.

#### *n.1) Despesas discricionárias*

A LDO 2015 e os decretos de contingenciamento trazem um dispositivo que obriga que os créditos suplementares de despesas primárias discricionárias estejam sujeitos aos limites de empenho e movimentação financeira definidos nos decretos de contingenciamento. Independentemente da fonte utilizada para abertura de créditos, sempre haveria a sujeição a estas limitações. E, assim, se garantia que a abertura de crédito suplementar seria, portanto, compatível com a meta.

Ao se respeitar o § 13 do art. 52 da LDO 2015 e ao se promover um contingenciamento, as referidas suplementações seriam compatíveis com a meta. A ampliação da autorização de crédito por decreto não se transforma diretamente em despesa primária. Os valores efetivamente empenhados e pagos se restringiram ao limite definido pelos decretos de contingenciamento.

Se a meta fiscal só pode ser afetada com o pagamento efetivo do crédito, é um absurdo argumentar que o crédito criado por meio do decreto foi incompatível com a meta.

#### *n.2) Despesa obrigatória*

É insustentável a tese da alegada inadequação entre suplementação de despesa obrigatória e a obtenção da meta de superávit. Isso porque, quando necessário eventual reforço na dotação orçamentária referente a despesas dessa natureza, deve-se adequar as previsões fiscais correspondentes, e não o contrário, uma vez que se trata de despesa de execução legal obrigatória.

A Administração não tem governança sobre tais despesas, as quais decorrem de obrigações legais e constitucionais do Poder Público. Seu inadimplemento implicaria descumprir a legislação, o que não se afigura plausível, conforme se extrai da leitura dos comandos previstos no § 2º e no caput do art. 9º da LRF.

A despesa obrigatória será necessariamente considerada no relatório bimestral anterior ou seguinte, o que conduzirá ao contingenciamento de despesas discricionárias suficientes para que se garanta o atingimento daquela meta.

Dentre os R\$ 1,8 bilhão de despesas primárias constantes nos decretos, com as fontes apontadas pelo relatório, apenas R\$ 56,6 milhões são relativos às despesas obrigatórias. A Exposição de Motivos 98, de 9/7/2015, que acompanhou o projeto desse decreto esclareceu que essa despesa seria considerada no Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias (RARDP) do 3º Bimestre.

### *n.3) Doações e Convênios*

Despesas com doações e convênios também não estão sujeitas ao decreto de contingenciamento, logo, seu efeito é inserido explicitamente nos relatórios exigidos pela LRF. Essas despesas, por não serem objeto de limitação de empenho e de movimentação financeira, são previstas, no relatório, como despesas obrigatórias.

Quando os decretos de crédito suplementar foram editados, o impacto daqueles que não são contingenciáveis já havia sido considerado.

A execução das despesas decorrentes de doações e convênios foi inferior à dotação autorizada na LOA. Não houve uma ampliação das despesas decorrentes da suplementação orçamentária. A observação sobre a incorporação das despesas decorrentes de doações e convênios no relatório bimestral foi feita explicitamente nas exposições de motivos que acompanharam os decretos.

### *o) Da nova interpretação após a edição dos decretos questionados*

O relatório preliminar do TCU relativo às contas de 2014, de autoria do Ministro relator, apresentado em 17/6/2015, não apontava essa “irregularidade”. A nova posição do TCU só surgiu depois da expedição dos decretos, em 7/10/2015. Houve clara guinada na interpretação do TCU. Nesse sentido, o Relatório pretende aplicar interpretação nova a fatos pretéritos, o que seria, por evidência, uma aplicação retroativa vedada pela Constituição, uma clara ofensa ao princípio da segurança jurídica e da razoabilidade.

### *o.1) Do posicionamento do Ministério Público junto ao TCU*

Até a manifestação do Procurador Júlio Marcelo de Oliveira ocorrida em 15/6/2015, jamais havia ocorrido qualquer questionamento quanto à publicação desses decretos. No entanto, o douto Procurador apresentou teses diferentes. A primeira aponta irregularidades apenas nos decretos que utilizam como fonte superávit financeiro de exercícios anteriores. O Procurador chegou a afirmar que a fonte excesso de arrecadação seria “neutra”.

A segunda foi apresentada na representação enviada ao TCU sobre os supostos decretos irregulares de 2015, em que se apontam irregularidades também para os decretos cuja fonte para suplementação foi o excesso de arrecadação.

- A manifestação do Procurador junto ao TCU de 15/6/2015, encaminhada ao Ministro Relator das Contas do Governo de 2014, Augusto Nardes

O Procurador apresenta, na sequência, uma argumentação que não pôde ser completamente compreendida, pois mistura conceitos muito distintos. Diz ainda que a Presidente da República somente poderia fazer uso da autorização de que trata o artigo 4º da LOA 2014 nas hipóteses de utilização de fontes de abertura consideradas neutras do ponto de vista fiscal, tais como o excesso de arrecadação de fontes primárias e os remanejamentos.

- Representação do Procurador Júlio Marcelo junto ao TCU de 9/10/2015

O Procurador ressalta que esses decretos teriam ampliado despesas. Além disso, agora incorpora nos seus questionamentos, também, o excesso de arrecadação.

*o.2) Do posicionamento do Plenário do TCU*

- O parecer prévio sobre as Contas de 2014 do Governo da República

A análise dos referidos decretos não constou do Relatório Preliminar apresentado em junho de 2015, tendo sido incluída posteriormente. A tese do TCU sobre eventual ilegalidade nos decretos só foi esclarecida em 7/10/2015. Para o Tribunal, o argumento central é o fato de que o não contingenciamento no volume necessário para obtenção da meta vigente retiraria a possibilidade da edição dos decretos.

- O relatório Preliminar das Contas do Governo da República de 2015

Claramente, o peso do decreto de contingenciamento foi diminuído na análise, e a análise da compatibilidade com a obtenção da meta passou a ser vista do ponto de vista da simples autorização orçamentária e não mais decorrente da execução.

*p) A adequação do Poder Executivo à nova interpretação do TCU*

Conforme informado pela SOF, não houve, em qualquer exercício financeiro, alerta de órgãos de controle sobre indícios de irregularidade na gestão orçamentária, especialmente quanto à abertura de créditos suplementar que pudesse impactar na obtenção da meta de resultado primário do exercício, salvo em relação ao exercício financeiro de 2014, o que somente ocorreu em 7/10/2015. Diversos técnicos da SOF, bem como dos ministérios setoriais, se mostraram surpresos quanto ao novo entendimento.

Entretanto, tão logo teve ciência da nova interpretação, o Poder Executivo alterou os seus procedimentos, deixou de editar decretos de abertura de crédito suplementar à conta de excesso de arrecadação ou superávit financeiro do exercício anterior, adaptando-se, portanto, ao novo entendimento.

E quanto à execução financeira, a demonstração da total aderência às prescrições emanadas do TCU deu-se pela edição do Decreto de contingenciamento 8.580, de 27/10/2015. Foi imposto o contingenciamento de todo o limite disponível para execução financeira das despesas discricionárias dos ministérios, revelando extrema cautela fiscal e respeito às decisões definitivas do órgão de controle.

Ainda que fosse a primeira vez que o TCU tivesse firmado uma posição acerca da matéria, como sustentam, teria sido correto que, antes de firmar um posicionamento definitivo e condenatório, tivesse feito auditorias prévias e estabelecido ressalvas para o conhecimento e providências por parte do Poder Executivo. O que se deve ter por absolutamente inaceitável, é a mudança de opinião a partir de um certo momento, com a penalização para o período pretérito à alteração dessa compreensão.

Em 2009, a situação foi idêntica à de 2015, com um agravante: mesmo antes de a meta ser mudada, houve descontingenciamento com base na meta futura. Em 2015, mesmo após o envio do PLN 5, houve o contingenciamento total do 5º bimestre de 2015. Assim, em 2015, no último relatório bimestral (referente ao 5º bimestre), foi observada a meta vigente à época, realizando um bloqueio de todo o limite orçamentário e financeiro que estava disponível, o que caracterizaria um comportamento condizente com a determinação que poderia ter sido feita em relação aos relatórios bimestrais de 2009.

*q) A ausência de lesão ao bem jurídico tutelado*

Ao alçar o cumprimento da meta fiscal como elemento essencial à verificação da licitude dos atos de autorizar ou não, por meio de decreto, os referidos créditos suplementares, a análise desconsidera dois fatores essenciais:

- Os decretos de créditos suplementares não implicaram em aumento de gasto público, pois mesmo que tenham ampliado a dotação orçamentária, não alteraram o limite fiscal.
- Não há como dissociar o regime de metas do princípio da anualidade orçamentária. O Congresso Nacional aprovou o PLN 5/2015, que, ao alterar a própria meta fiscal, afastou qualquer possibilidade de acolhimento da tese sustentada. Não há possibilidade de interpretação do regime de metas dissociado da noção de anualidade orçamentária. Pelo princípio da anualidade orçamentária a meta e o seu atingimento só podem ser revelados no dia de encerramento do exercício fiscal.

## **7.5.2 Análise**

Quanto ao item “c”, o fato de a meta de resultado primário estabelecida pela LDO 2015 ser anual não significa que a condução da política fiscal ao longo do exercício não deva observar a meta. Há dispositivos da LRF que exigem que a meta de resultado primário seja determinante no gerenciamento da política fiscal, tais como o art. 9º, segundo o qual é necessário contingenciar despesas se, ao final de um bimestre, for verificado que a meta poderá não ser atingida ao final do exercício.

Esse acompanhamento bimestral é tão relevante que a Lei 10.028/2000, art. 5º, diz que constitui infração administrativa contra as leis de finanças públicas deixar de expedir ato determinando limitação de empenho e movimentação financeira, nos casos e condições estabelecidos em lei, com multa de 30% dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa.

Com relação à alegação de que “uma vez atendido os termos de eventual alerta, não há que se falar em irregularidade”, registra-se que uma conduta contrária a LRF ou a outra lei não é considerada irregular apenas se for reiterada após alerta emitido pelo TCU. Os dispositivos legais devem ser obedecidos desde o momento em que entram em vigor, e o instrumento do alerta do TCU não é pré-requisito para que um ato contrário a lei seja irregular.

No item “d”, dispõe-se sobre a adequação ao interesse público dos créditos suplementares abertos, pois certas políticas públicas teriam a autorização orçamentária facilitada. Cita-se determinação do TCU para que o Poder Executivo tome medidas para conferir maior agilidade na edição de decretos de suplementação orçamentária para as Ifes.

De fato, com amparo da CF/1988 (art. 165, § 8º), a LOA autoriza que o Poder Executivo abra crédito suplementar diretamente, respeitados os limites e condições estabelecidos. O Relatório Preliminar do TCU em 2015 não questiona em momento algum o mérito das despesas abertas por crédito suplementar. A discussão é sobre a observância da condição exigida na LOA 2015, art. 4º.

Quanto à determinação do TCU, resta claro que não pretendeu (nem poderia) afastar a condição da LOA. A pretexto de conferir maior agilidade nas dotações suplementares para as Ifes ou quaisquer outras, não podem ser abertos créditos suplementares ao arrepio das condições e limites do art. 4º da LOA. Deve-se buscar o aperfeiçoamento de mecanismos que possibilitem eficiência e agilidade na utilização de recursos públicos, mas obedecendo as normas aplicáveis ao caso. Do contrário, referida abertura de crédito será realizada sem autorização legislativa.

O item “e” aponta haver uma interpretação dominante de compatibilidade com a obtenção da meta desde a entrada em vigor da LRF.

Não há dúvidas da importância do decreto de programação orçamentária e financeira para que se persiga a meta de resultado primário. Referido instrumento condiciona a execução das despesas ao longo do exercício. A LDO 2015, art. 52, § 13, enuncia que a execução das despesas primárias abertas pelos referidos créditos se sujeita aos limites de empenho.

Ocorre que a condição da LOA 2015, art. 4º, não diz respeito à execução dos créditos suplementares abertos. O instituto protegido pela condição refere-se às alterações promovidas na programação orçamentária. Um decreto que abre crédito suplementar não altera os limites de empenho, nem constitui execução da despesa, o que significa que não são esses elementos que, nos termos da LOA 2015, art. 4º, devem ser compatíveis com a obtenção da meta.

A alteração promovida na programação orçamentária decorrente do decreto de abertura de crédito suplementar é a inserção na LOA, por meio de crédito suplementar, de uma dotação orçamentária, ou seja, uma etapa anterior e independente da execução da despesa. É essa alteração promovida que deve ser compatível com a obtenção da meta de resultado primário. Ressalta-se que antes das Contas do Governo de 2014, nunca houve análise do TCU sobre a compatibilidade exigida pela LOA 2015, art. 4º.

Sobre os itens “f” e “g”, repita-se que de fato, os decretos não representam execução da despesa, mas esse não é o instituto protegido pela condição da LOA 2015, art. 4º.

A respeito de grande parte das receitas terem vinculação à despesa específica, não podendo ser gasta em outras finalidades, a análise do TCU não diz que a receita deva ser gasta em outra finalidade. Entretanto, a vinculação, o mérito ou mesmo a obrigatoriedade da despesa não dispensa a observância da condição da LOA 2015, art. 4º. Ainda que o pretendido crédito suplementar abra uma despesa vinculada, a referida condição deve ser obedecida.

Quanto à utilização de superávit financeiro de anos anteriores não afetar o resultado primário em curso, pois essa receita não é levada em consideração no cálculo da receita primária, observa-se que o problema apontado pelo TCU diz respeito à despesa primária aberta, e não à citada receita. É a despesa primária decorrente do crédito suplementar que deve ser compatível com a obtenção da meta.

Com relação às transferências constitucionais aos entes da federação, é certo que, ainda que a União seja titular da competência tributária dos tributos relacionados, a partir do momento em que ocorre a arrecadação, a Constituição determina que a União transfira parte desses recursos, independentemente da situação fiscal relacionada ao cumprimento da meta.

Dessa forma, a parcela que deve ser repassada pertence aos entes recebedores, e a União não pode condicionar o repasse de tais recursos ao cenário fiscal, o que permite concluir que o repasse de recursos nesse caso não é incompatível com a meta de resultado primário estabelecida pela LDO, até porque esses recursos não entram no cálculo do resultado primário. Assim, a transferência da parte que pertence aos entes recebedores não se sujeita à condição de compatibilidade com a obtenção da meta.

As despesas abertas com receitas oriundas de doações e convênios serão tratadas na análise do item “n.3”.

Sobre o cancelamento de dotações, se a LOA estabelece limites e condições, estes devem ser cumpridos, e eventual impossibilidade de cancelamento não justifica a abertura de créditos suplementares por decreto que sejam incompatíveis com a obtenção da meta. Quanto aos incisos que só permitem a suplementação por superávit financeiro, esse dispositivo não dispensa a citada condição de compatibilidade, que caso não seja atendida, devem ser buscados outros meios para suplementação, já que nesta hipótese, não haveria autorização orçamentária para abrir crédito por decreto.

Quanto ao item “h”, a LRF, art. 5º, I, assim como a LDO 2015, art. 2º, representam comandos legais que exigem a compatibilidade entre a meta de resultado primário e a programação orçamentária constante da LOA (etapa anterior e independente da execução orçamentária). Realmente esses dispositivos não definem a regra para verificação dessa compatibilidade. A forma de aferir a



compatibilidade é trazida na LOA, art. 4º, e essa forma não diz respeito à execução da despesa, mas sim às alterações promovidas na programação orçamentária.

Como já exposto, a alteração promovida na programação orçamentária decorrente de um decreto que abre crédito suplementar não se refere à execução da despesa nem à ampliação dos limites de empenho, mas ao aumento na dotação autorizada referente a uma despesa, e é essa alteração que deve ser compatível com a meta.

Quanto aos créditos reabertos no exercício (oriundos de créditos especiais e extraordinários abertos no último quadrimestre do exercício anterior), sua reabertura é autorizada expressamente pela constituição, e não está condicionada à compatibilidade com a obtenção da meta. A execução das despesas primárias referente aos créditos especiais reabertos fica condicionada aos limites de empenho, conforme LDO 2015, art. 52, § 13 (exceto, no caso dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público da União e da Defensoria Pública da União, quando ocorrerem à conta de excesso de arrecadação de recursos próprios financeiros e não financeiros).

Essa autorização constitucional para a reabertura de créditos especiais e extraordinários não significa que a LOA pode ser aprovada de forma incompatível com a meta de resultado primário, sob pena de inobservância da LRF, art. 5º, inciso I, bem como da LDO 2015, art. 2º.

Com relação ao item “i”, o fato de o Parecer da CMO dizer que a inserção da condição do art. 4º no PLOA 2004 foi para manter o paralelismo com os créditos autorizados por lei não permite concluir que a forma de verificação da compatibilidade é a mesma para os decretos e para os projetos de lei que abrem crédito suplementar. O paralelismo diz respeito à compatibilidade com a meta de resultado primário, e não à forma de verificação dessa compatibilidade.

A partir da LDO 2011, as LDOs expressamente estabelecem que as exposições de motivos que acompanham os projetos de lei de créditos suplementares devem demonstrar que a realização das despesas objeto desses créditos não afeta a obtenção da meta de resultado primário. No caso dos projetos de lei, portanto, a forma de verificação da compatibilidade com a meta refere-se à realização (execução) da despesa, por expressa e clara previsão legal.

Já quanto aos créditos suplementares cuja abertura é autorizada pela LOA, art. 4º, via decreto presidencial, percebe-se que desde 2006 até 2015, a condição imposta é a mesma, e exige que a compatibilidade seja entre a obtenção da meta de resultado primário e as alterações promovidas na programação orçamentária, o que não se confunde com a execução da despesa, pois como já dito, o decreto que abre crédito suplementar não promove a execução da despesa, então, por óbvio, não é a execução da despesa o instituto que referido artigo da LOA 2015 exige que seja compatível com a obtenção da meta de resultado primário.

Se a forma de verificação da compatibilidade com a meta fosse idêntica (com base na realização das despesas), tanto para os créditos suplementares abertos por decreto (LOA 2015, art. 4º) quanto para os projetos de lei (LDO 2015, art. 39, § 4º), a redação de ambos os dispositivos remeteria à execução da despesa, o que não ocorre com o art. 4º da LOA.

Sobre o item “j”, o fato de que as LOAs anteriores a 2015 continham a autorização para abertura de créditos suplementares com condição semelhante (idêntica a partir de 2006) relacionada à compatibilidade com a obtenção da meta não significa que essa condição se refira à execução das referidas despesas, conforme acima demonstrado.

Da mesma forma, o fato de a sistemática utilizada para abertura de créditos suplementares ser a mesma desde 2001 não permite concluir que os créditos suplementares abertos por decreto em anos anteriores a 2014 tiveram necessariamente as mesmas características dos referidos créditos abertos em 2014 e em 2015. Desde 2001, é possível abrir créditos suplementares por decreto, desde que se atenda a condição imposta. Ademais, o TCU, antes de 2014, jamais examinou a abertura de créditos



suplementares no que tange à compatibilidade exigida pela LOA, art. 4º. Os casos de 2001 e 2009 serão tratados na análise do item “l”.

Com relação ao item “k”, a existência de sistema parametrizado não substitui ou dispensa a análise da condição imposta pela LOA 2015, art. 4º. De fato, os pareceres técnicos que constaram das aberturas de créditos suplementares por meio dos referidos decretos realmente não apontaram incompatibilidade com a obtenção da meta. Ocorre que os elementos evidenciados pelas exposições de motivos não foram suficientes para demonstrar compatibilidade entre as alterações promovidas na programação orçamentária e a obtenção da meta de resultado primário vigente à época, conforme análise dos itens “n.1”, “n.2” e “n.3” (referentes a despesas discricionárias, obrigatórias e de doações e convênios, respectivamente).

Acerca do item “l”, no ano de 2001, houve mudança da meta por meio de medida provisória. Nos termos da LRF, art. 4º, § 1º, na LDO serão estabelecidas metas anuais relativas a resultado primário. Após a Emenda Constitucional (EC) 32, de 11/9/2001, passou a ser vedada a edição de medida provisória sobre matéria relativa a diretrizes orçamentárias (CF/1988, art. 62, § 1º, inciso I, alínea “d”).

Portanto, antes de EC 32, era possível ao Poder Executivo alterar diretamente por meio de medida provisória a meta de resultado primário estabelecida pela LDO. Dessa forma, a partir da entrada em vigor da medida provisória, a meta vigente passava a ser a prevista nesse normativo, e a condução da política fiscal nela devia se pautar.

É relevante destacar que a partir da EC 32, o Poder Executivo perdeu a possibilidade de alterar diretamente a meta de resultado primário estabelecida pela LDO. O instituto da lei delegada já não era hábil para referida alteração, por força da CF/1988, art. 68, inciso III. Com isso, conclui-se que se a meta de resultado primário estabelecida na LDO não pode ser alterada por medida provisória ou por lei delegada, não há como defender que um projeto de lei enviado ao Congresso Nacional teria o condão de alterar a meta a ser observada na condução da política fiscal, antes de ser aprovado pelo Poder Legislativo.

Em 2009, é importante registrar que o TCU não analisou a abertura de créditos suplementares por meio de decreto sob o aspecto da condição exigida pela LOA, art. 4º, qual seja, a compatibilidade entre as alterações promovidas na programação orçamentária e a obtenção da meta de resultado primário.

Sobre o item “m”, esclarece-se que o indício de irregularidade referente aos créditos suplementares abertos por decreto não está relacionado ao cumprimento ou não da meta ao final do exercício, nem a esse fato se condiciona. A meta de resultado primário estabelecida na LDO é anual, o que não significa que não deva pautar a gestão fiscal e orçamentária ao longo do exercício. Dizer que a condição do art. 4º da LOA somente pode ser verificada ao final do ano, pois depende do cumprimento ou não da meta de resultado primário, não está de acordo com a redação do referido artigo.

Não é razoável entender que um decreto abra crédito suplementar, e somente possa ser considerado regular ou irregular de acordo com circunstâncias posteriores, muitas delas alheias ao poder de decidir de quem editou o decreto. A meta de resultado primário não é um fim em si mesma, o que a LRF exige é que o gestor adote as medidas nela previstas para buscar seu cumprimento. A interpretação pretendida nas contrarrazões retira do gestor o dever e a responsabilidade de guiar suas ações conforme a meta em vigor no momento da prática do ato.

Quanto à suposta convalidação dos decretos pela alteração posterior da meta, tal entendimento mostra-se incabível, por permitir que a condução da política fiscal ao longo do exercício abandone a meta em vigor. Vale lembrar que, conforme LRF, art. 1º, § 1º, “a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados”. Agir em desacordo com a meta em vigor, apostando que o Congresso irá alterar a meta, é um comportamento imprudente na gestão fiscal, que não encontra amparo na LRF.

No tocante ao item “n.1”, despesas discricionárias, repita-se que a condição da LOA 2015, art. 4º, exige que as alterações promovidas na programação orçamentária sejam compatíveis com a obtenção da meta de resultado primário. Torna-se necessário primeiramente identificar qual é a alteração que um decreto que abre crédito suplementar promove na programação orçamentária. Nos termos do citado artigo, é essa alteração que deve ser compatível com a obtenção da meta. Ora, o decreto que abre crédito suplementar aumenta os limites de empenho ou representa execução da despesa? A resposta é não. Logo, a condição exigida pela LOA de compatibilidade com a meta não diz respeito ao aumento nos limites de empenho ou a efetiva execução da despesa.

Afinal, qual é a alteração na programação orçamentária que um decreto que abre crédito suplementar promove? É o acréscimo na LOA, por meio de crédito adicional (suplementar), de uma despesa autorizada, de uma dotação orçamentária, ou seja, trata-se de uma etapa anterior e independente da execução. É essa alteração, que ocorre no campo das dotações autorizadas, que deve ser compatível com a obtenção da meta. Não por interpretação do TCU, mas pelos termos da LOA, art. 4º.

Ademais, dizer que é absurdo o entendimento de que uma dotação orçamentária aberta possa ser incompatível com a meta é rotular como absurdos os seguintes dispositivos legais: o inciso I do art. 5º da LRF, que determina que o PLOA conterá demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com as metas da LDO; e o art. 2º da LDO 2015, que exige que a aprovação do PLOA 2015 seja compatível com a obtenção da meta de resultado primário estabelecida. Em outros termos, há exigência legal para que o projeto de lei orçamentária seja compatível com a meta de resultado estabelecida a priori na LDO. Evidentemente, tal exigência claramente disposta em lei complementar e na lei de diretrizes orçamentárias não pode ser reputada de “absurda”. Se as normas orçamentárias e fiscais exigem compatibilidade da programação do projeto de LOA com a meta fiscal, mais ainda se justifica o entendimento de que o art. 4º da LOA exige a compatibilidade das alterações na LOA com o resultado primário estabelecido.

Com relação ao item “n.2”, despesas obrigatórias, registra-se que a execução das despesas que constituam obrigações constitucionais e legais não serão objeto de limitação de empenho, conforme a LRF, art. 9º, § 2º. De acordo com o princípio da universalidade, todas as despesas orçamentárias devem constar da LOA ou de créditos adicionais.

Mesmo as despesas criadas por lei ou pela Constituição devem obedecer ao processo legislativo orçamentário, que, no caso dos créditos suplementares, autoriza a abertura diretamente pelo Poder Executivo, desde que as alterações promovidas na programação orçamentária sejam compatíveis com a obtenção da meta de resultado primário. Ou seja, a execução de uma despesa obrigatória já autorizada na LOA não sofre limitação de empenho. Mas a inserção na LOA por meio de crédito adicional de uma dotação orçamentária, seja ela obrigatória ou discricionária, deve se submeter ao processo legislativo orçamentário (LOA inicial ou créditos adicionais).

Segundo a exposição de motivos do Decreto Sem Número 14241, de 27/7/2015, as alterações decorrentes da abertura desse crédito (referente à despesa obrigatória) não afetaram a obtenção da meta de resultado primário fixada, pois seriam consideradas na avaliação bimestral de receitas e despesas. Entretanto, tanto o RARDP do 3º bimestre (publicado em julho de 2015) quanto do 4º bimestre (publicado em setembro de 2015) foram elaborados considerando a meta de resultado primário constante do PLN 5/2015, que somente foi aprovado em dezembro de 2015. Em razão disso, não restou demonstrado pela citada exposição de motivos que essa abertura de crédito atendeu à condição da LOA 2015, art. 4º.

No item “n.3”, despesas oriundas de doações e convênios, aplica-se o mesmo raciocínio das despesas obrigatórias. Por força da LDO 2015, art. 52, § 1º, inciso II, despesas primárias discricionárias custeadas com recursos de doações e convênios não estão sujeitas à limitação de empenho. Cumpre esclarecer que a condição de compatibilidade exigida pela LOA 2015, art. 4º, não atinge apenas as despesas que se submetem ao contingenciamento.

Além disso, a alegação de que as referidas despesas oriundas de doações e convênios já estavam incorporadas no Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias (RARDP) não atesta a compatibilidade entre o acréscimo da despesa primária aberta e a meta de resultado primário, visto que o RARDP do 3º e do 4º bimestre de 2015 foram elaborados considerando uma meta diferente da vigente.

Já a afirmação de que a execução dessas despesas foi inferior à dotação autorizada na LOA é indiferente para a verificação da condição exigida para abertura de créditos suplementares diretamente pelo Poder Executivo. Tal verificação, como já demonstrado, ocorre em uma etapa anterior e independente da execução das despesas.

Quanto à alegada compensação entre a despesa primária aberta e a receita primária oriunda de excesso de arrecadação, reproduz-se trecho do Parecer Preliminar do TCU sobre as Contas do Governo de 2015:

Quanto aos créditos abertos decorrentes de excesso de arrecadação, registra-se que o excesso pode representar um acréscimo na receita primária prevista na LOA, o que poderia sugerir que abrir uma despesa primária apresentando como fonte uma receita primária oriunda de excesso de arrecadação seria um ato de efeito neutro sobre a meta de resultado primário.

Entretanto, o momento do reconhecimento da previsão da receita por excesso de arrecadação é diferente e independente do momento da abertura de crédito suplementar. Ainda que em determinados casos, cronologicamente os eventos ocorram em datas próximas ou até mesmo coincidentes, conceitualmente os momentos são distintos e os efeitos na programação orçamentária devem ser analisados separadamente.

Considerando o cenário econômico de comprometimento da meta de resultado primário, o registro de uma receita por excesso de arrecadação altera a programação orçamentária inserindo uma receita primária que não estava prevista. Se o referido excesso for suficiente para que o cenário aponte para o cumprimento da meta, então nesse caso poder-se-ia abrir crédito suplementar.

Por outro lado, se mesmo com o excesso de arrecadação, o cenário permanece indicativo de não cumprimento da meta, o momento da abertura de crédito suplementar altera a programação orçamentária, inserindo na LOA, por meio de crédito adicional, uma despesa primária, e essa alteração é incompatível com a obtenção da meta de resultado primário.

A respeito do item “o”, a primeira decisão definitiva do TCU sobre a análise da condição exigida pela LOA 2015, art. 4º, referente a abertura de crédito suplementar, ocorreu em 7/10/2015, por ocasião do Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário. Como esse assunto nunca havia sido analisado pela Corte de Contas, não há que se falar em mudança de interpretação. Importa destacar que o que tornou os decretos analisados na apreciação das Contas do Governo de 2014 irregulares não foi a decisão do TCU, mas sim a inobservância do citado artigo da LOA 2014, cuja redação é a mesma desde 2006, e não se refere à execução da despesa.

Acerca do item “o.1”, a manifestação do Procurador do Ministério Público junto ao TCU Júlio Marcelo de Oliveira, realizada em 15/6/2015, e informada ao Poder Executivo em 22/6/2015, por meio do Ofício 1/2015 TCU, discorre sobre problemas relacionados à gestão fiscal, e aponta que com o esgotamento da meta de resultado primário vigente evidenciada, somente poder-se-ia abrir crédito suplementar por meio de fontes neutras. Não havendo análise ou decisão anterior do TCU sobre a matéria em questão, o Procurador adota um critério brando no qual o excesso de arrecadação de fontes primárias bem como os remanejamentos seriam fontes neutras, portanto elegíveis à abertura de crédito nas circunstâncias apresentadas. Mesmo nesse critério, apontaram-se indícios de irregularidade referente a abertura de créditos incompatíveis com a meta.

Essa manifestação não constituiu posição definitiva do TCU, o que somente ocorreu no Acórdão 2.461/2015, de 7/10/2015, em que o Plenário do TCU considerou irregular a abertura de créditos suplementares por decreto oriundos de excesso de arrecadação e superávit financeiro incompatíveis com

a meta, em desacordo com o art. 4º da LOA 2014, infringindo, por consequência, o art. 167, inciso V da Constituição Federal.

A representação do Procurador de 9/10/2015, amparada na decisão definitiva do TCU, apontou indícios de irregularidades referentes à abertura de crédito suplementar por decreto com as fontes excesso de arrecadação e superávit financeiro do exercício anterior. Tais decretos ampliaram as dotações autorizadas na LOA, mas não representaram execução das despesas abertas.

Sobre o item “o.2”, o não contingenciamento nos valores exigidos pela LRF, art. 9º, constitui fator decisivo para configuração do cenário de descumprimento de meta, seja no exercício financeiro de 2014 ou de 2015. Considerando a meta em vigor, na hipótese de o RARDP conter projeções aderentes à realidade e, caso seja necessário, realize-se contingenciamento nos valores devidos, a política fiscal estará sendo conduzida de acordo com os mandamentos da LRF, e havendo espaço fiscal para abertura de créditos suplementares diretamente pelo Poder Executivo, estes não serão incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário.

O Relatório Preliminar do TCU em 2015 buscou verificar se a condição exigida pelo art. 4º da LOA foi atendida. Essa condição refere-se às alterações promovidas na programação orçamentária, o que conforme detalhado nesta análise, não diz respeito à ampliação dos limites de empenho nem à execução da despesa, mas sim ao acréscimo na LOA de uma dotação orçamentária, é esse acréscimo que deve ser compatível com a obtenção da meta, nos termos do citado artigo.

Quanto ao item “p”, a possibilidade de que um crédito suplementar possa impactar na obtenção da meta de resultado primário é decorrência inafastável da condição do art. 4º da LOA, do contrário, esse dispositivo é inócuo. De fato, antes de 2014 não houve alerta do TCU a respeito, visto que o tema jamais havia sido analisado no Tribunal. A primeira manifestação do TCU sobre esse indício de irregularidade foi comunicada ao Poder Executivo em 22/6/2015 (Ofício 1/2015 TCU), e a primeira decisão definitiva sobre o assunto ocorreu em 7/10/2015. Registra-se que, se um ato é executado em desacordo com a lei, é irregular desde o início, razão pela qual não é a decisão do TCU que transforma um ato regular em irregular.

Sobre à adequação do Poder Executivo à decisão definitiva do TCU (que não é uma nova interpretação, visto que foi a primeira vez que a matéria foi analisada), não há registro de que a conduta de abrir créditos suplementares em desacordo com o art. 4º da LOA tenha sido reiterada, e isso não é questionado no Relatório Preliminar do TCU em 2015.

Com relação à alegada penalização para o período pretérito decorrente de mudança de entendimento, repise-se, por ter sido a primeira vez que a matéria foi analisada, não há que se falar em mudança de entendimento. Ademais, as análises e as conclusões constantes do Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo de 2014 estão de acordo com a Constituição, com a Lei Orgânica e com o Regimento Interno do TCU.

A análise do contingenciamento realizado em 2015, bem como a comparação com a situação de 2009, será abordada no item 7.9 da análise das contrarrazões.

No tocante ao item “q”, conforme já tratado, a condição do art. 4º da LOA não diz respeito à ampliação dos limites de empenho nem à execução da despesa, tendo em vista que essas não são alterações promovidas pelos decretos que abrem crédito suplementar. A compatibilidade exigida é entre a obtenção da meta de resultado primário e o acréscimo de dotação orçamentária, pois é essa a alteração na programação orçamentária promovida pelos referidos decretos.

A questão da anualidade da meta e seu cumprimento foi examinada na análise do item “m”).

### 7.5.3 Conclusão

Considerando os argumentos apresentados, entende-se que não foram expostos elementos suficientes para elidir o indício de irregularidade listado no item 9.2.8 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário.

A meta de resultado primário estabelecida pela LDO 2015 é anual, mas a LRF e a LDO exigem que a meta vigente seja determinante na condução da gestão fiscal e orçamentária, não apenas nas avaliações bimestrais e quadrimestrais, mas também nos atos ao longo do exercício que se relacionam com a busca de atingimento da meta. O indício de irregularidade referente aos créditos suplementares abertos por decreto não está relacionado ao cumprimento ou não da meta ao final do exercício, nem a esse fato se condiciona.

A condição da LOA 2015, art. 4º, não diz respeito à execução dos créditos suplementares abertos nem à ampliação dos limites de empenho. A alteração promovida na programação orçamentária decorrente do decreto de abertura de crédito suplementar é a inserção na LOA, por meio de crédito suplementar, de uma dotação orçamentária, ou seja, uma etapa anterior e independente da execução da despesa. É essa alteração que deve ser compatível com a obtenção da meta de resultado primário.

Agir em desacordo com a meta em vigor, apostando que o Congresso irá alterar a meta, é um comportamento imprudente na gestão fiscal, que não encontra amparo na LRF.

A inserção na LOA por meio de crédito adicional de uma dotação orçamentária, seja ela referente a uma despesa obrigatória, discricionária, meritória, vinculada, e/ou oriundas de doações e convênios, deve se submeter ao processo legislativo orçamentário que regula os créditos adicionais. No caso dos créditos suplementares abertos diretamente pelo Poder Executivo, a condição de compatibilidade exigida pela LOA 2015, art. 4º, não atinge apenas as despesas que se submetem ao contingenciamento.

A primeira decisão definitiva do TCU sobre a análise da condição exigida pela LOA 2015, art. 4º, referente a abertura de crédito suplementar ocorreu em 7/10/2015, por ocasião do Acórdão 2.461/2015. Se esse assunto nunca havia sido analisado pela Corte de Contas, então não há que se falar em mudança de interpretação.

#### IRREGULARIDADE

- Abertura de créditos suplementares, entre 27/7/2015 e 2/9/2015, por meio dos Decretos Não Numerados 14241, 14242, 14243, 14244, 14250 e 14256, incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário então vigente, em desacordo com o art. 4º da Lei Orçamentária Anual de 2015, infringindo por consequência, o art. 167, inciso V, da Constituição Federal.

### 7.6 Condução da programação orçamentária e financeira com amparo em meta fiscal prevista no PLN 5/2015 e Contingenciamento de despesas discricionárias em montantes inferiores aos necessários para atingimento da meta fiscal vigente

*Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário*

(...)

*9.2.9. condução da programação orçamentária e financeira com amparo na proposta de meta fiscal constante do Projeto de Lei PLN 5/2015, e não na meta fiscal legalmente vigente nas datas de edição dos Relatórios de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias do 3º e do 4º Bimestres de 2015, bem como dos Decretos 8.496/2015 e 8.532/2015, contrariando o disposto nos arts. 9º da Lei Complementar 101/2000 e 52 da Lei 13.080/2015 (item III.4.2);*

*9.2.10. contingenciamentos de despesas discricionárias da União em montantes inferiores aos necessários para atingimento da meta fiscal vigente nas datas de edição dos Decretos 8.496, de 30/7/2015, e 8.532, de 30/9/2015, amparados, respectivamente, pelos Relatórios de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias do*



*3º e 4º Bimestres de 2015, contrariando o disposto nos arts. 9º da Lei Complementar 101/2000 e 52 da Lei 13.080/2015 (item III.4.2);*

### 7.6.1 Contrarrazões

Nas contrarrazões ao Relatório Preliminar, os indícios de irregularidades apresentados nos itens 9.2.9 e 9.2.10 são tratados em conjunto no Anexo 3.2, denominado “Dos aspectos relativos à programação orçamentária e financeira” (peça 53, p. 155-262 e itens não digitalizáveis). Alega-se, de forma global, em relação a esses itens, que durante todo o exercício a condução da programação orçamentária e financeira deu-se de acordo com os entendimentos do TCU, o que houve foi uma mudança de entendimento durante o exercício de 2015, mudança essa acompanhada imediatamente por alterações na condução da programação orçamentária e financeira, apesar da grave crise econômica pela qual o país passava, que ocasionou uma significativa queda das receitas primárias. Os argumentos que sustentaram essa alegação podem ser resumidos nos seguintes pontos:

- as mudanças de entendimento do TCU;
- crise econômica;
- semelhança entre os exercícios de 2009 e 2015;
- transparência e condução econômica responsável durante todo o exercício;
- mudança da condução da programação financeira tão logo foi prolatado o Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário referente às contas de 2014.

Um argumento central da defesa em relação a esse item refere-se à questão da mudança de entendimento do TCU. Afirma-se que “os pronunciamentos da Corte de Contas permitiam extrair os seguintes entendimentos”:

- a “meta é anual, não havendo nenhum dispositivo legal que disponha que a mesma deva ser observada mensal ou semestralmente” (Acórdãos 2.659/2009-TCU-Plenário, 263/2010-TCU-Plenário e 1.143/2011-TCU-Plenário);
- o atingimento da meta não é um objetivo em si mesmo, sendo a tempestiva alteração da meta de resultado primário ou a justificativa de seu não alcance consideradas opções legitimamente válidas e prudentes (Acórdãos 1.274/2013-TCU-Plenário, 1.338/2014-TCU-Plenário, 1.464/2015-TCU-Plenário e 2.461/2015-TCU-Plenário);
- a verificação, pelo governo federal, ao longo da execução da programação orçamentária e financeira, de que a meta de resultado primário não será atingida ao final do exercício exige a adoção de medidas com vistas a assegurar o seu cumprimento (Acórdãos 2.659/2009-TCU-Plenário, 263/2010-TCU-Plenário e 1.143/2011-TCU-Plenário);
- a verificação, pelo TCU, por ocasião do acompanhamento da execução da programação orçamentária e financeira, de que a meta de resultado primário não será atingida ao final do exercício enseja a expedição de alerta ao governo federal, a fim de que sejam adotadas as medidas com vistas a assegurar o seu cumprimento, pelo menos até a realização da última avaliação bimestral, portanto, do quinto relatório bimestral (Acórdãos 2.659/2009-TCU-Plenário, 263/2010-TCU-Plenário e 1.143/2011-TCU-Plenário); e,
- uma vez atendido os termos de eventual alerta, não há que se falar em irregularidade a ser carreada para a análise da prestação de contas referente ao exercício (Acórdãos 263/2010-TCU-Plenário, 296/2007-TCU-Plenário e 3.297/2015-TCU-Plenário).



Em 2015, o entendimento então vigente foi alterado. Resumidamente, quanto aos seguintes aspectos:

- a meta de resultado primário, anteriormente considerada “anual, não havendo nenhum dispositivo legal que disponha que a mesma deva ser observada mensal ou semestralmente”, passou a ser vinculante para cada bimestre (Acórdão 3.324/2015-TCU-Plenário) e
- a verificação, pelo governo federal, por ocasião de cada avaliação de receitas e despesas do exercício, de que a meta de resultado primário não será atingida, exige a adoção de medidas imediatas com vistas a assegurar o seu cumprimento (Acórdãos 2.461/2015-TCU-Plenário e 3.324/2015-TCU-Plenário).

## 7.6.2 Análise

Embora as contrarrazões tratem em conjunto os dois itens, entende-se não ser pertinente a análise conjunta. Assim sendo, a análise será específica para cada indício de irregularidade apresentado.

### 7.6.2.1 Da condução da programação orçamentária e financeira com amparo na proposta de meta fiscal constante do Projeto de Lei PLN 5/2015, e não na meta fiscal vigente

O primeiro ponto a ser colocado refere-se às manifestações do Tribunal, que como órgão colegiado, firma entendimentos, faz determinações e recomendações por meio de seus acórdãos. Nesse sentido, cabe ressaltar que, para a maior parte dos casos, não há nesses acórdãos qualquer menção aos temas apresentados. Diante dessa situação, foram analisados também os votos que fundamentaram os respectivos acórdãos. A seguir serão ressaltados alguns pontos considerados relevantes dos acórdãos citados nas contrarrazões e nos seus respectivos votos.

O Acórdão 2.659/2009-TCU-Plenário (TC 012.117/2009-0), de 11/11/2009, é sobre o acompanhamento da execução orçamentária do primeiro quadrimestre de 2009. No voto do relator Ministro Raimundo Carreiro há as seguintes observações:

27. Sobre esse último decreto, a Nota Técnica nº 10/2009, da Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados, de 15/6/2009, não obstante sinalizar favoravelmente à revisão das metas de superávit primário proposta pelo Poder Executivo, aponta a “ausência de fundamentação em lei para as alterações promovidas pelo Decreto nº 6.867/09, tendo em vista que elas foram realizadas com base em projeto de lei”.

28. A Semag, a seu turno, entende “recomendável que a Secretaria de Orçamento Federal, quando da realização das futuras avaliações bimestrais, avalie, ao longo do exercício, a pertinência da utilização da meta vigente na Lei de Diretrizes Orçamentárias, verificando o cenário de tramitação do referido projeto de lei no Congresso Nacional.” A unidade técnica não incluiu essa recomendação na sua proposta de encaminhamento. Com efeito, esse tipo de avaliação amolda-se às competências da Secretaria de Orçamento Federal, sendo razoável concluir que ele já faça parte da sua rotina de trabalhos.

(...)

52. Dentre as questões anotadas pela Diretora da Semag, a última que merece destaque é o fato de não ter sido atingida a meta de superávit primário no primeiro semestre do corrente exercício, mesmo considerando-se as alterações propostas na meta e no cálculo do resultado primário, objeto da Mensagem nº 326, de 14 de maio de 2009. Como agravante desse quadro, a Diretora ressalta que, nos exercícios anteriores, verificavam-se folgas mensais em relação às metas fixadas, o que não vem ocorrendo no presente ano. Conforme anotado na parte final do Relatório, esse prognóstico não se alterou com a recente edição da Lei nº 12.053, de 9/10/2009, que

alterou a meta de resultado primário de 2009 para 1,4 % do PIB, quanto aos Orçamentos Fiscal e da Seguridade social, e para 0,20% do PIB, relativamente ao Programa de Dispendios Globais.

53. Em vista disso, a Diretora propõe que este Tribunal alerte o Poder Executivo, nos termos do art. 59, §1º, inciso I, da Lei de Responsabilidade Fiscal, quanto ao risco de ocorrência da situação prevista no art. 9º da mesma lei, sobre o não atingimento das metas de resultado primário. A medida proposta é pertinente e ajustada aos ditames legais.

Em relação ao voto que acompanha esse acórdão, verifica-se que já havia indicações da irregularidade da condução da programação orçamentária e financeira por meio de projeto de lei desde 2009, no entanto, diante da crise econômica, o foco principal do relatório estava na emissão de alerta, uma vez que se previa que a meta não seria cumprida, mesmo se considerando edição da Lei 12.053, de 9/10/2009, que alterou a meta de resultado primário. Quanto à questão de a meta ser anual, os itens 52 e 53 deixam claro que não há questionamento ao fato, ao contrário, argumenta-se exatamente que a avaliação do cumprimento da meta fiscal no primeiro semestre indicava risco de não cumprimento da referida meta no exercício.

O Acórdão 263/2010-TCU-Plenário (TC 013.707/2009-0), de 24/2/2010, refere-se ao acompanhamento das receitas primárias do primeiro semestre de 2009. No voto do ministro relator cabe destacar os seguintes pontos:

10. Diante de um cenário macroeconômico menos favorável do que o da época da aprovação da LDO 2009, em 14 de agosto de 2008, foi sancionada a Lei 12.053, de 9 de outubro de 2009 que definia para a execução da Lei Orçamentária de 2009 a meta de superávit primário, para o setor público consolidado, equivalente a 2,50 do PIB, sendo 0,90% para Estados, Distrito Federal e Municípios, 1,40% para o Governo Central e 0,20% para as Estatais Federais, excluindo-se destas a Petrobras, sob o argumento de que essa empresa concorre em igualdade com as empresas privadas, sendo tal procedimento compatível com a prática internacional, que reconhece à situação desse tipo de empresas como não totalmente públicas.

11. Assim, com o advento da Lei 12.053/2009, adequou-se a Secretaria de Orçamento Federal à legislação vigente na ocasião da reavaliação orçamentária do quinto bimestre, perdendo consequentemente o objeto a determinação alvitada pela Unidade Técnica.

(8.2 determinar à Secretaria de Orçamento Federal que, quando da realização da última avaliação orçamentária bimestral relativa ao exercício de 2009, a ser efetuada até o vigésimo dia após o encerramento do quinto bimestre, se utilize da meta de resultado primário vigente à época, caso o Projeto de Lei do Congresso Nacional nº 15/2009, que propõe a alteração da meta de resultado primário prevista na LDO 2009 ainda não tenha sido aprovado;)

Em relação ao voto que acompanha esse acórdão, verifica-se claramente a indicação da irregularidade da condução da programação financeira por meio de projeto de lei, “adequou-se a Secretaria de Orçamento Federal à legislação vigente”. No entanto, o tema não foi levado para o acórdão, porque o ministro-relator entendeu que, com a aprovação da lei, a determinação perdeu objeto. Por outro lado, em relação à questão de ter sido fixado o prazo padrão do quinto bimestre para a correção de problemas, para a tomada de medidas corretivas, verifica-se que não houve esse estabelecimento. Apenas houve a constatação de que, como a lei de mudança de meta foi aprovada em 9/10/2009 (durante o quinto bimestre), o relatório de avaliação desse bimestre não mais se basearia em projeto de lei.

O Acórdão 1.143/2011-TCU-Plenário (TC 013.811/2010-0), de 4/5/2011, refere-se ao acompanhamento da execução orçamentária de 2010. No voto do ministro relator Aroldo Cedraz cabe destacar o seguinte item:

26. Cabe asseverar que quanto mais for possível incorporar ao planejamento orçamentário o impacto de desembolsos primários passíveis de previsão, mais aproximado da realidade será o cálculo do resultado primário presente na proposta orçamentária e menores serão as limitações de movimentação e empenho durante a execução orçamentária, que têm repercussão inclusive nos demais Poderes.

Nesse trecho do voto, mais uma vez fica explícita a preocupação do Tribunal com a fidedignidade das projeções e de suas consequências na condução da programação orçamentária e financeira.

O Acórdão 1.274/2013-TCU-Plenário (Processo TC 006.617/2013-1), de 29/5/2013, refere-se às Contas de Governo de 2012. No voto do ministro relator José Jorge, cabe destacar os seguintes pontos:

Diante de tal situação, não posso deixar de ressaltar que **o histórico recente de mudanças metodológicas e transações atípicas tem comprometido, senão fulminado, a utilidade do resultado primário como indicador oficial básico da situação econômico-financeira do governo**. Os números divulgados cada vez menos representam uma real economia de recursos para pagamento dos juros da dívida pública. E **o cumprimento da meta vem se reduzindo a mera formalidade**.

Nesse sentido, a perda de credibilidade da política fiscal é a mais evidente das consequências, e os seus efeitos negativos sobre a confiança e as expectativas dos agentes econômicos são bem conhecidos por este país.

Acerca desse tema gostaria de salientar que, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, ao menos duas balizas foram erguidas para delimitar a conduta do governo no manejo das contas públicas, quais sejam, o planejamento e a transparência. E são esses os aspectos que ora merecem mais atenção.

Com relação à almejada transparência, ela somente será plena quando o Senado Federal exercer sua competência constitucional, reafirmada pela LRF, de editar normas que definam a metodologia de apuração do resultado fiscal da União. Enquanto tais providências não forem adotadas, haverá espaço para que novas deduções do resultado primário sejam inseridas nos instrumentos orçamentários, bem como para que operações engenhosas entre a União e suas estatais continuem “criando” receitas primárias que não refletem um real esforço fiscal. (grifo nosso)

Nesse voto, explicita-se, já nas contas de 2012, a preocupação do Tribunal quanto à conduta utilizada na condução da programação financeira e dos riscos da perda de credibilidade da política fiscal.

O Acórdão 1.338/2014-TCU-Plenário (Processo TC 005.956/2014-5), de 28/05/2014, refere-se às Contas de Governo de 2013. No voto do ministro relator Raimundo Carreiro cabe destacar os seguintes pontos:

A esse respeito, reitera-se observação realizada no Relatório sobre as Contas do Governo de 2012, no sentido de que o acompanhamento e **o controle do resultado primário pretendido e realizado pela União têm-se tornado verdadeiros desafios aos órgãos de fiscalização e à sociedade em geral**. Ao longo dos últimos anos, mudanças metodológicas e transações atípicas cada vez mais complexas vêm contribuindo para reduzir a transparência e dificultar o entendimento sobre que superávit primário o governo federal de fato tem perseguido. (grifo nosso)

Os Acórdãos 1.464/2015-TCU-Plenário (sessão de 17/6/2015) e 2.461/2015-TCU-Plenário (sessão de 7/10/2015) referem-se às contas de 2014, que resultaram em Parecer Prévio pela rejeição, TC 005.335/2015, cujo relator foi o ministro Augusto Nardes.

Por meio do Acórdão 1.464/2015-TCU-Plenário, prolatado na Sessão Extraordinária de 17/6/2015, no âmbito da apreciação das Contas do Governo da República relativas ao exercício de 2014, o TCU comunicou ao Congresso Nacional que as referidas contas não estavam em condições de serem apreciadas pelo Tribunal naquele momento, em virtude dos indícios de irregularidades apresentados no

Relatório Preliminar, acarretando a necessidade de abertura de prazo para apresentação de contrarrazões por parte da Presidente da República.

Assim, em nome do devido processo legal e em respeito ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, o TCU concedeu prazo para que a Presidente da República se manifestasse, caso assim desejasse, acerca dos treze indícios de irregularidades apontados nos itens 9.2.1 a 9.2.13 do referido acórdão:

(...)

9.2.9. inobservância do princípio da legalidade (art. 37, caput, da Constituição Federal), dos pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável (art. 1º, §1º, da Lei Complementar 101/2000), bem como dos arts. 9º da Lei Complementar 101/2000 e 51 da Lei 12.919/2013, em face da ausência de contingenciamento de despesas discricionárias da União no montante de pelo menos R\$ 28,54 bilhões, quando da edição do Decreto 8.367/2014 (item 3.5.3 do Relatório);

9.2.10. inobservância dos princípios da legalidade e da moralidade (art. 37, caput, da Constituição Federal), dos pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável (art. 1º, §1º, da Lei Complementar 101/2000), bem como do art. 118 da Lei 12.919/2013, em face do condicionamento da execução orçamentária de 2014 à apreciação legislativa do Projeto de Lei PLN 36/2014, nos termos do art. 4º do Decreto 8.367/2014 (item 3.5.3 do Relatório);

(...)

Assim, a partir das informações prestadas pela Presidente da República, este Tribunal analisou se as contrarrazões eram suficientes para afastar os indícios de irregularidades detectados e, em relação aos itens 9.2.9 e 9.2.10, elas foram consideradas insuficientes. Diante disso, constaram entre as irregularidades apontadas pelo ministro relator:

7. Inobservância do princípio da legalidade (art. 37, caput, da Constituição Federal), dos pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável (art. 1º, §1º, da Lei Complementar 101/2000), bem como dos arts. 9º da Lei Complementar 101/2000 e 51 da Lei 12.919/2013, em face da ausência de contingenciamento de despesas discricionárias da União no montante de pelo menos R\$ 28,54 bilhões, quando da edição do Decreto 8.367/2014 (itens 3.5.3 e 8.6);

8. Inobservância dos princípios da legalidade e da moralidade (art. 37, caput, da Constituição Federal), dos pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável (art. 1º, §1º, da Lei Complementar 101/2000), bem como do art. 118 da Lei 12.919/2013, em face da utilização da execução orçamentária de 2014 para influir na apreciação legislativa do Projeto de Lei PLN 36/2014, nos termos do art. 4º do Decreto 8.367/2014 (itens 3.5.3 e 8.6);

O Acórdão 296/2007-TCU-Plenário (TC-012.583/2006-2), de 7/3/2007, refere-se ao caráter indicativo da meta de resultado nominal.

O último Acórdão citado é o 3.324/2015-TCU-Plenário (TC 020.764/2015-4), de 9/12/2015. Nele consta, além do alerta de contingenciamento insuficiente para o cumprimento da meta, explicitamente a seguinte determinação:

9.2.3 considerem, na elaboração dos Relatórios de Avaliações Bimestrais e nos Relatórios Quadrimestrais, a meta fiscal vigente ou alterada por Lei, consoante o entendimento disposto no Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário, sobre o Parecer Prévio das Contas do Governo de 2014;

Nesse acórdão, de fato, há manifestação explícita deste Tribunal quanto a irregularidade da condução programação financeira por meio de projeto de lei. No entanto, não há nele, e nem no voto que o acompanha, qualquer menção ao fato de o alerta afastar a irregularidade no processo de contas.

Outrossim, o relator do mencionado acórdão acolhe claramente o entendimento de que a manifestação do Tribunal sobre cumprimento de meta fiscal e seus desdobramentos deve ocorrer quando da apreciação das Contas da Presidente da República. Desse modo, não prospera a alegação de que, uma vez atendido os termos de eventual alerta, não há que se falar em irregularidade a ser carreada para a análise da prestação de contas referente ao exercício.

Assim, verifica-se pela análise dos acórdãos citados nas contrarrazões e em seus respectivos votos uma série de indicações da irregularidade da condução da programação econômica por projeto de lei. Ou seja, em nenhum momento o Tribunal afastou a necessidade de que a política fiscal fosse pautada pela meta em vigor. Pelo contrário, verifica-se, no decorrer dos anos, a fixação do entendimento da impropriedade dessa postura. Por exemplo, já em 2010, no voto relacionado ao Acórdão 263/2010-TCU-Plenário, afirma-se que “com o advento da Lei 12.053/2009, adequou-se a Secretaria de Orçamento Federal à legislação vigente”, se se adequou é evidente que a conduta anterior era considerada inadequada.

O Tribunal, por meio do Acórdão 1.464/2015-TCU-Plenário, elenca no rol de indícios de irregularidades:

9.2.9. inobservância do princípio da legalidade (art. 37, caput, da Constituição Federal), dos pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável (art. 1º, §1º, da Lei Complementar 101/2000), bem como dos arts. 9º da Lei Complementar 101/2000 e 51 da Lei 12.919/2013, em face da ausência de contingenciamento de despesas discricionárias da União no montante de pelo menos R\$ 28,54 bilhões, quando da edição do Decreto 8.367/2014 (item 3.5.3 do Relatório);

Ou seja, em 22/7/2015, quando o Poder Executivo publicou o Relatório do 3º Bimestre, já estava ciente que a forma de condução da programação orçamentária e financeira mediante projeto de lei estava sendo apontada como uma das irregularidades da conduta de 2014. Ainda assim, na mensagem aos ministros, a SOF e a STN deixam clara a opção por repetir a conduta que estava sendo questionada pelo Acórdão 1.464/2015-TCU-Plenário:

4. Importa ressaltar que as estimativas constantes deste Relatório já consideram os efeitos da proposta encaminhada pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional, de alteração da Lei nº 13.080, de 2 de janeiro de 2015, que “Dispõe sobre as diretrizes para a Elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2015”, no sentido de reduzir a meta de resultado primário do setor público consolidado não-financeiro.

Esse relatório informa aos Poderes Legislativo, Judiciário, MPU e DPU novo contingenciamento necessário, fixado de acordo com a meta do projeto de lei. No Poder Executivo, o Decreto 8.496 de 30/7/2015 estabelece o novo contingenciamento cujo cálculo se baseia na meta estipulada no projeto de lei.

Dessa forma, mostra-se incabível o argumento de que o Tribunal não havia se manifestado sobre o tema. O que se observa é que o Poder Executivo optou por repetir a conduta apontada como irregular. Conduta minimamente prudente seria não se adotar para o exercício de 2015 a mesma conduta tida como irregular em 2014.

Por fim, ainda cabe o argumento de que não é pelo fato de o Tribunal não ter se manifestado sobre determinada ilegalidade, que ela deixa existir. E, por óbvio, um projeto de lei não pode produzir o efeito de modificar uma lei em vigor.

Conclui-se, diante dos argumentos apresentados e da análise acima relatada, que as contrarrazões não foram suficientes para elidir o indício de irregularidade em tela.

### **7.6.2.2 Do contingenciamento de despesas discricionárias em montantes inferiores aos necessários para atingimento da meta fiscal vigente**

É forçoso reconhecer que o Poder Executivo não corrigiu a irregularidade do contingenciamento inferior ao necessário após o 3º bimestre de 2015, vez que, por ocasião da 4ª avaliação bimestral, promoveu a manutenção dos limites de empenho e movimentação financeira das despesas discricionárias em relação aos limites constantes da avaliação do bimestre anterior, desconsiderando a meta de resultado primário estabelecida na LDO 2015, e baseando-se na meta constante de projeto de lei pendente de aprovação no Congresso.

Destaque-se a incoerência da alegação constante da avaliação do 3º bimestre de que o contingenciamento total possível era de R\$ 8,6 bilhões com a afirmação constante da avaliação do 5º bimestre de 2016 da factibilidade da efetivação de corte somente para o Poder Executivo de R\$ 11,2 bilhões, apesar da deterioração da arrecadação havida nesse período. Deveras, entre a avaliação do 3º e 5º bimestres, acentuou-se a deterioração da receita líquida de transferência que passou de R\$ 1.111.585,0 milhões para R\$ 1.056.692,1 milhões, enquanto, a despesa obrigatória, em sentido inverso, aumentou de R\$ 858.865,9 milhões para R\$ 861.612,5 milhões.

Em que pese o cenário de recessão da economia em 2015 e a queda do PIB com consequente frustração de receitas, não restou demonstrado no acompanhamento que originou o Acórdão 3.324/2015-TCU-Plenário os motivos da impossibilidade de fazer o contingenciamento das despesas discricionárias no montante necessário ao cumprimento da meta fiscal vigente à época.

Registre-se que os motivos alegados para a impossibilidade de se efetuar contingenciamento adicional de despesas discricionárias do Poder Executivo além de R\$ 8.747,57 milhões, o qual foi previsto no Decreto 8.496/2015, não são suficientemente detalhados, porquanto não é possível averiguar quais despesas dos órgãos do Poder Executivo cujas dotações orçamentárias, a despeito de estarem compreendidas no limite disponível para contingenciamento, seriam afetadas por eventual contingenciamento adicional.

Todavia, ao descumprir o art. 9º da LRF e contingenciar despesas em menor medida que o necessário, os órgãos têm por obrigação trazer elementos ao Tribunal, como guardião da Lei de Responsabilidade Fiscal, necessários para a Corte se posicionar, de modo a garantir a gestão fiscal responsável e resguardar direitos e garantias fundamentais.

Frise-se que em caso de contingenciamento insuficiente, o detalhamento das despesas empenhadas e a empenhar se impõe. Trata-se de medida de prudência que permite discutir circunstâncias excepcionabilíssimas do interesse de todos.

Entender que o Poder Executivo poderá simplesmente afirmar não poder cumprir a meta fiscal vigente, podendo apresentar projeto de lei de alteração do parâmetro e contingenciamento insuficiente, com dados genéricos, significa desvirtuar a essência da própria LRF.

Afirma-se que um contingenciamento em maior medida constituiria prejuízos a despesas necessárias à garantia de direitos fundamentais. Tal alegação necessita estar acompanhada de justificativa que demonstre de forma inequívoca que o contingenciamento em valores maiores ao realizado constituiria risco a referidos direitos fundamentais, sob pena de indeferimento das justificativas.

Assim, quando a limitação de empenho e movimentação financeira for realizada em montante inferior ao necessário para o atingimento da meta fiscal vigente para o exercício, cabe à SOF/MP e à



STN/MF justificar a situação de forma pormenorizada, com análise das despesas empenhadas e a empenhar por indicador de resultado primário. Poderão, ainda, apresentar outras justificativas que entenderem pertinentes, em respeito ao princípio da gestão fiscal responsável.

Cabe enfatizar que a LRF deixa claro que as metas fiscais têm que ser cumpridas não apenas no final do exercício, mas avaliadas a cada bimestre, para que não se perca de vista o controle, a evolução e a limitação das despesas discricionárias sujeitas ao contingenciamento, bem como a cobertura das despesas obrigatórias. Como dito antes, a LRF tornou obrigatório o estabelecimento, *ex-ante*, de uma meta de resultado primário, que deve ser avaliada bimestralmente durante a execução do orçamento.

Por conta disso é que foi instituído um processo operacional que permite a viabilização do cumprimento da meta fiscal contido no art. 9º da LRF, por meio da reavaliação bimestral das estimativas das receitas e despesas e da limitação de empenho e movimentação financeira. Ou seja, a lei complementar condicionou o contingenciamento das dotações que custeiam as despesas à vista de uma frustração de receitas a cada bimestre, como forma de prevenir riscos ao equilíbrio das contas. Contingenciamento esse que pode ser temporário ou permanente, segundo as condições econômicas durante o ano, e que pode ser suficiente até o restabelecimento das receitas constantes do orçamento com vistas à observância da meta fiscal a cada bimestre, de forma a assegurar a prevenção de riscos ao pleno cumprimento da meta no final do exercício.

Após a reavaliação de receitas e despesas primárias do 3º bimestre de 2015, impunha-se a obrigação de o governo federal fazer o contingenciamento de despesas, pois houve frustração de receitas e a meta fiscal em vigor não oferecia margem para se executar todas as despesas autorizadas. Contudo, como já havia um projeto de lei no Congresso para alterar a meta fiscal, a conduta prudente para o conjunto das contas públicas, segundo a LRF, seria considerar a meta em vigor e realizar o contingenciamento nos montantes devidos, aguardando a aprovação do referido projeto para então restabelecer os gastos compatíveis com a nova meta de resultado primário definida.

Assim, a efetivação do contingenciamento em 30/7/2015 (data do Decreto 8.496/2015) e no montante de R\$ 57 bilhões, pelo menos enquanto não se houvesse feito a avaliação de cumprimento de metas fiscais do 2º quadrimestre de 2015, não colocaria temporariamente em maior risco a prestação de serviços públicos. Por outro lado, a omissão de tal ato afronta o art. 9º da LRF e compromete a credibilidade da gestão fiscal.

O crescimento da dívida pública impactou a credibilidade da gestão fiscal com reflexos na avaliação do risco soberano do País. Em 9/9/2015, a Agência de Classificação de Risco Standard & Poor's classificou a emissão da dívida de longo prazo em moeda estrangeira em BB+, rebaixou a classificação de risco soberano do grau de investimento para grau especulativo. Em seguida, as agências de Classificação de Risco Fitch e Moody's também rebaixaram a classificação de risco soberano do país do grau de investimento para grau especulativo.

Registra-se ainda que é inaplicável o entendimento de que uma vez atendidos os termos de eventual alerta não há que se falar em irregularidade a ser carregada para a análise da prestação de contas referente ao exercício. Após a avaliação referente ao 5º bimestre, alega-se que o Poder Executivo não realizou todo o contingenciamento necessário ao atingimento da meta em vigor por total impossibilidade fática, mas que foi imposta limitação de empenho referente às despesas discricionárias contingenciáveis disponíveis à época. Ocorre que essa situação foi consequência da inobservância do art. 9º da LRF nos decretos de programação orçamentária e financeira emitidos após o 3º e 4º bimestre, os quais abandonaram a meta em vigor e deixaram de contingenciar os valores necessários para o atingimento da meta.

Não obstante os argumentos apresentados nas contrarrazões, cumpre registrar que o contingenciamento realizado após o 3º bimestre foi abaixo do valor necessário para o atingimento da meta em vigor, e que as justificativas apresentadas não demonstraram de forma pormenorizada que o contingenciamento em valores maiores ao realizado constituiria prejuízos a despesas necessárias à garantia de direitos fundamentais. Destarte, constata-se que as contrarrazões não apresentaram elementos suficientes para elidir o indício de irregularidade em tela.

### 7.6.3 Conclusão

Diante do exposto, conclui-se as contrarrazões não foram suficientes para afastar, no todo ou em parte, os indícios de irregularidades apontados nos itens 9.2.9 e 9.2.10 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário.

| IRREGULARIDADES                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Condução da programação orçamentária e financeira com amparo na proposta de meta fiscal constante do Projeto de Lei PLN 5/2015, e não na meta fiscal vigente nas datas de edição dos Relatórios de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias do 3º e do 4º Bimestres de 2015, bem como dos Decretos 8.496/2015 e 8.532/2015, contrariando o disposto nos arts. 9º da Lei Complementar 101/2000 e 52 da Lei 13.080/2015;</li> <li>• Contingenciamentos de despesas discricionárias da União em montantes inferiores aos necessários para atingimento da meta fiscal vigente nas datas de edição dos Decretos 8.496, de 30/7/2015, e 8.532, de 30/9/2015, amparados, respectivamente, pelos Relatórios de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias do 3º e 4º Bimestres de 2015, contrariando o disposto nos arts. 9º da Lei Complementar 101/2000 e 52 da Lei 13.080/2015.</li> </ul> |

## 7.7 Utilização de recursos vinculados do superávit financeiro de 2014 em finalidade diversa do objeto da vinculação

*Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário*

(...)

*9.2.11. utilização de recursos vinculados do superávit financeiro de 2014 em finalidade diversa do objeto da vinculação, em ofensa ao parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar 101/2000 (item III.4.3);*

*9.2.12. utilização de recursos de fundos especiais em finalidade diversa do objeto da vinculação, em desacordo com o estabelecido no art. 73 da Lei 4.320/1964 e em ofensa ao parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar 101/2000 (item III.4.3);*

### 7.7.1 Contrarrazões

De forma resumida, foram apresentados os seguintes argumentos para contestar os indícios de irregularidades na utilização de recursos vinculados do superávit financeiro de 2014 (peça 54, p. 54-85):

*A. Da utilização de recursos vinculados do superávit financeiro de 2014 em finalidade diversa do objeto da vinculação (art. 8º da Lei Complementar 101/2000)*

a) a Presidente da República realizou a desvinculação de acordo com o art. 62 da CF/88 e, ainda, com base em proposta feita pelos ministros da Fazenda e do Planejamento, os quais demonstravam, em exposição de motivos interministerial, a presença dos requisitos constitucionais de relevância e urgência da medida provisória;

b) a MP 704/2015 não tratou de matéria orçamentária, posto que versou exclusivamente de vinculação legal de recursos. Além disso, a referida medida provisória teve seu processamento regular na Comissão Mista Especial e não na Comissão Mista de Orçamento, o que demonstra que o parlamento considera que não se trata de matéria orçamentária;

c) o art. 8º da LRF não tem o condão de fixar vinculação de receita em caráter geral, mas sim de vetar a utilização de recursos que estão vinculados a determinada finalidade por força de lei;

d) a MP 704/2015 não foi inédita, tendo sido editados atos normativos dessa natureza em outras ocasiões, sem a incidência de qualquer contencioso administrativo ou judicial (por exemplo: art. 9º da Lei 12.306, de 6/8/2010 - conversão da Medida Provisória 484, de 2010);

e) considera adequada a mudança da situação jurídica da receita, já que a alteração se processou por meio de uma MP válida e eficaz, de maneira que todas as vinculações instituídas por lei ordinária de recursos arrecadados em anos anteriores restaram desvinculados;

f) não se pode afastar a qualidade da norma em exame pelo fato de ter sido rejeitada no Congresso Nacional, haja vista ter sido aprovada pela Comissão Mista Especial, que concluiu pela constitucionalidade e juridicidade da proposta, pelo atendimento dos pressupostos de relevância, urgência e adequação orçamentária e financeira;

g) apesar de MP 704/2015 ter sido rejeitada pela Câmara dos Deputados, o Congresso Nacional não editou o Decreto Legislativo (§ 11 do art. 62 da CF/88), restando indubitado, à míngua de contrariedade, que devem ser mantidos hígidos todos os atos praticados durante a vigência da norma;

h) as indicações de possíveis irregularidades sobre as desvinculações guardam propriamente mais relação com o campo formal da técnica legislativa do que com o campo material;

i) o fato de a Chefe do Poder Executivo Federal ter optado pela adoção de uma norma compreendida, para o que importa à presente discussão, como norma de caráter temporário e não em lei específica, não gera *ipsu facto* a antinomia aparente de segundo grau;

j) a MP 704/2015 possui natureza temporária e excepcional, uma vez que restrita ao exercício financeiro do ano de 2015, assim editada para atendimento de circunstância específica, consoante se depreende de sua interpretação literal. A norma em comento acabou por tratar de hipótese especial e pré-determinada, qual seja, a utilização do superávit financeiro das fontes existentes no Tesouro Nacional em 31/12/2014 para cobertura de despesas primárias obrigatórias no exercício de 2015;

k) trata-se, na verdade, de clássico caso de convivência de leis no tempo com a admissão pela compatibilidade e coexistência, haja vista que o ordenamento jurídico pátrio autoriza que lei nova estabeleça disposições gerais ou específicas a par das já existentes (§ 2º, art. 2º, do Decreto-lei 4.657/42);

l) não há qualquer antinomia entre o art. 1º da MP 704/2015 e as diversas normas de vinculação de recursos, pois a MP 704/2015 não revogou a vinculação dos recursos afetados por disposição legal, mas permitiu apenas uma desvinculação temporária de receitas.

*B. Da utilização de recursos de fundos especiais em finalidade diversa do objeto da vinculação sem autorização específica (art. 73 da Lei 4.320/1964 e art. 8º da Lei Complementar 101/2000)*

m) o que se depreende com maior clareza e segurança do art. 73, da Lei 4.320/1964, é que inexistindo contrariedade da lei de instituição do fundo, em todos os exercícios financeiros, o superávit verificado no balanço do fundo será transportado para o exercício posterior;

n) os fundos especiais têm o direito de se apropriar dos saldos apurados nos balanços dos anos anteriores. Trata-se de regra da maior relevância para concretização dos objetivos e prestação dos serviços estabelecidos na lei instituidora;

o) não se pode compreender como correto o apontamento decorrente da necessidade de autorização específica na própria lei de criação do fundo especial para desvinculação de receitas;

p) o STF já decidiu sobre a constitucionalidade de o Chefe do Poder Executivo dispor acerca de fundos por meio de medida provisória;

q) em razão do exposto, compreende-se como constitucional a Portaria 138/2015, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão que alterou fontes de recursos originariamente vinculados.

#### *C. Da necessidade da desvinculação dos recursos*

r) as mudanças na economia modificaram as estimativas de arrecadação, exigindo uma grande flexibilidade na gestão das fontes de recursos dos orçamentos públicos;

s) mais de 90% do orçamento é de despesas obrigatórias e mais de 80% das receitas são vinculadas a determinadas despesas, no entanto, não há uma relação direta entre as vinculações de receitas e as obrigações de despesas, levando a um acúmulo de superávit financeiro;

t) esses acúmulos de superávit financeiro são reforçados pela necessidade de obtenção de resultado primário;

u) algumas fontes de recursos, como é o caso da 42 (compensação financeira pela exploração de petróleo ou gás natural), acumulam saldos volumosos frente à necessidade do setor a que os recursos são destinados, o que impossibilita a utilização desses recursos pelos fundos especiais;

v) os técnicos do TCU analisaram essa matéria e apontaram que a inexistência de espaço fiscal é responsável tanto pela geração de recursos disponíveis que se tornaram, posteriormente, superávit financeiro, como a impossibilidade de alocação desses recursos no exercício seguinte;

w) as despesas previdenciárias não podem deixar de ser realizadas, mas, nos anos recentes, observou-se que a despesa manteve o seu crescimento vegetativo somado ao crescimento do salário mínimo, enquanto que a receita previdenciária teve uma forte mudança de trajetória, com clara desaceleração;

x) em 2015 havia uma expectativa de frustração de receitas tanto nas fontes 53 - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social e 54 - Contribuição dos Empregadores dos Trabalhadores para a Seguridade Social como na fonte 100 – Recursos do Tesouro, conforme Nota Técnica Conjunta 01/2016/SEAFI/SECAD/SOF/MP, em resposta ao Ofício de requisição 03-107/2016-TCU/SEMAG, de 2/5/2016;

y) as fontes alteradas pela Portaria SOF 138/2015 explicam quase 60% da frustração de receita em relação à LOA;

z) ao final de 2015, é possível observar que, mesmo após a desvinculação, não houve redução dos saldos destinados aos fundos especiais, pois a receita arrecadada em 2015 não foi desvinculada;

aa) no caso da fonte 78 (Recursos do Fistel), apesar de o seu saldo ter sido reduzido ao final de 2015, o TCU já se manifestou quanto a essa desvinculação, haja vista haver previsão legal na lei criação do fundo para destinação de recursos desvinculados ao Tesouro Nacional.

*D. Dos excludentes de responsabilidade/culpabilidade*

bb) o TCU, no relatório sobre as contas de 2010, faz menção à utilização do superávit financeiro desvinculado para o pagamento de dívida, mas não faz qualquer ressalva quanto ao procedimento de desvinculação;

cc) no mesmo relatório, o TCU fez ressalva quanto à execução de despesas sem suficiente disponibilidade financeira e recomendou à STN e à SOF que realizassem estudos para coibir a execução orçamentária com fontes de recursos sem suficiente disponibilidade financeira;

dd) atendendo à recomendação do TCU, a STN e a SOF realizou levantamento para realizar remanejamentos de dotações orçamentárias com as necessárias trocas de fontes de recursos, ajustando-se assim as dotações disponíveis para evitar a execução orçamentária com fontes de recursos sem suficiente disponibilidade financeira no final de cada exercício;

ee) a MP 704 foi enviada ao Congresso em 23/12/2015, devido à necessidade de fazer frente à recomendação do TCU de evitar a execução orçamentária com fontes de recursos sem suficiente disponibilidade financeira;

ff) a MP 704/2015 não é matéria nova, nem mesmo trata de tema que tenha tido questionada sua constitucionalidade nesses quase vinte anos;

gg) nesse período, as únicas medidas provisórias que não foram aprovadas são as MP 661/2014 e MP 704/2015. No entanto, o motivo da não aprovação da MP 661/2014 foi que o texto enviado não definia o ano a que se referia a desvinculação e, portanto, se aprovado levaria à desvinculação do superávit financeiro de forma permanente, e não apenas para o ano de 2014;

hh) a decisão pela desvinculação só foi tomada após a emissão do Parecer 01579/2015/CONJUR-MP/CGU/AGU, o qual opinou pela regularidade jurídica da proposta;

ii) o parecer do relator, na Comissão Mista que apreciou tal matéria, reforçou a importância da MP e concluiu pela relevância, urgência, constitucionalidade, juridicidade, boa técnica legislativa, compatibilidade, adequação orçamentária e financeira, bem como, no mérito, pela aprovação da Medida Provisória 661, de 2014;

jj) nos demais anos, todas as medidas provisórias sobre a mesma matéria foram aprovadas;

kk) a Exposição de Motivos da MP 704/2015 deixava claro que a desvinculação se aplicaria a todas as vinculações, exceto àquelas decorrentes de vinculação constitucional. Em particular, a EM mencionava que um dos objetivos era justamente desvincular alguns fundos;

ll) a MP foi aprovada na Comissão Mista na sua forma original, sem acatar qualquer das dez emendas parlamentares apresentadas;

mm) o relator da matéria conclui que o tema tratado não era vedado pelo art. 62, § 1º, da Constituição Federal, que a matéria tinha relevância e urgência para ser submetida aos Plenários da Câmara dos Deputados e do Senado Federal e que tinha compatibilidade e adequação orçamentária e financeira;

nn) os motivos pela rejeição não eram exatamente pela inconstitucionalidade objetiva da matéria, mas por uma avaliação subjetiva, dentro do contexto político em que estava sendo discutida.

### 7.7.2 Análise

#### *Das irregularidades*

Inicialmente, cabe destacar que a defesa apresentou alguns argumentos que não estão relacionados aos indícios de irregularidades apontados no Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário, como é o caso dos itens “a” e “b”, que tratam da constitucionalidade material da MP 704/2015, questão ainda não analisada por esta Corte de Contas. No entanto, apesar de não serem objeto da presente análise, tais itens foram reproduzidos acima apenas para fins de transparência do presente processo.

No Relatório Preliminar sobre as contas de 2015, o TCU primeiramente apontou que o Poder Executivo Federal utilizou recursos vinculados em finalidade diversa da estabelecida em lei, em afronta ao parágrafo único do art. 8º da LRF.

Explicando melhor, o governo federal, na tentativa de desvincular recursos de superávit financeiro acumulados até 2014, editou uma medida provisória (MP 704/2015) autorizando a utilização desses haveres para pagamento de despesas primárias em 2015.

Ocorre que, mesmo com a edição dessa medida provisória, o governo federal não poderia ter utilizado os recursos vinculados. Isso porque, com a sucessão de leis no tempo, surgiu o conflito entre normas e, por serem normas especiais anteriores, as leis que estabelecem as vinculações prevalecem sobre a norma geral posterior, no caso, a MP 704/2015.

Assim sendo, apesar de ambas as normas coexistirem, a medida provisória sobre desvinculação de receitas não possui eficácia jurídica, o que impossibilita a utilização de tais recursos para fins diversos daqueles definidos em leis específicas.

Em suas contrarrazões, a defesa afirma que não existe antinomia aparente entre a referida medida provisória e as leis anteriores que estabelecem as vinculações. Para a defesa, a MP 704/2015 possui natureza temporária e excepcional (restrita ao exercício financeiro de 2015), tratando de hipótese especial e pré-determinada.

Ainda nas suas contrarrazões, alega que se trata, na verdade, de caso de convivência de leis no tempo e cita o § 2º do art. 2º, do Decreto-lei 4.657/42, o qual autoriza que lei nova estabeleça disposições gerais ou específicas a par das existentes.

Nessa parte de sua defesa (itens “h” a “l”), as contrarrazões não trazem argumentos que sejam capazes de afastar o indício de irregularidade apontado. Conforme já afirmado na análise inicial das contas, na classificação de uma norma, não se pode confundir os aspectos da temporalidade e da especialidade das leis. Não há nada que impeça uma lei temporária de ser classificada como geral ou especial.

Na classificação, o que se deve levar em conta é a matéria tratada pelo dispositivo e a extensão/detalhamento desse tratamento, sempre comparando-o com outro dispositivo normativo existente no ordenamento jurídico. É por meio da comparação de dispositivos que o intérprete da lei concluirá sobre qual norma é mais detalhada em relação a determinado assunto e, portanto, considerada especial.

Nesse ponto, cabe reproduzir trechos do relatório que embasou o Acórdão 2.926/2010-TCU-Plenário, por meio do qual o Tribunal analisou a legalidade do uso de recursos de fontes vinculadas para amortização da dívida pública federal com base no art. 11 da Lei 11.803/2008, procedimento similar ao caso em tela:

3.2.2.7 Ao tratar do conflito entre leis especiais e leis gerais o Ministro do STF Celso de Mello, concluiu tratar-se de uma típica situação configuradora de antinomia em sentido próprio, eminentemente solúvel, porque superável mediante utilização do critério da especialidade.



3.2.2.8 Tal entendimento já está assentado na jurisprudência tanto do Superior Tribunal de Justiça como do Supremo Tribunal Federal. Por exemplo, no julgamento do Habeas Corpus nº 94.939-8, o Supremo Tribunal Federal denegou por unanimidade a ordem de habeas corpus em conformidade com o voto do ministro relator, Joaquim Barbosa, que declarou em seu voto que "lei de caráter especial não é revogada por outra de ordem geral".

3.2.2.9 Assim também, no Recurso Extraordinário 377.457-3 o ministro Eros Grau ressalta em seu voto que a função desse princípio, lei especial prevalece sobre a lei geral, é evidente: **"o texto normativo especial - vale dizer, voltado à disciplina de determinada e individualizada situação - deve prevalecer sobre a regra geral, cuja hipótese normativa abrange situações concretas não marcadas pela peculiaridade tomada como relevante pela norma especial"**.

3.2.2.10 Outros exemplos desse entendimento por parte dos tribunais podem ser verificados nos seguintes julgados: do Superior Tribunal de Justiça (Agravos Regimentais nos Agravos de Instrumentos nºs 1.083.063 - SP e 1.077.600 - RN e Recurso Especial nº 541.239 - DF), e do Supremo Tribunal Federal (Extradição nº 795 - Estados Unidos da América, Agravo Regimental nº 1508 - SC, Recurso Extraordinário nº 163727 - RJ e Mandado de Segurança nº MS 15830 - DF).

(...)

4.4 Outro ponto de fundamental importância que foi considerado neste trabalho é o disposto no parágrafo único do art. 8º da LRF (LC 101/2000). Essa Equipe Técnica entende que, considerando a prerrogativa constitucional da LRF, no que se refere ao trato das finanças públicas, não tem como possível outra conclusão, se não a de que **as disposições do art. 11 da Lei nº 11.803/2008 não podem prevalecer ante ao que assevera o parágrafo único do art. 8º da LRF, que determina a utilização de recursos legalmente vinculados à finalidade específica exclusivamente no atendimento do objeto dessa vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso. A Lei nº 11.803/2008, entretanto, é uma verdadeira autorização discricionária ao Tesouro Nacional para que utilize o superávit financeiro das fontes de recursos legalmente vinculadas.** Diante dessa antinomia aparente prevalece o disposto na Lei Complementar nº 101/2000, pois a Constituição Federal de 1988 subordinou o tratamento legislativo das finanças públicas ao domínio normativo da lei complementar, que não pode ser substituída por qualquer outra espécie normativa infraconstitucional, ainda que de forma temporária e específica.

17. Em que pese o objetivo de se buscar "uma maior eficiência alocativa da administração pública federal, sem prejuízo das vinculações originárias", salientado pela PGFN à fl. 84, a prática viola o dispositivo da LRF, norma com prerrogativa constitucional para dispor sobre finanças públicas. **Ademais, a utilização reiterada desse mecanismo de desvinculação temporária pode tornar inócua a regra contida na LRF e, assim, comprometer os objetivos buscados com a edição dessa lei complementar.** (grifo nosso)

Comparando-se os dispositivos legais que estabelecem vinculações de recursos, não se pode classificar a MP 704/2015 como norma especial. Apesar de a defesa considerar a medida provisória como de natureza especial e específica, essa conclusão só pode ser aceita se considerarmos a medida provisória de forma isolada, ou seja, sem compará-la às normas de vinculação, o que, conforme esclarecido, não se mostra como procedimento mais adequado.

No que concerne à aplicação do § 2º, art. 2º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) – Decreto-lei 4.657/42 –, não é despidendo registrar que o referido dispositivo se aplica apenas a leis novas que tragam dispositivos "a par dos já existentes", ou seja, paralelos ou ao lado dos já existentes, o que não é o caso da MP 704/2015, que normatiza em sentido oposto, contrariando as vinculações infralegais existentes. Ou seja, a convivência de leis gerais e específicas no tempo pressupõe que estas não sejam conflitantes, o que não se verifica no caso em tela.

Assim, ainda que a desvinculação ora em análise tenha alcançado situação pré-determinada (superávit financeiro existente no Tesouro Nacional em 31/12/2014) e tenha eficácia temporária (cobertura de despesas primárias obrigatórias no exercício de 2015), na prática a vontade do legislador, expressa nas normas específicas que estabeleceram as vinculações, foi desprezada. Isso porque não há naquelas normas especiais autorização para esse tipo de flexibilização da aplicação dos recursos por elas tratados. A prevalecer esse procedimento, a saber, norma geral alterando destinações de recursos estabelecidas em várias normas específicas, ao fim e ao cabo as leis específicas perderão seu sentido enquanto escolha do legislador na alocação de recursos.

Outro ponto que merece destaque é a contradição entre a afirmação de que se trata de procedimento temporário (item “j”) e o argumento de que a conduta tem se repetido ao longo dos últimos vinte anos sem qualquer questionamento nos âmbitos administrativo ou judicial, segundo a defesa expressa nos itens “ff” e “gg” (peça 54, p. 64). Dito de outra forma, se ao final de quase todos os anos o governo publica medida provisória que altera a destinação do superávit financeiro de fontes vinculadas, tal permissivo não pode ser considerado de natureza “temporária e excepcional” (peça 53, p. 59). Tornou-se, na verdade, prática corriqueira que acaba por retirar o sentido das normas legais que estabeleceram as vinculações.

Já no tópico “B”, a defesa oferece argumentos no sentido de negar a utilização de recursos de fundos especiais, em desacordo com o estabelecido no art. 73 da Lei 4.320/1964 e em ofensa ao parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar 101/2000.

Segundo estabelece o art. 73 da Lei 4.320/1964, salvo determinação em contrário da lei que o instituiu, o saldo positivo do fundo especial apurado em balanço será transferido para o exercício seguinte, a crédito do mesmo fundo.

Ocorre que, conforme relatado anteriormente, o governo federal utilizou recursos vinculados a fundos especiais sem a referida autorização específica na lei de criação dos fundos, baseando-se apenas no art. 1º da MP 704/2015.

Em suas contrarrazões, a Presidente da República, apesar de inicialmente entender que o art. 73 da Lei 4.320/1964 exige autorização de desvinculação na própria lei de criação do fundo (item “m”) e que tal exigência tem o propósito de resguardar a concretização dos objetivos que motivaram a instituição desses institutos (item “n”), no item seguinte (“o”) nega a exigência legal da Lei 4.320/1964.

Para justificar tal afirmação, a requerente se utiliza de decisão do STF sobre a constitucionalidade de o Chefe do Executivo dispor acerca de fundos por meio de medida provisória (item “p”). Entretanto, os argumentos apresentados não socorrem a requerente, visto que o caso em análise não se subsume à referida decisão da Corte Suprema.

No caso colacionado pela defesa, o STF se manifesta apenas em relação à utilização de medida provisória para criação de fundos, não emitindo opinião sobre a utilização desse tipo de ato legislativo para desvincular recursos de fundos especiais. Além disso, também não se manifesta quanto a possibilidade de antinomia entre leis especiais de vinculação e lei geral de desvinculação de recursos.

A exigência de prévia autorização legislativa **para a criação de fundos**, prevista no art. 167, IX, da Constituição, é suprida pela edição de medida provisória, que tem força de lei, nos termos do seu art. 62. O argumento de que medida provisória não se presta à criação de fundos fica combatido com a sua conversão em lei, pois, bem ou mal, o Congresso Nacional entendeu supridos os critérios da relevância e da urgência.” (ADI 1.726-MC, Rel. Min. Mauricio Corrêa, julgamento em 16-9-1998, Plenário, DJ de 30-4-2004. (grifei)

A defesa também alegou a constitucionalidade da Portaria SOF 138/2015 (item “q”). No entanto, como esse aspecto constitucional não foi analisado no Relatório Preliminar pelo TCU, não será objeto de apontamento neste momento.

Impende recordar, ainda, quanto à vedação constitucional da irretroatividade da lei em face do direito adquirido, conforme bem registrado no relatório que fundamentou supramencionado Acórdão 2.926/2010-TCU-Plenário, *in verbis*:

3.2.4.4 Além disso, **uma desvinculação temporária não poderia ser aplicada sobre os recursos arrecadados em períodos anteriores** à edição da Lei nº 11.803/2008, pois tais recursos já fazem parte do patrimônio e da esfera do direito adquirido de tais Órgãos.

3.2.4.5 **O superávit financeiro das fontes de recursos vinculados foi constituído em consequência das normas em vigor à época da arrecadação dos recursos, passando a integrar o patrimônio dos Órgãos titulares da vinculação**, de forma que não poderão ser atingidos pelos efeitos da Lei nº 11.803/2008 ante a vedação constitucional da irretroatividade da lei em face do direito adquirido (fl. 22).

3.2.4.6 Assim, mesmo desconsiderando os demais óbices destacados neste relatório à utilização dos recursos das fontes 34 e 42 para pagamento de dívida mobiliária da União, **o ato que instituísse nova vinculação somente poderia vigor a partir de sua edição, ou seja, valeria apenas para os recursos arrecadados após a publicação do ato normativo.**

3.2.4.7 Esse princípio está consagrado no ordenamento jurídico brasileiro por meio da própria Constituição Federal, que estabelece no inciso XXXVI do art. 5º que "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada". A Lei de Introdução ao Código Civil - Decreto-Lei nº 4.657, de 04/09/1942, por sua vez, determina que: "A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada" (art. 6º).

3.2.4.8 Segundo R. Limongi França (França, R. Limongi. A irretroatividade das leis e o direito adquirido. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 190.), "(...) o que se visa é impedir que as leis novas atinjam o Direito Adquirido nos termos das leis que se tenham revogado". Por direito adquirido, o mesmo autor entende que seja "aquele que o seu titular pode exercer" (p. 212). Numa definição mais completa ele sentencia que direito adquirido "é a consequência de uma lei, por via direta ou por intermédio de fato idôneo; consequência que, tendo passado a integrar o patrimônio material ou moral do sujeito, não se fez valer antes da vigência de lei nova sobre o mesmo objeto" (p. 216).

3.2.4.9 Segundo Celso Bastos, citado por Alexandre de Moraes (Moraes, Alexandre de. Direito Constitucional. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 80.), o direito adquirido:

"constitui-se num dos recursos de que se vale a Constituição para limitar a retroatividade da lei. Com efeito, esta está em constante mutação; o Estado cumpre o seu papel exatamente na medida em que atualiza as suas leis. No entanto, a utilização da lei em caráter retroativo, em muitos casos, repugna, porque fere situações jurídicas que já tinham por consolidadas no tempo, e esta é uma das fontes principais da segurança do homem na terra".

3.2.4.10 Nessa esteira vem decidindo, pacificamente, o STF em inúmeros acórdãos que tratam de direito adquirido, ato jurídico perfeito e irretroatividade das leis, entre os quais o Recurso Extraordinário 460737/MG - MINAS GERAIS e o Recurso Extraordinário 188366 / SP - SÃO PAULO.

3.2.4.11 Depreende-se dessas citações legais, doutrinárias e jurisprudenciais que o caso concreto em discussão se conforma à restrição prevista no conceito da irretroatividade das leis em face do direito adquirido. Sendo assim, o Decreto sem número de 11/09/2008 que deu aos recursos já arrecadados das fontes 34 e 42 destinação diversa à estabelecida pela Lei nº 7.990/89 feriu o princípio constitucional em tela, prejudicando os órgãos da Administração Direta que tem direito legal ao uso desses recursos. (grifo nosso)

Com relação aos argumentos trazidos aos autos nos itens "cc" e "dd", cumpre reproduzir trechos do mencionado Relatório sobre as Contas do Governo da República referentes ao exercício de 2010 (p. 83-85 e 478):

Em razão do parágrafo único do art. 8º da LRF, que estipula que os recursos legalmente vinculados à finalidade específica devem ser utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso, **os valores arrecadados e classificados nas fontes orçamentárias devem permanecer contabilizados nelas nos exercícios subsequentes ao de sua arrecadação.**

(...)

Ocorre que a proposta da STN, além de não evitar que os problemas verificados voltem a ocorrer, gera distorções nos relatórios de execução da despesa por fontes de recursos e **inviabiliza a certificação de que os recursos legalmente vinculados à finalidade específica estão sendo utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso** daquele em que ocorrer o ingresso (parágrafo único do art. 8º da LRF).

Nesse sentido, faz-se necessário ressaltar as contas do Governo da República em razão de execução de despesas orçamentárias à conta de fontes de recursos sem a suficiente disponibilidade financeira. Pelo mesmo motivo recomenda-se que seja apresentado em 90 dias estudos com de soluções adequadas que visem coibir ou evitar que essas falhas voltem a ocorrer.

(...)

II. **execução de despesas orçamentárias**, nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, à conta de fontes de recursos **sem suficiente disponibilidade financeira**, comprometendo a fidedignidade dos demonstrativos da execução da despesa por fonte de recursos e a aplicação das disposições contidas no parágrafo único do art. 8 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que determina que os recursos legalmente vinculados à finalidade específica sejam utilizados exclusivamente para atendimento do objeto de sua vinculação; (grifos nossos)

O texto evidencia duas preocupações do Tribunal de Contas da União naquela ocasião: saldos negativos em diversas fontes de recursos e a necessidade de cumprimento do parágrafo único do art. 8º da LRF. Sendo assim, não se pode concluir que a ressalva II registrada naquele parecer prévio, acima reproduzida, de alguma forma autoriza a desvinculação de superávit financeiros de fontes de recursos legalmente vinculadas por meio de uma norma geral, no caso a MP 704/2015. O que se requereu do gestor foi a elaboração de soluções para coibir a execução orçamentária com fontes de recursos sem suficiente disponibilidade financeira – soluções que, necessariamente, deveriam se conformar à legislação vigente.

No ano seguinte, por ocasião da análise da recomendação expedida nas Contas do Governo de 2010, registrou-se no Relatório sobre as Contas do Governo de 2011 que a STN adotou procedimentos mensais para acompanhamento e remanejamento de dotações orçamentárias, quando necessário, para evitar a execução orçamentária sem suficiente disponibilidade financeira. No entanto, não houve menção a eventual utilização de recursos de fontes legalmente vinculadas para o alcance desse resultado. Não há que se falar, portanto, em chancela do TCU ao procedimento ora em debate.

Quanto ao tema, repita-se à saciedade: o art. 73 da 4.320/1964 é claro, não admitindo qualquer interpretação contrária, ao afirmar que para utilizar recursos de superávit financeiro de fundos especiais é necessária autorização específica na própria lei de criação do fundo.

De forma mais geral, a regra insculpida no parágrafo único do art. 8º da LRF não permite a utilização de recursos legalmente vinculados em finalidade diversa ao objeto de sua vinculação, sendo obviamente permitida a alteração dessa vinculação, desde que por meio de instrumento legal compatível com a norma instituidora da vinculação original, ou seja, por lei específica.

Admitir o contrário seria desvirtuar completamente o espírito desses dispositivos legais, possibilitando que recursos vinculados por decisão do Congresso Nacional sejam desvinculados apenas

pela vontade unilateral do Poder Executivo e sem qualquer critério ou debate sobre as necessidades dos setores que recebem tais recursos.

Explicando melhor, para a instituição de determinada vinculação de receita, a matéria foi discutida pelo Poder Legislativo, aprovada e consubstanciada em lei especial, mormente no intuito de garantir a aplicação de recursos em políticas públicas de certa forma consideradas prioritárias para o Parlamento. Com isso, é razoável conceber que, para modificar esse tipo de decisão tomada pelo legislativo, é necessário que um novo projeto de lei seja submetido ao mesmo crivo do trâmite da lei original, para que uma vez aprovado se proceda à desvinculação e utilização desses recursos anteriormente vinculados.

Na prática, a utilização de uma medida provisória genérica, sabidamente com efeitos imediatos, editada no recesso legislativo (dia 23/12/2015), se transformou em uma tentativa do Poder Executivo de convalidar atos administrativos que, possivelmente, não se sustentariam no âmbito de um debate legislativo. Em outras palavras, a edição da MP 704/2015, na prática, contornou o diálogo necessário do processo legislativo orçamentário.

Isso é tão verdadeiro que a referida medida provisória foi rejeitada em apreciação preliminar, na sessão extraordinária da Câmara dos Deputados de 4/5/2016. Segundo o teor da Mensagem 9/2016, da Câmara dos Deputados, encaminhada à Presidente da República, o Plenário daquela casa “rejeitou [...] o atendimento dos pressupostos constitucionais de relevância e urgência e de adequação financeira e orçamentária da Medida Provisória 704, de 23 de dezembro de 2015”.

As desvinculações de recursos têm desvirtuado completamente a finalidade desses fundos e prejudicado, consideravelmente, determinados setores que têm seus recursos desvinculados com a justificativa de que estão com excesso de disponibilidade de receitas. Um bom exemplo é a Anatel que, para manter o seu funcionamento e regular o setor de telecomunicações, recebe recursos do Fustel, porém, conforme já demonstrado pelo recente Acórdão 28/2016-TCU-Plenário, essa agência reguladora vem passando por sérias dificuldades no exercício do seu papel de fiscalizador. A seguir, trecho do Voto do Ministro Relator, Bruno Dantas:

62. Nada obstante, **o Tribunal deixou claro que as transferências ao Tesouro ocorrerão desde que garantida a operação normal da agência reguladora**, a ser demonstrada no planejamento quinquenal de receitas e despesas previsto no art. 49, caput e §§ 1º, 2º e 3º, da Lei 9.472/1997, conforme expresso no item 9.3 do Acórdão 2.320/2015-TCU-Plenário, de 16/9/2015, in verbis:

“9.3. determinar à Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel) que elabore e faça acompanhar as propostas orçamentárias da própria autarquia e do Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (Fustel) de quadro demonstrativo do planejamento plurianual das receitas e despesas, visando ao seu equilíbrio orçamentário e financeiro nos cinco exercícios subsequentes, contendo o montante a ser transferido ao Fust e os saldos a serem direcionados ao Tesouro Nacional, na forma prevista no art. 49, caput e §§ 1º, 2º e 3º, da Lei 9.472/1997;”

63. **Trabalhos realizados pelo TCU têm demonstrado deficiências na atuação da Anatel em temas relevantes para o setor, ao que se somam notícias de que a agência não conta com recursos suficientes para execução de suas atividades**. Nesse sentido, o aprimoramento da atuação do ente regulador passa, fundamentalmente, pelo cumprimento da determinação acima, haja vista a materialidade dos recursos arrecadados ao Fustel e da finalidade precípua de sua criação – promover a fiscalização do setor de telecomunicações.

64. De toda sorte, **os dados apresentados deixam claro o descompasso entre o volume arrecadado e a aplicação dos recursos no principal objetivo que motivou a criação do fundo**, que seria aperfeiçoar as atividades de fiscalização dos serviços de telecomunicações. Dessa feita, e considerando a expectativa de expansão do setor e, por conseguinte, das receitas que afluirão ao fundo, acolho com ajustes a recomendação



proposta pela unidade instrutiva, com vistas à avaliação da razão entre arrecadação e destinação dos recursos do Fistel.

Ademais, as contrarrazões também justificam a emissão da MP em função da alegada necessidade de desvincular os recursos a bem da gestão orçamentária. No entanto, a mera existência da necessidade de desvinculação não é o bastante para conceder ao titular do Poder Executivo a prerrogativa de desvincular recursos em desacordo com as normas vigentes. O princípio da legalidade indica que o administrador público deve atuar sempre em conformidade com as diretrizes do ordenamento jurídico; logo, a ocorrência de frustrações de receitas, ou de existência de um volume muito grande de despesas obrigatórias e receitas vinculadas, não têm o condão de permitir que o gestor público tome decisões em desacordo com os instrumentos legais em vigor.

Frise-se: em que pese o mérito da intenção de racionalizar a utilização dos recursos públicos disponíveis, a solução para o problema deve respeitar notadamente o parágrafo único do art. 8º da LRF, o art. 73 da Lei 4.320/1964 e os dispositivos legais que estabeleceram as vinculações desses recursos.

Subsistindo as irregularidades apontadas pelo TCU, mostra-se imperioso realizar análise das circunstâncias relacionadas ao grau de reprovabilidade da conduta.

Compulsando os julgados do TCU, constata-se que, no âmbito do TC 011.588/2009-9, esta Corte de Contas fez análise semelhante quanto à irregularidade desses procedimentos de desvinculação, conforme mencionado anteriormente, tendo resultado no Acórdão 2.926/2010-TCU-Plenário. Essa decisão se limitou a notificar o Congresso Nacional para que ele adotasse as medidas julgadas pertinentes, considerando que o ato inquinado por irregular era decreto do Chefe do Poder Executivo e que cabe exclusivamente ao Parlamento sustar atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa (art. 49, inciso V, da Constituição Federal). No entanto, essa Corte de Contas considerou tais procedimentos como irregulares e encaminhou cópia do acórdão, assim como do relatório e do voto que o fundamentaram, ao ministro-chefe da Casa Civil e aos ministros de Estado da Fazenda e do Planejamento, Orçamento e Gestão. A seguir, reproduz-se trecho do Voto do Ministro Relator, Walton Alencar Rodrigues:

Ainda que não houvesse vinculação constitucional da receita, em favor dos órgãos indicados na legislação ordinária, **a Lei 11.803/2008 não teria o condão de afastar a destinação dos recursos e a vedação ao pagamento de dívida, inscritas nas leis 8.001/1990, 9.478/1997 e 7.990/1989, em razão do critério da especialidade.**

Sobre a prevalência das normas da lei especial sobre as de lei geral, no caso de incompatibilidade, Norberto Bobbio ensina que (Teoria geral do direito. São Paulo : Martins Fontes, 2007, p. 241):

“O terceiro critério, chamado precisamente de *lex specialis*, é aquele com base em que, de duas normas incompatíveis, uma geral e uma especial (ou excepcional), prevalece a segunda: *lex specialis derogat generali*. Também nesse caso a razão do critério não é obscura: lei especial é aquela que derroga uma lei mais geral, ou seja, que subtrai a uma norma uma parte de sua matéria para submetê-la a uma regulamentação diversa (contrária ou contraditória). A passagem de uma regra mais extensa (que contenha um certo *genus*) para uma regra derogatória menos extensa (que contenha uma *species* do *genus*) corresponde a uma exigência fundamental da justiça, entendida com igual tratamento das pessoas que pertençam à mesma categoria.” (grifos do original).

**No caso concreto, especiais são as leis 8.001/1990, 9.478/1997 e 7.990/1989, que regulam a distribuição da compensação financeira e sua aplicação pelos beneficiários:** estados, Distrito Federal, municípios e órgãos da administração pública da União.

Não pode, ainda, prosperar a interpretação de que a Lei 11.803/2008 teria autorizado o uso da quota-parte de órgãos da administração direta da União no pagamento da dívida mobiliária, porque **esse entender contraria**



**o disposto no art. 8º, parágrafo único, da Lei de Responsabilidade Fiscal, que veda a mudança de destinação de “recursos legalmente vinculados a finalidade específica”, ainda que em exercício diverso em que ocorreu o ingresso.**

A Lei 11.803/2008 não autoriza a utilização dos recursos da compensação financeira de que trata o art. 20, § 1º, da Constituição Federal, na amortização da dívida pública mobiliária federal interna, porque expressamente vedou o uso das “fontes de recursos decorrentes de vinculação constitucional” (art. 11, parágrafo único).

**Não se aplica, pois, ao caso concreto, a norma permissiva de uso do superávit financeiro no pagamento de dívida, em razão da ressalva contida no parágrafo único do seu art. 11 e porque contrária a dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal e das leis que regulam a aplicação dos recursos da compensação financeira, todas de natureza especial.**

**Assim, não poderia o Decreto de 11/9/2008 haver transferido recursos das fontes “compensações financeiras pela exploração de recursos hídricos” e “compensações financeiras pela exploração de petróleo e gás natural” para amortização da dívida pública mobiliária federal interna.**

A respeito da ausência de ressalva no Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo do exercício de 2010, faz-se necessário repisar que a regularidade da desvinculação de recursos de superávit financeiro não foi objeto de análise naquele exercício. A ausência de ressalva e/ou recomendação específica não significa que o TCU aprovou tacitamente todos os atos, procedimentos, metodologias e entendimentos adotados pelo Poder Executivo Federal em determinado exercício.

Ademais, não há que se falar em mudança de entendimento, já que, conforme demonstrado anteriormente, o TCU através do Acórdão 2.926/2010-TCU-Plenário, apesar de não emitir determinações ou recomendações ao governo federal, considerou que tais procedimentos de desvinculação eram irregulares.

### **7.7.3 Conclusão**

Diante do exposto, entende-se que as contrarrazões apresentadas não são suficientes para afastar os motivos que levaram à consignação das irregularidades apontadas nos itens 9.2.11 e 9.2.12 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário.

#### **IRREGULARIDADES**

- Utilização de recursos vinculados do superávit financeiro de 2014 em finalidade diversa do objeto da vinculação, em ofensa ao parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar 101/2000 (item III.4.3);
- Utilização de recursos de fundos especiais em finalidade diversa do objeto da vinculação, em desacordo com o estabelecido no art. 73 da Lei 4.320/1964 e em ofensa ao parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar 101/2000.

### **7.8 Execução de despesa em montante superior à dotação aprovada no Orçamento de Investimento**

*Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário*

(...)

*9.2.13. execução de despesa em montante superior à dotação aprovada no Orçamento de Investimento pelas empresas estatais Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social e Petróleo Brasileiro S.A., em desacordo com o disposto no inciso II do art. 167 da Constituição Federal (item III.4.4);*

### 7.8.1 Contrarrazões

O item 7 das Contrarrazões aos indícios de irregularidades apontados no Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário registra que, em relação aos atos de governo, nos quais a Presidente da República não teve qualquer participação por não serem da sua competência privativa, sua defesa se limitará a encaminhar as explicações fornecidas pelos ministérios e órgãos envolvidos (peça 53, p. 12).

Assim, no tocante ao indício de irregularidade 9.2.13 e conforme os anexos relacionados no item 3.7.1 das Contrarrazões (peça 53, itens não digitalizáveis), a Nota Técnica elaborada por Murilo Francisco Barella, ex-Diretor do Departamento de Coordenação e Governança das Empresas Estatais (Dest/MP), argumenta, em síntese, que:

- embora obrigadas a seguir os limites aprovados em seu OI, as empresas estatais possuem autonomia administrativa, operacional e financeira – definida no inciso IV do art. 26 do Decreto-Lei 200/1967– bem como caixa e sistemas de execução financeira próprios, sobre os quais não há controle direto de nenhum órgão da Administração, tampouco possibilidade de contingenciamento, monitoramento em tempo real e correção unilateral pelo Dest (itens 6, 7 e 13);
- as extrapolações verificadas no OI 2015 não tem materialidade, pois representam 0,5% do montante executado no exercício. Ademais, esse índice apresenta tendência de queda ao longo dos anos, com redução do número e do valor das ações extrapoladas, resultado das medidas de controle das próprias empresas e dos alertas e monitoramento realizados pelo MP (itens 9 e 10);
- a execução das ações se manteve dentro dos limites orçados até o mês de novembro de 2015 (item 8). No caso da Petrobrás, a extrapolação decorreu de custos urgentes, imprevistos e próximos ao fim do ano, quando já não havia tempo hábil para a realização de créditos orçamentários (item 12). Em relação ao BNDES, a extrapolação decorreu de erro operacional a ser tratado e corrigido (item 11). Em 2015, nenhuma empresa ultrapassou o valor total de investimentos aprovados (item 5); e
- em sua atividade, o Dest deu continuidade a diversas medidas de organização, acompanhamento e alerta referentes à execução orçamentária das estatais, com introdução de aprimoramentos em 2015, os quais apresentaram excelentes resultados (itens 13 a 16).

### 7.8.2 Análise

Como bem pontua Lucas Rocha Furtado, citado na peça de defesa (peça 53, p. 10), “O exame das contas de governo compreende aspectos gerais relacionados à execução dos orçamentos públicos federais (...)” e “É na realidade a análise das receitas e das despesas previstas no Plano Plurianual, e nos Orçamentos Fiscal, da Seguridade Sociais e de Investimentos das Estatais.”

Portanto, diferentemente do que a defesa pretende firmar, a análise da execução do Orçamento de Investimento das Estatais insere-se no campo de verificação da apreciação das contas prestadas pelo Presidente da República e, por conseguinte, submete-se à sistemática prevista pelos incisos IX do art. 49 e I do art. 71 da CF/1988.

A respeito da dinâmica de funcionamento das empresas estatais, registra-se que o art. 4º do Decreto-Lei 200/1967 assevera que a Administração Federal compreende a Administração Direta e a Administração Indireta, esta última constituída pelas autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas, todas dotadas de personalidade jurídica própria e vinculadas ao ministério em cuja área de competência estiver enquadrada sua atividade principal.

Em sequência, o art. 7º c/c com o art. 15 prescrevem que a ação governamental obedecerá a programas gerais, setoriais e regionais de duração plurianual, sob orientação e a coordenação superiores do Presidente da República, auxiliado pelos Ministros de Estado.

Já os arts. 16 a 18 determinam que anualmente será elaborado um orçamento-programa, que pormenorizará a etapa do programa plurianual a ser realizada no exercício seguinte, e que toda atividade deverá ajustar-se à programação governamental e ao orçamento-programa.

Importante citar, ainda, o conteúdo dos arts. 19 e 20 que atribuem ao Ministro de Estado competente a supervisão – que compreende orientação, coordenação e controle – de todo e qualquer órgão da Administração Federal, tanto os subordinados (administração direta) quanto os vinculados (administração indireta).

Desse modo, embora o inciso IV do art. 26, de fato, defina que as estatais possuem autonomia administrativa, operacional e financeira – como destacado nas contrarrazões – os incisos I, II e VII do art. 25, por outro lado, destacam que a supervisão ministerial tem por principal objetivo, respectivamente, assegurar a observância da legislação federal, promover a execução dos programas de governo e fiscalizar a aplicação e utilização de dinheiros, valores e bens públicos.

Quanto à alegada impossibilidade do MP de contingenciar, monitorar em tempo real ou alterar unilateralmente as informações do OI, verifica-se que dentre as competências desse ministério, elencadas no art. 1º do Anexo I do Decreto 8.189/2014 (vigente até 26/11/2015) e do Decreto 8.578/2015 (vigente de 27/11/2015 a 21/7/2016), consta no inciso IV a elaboração, acompanhamento e avaliação das leis de iniciativa do Poder Executivo Federal previstas no art. 165 da Constituição, a saber: PPA, LDO e LOA. Os mesmos decretos estabeleceram entre as competências do Dest (art. 8º):

I - coordenar a elaboração do programa de dispêndios globais e da proposta do orçamento de investimento das empresas estatais, compatibilizando-os com o Plano Plurianual e com as metas de resultado primário fixadas, e acompanhar a respectiva execução orçamentária;

(...)

XI - contribuir para o aumento da eficiência e transparência das empresas estatais e para o aperfeiçoamento e integração dos sistemas de monitoramento econômico-financeiro e para o aperfeiçoamento da gestão dessas empresas.

Assim, não merece amparo a argumentação contida na alínea “a”, uma vez que, conquanto as empresas estatais possuam autonomia financeira, caixa e sistemas de execução financeira próprios, é cabível, legítima e obrigatória:

(i) a exigência de observância à legislação federal por parte das estatais, mormente ao inciso II do art. 167 da CF/1988 – que trata da vedação de realização de despesas e assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais – e ao Orçamento de Investimento, o qual compõe a Lei Orçamentária Anual; e

(ii) a existência de controle e monitoramento orçamentário e financeiro, dentre outros, mediante supervisão ministerial e atuação do Dest/MP.

Em relação à ponderação de que os valores executados irregularmente pelas estatais são pouco materiais, pois representam 0,5% do OI realizado no ano, cabe dizer que, conquanto uma análise relativa retorne um baixo índice, o BNDES executou R\$ 22,2 milhões (223,2%) acima da dotação aprovada para a ação orçamentária “Instalação de bens imóveis – no Estado do Rio de Janeiro”. Já na Petrobrás, a execução superou em R\$ 14,8 milhões (7,8%) a dotação aprovada para a ação orçamentária “Manutenção da Infraestrutura Operacional de Usinas Termelétricas – na Região Nordeste”.

Com efeito, esses R\$ 37 milhões realizados em desconformidade com a legislação são materialmente relevantes, uma vez que correspondem, por exemplo, a 74% da dotação final e a 190% da despesa empenhada pelo Ministério das Mulheres, da Igualdade Racial e dos Direitos Humanos no exercício de 2015. Ademais, equivalem a 53% e a 23,1% da despesa empenhada, respectivamente, no Conselho Nacional do Ministério Público e no Ministério da Pesca no mesmo período.

A peça de defesa detalha, na sequência, os acontecimentos que demandaram custos urgentes na Petrobrás e ocasionaram a falha operacional no BNDES, eventos estes que, por fim, deram origem à realização de despesas além da dotação aprovada no OI 2015.

Todavia, ressalta-se que a execução da despesa pública deve ser precedida de autorização legislativa, constante na LOA, e de dotação orçamentária disponível. Quando a dotação para realizar determinada despesa for insuficiente para suportá-la, deve ser aberto um crédito adicional, nos termos dos arts. 38 a 50 da Lei 13.080/2015 (LDO 2015) ou do art. 7º da Lei 13.115/2015 (LOA 2015).

Não se trata de desvalorizar ou desconsiderar peculiaridades operacionais e imprevistos inerentes ao mundo empresarial ao qual se coadunam as empresas estatais. Porém, sobretudo, é preciso ter em mente que essas empresas, embora sujeitas ao regime jurídico de direito privado, submetem-se aos princípios que regem a Administração Pública, tais como legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

A realização de despesas em desacordo com o aprovado no orçamento e em créditos adicionais é uma prática que não encontra respaldo legal. Os valores constantes do orçamento de investimento, a despeito de serem utilizados por empresas de direito privado, são recursos públicos, cuja utilização deve se dar na finalidade, forma e limites aprovados pelo Congresso Nacional.

Assim, não merecem acolhimento as alegações contidas nas alíneas “b” e “c”, pois a redução do número anual ou montante de extrapolações das dotações orçamentárias não elide as irregularidades ocorridas quando da execução do OI 2015 e, mesmo que sujeitas ao regime jurídico próprio das empresas privadas, as estatais devem estar cientes que, ao se utilizar de recursos públicos, somente é permitido fazer o que a lei autoriza.

Além disso, a partir dos dados evidenciados nos gráficos da nota técnica anexa às contrarrazões (peça x, p. 3), em que pese a drástica redução das ocorrências no exercício sob exame, percebe-se que em nenhum dos últimos dezesseis anos a execução orçamentária das empresas estatais respeitou o estabelecido na Lei Orçamentária Anual, no tocante às despesas autorizadas para o OI e, mais gravemente, ao disposto no já citado inciso II do art. 167 da CF/1988.

Por essa razão, os Relatórios e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República vêm apontando essa irregularidade, mediante ressalva às contas, recomendação aos ministérios supervisores e ao Dest/MP e, em relação ao exercício de 2014, entre as irregularidades que levaram à proposta de rejeição das contas do governo.

Contudo, manifestamente como relatado na alínea “d”, as medidas de organização, acompanhamento e alertas implementadas revelam a preocupação do MP com a recorrência das desconformidades ora analisadas. Mais ainda: a redução nas ocorrências demonstra que, de fato, a existência de supervisão ministerial e o acompanhamento da execução orçamentária pelo Dest/MP têm razão de existir e, quando bem executados, contribuem para o aperfeiçoamento da gestão e aumento da eficiência e transparência das empresas estatais.

Pertinente apenas frisar que a consecução dessa implantação e manutenção desse sistema de controle coadunam-se com as competências regimentais do Dest/MP, mas não tem o condão de afastar

a ocorrência das irregularidades na execução do OI em 2015, quanto às ações orçamentárias executadas pela Petrobrás e pelo BNDES em montante superior à dotação aprovada, prática vedada pelo inciso II do art. 167 da Constituição Federal.

### 7.8.3 Conclusão

Diante de todo o exposto, conclui-se que as contrarrazões apresentadas não são suficientes para afastar os motivos que levaram à consignação da irregularidade apontada no item 9.2.13 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário.

Contudo, a completa eliminação da realização de despesas em valor superior ao limite global de dotação, correspondente à soma de todas as fontes de financiamento, e de execução acima do limite aprovado para cada fonte de recursos; a redução de 88% no número de ações orçamentárias executadas em valor superior à dotação aprovada (de 17 para 2); e o decréscimo de 84% no montante realizado que excedeu a dotação aprovada para o OI (de R\$ 228,8 milhões para R\$ 37 milhões), em comparação a 2014, conquanto não sejam circunstâncias que elidam a irregularidade, reduzem o grau de reprovabilidade da conduta.

Por essa razão, entende-se que a presente irregularidade não deve ser considerada para ensejar eventual emissão de opinião adversa sobre a execução dos orçamentos da União constante do Parecer Prévio sobre as Contas prestadas pela Presidente da República relativas ao exercício de 2015.

| <b>IRREGULARIDADE</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• execução de despesa em montante superior à dotação aprovada no Orçamento de Investimento pelas empresas estatais Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) e Petróleo Brasileiro S.A (Petrobras), em desacordo com o disposto no inciso II do art. 167 da Constituição Federal.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| <b>RECOMENDAÇÕES</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• à empresa Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, e à empresa Petróleo Brasileiro S.A (Petrobrás), vinculada ao Ministério de Minas e Energia, para que, quando da execução do Orçamento de Investimento, observem a dotação autorizada para as respectivas programações, em obediência à vedação estabelecida no inciso II do art. 167 da Constituição Federal; bem assim ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e ao Ministério de Minas e Energia para que orientem suas supervisionadas, no sentido de garantir a efetivação de tal cumprimento, a fim de evitar a perda de controle dos gastos dessas entidades; e</li> <li>• ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, para que, no exercício de sua competência de acompanhar a execução orçamentária do Orçamento de Investimento das empresas estatais não dependentes, acompanhe a obediência, por parte das empresas integrantes do Orçamento de Investimento, à vedação estabelecida no inciso II do art. 167 da Constituição Federal e tome as providências necessárias para a correção de eventuais impropriedades junto às respectivas empresas durante o exercício.</li> </ul> |

## 7.9 Ausência de repasse referente ao seguro DPVAT destinado ao Fundo Nacional de Saúde

*Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário*

(...)

*9.2.14. ausência de repasse referente ao Seguro Obrigatório de Danos Pessoais Causados por Veículos Automotores de Vias Terrestres, no valor de R\$ 89,7 milhões, destinado ao Fundo Nacional de Saúde, vinculado ao Ministério da Saúde, em inobservância aos dispositivos das Leis 8.212/1991 e 9.503/1997 (item III.6);*

### 7.9.1 Contrarrazões

No parágrafo 7 de suas contrarrazões (peça 53, p. 12), a defesa conclui:

Assim, em relação aos atos de governo, nos quais a Ex-Presidenta da República não teve qualquer participação por não serem da sua competência privativa, sua defesa se limitará a encaminhar em anexo as explicações fornecidas pelos ministérios e órgãos envolvidos, a partir de informações que foram fornecidas pela Advocacia-Geral da União, nos termos de Protocolo de Acesso a Informações firmado entre a então Presidenta da República afastada e o Advogado-Geral da União.

Assim, as explicações concernentes ao item 9.2.14 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário, foram encaminhadas por meio do anexo 3.7.2 do documento das contrarrazões (peça 53, itens não digitalizáveis), a saber:

- a) Aviso 36/2016 – BCB – PE 20366;
- b) Processo SUSEP 15414.001465/2016-69;
- c) Processo SUSEP 15414.001482/2016-04;
- d) Ofício 314/2016/SUSEP/GABIN.

O Aviso 36/2016 – BCB – PE 20366 trata de comunicação do Presidente do Banco Central do Brasil ao Procurador-Geral da República, quanto à recomendação exarada pela Procuradoria da República no Amazonas nos autos do Inquérito Civil Público nº 1.13.000.471/2007-99, noticiando o encaminhamento do Ofício 7284/2016-BCB/PGBC, de 25/4/2016, que trata da “inviabilidade técnica e operacional de esta Autarquia exercer o tipo de fiscalização solicitado”.

Por seu turno, o Processo SUSEP 15414.001465/2016-69 esclarece que existe a visão contábil, apresentada na planilha “BIL 2015.xlsx”, que totaliza R\$ 3.880.365.027,94, e a visão financeira, apresentada na planilha “DOC 2015.xlsx”, que totaliza R\$ 3.887.091.447,97. Estas duas visões apresentam diferença de R\$ 6.726.420,03. Nenhum dos dois valores se aproxima do total obtido no SIAFI, de R\$ 3.805,12 milhões, conforme relatado na instrução preliminar desta Semag.

Já o Processo SUSEP 15414.001482/2016-04 (p. 3) afirma que “Analisando a resposta apresentada pela Seguradora Líder, podemos concluir que a seguradora não sabe informar o porquê da diferença existente entre os valores repassados e o registrado em sua contabilidade” e conclui não ter sido possível apontar a divergência levantada pelo TCU.

Por fim, no Ofício 314/2016/SUSEP/GABIN a SUSEP informa que possui competência exclusivamente para a supervisão da Seguradora Líder no tocante às operações securitárias. Em decorrência dessa competência, os especialistas técnicos dessa autarquia desconhecem em maior profundidade os parâmetros adotados pelos bancos privados, bem como pelo Tesouro Nacional, no que diz respeito aos registros dessas rubricas. Informa também que a Susep envidará esforços para o estabelecimento de diálogo técnico, a respeito desse assunto, com o Banco Central do Brasil e o Tesouro Nacional, com vistas à elucidação da diferença apontada pelo TCU.

Apesar de não relacionado na peça principal da defesa, encontra-se entre os anexos o Ofício 705/GM/MS (peça 53, itens não digitalizáveis, anexo 3.7.2) que encaminha ao Advogado-Geral da União o Despacho 056.921/2016/ASJUR/FNS/SE/MS, de 26/8/2016, informando que:



Considerando que o Fundo Nacional de Saúde não possui qualquer ingerência no controle ou operacionalização dos valores arrecadados, eis que é mero beneficiário dos repasses, ratificamos os valores demonstrados pelo Sistema da Coordenação de Programação Orçamentária do Ministério da Saúde, em anexo, o qual apresenta o montante de R\$ 3.805.116,058, arrecadado em 2015.

### 7.9.2 Análise

Inicialmente, é conveniente esclarecer que esse tema vem sendo objeto de registro no Relatório sobre as Contas do Governo desde de 2010. Anteriormente, essa fiscalização era realizada apenas no âmbito dos processos de acompanhamento da arrecadação das receitas federais, em atendimento ao item 9.2.2 do Acórdão 1.861/2005-TCU-Plenário, por meio do qual o Tribunal determinou à Semag que: “continue a acompanhar o recolhimento dos recursos a que se refere o parágrafo único do art. 27 da Lei 8.212/91 e o parágrafo único do art. 78 da Lei 9.503/97 e a implementação das demais medidas cabíveis”.

Sobre o DPVAT, trata-se de seguro instituído pela Lei 6.194/1974, com a finalidade de indenizar vítimas de acidentes causados por veículos terrestres, ou por sua carga, em caso de morte e de invalidez permanente, e, ainda, reembolsar eventuais despesas comprovadas com atendimento médico-hospitalar. Cabe destacar, assim, que o Seguro DPVAT não cobre danos materiais, mas somente danos pessoais.

A obrigatoriedade de pagamento do DPVAT abrange todos os proprietários de veículos sujeitos a registro e licenciamento, sendo que os valores dos prêmios são estabelecidos por meio de resolução do Conselho Nacional de Seguros Privados (CNSP).

A destinação dos recursos arrecadados por meio do seguro DPVAT segue o disposto no parágrafo único do art. 27 da Lei 8.212/91 e no parágrafo único do art. 78 da Lei 9.503/97, bem como a Resolução-CNSP 192/2008. Assim, do valor arrecadado anualmente pela Seguradora Líder, 45% devem ser repassados à Seguridade Social e 5% ao Departamento Nacional de Trânsito (Denatran).

Considerando o comando constante do item 9.2.2 do Acórdão 1.861/2005-TCU-Plenário, acima mencionado, esta Unidade Técnica acompanha ao longo dos anos a arrecadação e distribuição dos recursos do DPVAT para verificar se essas normas estão sendo cumpridas.

Apurados os dados apresentados, verificou-se que o repasse efetivo ao SUS em 2015 foi inferior ao relatado pela Seguradora Líder em R\$ 89,68 milhões e ao Denatran foi superior em R\$ 3,79 milhões, este decorrente de valores referentes a repasses atrasados de anos anteriores, segundo informado pelo Departamento.

Por se tratar de descumprimento de norma legal na execução dos orçamentos, decidiu-se pela inclusão desse indício de irregularidade no acórdão preliminar sobre as contas prestadas pela Presidente da República relativas ao exercício de 2015 a fim de obter insumos necessários para o deslinde da questão.

Em resposta, em suas contrarrazões, a defesa encaminhou o Despacho 056.921/2016/ASJUR/FNS/SE/MS (peça 53, itens não digitalizáveis, anexo 3.7.2) onde informa que o Fundo Nacional de Saúde não possui qualquer ingerência no controle ou operacionalização dos valores arrecadados e que é mero beneficiário do recurso.

Em complemento, a Seguradora Líder, por meio do Ofício Presi – 045/2016 (peça 53, itens não digitalizáveis, anexo 3.7.2), argumenta que os repasses correspondentes às parcelas direcionadas ao FNS (45%) e Denatran (5%) são diretamente retidos pelo agente financeiro arrecadador e transferidos para conta do Tesouro Nacional, não havendo interferência daquela seguradora.

Além do mais, a Susep, o Banco Central do Brasil e o Fundo Nacional de Saúde informaram não ter competência ou condições técnicas e operacionais para verificar a correção dos repasses que são feitos pela Seguradora Líder, em função da arrecadação do DPVAT.

Por fim, o que se vê, confrontando-se as informações recebidas durante a análise preliminar e por meio das contrarrazões, é que não existem mecanismos de controle sobre os valores que devem ser repassados ao FNS em função da arrecadação do DPVAT.

Analizadas as informações encaminhadas pela defesa, constata-se não ser possível concluir a respeito da ausência de repasse de R\$ 89,7 milhões ao Fundo Nacional de Saúde, apontada como indício de irregularidade no relatório preliminar sobre as contas prestadas pela Presidente da República relativas ao exercício de 2015.

Apesar de se referir a descumprimento de norma legal relacionada à arrecadação de receitas federais e da importância da distribuição do montante correto de recursos para que o Fundo Nacional de Saúde execute os trabalhos de sua competência em área tão relevante do serviço público, entende-se que a matéria foge do escopo de averiguação no âmbito das contas do governo. Essa conclusão decorre dos seguintes fatores: baixa materialidade; especificidade da receita, cuja arrecadação não envolve diretamente o Ministério da Fazenda; ausência de repercussão na gestão das finanças públicas e, consequentemente, efeito não generalizado sobre as informações de desempenho orçamentário ou da política fiscal.

Além disso, considerando as respostas obtidas nas contrarrazões, a averiguação do indício de irregularidade em questão exige procedimentos adicionais de fiscalização.

### 7.9.3 Conclusão

Pelo exposto, conclui-se que as informações apresentadas não são suficientes para afastar o indício de irregularidade em questão. No entanto, dada a materialidade e o conteúdo da irregularidade, entende-se que a matéria não deve ser objeto de deliberação específica no âmbito do Relatório sobre as Contas do Governo, sendo mais apropriado tratar dos mecanismos de controle da arrecadação do seguro DPVAT e dos repasses ao FNS e ao Denatran em processo específico.

## 7.10 Autorização indevida para aumento do Patrimônio de Referência do Banco da Amazônia

*Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário*

(...)

*9.2.15. concessão indevida de autorização pelo Banco Central do Brasil ao Banco da Amazônia S.A. para que referida instituição financeira efetuasse o registro de R\$ 982,1 milhões no Nível I de seu Patrimônio de Referência, na qualidade de Capital Principal, contrariando o que estabelecem o art. 16, inciso XI, e § 1º, inciso I, da Resolução-CMN 4.192/2013 e com inobservância das determinações contidas nos arts. 9º e 10, inciso IX, da Lei 4.595/1964 (item III.5);*

### 7.10.1 Contrarrazões

Quanto ao indício de irregularidade 9.2.15, registrado no Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário, a defesa alega que a Presidente da República não teve qualquer participação no procedimento questionado, por não se tratar de ato de sua competência privativa, e, nesse caso, se limitou a encaminhar as explicações fornecidas pelos órgãos envolvidos (peça 53, p. 12, e itens não digitalizáveis, anexo 3.7.3).

De acordo com os documentos encaminhados, os procedimentos aplicados pelo Banco Central do Brasil na elegibilidade de passivo subordinado para compor o patrimônio de referência do Banco da Amazônia S.A. (Basa) estariam de acordo com os normativos prudenciais em vigor e aplicáveis à matéria. Nesses termos, para a União, não teria sido cometida a irregularidade definida pelo art. 16, § 1º, inciso I, da Resolução CMN 4.192/2013. Ou seja, a integralização de passivo (Contrato de Mútuo 1.016/PGFN/CAF) emitido pelo Basa para a União com o uso de títulos públicos federais cedidos à instituição financeira pelo Tesouro Nacional não teria sido irregular, pois a integralização só teria sido

considerada realizada após a monetização, pelo Basa, desses títulos, em operações compromissadas no mercado.

Adicionalmente, argumenta que não há indício de que a instituição financeira tenha financiado a União, afrontando a proibição contida no art. 16, inciso XI, da Resolução CMN 4.192/2013. Esse dispositivo veda que a compra de instrumento – a ser elegível a patrimônio de referência – emitido pela instituição financeira seja financiada pela própria instituição emissora. Assim, segundo os documentos encaminhados, “não há nenhum indício de que o Basa tenha fornecido, à União, recursos que pudessem caracterizar financiamento para a compra dos títulos, com base na Lei nº 12.712, de 2012”, conforme letra “g” do item 80 da Nota 244/2016-BCB/DEORF/GABIN, de 8/7/2016, em afronta à vedação mencionada.

### 7.10.2 Análise

Embora a definição acerca da natureza da integralização seja essencial para a apuração do indício de irregularidade em tela, trata-se de operação realizada no final do exercício de 2014, não abrangida pelo período a que se refere esse processo de apreciação das contas prestadas pela Presidente da República referentes ao ano de 2015. Por essa razão, o início de irregularidade apontado no âmbito do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário restringiu-se tão somente à autorização pelo Banco Central do Brasil ao Banco da Amazônia S.A. para que referida instituição financeira efetuasse o registro de R\$ 982,1 milhões no Nível I de seu Patrimônio de Referência, na qualidade de Capital Principal, contrariando o que estabelecem o art. 16, inciso XI, e § 1º, inciso I, da Resolução-CMN – autorização concedida, por sua vez, já nos primeiros dias de 2015.

A rigor, portanto, diferentemente de outros diversos tópicos que integram este relatório de apreciação das contas presidenciais, a tipificação proposta neste indício não abrange eventuais vedações constantes da Lei de Responsabilidade Fiscal, mas possível incompatibilidade do ato de autorização do Bacen face a seus deveres de zelar pelo devido cumprimento das normas do Conselho Monetário Nacional. Merece prosperar, portanto, ante o que se conhece da questão até o momento, a alegação de que se está diante de um ato de gestão próprio de uma autarquia, no exercício do seu dever de supervisão das normas de regência do sistema financeiro – ainda que, neste caso, fiscalizando a relação entre a União e uma instituição financeira pública por ela controlada. Ressalta-se, dessa forma, que não se verifica nesse contexto a condição prevista pelo art. 7º da Resolução TCU 142/2001, de que as constatações pertinentes à LRF devem integrar o relatório sobre as contas previstas no art. 71, inciso I, da Constituição Federal do exercício a que se referem.

Com as informações atualmente disponíveis, e sem embargo de que o aprofundamento da análise da matéria possa oferecer outras perspectivas, a autorização concedida pela autarquia não concerne à orientação geral sobre a condução das finanças públicas, por lei complementar atribuída ao Chefe do Poder Executivo. Da mesma forma, não parecem ter decorrido do ato em questão efeitos generalizados sobre a gestão e as informações orçamentárias ou fiscais, o que corrobora o entendimento de que essa possível irregularidade não deva afetar a análise e a emissão do parecer prévio sobre as contas prestadas pela Presidente da República.

Ademais, ante o conjunto de questões levantadas, mostram-se necessários procedimentos fiscalizatórios adicionais, tendo em vista a identificação de informações complementares e o aprofundamento da averiguação das operações envolvidas, o que, de resto, não se mostra exequível no prazo exíguo para emissão do parecer prévio, mas pode vir a ser tratado de forma minuciosa no âmbito do TC 010.173/2015-3, em cujo escopo se encontram as operações descritas neste tópico, a cargo da

Diretoria de Representações e Denúncias da Secretaria de Controle Externo da Fazenda Nacional do Tribunal de Contas da União. Os mencionados procedimentos adicionais também se relacionam à complexidade dos atos e da interpretação que se possa dar à dicção dos dispositivos mencionados e à subsunção das operações em tela, efetivadas pela União e pelo Basa junto ao sistema financeiro, aos normativos mencionados.

Nessas circunstâncias, portanto, entende-se apropriada a retirada do item em análise desta apreciação de contas presidenciais, sem prejuízo de que eventuais conclusões posteriores, por sua relevância, possam vir a ser informadas ao Congresso Nacional para as providências julgadas pertinentes, inclusive em relação à eventual responsabilidade do Chefe do Poder Executivo.

### 7.10.3 Conclusão

Analisada a documentação encaminhada pela defesa, constata-se que as alegações não foram suficientes para afastar o indício de irregularidade apontado no relatório preliminar sobre as contas prestadas pela Presidente da República.

Porém, em vista das razões expostas na análise precedente, sugere-se que o item 9.2.15 seja excluído desta apreciação de contas presidenciais, sem prejuízo de que, posteriormente, as conclusões de procedimentos fiscalizatórios adicionais venham a ser informadas ao Congresso Nacional para as providências que julgar cabíveis.

## 7.11 Abertura de créditos extraordinários por meio das MPs 686, 697, 702 e 709/2015 em desacordo com dispositivos constitucionais e legais

*Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário*

(...)

*9.2.16. abertura de créditos extraordinários por meio das Medidas Provisórias 686/2015, 697/2015, 702/2015 e 709/2015, em desacordo com os requisitos constitucionais de urgência e imprevisibilidade previstos no art. 167, § 3º (parecer do Ministério Público);*

*9.2.17. abertura de créditos extraordinários por meio das Medidas Provisórias 686/2015, 697/2015, 702/2015 e 709/2015, com características de créditos suplementares e especiais, em desacordo com os arts. 167, inciso V, e 62, § 1º, alínea “d”, da Constituição Federal, c/c os arts. 40 e 41, inciso III, da Lei 4.320/64 (parecer do Ministério Público);*

*9.2.18. abertura de créditos suplementares para o FIES, qualificados indevidamente como crédito extraordinário, por meio da MP 686/2015, para viabilizar a contratação de novas operações de financiamento estudantil, criando despesas obrigatórias de caráter continuado com duração de mais de dois exercícios, com a inobservância dos arts. 15, 16 e 17 da Lei Complementar 101/2000 (LRF), c/c o art. 43 da Lei 4.320/64 (parecer do Ministério Público);*

*9.2.19. abertura de créditos suplementares qualificados indevidamente como créditos extraordinários, por meio das MPs 686/2015 e 697/2015, que aumentaram as despesas primárias da União de forma incompatível com o alcance do resultado primário do exercício, com infringência ao art. 167, inciso V, da Constituição Federal; ao art. 4º da Lei Orçamentária Anual de 2015 – Lei 13.115/2015, bem como em desacordo com o art. 9º da Lei Complementar 101/2000 (parecer do Ministério Público);*

### 7.11.1 Contrarrazões

No tocante aos indícios de irregularidades 9.2.16 a 9.2.19, as contrarrazões apresentadas (peça 53, p. 357-379) argumentam, em apertada síntese, que:

a) o exame dos requisitos de relevância e urgência para a edição de medida provisória (MP), de acordo com a jurisprudência do STF (ADI-MC 162-DF), compete precipuamente ao Presidente da República e ao Congresso Nacional (CN), cabendo controle jurisdicional somente em casos de abuso do

poder discricionário (item 830). Assim, a fim de preservar o juízo do Congresso Nacional, o TCU não poderia formar juízo quanto à existência ou não desses requisitos (item 833);

b) o STF vem reconhecendo (ADI 1.721-3/DF) que o controle jurisdicional dos requisitos de relevância e urgência se afasta quando a medida provisória já foi convertida em lei pelo Congresso Nacional, a quem cabe o juízo quanto à presença desses pressupostos (item 831). A Constituição Federal (CF), nos termos do § 11 do art. 62, determina que a MP mantém seus efeitos quando, no caso de não aprovação, o CN deixar de editar decreto legislativo regulando seus efeitos. Desse modo, cabe ao próprio Congresso, se julgar necessário, regular eventuais efeitos negativos de possível medida provisória que não porte os requisitos ou que, supostamente, ameace o equilíbrio entre os Poderes ou represente uma fraude (item 832);

c) a Medida Provisória 686/2015, de 30/7/2015, abriu créditos extraordinários, no montante de R\$ 9,8 bilhões, caracterizados como imprevisíveis devido a mudanças em projeções de custos, volume e regras dos programas que só ocorreram ao longo do primeiro semestre de 2015 (itens 864 e 874). No caso da despesa com a aplicação do Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (Enade), a evolução dos custos e da quantidade de estudantes gerou um aumento da despesa não previsto na LOA (item 867). Em relação ao Programa de Sustentação do Investimento (PSI), a imprevisibilidade da despesa decorreu do aumento do gasto com a equalização da taxa de juros, a partir da aplicação de nova metodologia, que previa o pagamento ao Banco Nacional do Desenvolvimento (BNDES) após 24 meses em que a obrigação era devida pela União. Ressalta-se que a LOA 2015 foi aprovada pelo Congresso Nacional em 17/3/2015 (*sic*), ou seja, antes de ser prolatado o Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, de 15/4/2015, o que, por si só, já inviabilizaria a adequação da dotação orçamentária do PSI, em 2015, às determinações do TCU. Porém, a fim de impedir o aumento dos atrasos em pagamentos ao BNDES, enquanto a questão ainda era objeto de recurso junto ao TCU, o Ministério da Fazenda solicitou a abertura de créditos extraordinários para aumentar o pagamento da equalização de taxa de juros já no segundo semestre de 2015 (itens 868 a 870). No que tange ao Fundo de Financiamento Estudantil (Fies), a imprevisibilidade do crédito extraordinário se justifica pelas mudanças substanciais nas condições do programa, que, contestadas judicialmente, resultaram em longa negociação com o setor privado ao longo do primeiro semestre de 2015. Desse modo, somente ao final de junho foi possível definir precisamente a dotação orçamentária necessária para manutenção do programa no decorrer do exercício (itens 871 a 873);

c.1) em 2015, o Fies já era um programa com cerca de catorze anos de existência. Por isso, não há que se falar em criação de programa por meio de um ato de crédito extraordinário. Quando a LRF define despesas obrigatórias de caráter continuado, ela não está referindo-se aos atos normativos de abertura de crédito adicional ao orçamento, mas sim a atos complexos que conjuguem três requisitos: (i) fixação de uma obrigação legal garantindo que a despesa será obrigatoriamente executada nos dois exercícios seguintes; (ii) criação de despesa corrente; e (iii) utilização de lei, medida provisória ou ato normativo. Assim, créditos adicionais só produzem efeitos legais de acrescentar valores ao orçamento original. Portanto, em hipótese alguma significa que essa programação possa reger as relações de direitos e deveres entre o Estado e os cidadãos ou as empresas. Logo, como a Medida Provisória 686/2015 se restringia a inserir créditos extraordinários no orçamento, que é anual, afirmar que o crédito criou despesa obrigatória de caráter continuado fere a legalidade (itens 906 a 916);

d) a Medida Provisória 697/2015, de 8/10/2015, abriu créditos extraordinários, no montante de R\$ 950,2 milhões, todos decorrentes de fatores imprevisíveis e que requereram urgência no seu encaminhamento, como reconhecido pelo próprio MPTCU no caso dos créditos abertos em favor dos Ministérios da Justiça, dos Transportes e da Defesa (itens 875 e 876). Quanto ao crédito extraordinário aberto para o Ministério das Relações Exteriores (MRE), o governo já havia divulgado a previsão da taxa de câmbio média anual no Relatório de Avaliação de Receitas e Despesa Primárias (RARDP), publicado no dia 22/9/2015, ou seja, apenas dezesseis dias antes da edição da MP. Assim, não poderia o MPTCU argumentar que a exposição de motivos da MP não demonstrou com qual parâmetro de variação cambial contava o governo. Além disso, assevera a defesa que o MPTCU demonstra desconhecimento



do processo orçamentário ao afirmar que o impacto da alta do dólar deveria ter sido estimado nos primeiros meses de 2015, pois tal estimativa foi feita e revisada ao longo de todo exercício, conforme divulgado nos relatórios produzidos pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF) (itens 877 a 882). Em relação ao crédito aberto para o Ministério da Integração Nacional (MI), a exposição de motivos da MP indica claramente que os créditos abertos destinam-se a ações específicas, cada uma com um valor pré-definido. Ademais, a afirmação do MPTCU de que os créditos se destinariam a calamidades futuras não se aplica, uma vez que nas semanas imediatamente anteriores e posteriores à publicação da MP, o MI reconheceu estado de calamidade em vários municípios do Brasil, porquanto os governos municipais podem solicitar recursos somente após esse ato. Portanto, a abertura de créditos extraordinários para a defesa civil não teve por objetivo destinar recursos para enfrentar calamidades futuras, como argumenta o MPTCU, mas sim aumentar os recursos para enfrentar calamidades reais, imediatas e já reconhecidas pelo Governo Federal. A MP não menciona especificamente os desastres ou calamidades públicas que justificam a abertura de créditos, porque isso é realizado mediante portarias do Ministério da Integração Nacional (itens 883 a 891);

d.1) o art. 4º da LOA 2015 autoriza somente atos infralegais de abertura de créditos adicionais do tipo suplementar. Portanto, os créditos do tipo extraordinários não são regradados por ele. Ademais, a acusação de que as Medidas Provisórias 686/2015 e 697/2015 desrespeitaram o art. 9º da LRF não se sustenta, porque esses créditos extraordinários foram considerados nos Relatórios de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias dos 4º e 5º bimestres de 2015. Assim, foram feitos os lançamentos do impacto fiscal seguindo a lógica do regime fiscal vigente no país, conforme prescrito na LRF, na LDO e nos dispositivos legais deles decorrentes (itens 917 a 924);

e) a Medida Provisória 702, de 17/12/2015, abriu créditos extraordinários, no montante de R\$ 37,6 bilhões, tendo em vista recomendação final do TCU sobre o pagamento de passivos da União junto aos bancos públicos federais e ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), conforme Acórdão 3.296/2015-TCU-Plenário, de 9/12/2015 (pedido de reexame do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário). A imprevisibilidade da despesa decorreu da necessidade de pagamento desses passivos da União, evento imprevisível enquanto não concluída a apreciação final do TCU sobre o tema, o que ocorreu em dezembro de 2015 (itens 854 a 857). O resultado da recomendação do TCU não pode ser considerado um evento previsível, pois se tratava de uma análise na qual a União entrou com pedido de reexame e sobre a qual o TCU somente se manifestou, de modo definitivo, em dezembro de 2015, dias antes da edição da MP. Além disso, a abertura de tais créditos dependia da aprovação do PLN 5/2015, ocorrida em 2/12/2015, que reduziu a meta fiscal de 2015 para viabilizar esse pagamento. Assim, não é possível afirmar que havia previsibilidade da despesa, uma vez que as decisões que fundamentaram parte dos créditos da MP só foram conhecidas em dezembro de 2015. Da mesma forma que o afastamento da Presidente da República, no dia 12/5/2016, foi apontado como um evento imprevisível no Acórdão 1.634/2016-TCU-Plenário, pois dependia da aprovação do Congresso Nacional, a abertura de créditos para pagamento dos passivos da União juntos aos bancos públicos e ao FGTS também foi um evento imprevisível até o final de 2015, porque dependia de decisão do CN e da recomendação final do TCU. A evolução das decisões do Congresso Nacional e do próprio TCU no final de 2015 justificam a imprevisibilidade dos créditos abertos pela MP. Também o recente pronunciamento do TCU sobre um caso semelhante, referendando a abertura de créditos extraordinários por medida provisória em 2016, deixa claro que algumas decisões do Congresso Nacional podem ser consideradas como imprevisíveis até que elas efetivamente aconteçam (itens 892 a 900);

f) a Medida Provisória 709/2015, de 30/12/2015, foi editada no último dia útil do exercício e abriu créditos extraordinários, no montante de R\$ 1,3 bilhões. Com o encerramento da sessão legislativa, estando o Congresso Nacional em recesso, torna-se legítima a abertura de créditos extraordinários por meio de medida provisória para despesas imprevistas (itens 901 a 904);

g) os Acórdãos 1.634/2016, 1.716/2016 e 1.863/2016, nos quais o Plenário do TCU se pronunciou em resposta a consultas formuladas pelo Ministro da Fazenda nomeado pelo Governo Interino, sinalizam



compreensão contrária à linha adotada na apreciação prévia do TCU acerca da Prestação de Contas da Presidente da República relativas ao exercício de 2015 (itens 834 e 845), porque, na resposta a essas consultas, o Tribunal admitiu que despesas com o mesmo grau de previsibilidade daquelas constantes nas medidas provisórias sob exame fossem custeadas por créditos extraordinários (item 858). Ademais, a ausência de questionamentos em relação às Medidas Provisórias 736/2016 e 738/2016, editadas pelo Presidente da República interino, comprova que mesmo uma ação ou programa conhecido, com dotação já estabelecida na LOA, pode ser objeto de fatores urgentes e imprevisíveis, que justifiquem a abertura de créditos extraordinários (item 842);

g.1) uma das razões da imprevisibilidade da transferência ao Estado do Rio de Janeiro, realizada mediante abertura de crédito extraordinário por meio da MP 736/2016, foi a edição da MP 734/2016. Desse modo, uma decisão do próprio Poder Executivo serviu como justificativa para caracterizar a imprevisibilidade de uma despesa relacionada a um evento de amplo conhecimento e programação prévia pelas autoridades federais e estaduais (itens 846 e 847); e

g.2) o mesmo raciocínio utilizado para justificar a edição da MP 738/2016 – editada pelo Presidente da República interino e que abriu crédito extraordinário para pagamento de passivos da União junto aos bancos públicos federais e ao FGTS, tendo em vista o fato imprevisível de afastamento da Presidente da República – pode ser utilizado para justificar a imprevisibilidade do crédito extraordinário aberto por meio da MP 702/2015, que, à época, aumentou a dotação orçamentária de 2015 com a mesma finalidade, pois, enquanto o processo não havia sido votado pelo Senado Federal, o afastamento da Presidente da República e de sua equipe econômica era um fato imprevisível (itens 848 a 853). Em 2015, as providências cabíveis foram tomadas pelo governo federal e foi o afastamento da Presidente da República que inviabilizou a abertura de créditos orçamentários por projeto de lei ao invés de uma medida provisória (item 851).

### 7.11.2 Análise

Os indícios de irregularidades 9.2.16 a 9.2.19, registrados no Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário, foram apontados pelo Ministério Público junto ao TCU (MPTCU) (peça 16) e tratam da abertura de créditos adicionais extraordinários sem observância dos requisitos constitucionais e legais.

Inicialmente, é conveniente esclarecer que, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei 4.320/1964, os créditos adicionais são autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na lei do orçamento e classificam-se em: (i) suplementares: os destinados a reforço de dotação orçamentária já existente; (ii) especiais: aqueles destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica; e (iii) extraordinários: os destinados a despesas urgentes e **imprevistas**, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

A Lei 4.320/1964 foi recepcionada no novo ordenamento jurídico da CF/1988 com status de lei complementar. Contudo, no que se refere ao crédito extraordinário, o § 3º do art. 167 dispõe que sua abertura somente será admitida para atender a despesas **imprevisíveis** e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, observado o disposto no art. 62. Assim, nota-se que o rol taxativo da lei passou a ser, na Constituição, exemplificativo das situações fáticas nas quais se torna possível a abertura do crédito adicional do tipo extraordinário, como bem assinalou a peça de defesa (peça 53, item 829). Destaca-se, ainda, que o termo “imprevistas” foi alterado para “imprevisíveis”.

Em complemento, o art. 62 da CF/1988 prescreve que, em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. Porém, a alínea “d” do inciso I do § 1º desse mesmo artigo veda a edição de medidas provisórias sobre matéria relativa a planos plurianuais, diretrizes orçamentárias,

orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no já mencionado § 3º do art. 167, que trata justamente dos créditos extraordinários.

Logo, a partir da leitura combinada dos arts. 62 e 167 da CF/1988, depreende-se que é vedada a edição de medidas provisórias para tratar de matéria orçamentária, exceto no que se refere a créditos extraordinários, que devem advir somente em casos de relevância e urgência e para atender despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna e calamidade pública.

Isso porque os créditos extraordinários constituem-se instrumento de exceção a ser empregado pelo Poder Executivo diante de situações imprevisíveis em que, devido à urgência e relevância, não se torna possível a adoção do rito ordinário de abertura de créditos adicionais. Por essa razão, a abertura do crédito extraordinário prescinde da indicação da fonte de recursos para custeio da despesa e a autorização legislativa se dá a posteriori.

No entanto, o MPTCU afirma que houve a abertura de créditos extraordinários por medida provisória com inobservância aos pressupostos constitucionais de **imprevisibilidade e urgência** e que, “lançar mão de medida provisória para abertura de crédito extraordinário, a fim de cobrir gastos previsíveis, também configura autêntico desvio de finalidade, que pode inclusive ser usado como forma de burlar as restrições legais à execução orçamentária”. Registra, também, que, como é da natureza desse tipo de crédito, as despesas autorizadas por este instrumento podem ser empenhadas, liquidadas e pagas imediatamente, fato que aumenta a responsabilidade da autoridade que pratica o ato (peça 16, itens 6 e 7; 9 e 19).

Por outro lado, as contrarrazões ao Relatório Preliminar (peça 53) ressaltam que o exame dos requisitos de **relevância e urgência** para a edição de medida provisória compete, precipuamente, ao Presidente da República e ao Congresso Nacional, cabendo controle jurisdicional somente em casos de abuso do poder discricionário. Para tanto, citam a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 162-1/DF, de 2/8/1993, como jurisprudência do STF (item 830). Adicionalmente, a defesa afirma que, a fim de preservar o juízo do Congresso Nacional sobre os requisitos de relevância e urgência para edição de medida provisória, o TCU não poderia formar juízo quanto à existência ou não desses requisitos (item 833).

Sobre essa questão, importante resgatar que a partir da decisão proferida na ADI 4.048/DF, em 2008, o STF revisou sua jurisprudência ao reconhecer a possibilidade de submissão das normas orçamentárias ao controle abstrato de constitucionalidade e ao confirmar que, além dos requisitos de relevância e urgência (art. 62), a Constituição exige que a abertura do crédito extraordinário seja feita apenas para atender despesas imprevisíveis e urgentes (art. 167, § 3º).

A mesma decisão consigna que, ao contrário do que ocorre em relação aos requisitos de relevância e urgência, os quais se submetem à ampla margem de discricionariedade por parte do Presidente da República, os requisitos de imprevisibilidade e urgência (art. 167, § 3º) recebem densificação normativa da Constituição. Os conteúdos semânticos das expressões “guerra, comoção interna e calamidade pública” constituem-se vetores para sua interpretação/aplicação.

Mais recentemente, em decisão monocrática de 2/5/2016, o Ministro Gilmar Mendes confirmou esse entendimento ao apreciar Medida Cautelar na ADI 5.513/DF:

Não é papel deste Tribunal discutir a conveniência e a oportunidade das despesas de que trata a medida provisória em questão. É dever desta Corte guardar a Constituição, e **o texto constitucional é claro ao dispor que as únicas despesas que autorizam a abertura de créditos extraordinários são as “imprevisíveis e urgentes”, equiparáveis às “decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública.** (grifou-se)

Nesse trilha, entende-se que, de fato, a avaliação dos requisitos da relevância e urgência, quando da edição de medida provisória, deve ser realizada, de partida pelo Presidente da República e, posteriormente, pelo Congresso Nacional. A propósito, esse entendimento foi consignado nos Acórdãos 1.634/2016, 1.716/2016 e 1.863/2016, nos quais o Plenário do TCU se pronunciou em resposta a consultas formuladas pelo Ministro de Estado da Fazenda acerca da abertura de créditos extraordinários ao orçamento de 2016, conforme excerto de um deles:

Nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, **desde que atendidos os requisitos da medida provisória, a serem avaliados pelo Congresso Nacional, quanto à relevância e urgência**, e desde que atendidos os requisitos da despesa quanto à imprevisibilidade e à urgência, conforme estabelecido pela Constituição Federal no art. 62, §1º, inciso I, alínea d, combinado com o art. 167, §3º, é cabível a abertura de crédito extraordinário quando (...). (Acórdão 1.716/2016-TCU-Plenário).

Não obstante, mesmo que não caiba ao TCU a análise dos requisitos ensejadores da edição da medida provisória, certamente os requisitos da imprevisibilidade e urgência da despesa submetem-se ao crivo desta Corte de Contas. Isso porque a análise das contas de governo prevê, entre seus objetivos, o cumprimento das normas constitucionais, legais e regulamentares, na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, em especial quanto ao que estabelece a lei orçamentária anual.

Ora, a abertura de créditos adicionais, de qualquer espécie, sem dúvida influencia a execução dos orçamentos, inserindo-se, portanto, no campo de verificação da apreciação das contas prestadas pelo Presidente da República e, por conseguinte, submetendo-se à sistemática prevista pelos incisos IX do art. 49 e I do art. 71, ambos da CF/1988.

Assim, a defesa está correta em sua argumentação sumarizada na alínea *a*, tendo em vista que a avaliação dos requisitos de relevância e urgência para a edição de medida provisória são de competência do Congresso Nacional, consoante jurisprudência do TCU e STF. Contudo, vale ressaltar que a presente análise não recairá sobre tais pressupostos, mas sim sobre os requisitos constitucionais da imprevisibilidade e urgência da despesa relacionada aos créditos extraordinários abertos pelas Medidas Provisórias 686/2015, 697/2015, 702/2015 e 709/2015, matéria que se insere no campo de competência e atuação desta Corte e em conformidade com o Parecer do MPTCU (peça 16).

Já em sua alegação constante da alínea *b*, a defesa afirma que o STF vem reconhecendo que o controle jurisdicional dos requisitos de relevância e urgência se afasta quando a medida provisória já foi convertida em lei pelo Congresso Nacional, a quem cabe o juízo quanto à presença ou não desses requisitos. Para corroborar esse entendimento, cita a decisão do STF na ADI 1.721-3/DF, de 11/10/2006, que diz: "A conversão da medida provisória em lei prejudica o debate jurisdicional acerca da 'relevância e urgência' dessa espécie de ato normativo" (peça 53, item 831). Além disso, assevera que cabe ao próprio CN, se julgar necessário, regular eventuais efeitos negativos de possível medida provisória que não porte os requisitos ou, supostamente, ameace o equilíbrio entre os Poderes ou represente uma fraude (peça 53, item 832).

A esse respeito, como já sobredito, este Tribunal entende, em conformidade com a atual jurisprudência do STF, que o exame dos pressupostos constitucionais da relevância e urgência da medida provisória, de fato, compete ao Congresso Nacional. Assim, a avaliação do TCU, no caso, recairá sobre os requisitos da imprevisibilidade e urgência da despesa. Por essa razão, entende-se que a alegação contida na alínea *b* resta prejudicada.

Porém, é oportuno registrar que, a despeito da existência de decisões mais recentes do STF no sentido de que "a lei de conversão não convalida os vícios existentes na medida provisória" (ADI-MC

4.048/DF, de 14/5/2008, e 4.049/DF, de 5/11/2008), não se está, neste processo, discutindo a validade e eficácia das Medidas Provisórias 686/2015, 697/2015, 702/2015 e 709/2015, que, inclusive, já produziram seus efeitos orçamentários e financeiros.

Por certo, o Congresso Nacional pode aprovar ou não uma medida provisória e, nesse segundo caso, editar ou não decreto legislativo regulando seus efeitos, se julgar oportuno. Contudo, esse exercício constitucional do CN não se sobrepõe ou substitui a atuação do TCU. Portanto, do mesmo modo que esta Corte de Contas, também no exercício de suas competências constitucionais, verifica a aderência dos créditos adicionais suplementares e especiais aos ditames normativos existentes, igualmente pode assim proceder em relação aos créditos adicionais extraordinários.

Vale dizer que o TCU já se manifestou em oportunidades anteriores acerca de irregularidades na edição de medidas provisórias destinadas a abrir créditos extraordinários, inclusive para que créditos adicionais que não cumprem os requisitos de urgência e imprevisibilidade não sejam abertos sob essa forma, como verifica-se nos Acórdãos 1.173/2008-TCU-Plenário, 1.523/2013-TCU-Plenário e 7.790/2015-TCU-1ª Câmara.

*Medida Provisória 686, de 30/7/2015, convertida na Lei 13.181/2015 (de 3/11/2015)*

A Medida Provisória 686/2015 abriu créditos extraordinários, no montante de R\$ 9.820,6 milhões, em favor:

- a) do Ministério da Educação (MEC), no valor de R\$ 35,8 milhões, para garantir a aplicação do Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (Enade);
- b) de Encargos Financeiros da União (recursos sob supervisão do Ministério da Fazenda), no valor de R\$ 4.606,5 milhões, a fim de viabilizar o pagamento de subvenção econômica no âmbito do Programa de Sustentação do Investimento, tendo em vista a redução de dotação orçamentária durante a tramitação do Projeto de Lei Orçamentária de 2015 (PLOA 2015), no Congresso Nacional, e atualização monetária do repasse de valores devidos ao BNDES e à Financiadora de Estudos e Projetos (Finep); e
- c) de Operações Oficiais de Crédito (recursos sob supervisão do Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior/Fies – Ministério da Educação), no valor de R\$ 5.178,2 milhões, com o objetivo de garantir a continuidade do financiamento a estudantes do ensino superior não gratuito, tendo em vista novas operações contratadas no exercício e os aditamentos de novações semestrais dos contratos formalizados até 31/12/2014; atendimento de serviços administrativos prestados pelos agentes financeiros; e aporte de recursos ao Fundo de Garantia de Operações de Crédito Educativo (FGEduc) para regularização do capital relativo a 2014 e outorga de garantias na contratação de aditamentos e financiamentos em 2015.

Impende registrar que a Exposição de Motivos (EM) 109/2015 MP não apresenta justificativas relacionadas especificamente à imprevisibilidade das despesas objeto do crédito extraordinário, embora haja menção à conformidade da proposição com o disposto no art. 62, combinado com o § 3º do art. 167, da Constituição.

Em seu Parecer (peça 16, p. 3-6), o MPTCU afirma que: da simples verificação das despesas autorizadas pela MP em análise, percebe-se o não atendimento do pressuposto constitucional da imprevisibilidade; a exposição de motivos da Medida Provisória omite qualquer justificativa acerca de imprevisibilidade das despesas; os créditos abertos têm características de suplementares, apesar de classificados como extraordinários; na prática ocorreu abertura de crédito suplementar, sem prévia

autorização do legislativo, camuflada pela edição da MP; Enade, Fies e FGEduc são ações consolidadas, de forma que não é razoável supor que seria difícil realizar um previsão mais apurada da necessidade de recursos ao longo do exercício; as despesas do Fies são correntes e obrigatórias continuadas iniciadas em exercícios anteriores, portanto, previsíveis; e a abertura de crédito extraordinário para o PSI não se justifica, porque houve tempo hábil para o governo apresentar projeto de lei de crédito suplementar ao Congresso Nacional.

Nas contrarrazões aos indícios de irregularidades (peça 53, item 867), a defesa argumenta que a imprevisibilidade das despesas justifica-se pelas mudanças em projeções de custos, volume e regras dos programas, que só ocorreram ao longo do primeiro semestre de 2015 e que, no caso da despesa com a aplicação do Enade, a evolução dos custos do exame e da quantidade de estudantes gerou um aumento de despesa inicialmente não previsto na LOA.

Nos termos do § 1º do art. 1º da LRF, a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Desta maneira, identificar adequadamente o público alvo, bem assim a evolução de custos e demanda, são atribuições do bom gestor público, a fim de garantir os resultados esperados das políticas públicas e a saúde financeira do Estado.

Então, realmente não parece razoável que um exame obrigatório, que acontece desde 2004 com o objetivo de avaliar o rendimento de concluintes dos cursos de graduação, cujos resultados constituem-se insumos para o cálculo de indicadores de qualidade da educação superior, sendo utilizados tanto para o desenvolvimento de políticas públicas quanto como fonte de consultas para a sociedade, consoante informações extraídas do sítio eletrônico <http://portal.inep.gov.br/enade>, venha a gerar despesas imprevisíveis e urgentes por evolução de custos e quantidade. Tais fatores são intrínsecos desse tipo de política pública e, por si só, não justificam a necessidade de abertura de crédito extraordinário.

Trata-se, por conseguinte, de despesa previsível, porém não dotada suficientemente na LOA. A medida correta que deveria ter sido praticada pelo governo é a abertura de crédito adicional do tipo suplementar. Como na ocasião a meta fiscal encontrava-se comprometida, o Poder Executivo não poderia valer-se da autorização contida no art. 4º da LOA 2016 para abertura desse crédito por decreto. Assim, um projeto de lei deveria ter sido encaminhado ao Congresso Nacional.

Em relação ao PSI, a defesa argumenta que a imprevisibilidade da despesa decorreu do aumento do gasto com a equalização da taxa de juros, a partir da aplicação de nova metodologia, que previa o pagamento ao BNDES após 24 meses em que a obrigação era devida pela União. Ressalta que a LOA 2015 foi aprovada pelo Congresso Nacional em 17/3/2015 (sic), ou seja, antes de ser prolatado o Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, de 15/4/2015, o que por si só já inviabilizaria a adequação da dotação orçamentária do PSI em 2015 às determinações do TCU. Enfatiza que, a fim de impedir o aumento dos atrasos, o Ministério da Fazenda solicitou a abertura de créditos extraordinários para pagamento ao BNDES já no segundo semestre de 2015, enquanto a questão ainda era objeto de recurso junto ao TCU (peça 53, itens 868 a 870).

Relevante assentar que a LOA 2015 foi aprovada, na verdade, em 20/4/2015, cinco dias após a edição do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, em 15/4/2015. Entretanto, mesmo que aprovada antes, tal circunstância não inviabilizaria a adequação da dotação orçamentária do PSI às determinações do TCU, pois, exatamente para esse tipo de situação existe a figura do crédito adicional.

No caso dos pagamentos da equalização de taxas de juros do PSI ao BNDES, tanto a despesa era previsível que a União, abusando de seu poder de ente controlador, editou portaria justamente para postergar o repasse desses recursos. Assim, não se trata de despesa imprevisível, mas sim de despesa



imprevisão. E essa não previsão decorreu de artifícios utilizados pela União com intuito de atrasar os pagamentos ao BNDES.

Em se tratando de despesas previsíveis, o mecanismo correto a se adotar é a solicitação de autorização prévia ao Poder Legislativo, por meio do encaminhamento de projeto de lei de crédito suplementar ou especial ao Congresso Nacional, caso a autorização constante do art. 4º da LOA não possa ser adotada por insuficiência de limite ou cenário fiscal desfavorável.

Por oportuno, transcreve-se trecho do voto da Ministra do STF Carmem Lúcia no julgamento da ADI 4.048/DF:

Senhor Presidente, também eu acompanho Vossa Excelência, **porque há uma grande diferença entre imprevisão, imprevisibilidade e imprevidência.**

Às vezes, como em alguns casos, ou numa boa parte dos casos arrolados por Vossa Excelência, **a Administração Pública pode prever. Aliás, deve.** É seu dever para que haja uma boa administração. **E, portanto, a ausência desse dever é uma imprevidência. A imprevisão são casos que poderiam ser previstos, e não o são; a imprevisibilidade é aquilo que não pode ser cogitado pelo administrador público, porque surge de uma maneira arriscada, fora do ordinário.** (grifou-se)

Obviamente a despesa dos passivos da União com o BNDES, relativa à equalização da taxa de juros do PSI, não pode ser caracterizada como algo “que não pode ser cogitado pelo administrador público, porque surge de uma maneira arriscada, fora do ordinário”. A própria edição de portaria pelo MF, com vistas a indevidamente postergar os pagamentos, comprova que a despesa era previsível.

Chama atenção, ainda, a afirmação de que “o Ministério da Fazenda solicitou a abertura de créditos extraordinários para aumentar o pagamento de equalização de taxa de juros já no segundo semestre de 2015 e, desta forma, impedir o aumento dos atrasos em pagamentos do PSI ao BNDES enquanto tal questão ainda era objeto de recurso junto ao TCU”.

Ora, a MP 686/2015 é de 30/7/2015. Se, a essa altura, o Poder Executivo, mesmo antes da decisão definitiva do TCU (Acórdão 3.296/2015, de 9/12/2015), abriu crédito extraordinário para impedir o aumento dos atrasos em pagamentos do PSI ao BNDES, por que afirma, em outro trecho da defesa (peça 53, item 897), que a despesa do crédito extraordinário relativo à MP 702/2015 seria imprevisível até a mesma decisão definitiva?

Ambas as despesas, tanto as decorrentes da MP 686/2015 quanto da MP 702/2015, têm a mesma fundamentação e se destinam a pagar parcela da equalização da taxa de juros devida pela União ao BNDES no âmbito do PSI. Portanto, nos termos utilizados pela defesa, dizer que um tipo de pagamento depende da decisão definitiva do TCU e o outro não “fere a lógica” (peça 53, item 899).

No que tange ao Fies, as contrarrazões dispõem que a imprevisibilidade do crédito extraordinário se justifica pelas mudanças substanciais nas condições do programa, pois, ao final de 2014, a equipe econômica do primeiro mandato da Presidente da República editou portarias limitando o pagamento do Fies e colocando limites ao reajuste das mensalidades. Essas portarias foram objeto de contestação judicial e resultaram em longa negociação com o setor privado. Somente ao final de junho de 2015, a partir das definições sobre as condições de renovação das matrículas referentes aos financiamentos já existentes, que foi possível definir a dotação orçamentária necessária para a manutenção do programa no restante do exercício (peça 53, itens 871 a 873).

Apesar da defesa caracterizar a abertura de crédito extraordinário para o Fies em 2015 como uma situação excepcional, decorrente de alterações no regimento do programa – ressalta-se: efetuadas pelo



próprio governo – não é isso que se verifica a partir de uma análise histórica, visto que esse expediente foi utilizado nos últimos quatro exercícios financeiros.

No período de 2012 a 2015, o Poder Executivo editou seis medidas provisórias para abertura de créditos extraordinários destinados ao Fies, totalizando R\$ 21,6 bilhões: MPs 588/2012, 616/2013, 626/2013, 642/2014, 655/2014 e 686/2015. Nenhuma das exposições de motivos vinculadas a essas medidas provisórias justifica a imprevisibilidade da despesa.

Mais gravosamente, verifica-se que os créditos extraordinários constituem parcela significativa da dotação anual destinada ao programa (ações orçamentárias 0579 e 00IG), o que supõe importante deficiência no processo de planejamento e previsão de gastos, com clara subestimativa dos recursos necessários ao custeio do Fies, conforme se vislumbra na tabela a seguir.

R\$

| Ano  | Dotação Inicial (A) | Crédito Extraordinário (B) | Crédito Extraordinário em Relação à Dotação Inicial (B/A) |
|------|---------------------|----------------------------|-----------------------------------------------------------|
| 2012 | 2.164.688.457       | 1.683.716.400              | 78%                                                       |
| 2013 | 1.644.604.823       | 5.463.611.599              | 332%                                                      |
| 2014 | 1.527.097.593       | 10.300.000.000             | 674%                                                      |
| 2015 | 12.389.786.541      | 4.200.000.000              | 34%                                                       |

Fonte: Tesouro Gerencial.

É necessário que haja um planejamento eficaz e eficiente, com adequada análise do estoque de contratos que gerará despesas nos próximos exercícios, bem assim dos recursos disponíveis para concessão de novos financiamentos. Eventuais mudanças contratuais no decorrer do programa, especialmente aquelas impostas pelo próprio governo, devem ser consideradas no processo de planejamento e previsão da despesa. Intercorrências nesse processo geram a necessidade de crédito adicional do tipo suplementar.

Se, como alega a defesa, somente ao final de junho de 2015 foi possível definir precisamente a dotação orçamentária necessária para manutenção do Fies, trata-se de despesa não prevista e não de despesa imprevisível, como bem pontuou a Ministra do STF Carmem Lúcia, no julgamento da ADI 4.048/DF. Sabia-se da existência da despesa, todavia, em virtude do planejamento deficiente, ela foi subestimada.

Assim, entende-se que os argumentos apresentados pela defesa e sintetizados na alínea c não se mostraram suficientes para afastar a irregularidade, pois os créditos extraordinários abertos por meio da Medida Provisória 686/2015 não atenderam ao requisito constitucional da imprevisibilidade da despesa.

Ainda acerca das despesas do Fies, o MPTCU alegou que a MP 686/2015 cria um gasto continuado não previsto, uma vez que, além de conter despesas correntes e obrigatórias de caráter continuado, iniciadas em exercícios anteriores, há um aumento de despesas continuadas no próprio exercício de 2015, tendo em vista a celebração de novos contratos (peça 16, item 31 e 32).

Para a defesa, não há que se falar em criação de programa por meio de um ato de crédito extraordinário, pois quando a LRF define despesas obrigatórias de caráter continuado ela não está se referindo aos atos normativos de abertura de crédito adicional ao orçamento, mas sim a atos complexos que conjuguem três requisitos: (i) fixação de uma obrigação legal garantindo que a despesa será obrigatoriamente executada nos dois exercícios seguintes; (ii) criação de despesa corrente; e (iii) utilização de lei, medida provisória ou ato normativo. Logo, créditos adicionais só produzem efeitos legais de acrescentar valores ao orçamento original (peça 53, itens 906 a 916).

Em termos de efetividade, parece contraproducente que o graduando tenha garantia de estudar apenas um semestre, já que um curso superior tem duração de pelo menos dois anos. Desse modo, mesmo que, em tese, não haja garantia que o participante do programa em um determinado semestre venha a participar nos próximos, é clara a característica de continuidade do Fies, até mesmo para que atinja seu objetivo como política pública.

Isso posto, depreende-se que o Fies é um programa que gera despesas de caráter continuado, sendo financeiras as relacionadas à concessão dos financiamentos e correntes aquelas referentes às taxas pagas às entidades administradoras. Observa-se que a despesa com integralização de cotas do FGEduc (Fundo de Garantia de Operações de Crédito Educativo), conquanto corrente, não necessariamente tem caráter continuado.

O art. 16 da LRF trata dos requisitos a serem observados para criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental que acarrete aumento de despesa. Já o art. 17 cuida dos atos que criam ou aumentam despesa corrente obrigatória de caráter continuado. Por sua vez, o art. 15 define que serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam o disposto nesses artigos.

Como já apontado, a abertura de crédito extraordinário por meio da MP 686/2015 foi considerada ato irregular, uma vez que as despesas não atenderam ao pressuposto constitucional da imprevisibilidade, mas as dotações adicionais foram incorporadas ao orçamento e produziram seus efeitos.

O crédito adicional aberto para o Fies previu um programa e atribuiu-lhe uma dotação exclusivamente para o exercício de 2015. Por certo, os novos financiamentos concedidos em 2015 ocasionarão despesas nos exercícios seguintes. Contudo, entende-se que são os atos que autorizam o aditamento de contratos e a concessão de novos financiamentos que devem observar os arts. 15 a 17 da LRF.

Assim, em relação à alegação de que a MP 686/2015 criou despesas obrigatórias de caráter continuado com duração de mais de dois exercícios, há que se concordar com as alegações da defesa, contidas na alínea *c.I*, no sentido de que os atos de abertura de créditos adicionais não têm essa faculdade. Portanto, propõe-se que a irregularidade 9.2.18 seja ser afastada.

*Medida Provisória 697, de 8/10/2015, convertida na Lei 13.198/2015 (de 2/12/2015)*

Entre os créditos extraordinários abertos pela MP 697/2015, a imprevisibilidade da despesa foi questionada pelo MPTCU nos seguintes casos:

- o) Ministério das Relações Exteriores, no valor de R\$ 300 milhões, para continuidade das representações diplomáticas no exterior, tendo em vista o súbito aumento dos custos decorrentes da variação cambial, impactando as obrigações contratuais dos postos de representação; e
- p) Ministério da Integração Nacional, no valor de R\$ 610 milhões, para atendimento às populações vítimas de desastres naturais, nos casos reconhecidos como situação de emergência ou estado de calamidade pública, envolvendo localidades expostas a secas por longos períodos na região Nordeste, chuvas excessivas e alagamento nas regiões Norte e Sul e desmoronamento de encostas na Região Sudeste.

No tocante ao crédito aberto em favor do MRE, o MPTCU relata que houve uma variação cambial de 43% entre o dia 30/12/2014 e o dia da emissão da MP 697/2015, em 8/10/2015, porém a exposição de motivos não demonstra com qual parâmetro de variação cambial contava o governo. Ademais, entende que o impacto da alta do dólar deveria ter sido estimado nos primeiros meses de 2015 e que,

também nesse caso, ocorre a situação de créditos suplementares indevidamente qualificados como extraordinários (peça 16, itens 50 a 53).

A Exposição de Motivos (EM)150/2015 MP justifica o crédito pelo risco da descontinuidade na prestação dos serviços de representação diplomática no exterior, haja vista o expressivo aumento de custos decorrente da variação cambial. Em relação à imprevisibilidade da despesa, afirma que durante o processo de elaboração da proposta orçamentária não existiam indicações, pelos institutos especializados, ou expectativa de mercado, que apontassem para desvalorização cambial naquela medida, contrariando todas as estimativas futuras. Acrescenta que a representatividade da moeda estrangeira no orçamento do MRE é da ordem de 80%

Já as contrarrazões aos indícios de irregularidades asseveram que o governo já havia divulgado a previsão de taxa de câmbio média anual no Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias, publicado no dia 22/9/2015, ou seja, dezesseis dias antes da edição da MP. Por isso, não poderia o MPTCU argumentar que a exposição de motivos da medida provisória não demonstrou com qual parâmetro de variação cambial contava o governo. Além disso, afirmam que o MPTCU demonstra desconhecimento do processo orçamentário ao afirmar que o impacto da alta do dólar deveria ter sido estimado nos primeiros meses de 2015, pois tal estimativa foi feita e revisada ao longo de todo exercício, conforme divulgado nos relatórios produzidos pela SOF (peça 53, itens 877 a 882).

Com efeito, o governo federal divulga os parâmetros econômicos, entre eles a taxa média de câmbio, que se vale para o controle do resultado primário no RARDP, publicado bimestralmente pela SOF e Secretaria do Tesouro Nacional.

Há que se discordar, porém, da ponderação da defesa, porquanto, mesmo levando em conta que o governo federal divulga a taxa média de câmbio em um outro relatório, a exposição de motivos da medida provisória deve, sim, abarcar todas as informações e elementos disponíveis que permitam à sociedade a compreensão de seu objeto, objetivo e respeito ao regramento legal em vigor, primando pela transparência na gestão dos recursos públicos.

Outro aspecto a se considerar é que não basta ao governo estimar e revisar a taxa de câmbio ao longo do ano. Outras providências, necessárias por ocasião dos impactos gerados por essa revisão, também precisam ser tempestivamente adotadas. Somente entre a taxa de câmbio utilizada na LOA 2015, aprovada em 20/4/2015, e aquela constante no RARDP do 2º bimestre, de 22/5/2015, a variação cambial atingiu 16%. No entanto, nenhuma providência foi empregada.

Percebe-se, desse modo, que o Poder Executivo não parece ter sido diligente no acompanhamento da evolução da taxa câmbio, pois embora observasse o aumento no valor do dólar, por meio das avaliações bimestrais, não tomou providências para suplementar a dotação orçamentária do MRE. Na verdade, o Poder Executivo, a despeito de pelo menos bimestralmente ter ciência da variação da taxa cambial, esperou até o dia 8/10/2015 para suplementar a dotação do MRE, utilizando indevidamente sua faculdade de abrir créditos extraordinários. Logo, entende-se que o crédito extraordinário aberto pela MP 697/2015, em favor do Ministério das Relações Exteriores, também não atendeu ao requisito constitucional da imprevisibilidade da despesa.

Relativamente às despesas em favor do MI, o MPTCU afirma, em seu Parecer, que não atendem aos requisitos constitucionais para abertura de créditos extraordinários, porquanto não há especificação dos desastres naturais ou calamidades que justifiquem a abertura, caracterizando-se como reforço de dotação para calamidades futuras e, nesse caso, o adequado seria o envio de projeto de lei de crédito suplementar ao Congresso Nacional (peça 16, itens 48 e 49).

A EM 150/2015 MP menciona que a medida permitirá o atendimento às populações vítimas de desastres naturais, notadamente nos casos reconhecidos pelo governo federal como situação de emergência ou estado de calamidade pública, e que os recursos serão alocados em disponibilização de cestas básicas, kits para higiene e limpeza, colchões e outros itens para socorro e assistência (R\$ 150 milhões); promoção do abastecimento de água para consumo, mediante distribuição de água em carros-pipa pelo governo federal (R\$ 320 milhões); e restabelecimento de infraestruturas locais avariadas, de forma a evitar, inclusive, que os danos atualmente existentes resultem em prejuízos maiores para as referidas estruturas físicas (R\$ 140 milhões).

Quanto à imprevisibilidade da despesa destinada ao MI, a EM justifica ser “devido à ocorrência de desastres naturais, nas suas modalidades e dimensões, o que exige uma atuação rápida e contundente do Governo Federal, nos casos reconhecidos como situação de emergência ou estado de calamidade pública”.

Por seu turno, a defesa afirma que a exposição de motivos da MP indica claramente que os créditos abertos destinam-se a ações específicas, cada uma com um valor pré-definido. Ressalta que a alegação do MPTCU de que os créditos se destinariam a calamidade futuras não se aplica, uma vez que, nas semanas imediatamente anteriores e posteriores à publicação da medida provisória, o MI reconheceu estado de calamidade em vários municípios do Brasil, já que somente após esse ato os governos municipais podem solicitar recursos. Portanto, a abertura de créditos extraordinários para a defesa civil não teve por objetivo destinar recursos para enfrentar calamidade futuras, mas sim aumentar os recursos para enfrentar calamidades reais, imediatas e já reconhecidas pelo governo federal. Arremata dizendo que a MP não menciona especificamente os desastres ou calamidades públicas que justificam a abertura dos créditos, porque isso é realizado mediante portarias do Ministério da Integração (peça 53, itens 883 a 891).

De acordo com informações extraídas do sítio eletrônico do MI, o ente federativo que estiver em situação de emergência (SE) ou Estado de calamidade pública (ECP) e desejar solicitar o reconhecimento federal deverá se cadastrar no Sistema Integrado de Informações sobre Desastres. Esse sistema visa a informatizar o processo de transferência de recursos em virtude de desastres. As transferências são realizadas aos entes para, de forma complementar, atender ações de resposta (socorro, assistência às vítimas e restabelecimento de serviços essenciais) e recuperação (reconstrução das áreas destruídas), conforme estabelecido na Lei 12.340/2010.

Como se verá, apesar da defesa alegar que os governos municipais e estaduais podem solicitar recursos somente após o reconhecimento do ECP pelo Governo Federal (peça 53, item 886), verifica-se que há previsão legal para repasse antes desse reconhecimento formal:

De acordo com o Art. 4º, §3º, Inciso II da Lei 12.340/2010, **há possibilidade de solicitação de recursos federais para apoio às ações de resposta**, compreendendo exclusivamente, socorro e assistência às vítimas, **sem a necessidade prévia do reconhecimento federal de SE/ECP**. Essa solicitação deve ser motivada e comprovada pelo ente, ficando o ente receptor responsável pela apresentação dos documentos e informações necessárias para análise do reconhecimento. Cabe destacar que constatadas, a qualquer tempo, a presença de vícios nos documentos apresentados, a inexistência da situação de emergência ou do estado de calamidade pública declarados ou a inexecução do objeto, o ato administrativo que tenha autorizado a realização da transferência obrigatória perderá seus efeitos, ficando o ente beneficiário obrigado a devolver os valores repassados devidamente atualizados. (<http://www.mi.gov.br/web/guest/acoes-de-resposta>).

Independentemente disso, nas portarias de reconhecimento de SE e ECP, publicadas pela Secretaria Nacional de Proteção e Defesa Civil do MI e mencionadas pela defesa (peça 53, item 889),

não constam valores. Também no sítio eletrônico não foi possível identificar a importância atribuída aos entes federativos atendidos, de forma a constatar se os créditos extraordinários da MP 697/2015 destinavam-se a desastres já reconhecidos ou a formar uma reserva para atender desastres futuros. Observa-se que os valores especificados na MP referem-se ao tipo de ação a ser adotada e não às localidades beneficiadas.

Assim, em virtude da impossibilidade imediata de verificação das alegações aduzidas pela defesa, julga-se adequado considerar que o crédito extraordinário aberto pela MP 697/2015, em favor do Ministério da Integração Nacional, atendeu ao pressuposto constitucional da imprevisibilidade da despesa.

Contudo, ao contrário do alegado pela defesa (peça 53, item 890), não fica claro, diante dos dados públicos e disponíveis no site do Ministério da Integração, que os créditos abertos pela MP 697/2015 não tiveram por objetivo atender calamidades futuras não especificadas. A partir das informações disponíveis, não restaram evidenciados os valores alocados a cada ente federativo, muito menos as situações que demandaram a abertura de crédito extraordinário.

Além disso, observa-se que a EM 150/2015 MP é genérica ao tratar dos casos atendidos, inclusive no que se refere ao tipo de intervenção de resposta aplicável a cada região, estado ou município, tornando qualquer tipo de vinculação muito difícil.

Por essas razões, conquanto entenda-se que, por falta de elementos, o crédito extraordinário aberto pela MP 697/2015 em favor do Ministério da Integração tenha atendido ao requisito constitucional da imprevisibilidade da despesa, propõe-se a emissão de recomendação ao Ministério e à Casa Civil, para que, quando da abertura de créditos extraordinários para atender situações de emergência e estados de calamidade pública, a exposição de motivos relacione os entes federativos a serem beneficiados, discrimine os valores destinados a cada um e as portarias de reconhecimento vinculadas, tudo a fim de respeitar os ditames constitucionais relacionados à necessidade de urgência e imprevisibilidade da despesa para abertura desse tipo de crédito adicional, bem assim os princípios da publicidade e transparência.

Diante do exposto, por falta de maiores fundamentos probatórios, acolhe-se a argumentação da defesa, sumarizada na alínea *d*, em relação ao crédito extraordinário em favor do Ministério da Integração Nacional. No entanto, no que tange ao crédito extraordinário aberto em favor do Ministério das Relações Exteriores, entende-se que as ponderações efetuadas não foram capazes de justificar a abertura do crédito, uma vez que a despesa não atendeu ao requisito constitucional da imprevisibilidade.

Em continuação à sua linha de argumentação, o MPTCU afirma que, pelo fato das MPs 686/2015 e 697/2015, anteriormente analisadas, terem criado despesas primárias que impactaram no alcance da meta fiscal, restou configurado que o governo federal não realizou contingenciamento de despesas discricionárias em valores adequados, nos termos do art. 9º da LRF, já que o contingenciamento necessário ultrapassava R\$ 50 bilhões, sem considerar os valores das MPs, e houve contingenciamento de apenas R\$ 8,6 bilhões até aquela data. Ademais, houve abertura de créditos suplementares qualificados indevidamente como extraordinários (peça 16, itens 36 e 37).

Nesse ponto, as contrarrazões alegaram que a acusação de que as MPs 686/2015 e 697/2015 desrespeitaram o art. 9º da LRF não se sustenta, porque esses créditos extraordinários foram considerados nos Relatórios de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias dos 4º e 5º Bimestres de 2015. Assim, foram feitos os lançamentos do impacto fiscal seguindo a lógica do regime fiscal vigente no país, conforme prescrito na LRF, na LDO e nos dispositivos legais deles decorrentes (peça 53, itens 917 a 924).



Com efeito, em consulta ao RARDP do 4º bimestre de 2015, observa-se que, no detalhamento relacionado ao aumento da despesa primária decorrente da abertura de créditos extraordinários (p. 20), a despesa referente à MP 686/2015 foi considerada. Igualmente, a MP 697/2015 foi considerada no RARDP do 5º bimestre.

Relativamente à MP 697/2015, observa-se que houve cancelamento de despesas primárias em valor correspondente ao crédito aberto em favor do MRE. No que se refere ao crédito para o MI, conquanto os extraordinários prescindam da indicação de recursos, verifica-se que, de fato, a MP foi considerada no RARDP do 5º bimestre, ocasião em que o governo afirma ter realizado o contingenciamento possível (tópico 7.6 desse relatório). Por essas razões, pode-se concluir que a MP 697/2015 não abriu créditos extraordinários incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário, motivo pelo qual se propõe sua exclusão da irregularidade 9.2.19.

No que concerne à MP 686/2015, embora tenha sido considerada no RARDP, o contingenciamento de despesas discricionárias não foi realizado em montante devido no 4º bimestre de 2015, conforme tratado no tópico 7.6 desse relatório. Além disso, como exposto anteriormente, respectivos créditos extraordinários foram considerados irregulares por não atenderem ao pressuposto constitucional da imprevisibilidade da despesa.

Desse modo, não havendo imprevisibilidade da despesa, deveriam ter sido abertos créditos adicionais do tipo suplementar, cuja abertura é pré-autorizada ao Poder Executivo, desde que as alterações promovidas na programação orçamentária sejam compatíveis com a obtenção da meta de resultado primário estabelecida para o exercício e nos limites estabelecidos pelo art. 4º da LOA 2015.

Como o cenário fiscal à época revelava-se incompatível com a abertura de determinados créditos suplementares por decreto (tópico 7.5 deste Relatório), o Poder Executivo deveria ter encaminhado projeto de lei para o Congresso Nacional. Não o fez. Optou por valer-se da faculdade de abrir créditos extraordinários sem observar os ditames constitucionais.

À vista disso, mesmo que os créditos extraordinários abertos pela MP 686/2015 tenham sido considerados no Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias do 4º bimestre de 2015, eles impactaram a meta de resultado do exercício, pois o contingenciamento estava aquém do determinado pelo art. 9º da LRF, de forma que não é possível acolher a argumentação da defesa contida na alínea *d.I*.

Nesse cenário de descumprimento da meta fiscal, na prática, a MP 686/2015 abriu créditos suplementares sem autorização legislativa e indevidamente qualificados como extraordinários, infringindo o inciso V do art. 167 da CF/1988 e o art. 4º da LOA 2015, conforme consta da irregularidade 9.2.19. Por outro lado, como já tratado, entende-se que a MP 697/2015 deverá ser retirada da irregularidade.

*Medida Provisória 702, de 17/12/2015, convertida na Lei 13.276/2016 (de 26/4/2016)*

Dentre os créditos extraordinários abertos pela MP 702/2015, a imprevisibilidade da despesa foi questionada pelo MPTCU nos seguintes casos:

- q) Ministério do Trabalho e Emprego, no valor de R\$ 10.990 milhões, para pagamento de passivos relacionados ao Complemento da Atualização Monetária dos recursos do FGTS (Lei Complementar 110/2001);
- r) Ministério das Cidades, no valor de R\$ 8.989 milhões para pagamento de passivos relacionados à ação subvenção econômica destinada à implementação de projetos de interesse social em áreas urbanas (Lei 11.977/2009); e



- s) Encargos Financeiros da União (recursos sob supervisão do Ministério da Fazenda), no valor de R\$ 15.100 milhões, para pagamento de passivos ao BNDES, referentes à subvenção econômica em operações de financiamento no âmbito do PSI (Lei 12.096/2009).

Acerca da MP 702/2015, o MPTCU relata que os créditos extraordinários abertos relacionam-se diretamente às “pedaladas fiscais” praticadas pelo governo federal e consideradas irregulares pelo TCU no Acórdão 825/2015-TCU-Plenário e na análise das Contas da Presidente da República referentes a 2014 (Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário). Relata, ainda, que as determinações do TCU, que deram origem à abertura dos créditos extraordinários, não podem ser classificadas como imprevisíveis, já que decorrem de omissões deliberadas do registro de obrigações da União na contabilidade pública e em suas estatísticas. Na visão do *parquet*, essas despesas não se enquadram em qualquer requisito constitucional para abertura de créditos extraordinários e, como tais despesas não foram previstas no orçamento, o caminho a seguir seria solicitar ao Congresso Nacional créditos adicionais para fazer frente à necessidade de regularização (peça 16, itens 55 a 65).

A EM 218/2015 MP esclarece que os créditos abertos justificam-se em decorrência da necessidade de pagamento de passivos e valores devidos no exercício de 2015 em consonância com as determinações presentes no Acórdão 825, de 15/4/2015, confirmado pelo Acórdão 992, de 29/4/2015, ambos do Plenário do TCU. Outrossim, embora haja menção de que a proposição está em conformidade com o disposto no art. 62, combinado com o § 3º do art. 167, da Constituição, não há justificativa para imprevisibilidade da despesa.

Por seu turno, a defesa confirma que a MP foi editada, tendo em vista a recomendação final do TCU sobre o pagamento de passivos da União junto aos bancos públicos federais e ao FGTS, conforme Acórdão 3.296/2015-TCU-Plenário, de 9/12/2015 (decisão do pedido de reexame do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário). Complementa ressaltando que o resultado dessa recomendação não pode ser considerado um evento previsível, pois se tratava de uma análise na qual a União entrou com pedido de reexame e sobre a qual o TCU só se manifestou, de modo definitivo, em dezembro de 2015, dias antes da edição da MP. Além disso, a abertura de tais créditos dependia da aprovação do PLN 5/2015, ocorrida em 2/12/2015, que reduziu a meta fiscal de 2015 para viabilizar o pagamento de passivos pela União. Assim, a defesa entende que não é possível afirmar que havia previsibilidade da despesa, uma vez que as decisões que fundamentaram parte dos créditos da MP só foram conhecidas em dezembro de 2015.

Na sequência, as contrarrazões registram que, da mesma forma que nos autos TC 018.695/2016-7 (Acórdão 1.634/2016-TCU-Plenário) o afastamento da Presidente da República, no dia 12/5/2016, foi apontado como um evento imprevisível, pois dependia da aprovação do Congresso Nacional, a abertura de créditos para pagamento de passivos da União juntos aos bancos públicos e ao FGTS também era um evento imprevisível até o final de 2015, porque dependia de decisão do Congresso Nacional e da recomendação final do TCU. Assevera também que a evolução das decisões do Congresso Nacional e do próprio TCU no final de 2015 justificam a imprevisibilidade dos créditos abertos pela MP. Por fim, a defesa pondera que o recente pronunciamento do TCU sobre um caso semelhante, referendando a abertura de créditos extraordinários por medida provisória em 2016, deixa claro que algumas decisões do Congresso Nacional podem ser consideradas como imprevisíveis até que elas efetivamente aconteçam (peça 53, itens 892 a 900).

As despesas em análise nesta MP 702/2015 referem-se ao pagamento das operações de crédito realizadas entre a União e o FGTS – tendo em vista que as contribuições instituídas pela LC 110/2001 e as subvenções do financiamento habitacional do Programa Minha Casa Minha Vida (PMCMV), amparadas na Lei 11.977/2009, deixaram de ser repassadas ao Fundo – e entre a União e o BNDES –

relativas ao não pagamento da equalização da taxa de juros no âmbito do PSI, Lei 12.096/2009 – contrariando o que estabelecem o inciso I do § 1º do art. 32 e o art. 36 da Lei Complementar 101/2000.

A defesa pondera que a decisão do TCU, confirmada em 9/12/2015, não pode ser considerada um evento previsível. Por certo, a decisão do TCU não era previsível. No entanto, as despesas sim. Isso porque, no caso do FGTS, a União deixou de repassar, nos prazos cabíveis, os valores devidos em relação às contribuições da LC 110/2001, arrecadadas pelo governo federal, bem como os valores de subsídio do PMCMV adiantados pelo Fundo, com base na Lei 12.096/2009. Em relação à dívida com o BNDES, a despesa era igualmente previsível, tanto que a União editou ato normativo para postergar o repasse dos recursos, intransigindo de seu poder de ente controlador.

Como já transcrito, consoante decisão da Ministra Carmem Lúcia no julgamento da ADI 4.048/DF, a imprevisibilidade é aquilo que não pode ser cogitado pelo administrador público, porque surge de uma maneira arriscada, fora do ordinário. Já imprevisão são casos que poderiam ser previstos, e não o são. Observa-se, assim, que as despesas existiam, eram previsíveis e devidas, mas a União, deliberadamente, postergou a data ou não repassou os recursos devidos.

Ressalta-se que, em 30/7/2015, foi aberto crédito extraordinário, por meio da MP 686/2015, já analisada anteriormente, para aumentar o pagamento de equalização de taxa de juros já no segundo semestre e, desta forma, impedir o aumento dos atrasos em pagamentos da União ao BNDES no âmbito do PSI, enquanto a questão das operações de crédito irregulares ainda era objeto de recurso junto ao TCU (peça 53, item 897).

Nota-se, portanto, que, no caso da MP 686/2015, o Poder Executivo não aguardou a decisão final do TCU para providenciar o pagamento da equalização da taxa de juros ao BNDES, embora tenha se valido indevidamente da edição de medida provisória. Não há como admitir, então, que era preciso aguardar o resultado do pedido de reexame para realizar o pagamento dos demais valores devidos, visto que todos tinham o mesmo fundamento.

Também não se encontra sentido na justificativa de que a abertura dos créditos dependia da aprovação do PLN 5/2015, que reduziu a meta fiscal de 2015, para viabilizar o pagamento de passivos pela União. Até porque, enquanto se aguardava a alteração da meta, que aconteceu em 2/12/2015, poderia ter sido encaminhado um projeto de lei ao Congresso Nacional para abertura de crédito suplementar ou, uma vez aprovada a redução da meta, o Executivo valer-se da autorização constante do art. 4º da LOA para abertura de crédito suplementar por decreto, caso houvesse limite disponível para suplementação de créditos orçamentários.

Enfim, não é possível admitir que havia imprevisibilidade da despesa somente porque a decisão que fundamenta parte dos créditos da MP foi definitivamente conhecida apenas em 9/12/2015 (data do Acórdão 3.296/2015-TCU-Plenário). Primeiro, porque claramente as despesas eram devidas ao FGTS e ao BNDES, uma vez que os pagamentos estavam, na verdade, sendo atrasados pela União; segundo, porquanto já em abril o governo editou a Medida Provisória 686/2015 para realizar pagamentos de valores devidos pela União com base no Acórdão 825/2015-TCU-Plenário; terceiro, porque a meta foi alterada no dia 3/12/2015, por meio da Lei 13.199/2015, ou seja, antes da decisão definitiva desta Corte.

Assim, pelas razões expostas, entende-se que as alegações aduzidas pela defesa na alínea *e* não são suficientes para caracterizar a imprevisibilidade das despesas relativas à MP 702/2015.

*Medida Provisória 709, de 30/12/2015, convertida na Lei 13.275/2015 (de 27/4/2016)*

A MP 709/2015 abriu créditos extraordinários ao Orçamento Fiscal e da Seguridade Social e também para o Orçamento de Investimento. Entre os créditos abertos, a imprevisibilidade da despesa foi questionada pelo MPTCU nos seguintes casos:

- t) Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (Mapa), no valor de R\$ 30 milhões, para fomento ao setor agropecuário, mediante a implantação e modernização da infraestrutura de apoio à produção e manutenção de vias de escoamento danificadas por intempéries;
- u) Ministério da Saúde (MS), no valor de R\$ 232,9 milhões, para ressarcimento de farmácias credenciadas no âmbito do Programa Farmácia Popular e aquisição de equipamentos para unidades de saúde de atenção especializada;
- v) Ministério da Cultura (MC), no valor de R\$ 2,5 milhões, atender diversas ações culturais, como a virada cultural de Osasco/SP e ações de infraestrutura cultural nos Municípios de Arroio dos Ratos, São Francisco de Assis e Dona Francisca, no Estado do Rio Grande do Sul;
- w) Ministério do Esporte (ME), no valor de R\$ 47,5 milhões, para divulgação dos Jogos Olímpicos e Paraolímpicos do Rio de Janeiro e implantação e modernização de infraestrutura para esporte educacional, recreativo e de lazer;
- x) Ministério de Defesa (MD), no valor de R\$ 27,7 milhões, para realização de obras de infraestrutura básica nas localidades da região da Calha Norte, com o propósito de melhorar a qualidade de vida e promover o desenvolvimento econômico e social nas localidades;
- y) Ministério da Integração Nacional (MI), no valor de R\$ 758,5 milhões para apoio a projetos de desenvolvimento sustentável local integrado; ações preventivas para reduzir os impactos de futuros desastres naturais; e conclusão das obras de integração do rio São Francisco com as bacias da região Nordeste; na Codevasf para apoio a projetos de desenvolvimento sustentável local integrado; na Sudam para promoção de investimentos em infraestrutura econômica; no Dnocs para obras de infraestrutura hídrica de pequeno porte; na Sudeco para investimentos de infraestrutura econômica;
- z) Ministério do Turismo (MTur), no valor de R\$ 72,7 milhões, para apoio a projetos de infraestrutura turística;
- aa) Transferências obrigatórias a Estados, Distrito Federal e Municípios, no valor de R\$ 8 milhões, em razão de erro no cálculo dos coeficientes de participação dos Municípios na partilha dos recursos de que trata a Lei Complementar 87/1996;
- bb) Secretaria de Aviação Civil (Sac) / Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (Infraero), no valor de R\$ 2 milhões, para pagamento de desapropriações necessárias às obras do Aeroporto de Viracopos, que estão sob responsabilidade dessa empresa, conforme as regras do contrato de concessão, sendo os pagamentos resultado de decisões judiciais;
- cc) Secretaria de Portos (SP), no valor de R\$ 21,1 milhões, conclusão de obras em fase final e realização de projetos, estudos e obras relevantes e imprescindíveis para as Companhias Docas do Estado do Espírito Santo, do Estado da Bahia, do Estado de São Paulo e do Estado do Rio Grande do Norte.

No Parecer do MPTCU, o *parquet* destaca a existência de repasses para realizações de obras de infraestrutura, destacando aquelas a serem realizadas na localidade da Calha Norte, o que infringe a

restrição constitucional para abertura de créditos extraordinários, já que o objeto não se reveste de urgência nem de imprevisibilidade. Prossegue afirmando que todas as despesas têm características de créditos suplementares. Como, na época de edição da MP, a meta fiscal já havia sido alterada, o caminho correto seria a abertura de créditos suplementares, com base no art. 4º da LOA 2015, ou por meio de envio de projeto de lei ao Congresso Nacional (peça 16, itens 66-72).

A EM 243/2015 MP não apresenta argumento específico para justificar o atendimento do pressuposto constitucional da imprevisibilidade da despesa, mas afirma que a proposição está em conformidade com o disposto no art. 62, combinado com o § 3º do art. 167, da Constituição.

No que lhe diz respeito, a defesa observa que a MP foi editada no último dia útil de 2015 e que, com o encerramento da sessão legislativa e o recesso do Congresso Nacional, torna-se legítima a abertura de créditos extraordinários para despesas imprevistas, como as que foram objeto desta medida provisória (peça 53, itens 901 a 904).

Na verdade, a abertura da créditos extraordinários para implantação e modernização da infraestrutura (MAPA, ME, MD, MTur); conclusão e início de obras (SP e MI); aquisição de equipamentos (MS); ressarcimento de farmácias (MS); ações culturais e de infraestrutura cultural (MC); divulgação dos Jogos Olímpicos e Paraolímpicos Rio-2016 (ME); e pagamento de desapropriações (Sac) constituem-se despesas ordinárias, diretamente relacionadas a consecução de políticas públicas que devem ser planejadas, monitoradas e avaliadas.

Novamente, os créditos extraordinários abertos pela MP 709/2015 não tratam de despesa imprevisível, mas sim de despesa imprevista, tal como consignado nas próprias contrarrazões aos indícios de irregularidades (peça 53, item 902). E despesas imprevistas devem ser objeto de créditos adicionais do tipo suplementar ou especial.

Ao contrário do que pressupõe a defesa, o encerramento da sessão legislativa e o recesso do Congresso Nacional não são justificativas para a abertura de créditos extraordinários, tampouco encontram respaldo na legislação. Oportuno repisar que esses créditos somente podem ser abertos em situações de relevância e urgência, quanto à edição de medida provisória, e urgência e imprevisibilidade, quanto à despesa.

Por conseguinte, conclui-se que as alegações relacionadas na alínea *f* não foram suficientes para legitimar a abertura de créditos extraordinários por meio da MP 709/2015, uma vez que não restou comprovada a imprevisibilidade da despesa.

Por oportuno, frisa-se que o Decreto não numerado (DSN 14301), de 3/2/2016, reabriu, entre outros, os créditos extraordinários da MP 709/2015 ao orçamento de 2016, pelos saldos apurados em 31/12/2015. Essa situação pode denotar intenção do Poder Executivo de abrir como extraordinários créditos com características de suplementares ou especiais, a fim de incorporá-los ao orçamento seguinte, aproveitando-se indevidamente do prescrito no § 2º do art. 167 da Carta Magna, o qual autoriza a reabertura no exercício financeiro seguinte dos créditos especiais e extraordinários que foram abertos nos últimos quatro meses do exercício, nos limites de seus saldos.

#### *Consultas formuladas pelo Ministro de Estado da Fazenda do Governo Interino – Orçamento 2016*

A defesa alega que os Acórdãos 1.634/2016, 1.716/2016 e 1.863/2016, nos quais o Plenário do TCU se pronunciou em resposta a consultas formuladas pelo Ministro da Fazenda nomeado pelo governo interino, sinalizam compreensão contrária à linha adotada na apreciação prévia do TCU acerca da Prestação de Contas da Presidente da República relativas a 2015 (itens 834 e 845), pois, na resposta a

essas consultas, o Tribunal admitiu que despesas com o mesmo grau de previsibilidade daquelas constantes nas medidas provisórias sob exame sejam custeadas por créditos extraordinários (item 858). Ademais, a ausência de questionamentos em relação às Medidas Provisórias 736/2016 e 738/2016, editadas pelo Presidente da República interino, comprova que mesmo uma ação ou programa conhecido, com dotação já estabelecida na LOA, pode ser objeto de fatores urgentes e imprevisíveis, que justifiquem a abertura de créditos extraordinários (item 842).

De início, destaca-se que, como requer o § 2º do art. 1º da Lei 8.443/1992, a resposta do TCU à consulta formulada por autoridade competente tem caráter normativo e constitui prejulgamento da tese, mas não do fato ou caso concreto. Por conseguinte, a falta de questionamento por parte do TCU acerca das Medidas Provisórias 736/2016, de 29/6/2016, e 738/2016, de 6/7/2016, em hipótese alguma pode ser interpretada como ratificação, concordância ou atestado de regularidade.

Muito menos o mero registro pelo Poder Executivo, nas respectivas exposições de motivos, de que as medidas provisórias estão em conformidade com acórdãos desta Corte de Contas tem o condão de torná-las regulares, no que se refere à apreciação dos requisitos constitucionais da imprevisibilidade e urgência da despesa. Desse modo, referidas MPs podem ser apreciadas a qualquer momento ou na análise das Contas do Presidente da República referentes ao exercício de 2016.

Ademais, a ponderação de que “mesmo uma ação ou programa conhecido, com dotação já estabelecida na LOA, pode ser objeto de fatores urgentes e imprevisíveis, que justifiquem a abertura de créditos extraordinários” pode ser considerada correta, desde que a ocorrência desses fatores gere, por sua vez, despesas imprevisíveis e urgentes, nos termos do § 3º do art. 167 da CF/1988.

Exatamente por essa razão que não se pode aceitar a argumentação de que os Acórdãos 1.634/2016, 1.716/2016 e 1.863/2016, do Plenário do TCU, sinalizam compreensão contrária à linha adotada na apreciação prévia acerca da Prestação de Contas da Presidente da República relativas a 2015 (itens 834 e 845): referidos acórdãos trataram de situação em tese e a análise da imprevisibilidade da despesa, para que se considere determinado ato regular ou não, deve ser feita em cada caso concreto. Logo, não merecem acolhida as ponderações realizadas na alínea g.

Segundo a defesa, o TCU admitiu, nas respostas às referidas consultas, que despesas com o mesmo grau de previsibilidade daquelas constantes nas medidas provisórias editadas em 2015 e sob exame fossem custeadas por créditos extraordinários. As contrarrazões ao Relatório Preliminar sustentam que uma das razões da imprevisibilidade da transferência ao Estado do Rio de Janeiro foi a edição da MP 734/2016 e, dessa forma, uma decisão do próprio Poder Executivo serviu como justificativa para caracterizar a imprevisibilidade de uma despesa relacionada a um evento de amplo conhecimento e programação prévia pelas autoridades federais e estaduais, no caso as Olimpíadas Rio-2016 (peça 53, itens 846 e 847).

É imprescindível ressaltar que essa conclusão a que chegou a defesa não consta na instrução da Unidade Técnica, nem no Voto do Ministro Relator e tampouco do Acórdão 1.634/2016-TCU-Plenário. Aliás, a instrução da Unidade Técnica (TC 018.695/2016-7, peça 12) detalha bem as situações em que a despesa poderia ser considerada ou não imprevisível:

41. A depender do tipo de evento, da quantidade de pessoas envolvidas e da presença ou não de determinadas autoridades internacionais, a falta de uma logística e de um eficaz esquema de segurança podem, sem dúvidas, acarretar consequências imprevisíveis para a ordem pública, o bem-estar social e a segurança nacional.

42. Em relação à imprevisibilidade da despesa, o consulente mencionou que o hipotético evento decorreria de “compromisso de âmbito internacional firmado pelo Brasil” (peça 1, p. 8). Há, neste ponto, um aspecto relevante a considerar. Consoante o disposto no art. 144 da Lei Maior, a segurança pública é exercida para a



preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio. À União foi reservada a competência de organizar e manter as polícias federal, rodoviária e ferroviária federais; aos Estados coube a responsabilidade de organizar e manter as polícias civis, militares e corpos de bombeiros, órgãos que, no caso do Distrito Federal, ficam a cargo da União pelas razões já contextualizadas.

43. No tocante ao suposto evento internacional, **há que se distinguir duas situações: os itens a que o Brasil, representado pela União, comprometeu-se a destinar eventual recurso ao ente para a finalidade descrita, em que não há que se falar em imprevisibilidade da despesa; e os itens para os quais o compromisso original era do ente federado, não havendo previsibilidade, segundo a perspectiva da União, sobre a eventual necessidade de repasse específico. Essa segunda situação, por sua vez, pode distinguir-se em novas duas condições: a opção voluntária da União por realizar uma transferência ou a obrigação de fazê-lo, com base nos compromissos firmados pelo Estado brasileiro que lhe imponham deveres de arcar com responsabilidades originalmente associadas ao ente federado**, precisamente pela inesperada incapacidade estadual de suportar o evento aliada ao impacto negativo tanto financeiro quanto humanitário que a ausência de atuação do Governo Federal pudesse acarretar. (grifou-se)

Portanto, a responsabilidade da União de garantir a segurança nacional e de chefes de estados estrangeiros aliada à momentânea incapacidade estadual de prestar adequado e suficiente serviço de segurança em um evento de âmbito mundial, bem assim o compromisso internacional anteriormente firmado pelo Estado brasileiro, que seriam os vetores autorizadores da abertura de eventual crédito extraordinário. Frisa-se que, inicialmente, a obrigação não era da União. Por essa ótica, surge a imprevisibilidade da despesa. Desse modo, revela-se improcedente a alegação constante da alínea g. I.

Em referência à ponderação de que o mesmo raciocínio utilizado para justificar a edição da MP 738/2016 – editada pelo Presidente da República interino e que abriu crédito extraordinário para pagamento de passivos juntos aos bancos públicos federais e ao FGTS, tendo em vista o fato imprevisível de afastamento da Presidente da República – pode ser utilizado para justificar a imprevisibilidade do crédito extraordinário aberto por meio da MP 702/2015, novamente verifica-se que não é possível se extrair essa conclusão do processo TC 018.695/2016-7, que resultou no Acórdão 1.634/2016-TCU-Plenário.

Sobre o tema, convém resgatar que as discussões sobre a necessidade de pagar as parcelas relativas à equalização da taxa de juros do Programa de Sustentação do Investimento (PSI) ao BNDES remontam a 2014. Em abril de 2015, o Tribunal proferiu o Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, por meio do qual se manifesta sobre a questão. Na sequência, analisou os embargos opostos e pedido de reexame apreciados conforme os Acórdãos 992 e 3.297/2015, ambos do Plenário, ocasiões em que foram rejeitadas todas as alegações apresentadas pelo Poder Executivo, sendo a última decisão proferida em 9/12/2015. Logo em seguida, em 14/12/2015, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria MF 950 para revogar a carência de 24 meses para o pagamento dos valores ao BNDES, em consonância com o entendimento expresso no Acórdão 825/2015-TCU-Plenário.

Em relação à parcela da equalização da taxa de juros do PSI devida ao BNDES em 2016, é evidente que a Presidente da República deveria ter adotado as medidas necessárias para fazer constar na Lei 13.255/2016 (LOA 2016), aprovada em 14/1/2016, a dotação integral para esse pagamento, até porque a primeira manifestação do TCU sobre a questão se deu em abril de 2015, com o Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, de 15/4/2015.

A instrução da Unidade Técnica (TC 018.695/2016-7, peça 12) aponta que não se verificou, de 13/1/2016 a 12/5/2016, período entre a aprovação da LOA 2016 e o afastamento da então Presidente da República, nenhuma medida efetiva para encaminhar ao Congresso Nacional projeto de lei visando à



abertura do crédito suplementar para honrar o pagamento relativo à parcela da equalização de taxas do PSI em 2016.

Isso porque a Secretaria de Orçamento Federal, em informações prestadas naqueles autos (TC 018.695/2016-7, peça 7), ressalta que os órgãos técnicos encaminharam, em 26/4/2016, projeto de lei para abertura de crédito suplementar à Casa Civil para apreciação e submissão a então Presidente da República e que, em razão dos eventos políticos verificados a partir de 5 de maio, que resultaram no afastamento do Presidente da Câmara dos Deputados e na abertura do processo de crime de responsabilidade contra a Presidente da República, afastada em 12 de maio, a demanda foi sobrestada.

A SOF também registra que esses fatos externos aos Ministérios da Fazenda e do Planejamento redundaram no retorno do projeto de lei de crédito suplementar, em 6/6/2016, ao Ministério do Planejamento para reavaliação e que, confirmada a necessidade do ato, encaminharam-no novamente à Casa Civil da Presidência da República em 8/6/2016.

Por último, o documento ressalta que, a esta altura, considerando os prazos de apreciação e tramitação no Poder Legislativo, aguardar a aprovação do projeto de lei para abertura de crédito suplementar inviabilizaria o fiel cumprimento da determinação do TCU, devido à obrigatoriedade de pagamento ao BNDES até 1º/7/2016. Por essa razão, aponta a abertura de crédito extraordinário como única alternativa para o pagamento da despesa no prazo.

A partir dessa sucinta exposição, percebe-se que, para o governo interino, que assumiu em 12/5/2016 tendo o dever de se inteirar do cenário existente e das providências adotadas e a se adotar, de fato, a necessidade de pagamento ao BNDES da despesa com equalização de taxa de juros do PSI em 1º/7/2016, confirmada pelos órgãos responsáveis e encaminhada à Casa Civil em 8/6/2016, pode ser considerada um fato imprevisível.

Portanto, ao contrário das alegações da defesa, consignadas na alínea g.2, o que justificaria a edição da Medida Provisória 738/2016 não seria o “fato imprevisível de afastamento da Presidente da República”, embora essa circunstância realmente seja imprevisível. O afastamento da Presidente da República seria o contexto excepcional, no qual se tornou imprevisível a despesa para a nova equipe econômica do governo interino, uma vez que, antes do afastamento da equipe anterior, não tinha qualquer ingerência sobre o orçamento.

Também não há como concordar com a afirmação de que as providências cabíveis foram tomadas pelo governo federal e foi o afastamento da Presidente da República que inviabilizou a abertura de créditos orçamentários por projeto de lei ao invés de uma medida provisória (peça 53, item 851), pois, como sobredito, o Acórdão 3.297/2015-TCU-Plenário, de 9/12/2015, negou provimento ao pedido de reexame da União em relação ao Acórdão 825/2015-TCU-Plenário. Mesmo assim, não foi realizada alteração do PLOA 2016 e, embora a LOA tenha sido aprovada em 13/1/2016 sem dotação suficiente para pagamento dos passivos da União, somente em 26/4/2016 (104 dias após) foi encaminhado à Casa Civil minuta de projeto de lei e, de 26/4/2016 a 12/5/2016, data do afastamento da Presidente da República, tal projeto não foi encaminhado ao Congresso Nacional.

Portanto, diante de todos exposto, entendem-se não procedentes as ponderações da defesa resumidas nas alíneas g, g.1 e g.2.

### 7.11.3 Conclusão

Os indícios de irregularidades 9.2.16 a 9.2.19, registrados no Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário, foram apontados pelo MPTCU (peça 16) e tratam da abertura de créditos adicionais extraordinários sem observância dos requisitos constitucionais e legais.

Há de se observar que a abertura de crédito extraordinário prescinde da indicação das fontes de recursos que financiarão as despesas nele indicadas, ao contrário do que ocorre com a abertura de créditos suplementares e especiais, cujas possíveis fontes de recursos estão apontadas no art. 43 da Lei 4.320/1964.

Assim, além de demonstrar falha no processo de planejamento e programação orçamentária do governo federal, a sistemática de abertura de créditos extraordinários gera distorções nos orçamentos vigentes, uma vez que são fixadas despesas sem prévia apreciação do Congresso Nacional e sem, necessariamente, indicação de fontes de financiamento, passando a despesa a concorrer pela liberação de recursos junto às demais previamente autorizadas pelo Poder Legislativo.

Cumprе esclarecer que a avaliação dos requisitos constitucionais da relevância e urgência, quando da edição de medida provisória, deve ser realizada pelo Congresso Nacional, em conformidade com a jurisprudência do STF e TCU. A propósito, esse entendimento foi consignado nos Acórdãos 1.634/2016, 1.716/2016 e 1.863/2016, nos quais o Plenário desta Corte recentemente pronunciou-se acerca da abertura de créditos extraordinários.

Nesse trilha, a presente análise recaiu sobre os pressupostos constitucionais da imprevisibilidade da despesa relacionada aos créditos extraordinários abertos pelas Medidas Provisórias 686/2015, 697/2015, 702/2015 e 709/2015, matéria esta que se insere no campo de competência e atuação do TCU. Ressalta-se que não está em discussão o mérito das despesas objeto das MPs, mas sim a consonância dos respectivos créditos extraordinários com o ordenamento jurídico vigente.

Analizadas as contrarrazões aos indícios de irregularidade (peça 53), constata-se que as alegações da defesa não foram suficientes para caracterizar como imprevisíveis todas as despesas vinculadas aos créditos extraordinários abertos por meio das MPs 686/2015, 697/2015, 702/2015 e 709/2015, o que demonstra afronta ao § 3º do art. 167 da Constituição Federal. Remanesce, portanto, a irregularidade 9.2.16.

Igualmente, as ponderações da defesa não foram capazes de afastar os atributos de créditos suplementares ou especiais dos créditos extraordinários abertos pelas MPs 686/2015, 697/2015, 702/2015 e 709/2015, configurando desacordo com o inciso V do art. 167 e alínea *d* do § 1º do art. 62 da Constituição Federal, c/c o art. 40 e inciso III do art. 41 da Lei 4.320/1964. Por conseguinte, permanece a irregularidade 9.2.17.

Em relação à irregularidade 9.2.18, entende-se que assiste razão à defesa, pois são os atos que autorizam o aditamento de contratos e a concessão de novos financiamentos do Fies que devem observar os arts. 15 a 17 da LRF e não os atos normativos de abertura de crédito adicional ao orçamento. Assim, propõe-se a retirada dessa irregularidade. Destaca-se ainda que a irregularidade relativa à abertura de crédito suplementar para o Fies, qualificado indevidamente como crédito extraordinário, está contemplada nos itens anteriores.

Por fim, analisadas as justificativas apresentadas, constata-se que a MP 686/2015 tem essência de crédito suplementar, embora indevidamente qualificadas como crédito extraordinário. Como foi editada antes da alteração da meta fiscal de 2015, aumentou a dotação de despesas primárias da União de forma incompatível com o alcance do resultado primário do exercício de 2015 e sem autorização legislativa, com infringência ao inciso V do art. 167 da Constituição Federal; ao art. 4º da Lei 13.115/2015 (LOA 2015); e ao art. 9º da Lei Complementar 101/2000 (LRF). Dessa forma, entende-se que a irregularidade 9.2.19 deve ser mantida, retirando-se a menção à MP 697/2015, tendo em vista a imprevisibilidade do crédito extraordinário aberto em favor do MI e o cancelamento de despesas primárias em valor correspondente ao crédito aberto para o MRE.

**IRREGULARIDADES**

- Abertura de créditos extraordinários por meio das Medidas Provisórias 686/2015, 697/2015 (em relação aos créditos destinados ao Ministério das Relações Exteriores), 702/2015 e 709/2015, em desacordo com os requisitos constitucionais de urgência e imprevisibilidade previstos no art. 167, § 3º;
- Abertura de créditos extraordinários por meio das Medidas Provisórias 686/2015, 697/2015 (em relação aos créditos destinados ao Ministério das Relações Exteriores), 702/2015 e 709/2015, com características de créditos suplementares e especiais, em desacordo com os arts. 167, inciso V, e 62, § 1º, alínea “d”, da Constituição Federal, c/c os arts. 40 e 41, inciso III, da Lei 4.320/64;
- Abertura de créditos suplementares qualificados indevidamente como créditos extraordinários, por meio da MP 686/2015, que aumentaram as dotações autorizadas referentes as despesas primárias da União, de forma incompatível com o alcance do resultado primário do exercício, com infringência ao art. 167, inciso V, da Constituição Federal, ao art. 4º da Lei Orçamentária Anual de 2015 – Lei 13.115/2015, bem como em desacordo com o art. 9º da Lei Complementar 101/2000.

**RECOMENDAÇÃO**

- Ao Ministério da Integração Nacional e à Casa Civil da Presidência da República para que, quando da abertura de créditos extraordinários para atender situações de emergência e estados de calamidade pública, discriminem, na respectiva exposição de motivos da medida provisória, os entes federativos a serem beneficiados, os valores destinados a cada um deles e as portarias de reconhecimento vinculadas, se for o caso, a fim de demonstrar a observância aos ditames constitucionais relacionados à necessidade de urgência e imprevisibilidade da despesa para abertura desse tipo de crédito adicional, bem assim aos princípios da publicidade e transparência, conforme arts. 37, caput, e 167, § 3º, da Constituição Federal.

## 7.12 Autorização para contratação de operação de crédito externa para financiamento do projeto FX-2

*Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário*

(...)

*9.2.20. autorização para contratação de operação de crédito externa para financiamento do projeto FX-2 sem observar os requisitos previstos no art. 32, § 1º, inciso I, da Lei Complementar 101/2000, uma vez não haver prévia autorização na lei orçamentária ou em créditos adicionais e não ter ocorrido por meio de lei específica (parecer do Ministério Público);*

### 7.12.1 Contrarrazões

No tocante ao indício de irregularidade 9.2.20, as contrarrazões apresentadas (peça 53) argumentam, em síntese, que:

- dd) o inciso I do § 1º do art. 32 da LRF faz alusão indistintamente aos créditos adicionais, que, de acordo com o art. 41 da Lei 4.320/1964, classificam-se em suplementares, especiais e extraordinários. A menção explícita e genérica aos créditos adicionais corrobora o entendimento de que a autorização pode ocorrer na abertura do crédito extraordinário (peça 53, itens não digitalizáveis, anexo 3.6, itens 4 e 6);

- ee) a Medida Provisória (MP) 686/2015 tramitou pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal e recebeu pareceres favoráveis quanto ao atendimento dos pressupostos constitucionais de relevância e urgência e de sua adequação financeira e orçamentária (itens 934 a 936); o Congresso Nacional, ao converter a MP 686/2015 na Lei 13.181/2015, corroborou o entendimento de que o instrumento utilizado foi adequado para a necessária autorização prévia (peça 53, itens não digitalizáveis, anexo 3.6, itens 3 e 12); e
- ff) A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) emitiu parecer atestando que todas as formalidades prévias necessárias à contratação foram obedecidas e, naquele momento, dependia apenas da autorização do Senado Federal, nos termos do disposto no inciso V do art. 52 da Constituição Federal (CF), o que se deu por meio da Resolução 9, de 5/8/2015 (itens 939 e 942).

### 7.12.2 Análise

O indício de irregularidade 9.2.20, registrado no Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário, foi apontado pelo Ministério Público junto ao TCU (MPTCU) e trata de autorização para contratação de operação de crédito externa sem observar o requisito prescrito no inciso I do § 1º do art. 32 da Lei Complementar 101/2000 (LRF), que assim dispõe:

Art. 32. O Ministério da Fazenda verificará o cumprimento dos limites e condições relativos à realização de operações de crédito de cada ente da Federação, inclusive das empresas por eles controladas, direta ou indiretamente.

§ 1º O ente interessado formalizará seu pleito fundamentando-o em parecer de seus órgãos técnicos e jurídicos, demonstrando a relação custo-benefício, o interesse econômico e social da operação e o atendimento das seguintes condições:

**I - existência de prévia e expressa autorização para a contratação, no texto da lei orçamentária, em créditos adicionais ou lei específica;**

II - inclusão no orçamento ou em créditos adicionais dos recursos provenientes da operação, exceto no caso de operações por antecipação de receita;

III - observância dos limites e condições fixados pelo Senado Federal;

IV - autorização específica do Senado Federal, quando se tratar de operação de crédito externo;

V - atendimento do disposto no inciso III do art. 167 da Constituição; e

VI - observância das demais restrições estabelecidas nesta Lei Complementar. **(grifou-se)**

Em seu Parecer, o MPTCU aponta que a MP 686/2015, além da abertura de créditos extraordinários, autoriza a contratação de operação de crédito externa para financiamento do Projeto FX-2, a cargo do Ministério da Defesa. Prossegue afirmando que: a autorização para realização da operação de crédito deveria se dar por meio de lei específica, pois o texto da LOA 2015 não contém essa autorização; a autorização concedida no art. 2º da MP não possui característica de crédito adicional; e a MP não é uma lei específica, uma vez que trata de dois objetos distintos (peça 16, itens 43 a 45).

Nas contrarrazões aos indícios de irregularidades, a defesa argumenta que houve prévia autorização em créditos adicionais para a contratação da operação de crédito (peça 53, item 926) e apresenta a Nota Técnica 9991/2016-MP elaborada pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF) (peça 53, itens não digitalizáveis).

Referida Nota Técnica assevera que: (i) o inciso I do § 1º do art. 32 da LRF faz alusão indistintamente aos créditos adicionais, que, de acordo com o art. 41 da Lei 4.320/1964, classificam-se em suplementares, especiais e extraordinários; (ii) a menção explícita e genérica do inciso I aos créditos

adicionais corrobora o entendimento de que a autorização pode ocorrer na abertura do crédito extraordinário (itens não digitalizáveis, anexo 3.6, itens 4 e 6); a MP 686/2015 recebeu pareceres favoráveis nas duas Casas Legislativas e sua conversão na Lei 13.181/2015 confirma o entendimento de que o instrumento utilizado foi adequado para a necessária autorização prévia; e a PGFN emitiu parecer atestando que todas as formalidades prévias necessárias à contratação foram obedecidas (itens 939 e 942).

De início, esclarece-se que a autorização prevista na MP 686/2015, conforme consignado na Exposição de Motivos 109/2015 MP, objetivou a contratação de operação de crédito externa para permitir, no âmbito do Projeto FX-2, a cargo do Ministério da Defesa, a aquisição de 36 aeronaves novas de caça Gripen de múltiplo emprego, bem como contratação de serviços relacionados. Além disso, há menção de que a referida autorização atendia ao disposto no art. 32, § 1º, inciso I, da LRF, sem prejuízo da competência privativa do Senado Federal, estabelecida no art. 52, caput, inciso V, da Constituição.

Como se depreende do conteúdo do § 1º do art. 32 da LRF, a contratação de operação de crédito pelos entes federados deve atender algumas condições, entre elas a existência de prévia e expressa autorização (inciso I). Essa autorização pode constar no texto da lei orçamentária, em créditos adicionais ou lei específica.

Na LOA 2015, constata-se que, entre as dotações destinadas ao Ministério da Defesa, constou a ação “14T0 – Aquisição de Aeronaves de Caça e Sistemas Afins – Projeto FX-2”, no valor de R\$ 1 bilhão, vinculada ao “Programa 2058 – Política Nacional de Defesa” (LOA 2015, Volume IV, p. 500). De início, indicou-se que a referida ação seria custeada por meio da fonte de recursos 100 (exercício corrente – recursos ordinários do Tesouro). Porém, por meio da Portaria SOF 44, de 17/8/2015, essa fonte de recursos foi alterada para 149 (exercício corrente - operações de crédito externas).

ÓRGÃO: 52000 - Ministério da Defesa

UNIDADE: 52111 - Comando da Aeronáutica

ANEXO I

PROGRAMA DE TRABALHO (ACRÉSCIMO)

| ANEXO I                            |                |                                                                           |             |             |        |             |        | Outras Alterações Orçamentárias     |               |  |
|------------------------------------|----------------|---------------------------------------------------------------------------|-------------|-------------|--------|-------------|--------|-------------------------------------|---------------|--|
| PROGRAMA DE TRABALHO ( ACRÉSCIMO ) |                |                                                                           |             |             |        |             |        | Recurso de Todas as Fontes R\$ 1,00 |               |  |
| FUNCIONAL                          | PROGRAMÁTICA   | PROGRAMA/AÇÃO/LOCALIZADOR/PRODUTO                                         | E<br>S<br>F | G<br>N<br>D | R<br>P | M<br>O<br>D | I<br>U | F<br>T<br>E                         | VALOR         |  |
|                                    | 2058           | Política Nacional de Defesa                                               |             |             |        |             |        |                                     | 1.000.000.000 |  |
|                                    |                | PROJETOS                                                                  |             |             |        |             |        |                                     |               |  |
| 05 151                             | 2058 14T0      | Aquisição de Aeronaves de Caça e Sistemas Afins - Projeto FX-2            |             |             |        |             |        |                                     | 1.000.000.000 |  |
| 05 151                             | 2058 14T0 0001 | Aquisição de Aeronaves de Caça e Sistemas Afins - Projeto FX-2 - Nacional |             |             |        |             |        |                                     | 1.000.000.000 |  |
|                                    |                |                                                                           | F           | 4           | 3      | 90          | 0      | 149                                 | 1.000.000.000 |  |
| TOTAL - FISCAL                     |                |                                                                           |             |             |        |             |        |                                     | 1.000.000.000 |  |
| TOTAL - SEGURIDADE                 |                |                                                                           |             |             |        |             |        |                                     | 0             |  |
| TOTAL - GERAL                      |                |                                                                           |             |             |        |             |        |                                     | 1.000.000.000 |  |

Além disso, o Decreto não numerado (DSN 14133), de 12/2/2015, reabriu, à LOA 2015 e para essa mesma ação, crédito extraordinário aberto pela MP 666, de 30/12/2014, com fonte de recursos 349 (exercícios anteriores - operações de crédito externas), conforme segue:

ÓRGÃO: 52000 - Ministério da Defesa

UNIDADE: 52111 - Comando da Aeronáutica

ANEXO

PROGRAMA DE TRABALHO (APLICAÇÃO)

| ANEXO                              |                |                                                                                                    | Reabertura de Créditos Especial e Extraordinário |             |        |             |        |             |            |  |
|------------------------------------|----------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|-------------|--------|-------------|--------|-------------|------------|--|
| PROGRAMA DE TRABALHO ( APLICAÇÃO ) |                |                                                                                                    | Recurso de Todas as Fontes R\$ 1,00              |             |        |             |        |             |            |  |
| FUNCIONAL                          | PROGRAMÁTICA   | PROGRAMA/AÇÃO/LOCALIZADOR/PRODUTO                                                                  | E<br>S<br>F                                      | G<br>N<br>D | R<br>P | M<br>O<br>D | I<br>U | F<br>T<br>E | VALOR      |  |
|                                    | 2058           | Política Nacional de Defesa                                                                        |                                                  |             |        |             |        |             | 10.000.000 |  |
|                                    |                | PROJETOS                                                                                           |                                                  |             |        |             |        |             |            |  |
| 05 151                             | 2058 14T0      | Aquisição de Aeronaves de Caça e Sistemas Afins - Projeto FX-2                                     |                                                  |             |        |             |        |             | 10.000.000 |  |
| 05 151                             | 2058 14T0 6500 | Aquisição de Aeronaves de Caça e Sistemas Afins - Projeto FX-2 - Nacional (Crédito Extraordinário) |                                                  |             |        |             |        |             | 10.000.000 |  |
|                                    |                |                                                                                                    | F                                                | 4           | 2      | 90          | 0      | 349         | 10.000.000 |  |
| TOTAL - FISCAL                     |                |                                                                                                    |                                                  |             |        |             |        |             | 10.000.000 |  |
| TOTAL - SEGURIDADE                 |                |                                                                                                    |                                                  |             |        |             |        |             | 0          |  |
| TOTAL - GERAL                      |                |                                                                                                    |                                                  |             |        |             |        |             | 10.000.000 |  |



Pelo exposto, verifica-se que a programação orçamentária relacionada ao projeto FX-2 estava consignada na LOA 2015. A autorização para a contratar a operação de crédito, não. Assim, o Poder Executivo editou a MP 686/2015 para proceder à abertura de créditos extraordinários em favor do Ministério da Educação, Encargos Financeiros da União e Operações Oficiais de Crédito, bem como obter a autorização necessária. Por isso, o art. 2º da aludida MP assim dispôs:

Art. 2º Fica autorizada, para atender ao disposto no art. 32, § 1º, inciso I, da Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, a contratação da operação de crédito externa para financiamento do Projeto FX-2, a cargo do Ministério da Defesa, sem prejuízo da competência privativa do Senado Federal estabelecida no art. 52, caput, inciso V, da Constituição.

Argumenta, então, a defesa que houve prévia autorização em créditos adicionais para a contratação da operação de crédito externa e que o inciso I do § 1º do art. 32 da LRF faz alusão indistintamente aos créditos adicionais, que, de acordo com o art. 41 da Lei 4.320/1964, classificam-se em suplementares, especiais e extraordinários.

Com efeito, a LRF prevê que a autorização prévia e expressa para contratação de operação de crédito deve figurar no texto da lei orçamentária, em lei específica ou em créditos adicionais. Como apurado, não havia autorização na LOA 2015 para essa contratação. Tampouco a MP 686/2015 pode ser considerada lei específica, uma vez que trata de dois assuntos distintos: abertura de créditos extraordinários e autorização para contratação de operação de crédito.

Entretanto, verifica-se que a MP 686/2015, que tem força de lei de acordo com o prescrito no art. 62 da CF/1988, abriu crédito extraordinário e, portanto, pode ser considerada como uma lei de crédito adicional, porquanto, de fato, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei 4.320/1964, recepcionada no novo ordenamento jurídico da CF/1988 com status de lei complementar, os créditos adicionais são autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na lei do orçamento e classificam-se em suplementares, especiais ou extraordinários.

Logo, o crédito extraordinário é uma espécie do gênero crédito adicional. Desse modo, tem-se que a autorização para contratar a operação de crédito externo para financiamento do projeto FX-2 integrou um instrumento de crédito adicional, qual seja a MP 686/2015, embora a autorização (art. 2º) não esteja relacionada ao crédito aberto por meio do art. 1º.

Acerca da alegação do MPTCU que a “autorização concedida no art. 2º da MP não possui característica de crédito adicional”, entende-se que não há na legislação obrigatoriedade de que o crédito adicional em questão seja relacionado à própria operação de crédito. Outrossim, embora especificamente o art. 2º não possua característica de crédito adicional, o instrumento em si, no caso a MP 686/2015, é de crédito adicional do tipo extraordinário.

Inclusive, no caso sob análise, não havia necessidade de abertura de crédito adicional para a ação, pois, como visto, a programação orçamentária já constava da LOA 2015. Ou seja, para consecução da ação estava pendente somente a autorização para contratação da operação de crédito.

A propósito, observa-se que a exigência de inclusão no orçamento ou em créditos adicionais dos recursos provenientes da operação de crédito consta do inciso II do § 1º do art. 32 da LRF, reforçando a ideia de que essa inclusão no orçamento ou em créditos adicionais dos recursos provenientes da operação de crédito (inciso II) não precisa, necessariamente, figurar no mesmo instrumento que, de forma prévia e expressa, autoriza a sua contratação (inciso I).

Sobre a ponderação de que a MP 686/2015 recebeu pareceres favoráveis nas duas Casas Legislativas e a sua conversão na Lei 13.181/2015 confirma o entendimento de que o instrumento



utilizado foi adequado para a necessária autorização prévia, cabe ressaltar que tais fatores não vinculam a análise do TCU, no que se refere ao exercício de suas competências constitucionais, legais e regimentais. O mesmo ocorre em relação aos pareceres emitidos pela PGFN.

A análise das contas de governo prevê, entre seus objetivos, o cumprimento das normas constitucionais, legais e regulamentares, na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, em especial quanto ao que estabelece a lei orçamentária anual e a LRF.

Importa registrar que os créditos extraordinários abertos pela MP 686/2015 foram considerados irregulares por não atenderem ao requisito constitucional da imprevisibilidade da despesa, prescrito no § 3º do art. 167 da CF/1988, conforme apontado no tópico 7.11 deste relatório, bem assim por terem características de créditos suplementares ou especiais, em desacordo com o inciso I do art. 167 e alínea d, § 1º do art. 62 da CF/1988 e os arts. 40 e 41 da Lei 4.320/1964.

Contudo, a despeito da existência de decisões do STF no sentido de que “a lei de conversão não convalida os vícios existentes na medida provisória” (ADI-MC 4.048/DF, de 14/5/2008, e 4.049/DF, de 5/11/2008), não se está, neste processo, discutindo a validade e eficácia da Medida Provisória 686/2015 que, inclusive, já produziu seus efeitos orçamentários e financeiros.

Assim, entende-se que a MP 686/2015 constitui-se instrumento hábil para autorizar a contratação da operação de crédito externa para financiamento do Projeto FX-2, tendo em vista tratar-se de crédito adicional do tipo extraordinário.

### 7.12.3 Conclusão

Diante de todo o exposto, acolhe-se a argumentação da defesa contida na alínea *a* e propõe-se a exclusão da irregularidade 9.2.20, uma vez que a exigência de autorização prévia e expressa para contratação da operação de crédito externa para financiamento do Projeto FX-2 constou no art. 2º da MP 686/2015, destinada à abertura de créditos extraordinários, restando cumprida, portanto, a exigência disposta no inciso I do § 1º do art. 32 da LRF.

Em relação às alegações das alíneas *b* e *c*, esclarece-se que a lei de conversão não convalida os vícios existentes na medida provisória, conforme jurisprudência do STF. Ademais, a existência de pareceres favoráveis das Casas Legislativas, bem assim da PGFN, não vincula a análise do TCU, no que se refere ao exercício de suas competências constitucionais, legais e regimentais.

## 7.13 Emissão direta de títulos públicos ao BB

*Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário*

(...)

*9.2.21. emissão direta de títulos públicos ao Banco do Brasil com inobservância de condição estabelecida na legislação (Resolução CMN 2.238/1996), incorrendo em operação de crédito vedada pelo art. 36 da Lei de Responsabilidade Fiscal (voto do Relator);*

### 7.13.1 Contrarrazões

A defesa da Presidente da República apresentou contrarrazões sobre a emissão direta de títulos públicos ao Banco do Brasil com quatro alegações que podem ser assim resumidas (peça 53, itens não digitalizáveis):

- i) assinala que a irregularidade não é decorrente de um ato da Presidente da República;

ii) aduz que a matéria também é objeto de processo específico (TC 010.173/2015-3) e, por essa razão, não poderia figurar na apreciação do parecer prévio das contas de 2015, sob pena de constituir violação do amplo direito de defesa;

iii) questiona que a questão só foi incluída no voto do Relator “no último minuto”, como atesta o próprio relator.

iv) registra, em complemento, que a defesa buscou informações para produção das contrarrazões referentes à matéria objeto desta análise (itens 171 a 190 do Voto do Relatório Preliminar), tendo recebido da STN Informativo COFIS/GERAT de 14/7/2016 e anexos nele mencionados, do qual destaca as seguintes passagens:

64. No que diz respeito aos itens 188 e 190 do Relatório, os quais referenciam a hipótese de que tais títulos poderiam ter sido emitidos nos prazos estabelecidos pelo artigo 8º da Resolução CMN nº 2.238, de 1996, cuja última parcela estava prevista para 05.01.2002, foram identificados três impeditivos com base no histórico apresentado:

(i) itens 29 a 32 desta Nota, os quais apontam a existência de sucessivas alterações no Registro Comum das Operações Rurais - RECOR informadas pelo Banco, as quais geravam incerteza e controvérsia quanto aos dados informados, tendo existido pelo menos três bases de dados e termos de responsabilidade do momento da assinatura do contrato até 09.01.2002, com base em histórico documental;

(ii) itens 35 a 40 desta Nota, os quais apontam a existência de controvérsia que consistia na pretensão do Banco do Brasil em equiparar o tratamento dado aos títulos emitidos na fonte “recursos livres dos depósitos de poupança rural”, com previsão de correção pela taxa TR + 8,17% a.a. até 11,33% a.a. (a depender da média das operações e do período), à fonte “Recursos livres”, com previsão de correção pela taxa TMS + 2% a.a, com base em histórico documental;

(iii) itens 48 e 49, que apontam que à época existia dúvida quanto ao cumprimento de obrigação contratual pelo Banco do Brasil, referente à informação da transação “on line” no SISBACEN, com vistas a realizar o efetivo pagamento da obrigação assumida pela União, com base em histórico documental.

65. No que diz respeito aos itens 184 e 185 do Relatório ao Acórdão nº 1497/2016, os quais referenciam a edição da Resolução CMN nº 3.667, de 2008, que incluiu o parágrafo único ao artigo 13 da Resolução CMN nº 2.238, de 1996, tem-se que a autorização legislativa para o Conselho Monetário Nacional deliberar a respeito “das características financeiras dos títulos do Tesouro Nacional a serem emitidos” foi concedida por meio do artigo 10 da Lei nº 9.138, de 1995, mesmo amparo legal que autorizou O CMN a editar originalmente os prazos vencimentos originais do artigo 8º da Resolução CMN nº 2.238, de 1996.

66. Cabe ressaltar que a edição de tal Resolução ocorreu no exercício de 2008 e à época não houve questionamento quanto à sua legalidade e eficácia.

67. Compreende-se o exacerbado interesse público decorrentes das normatizações exaradas pelo Tribunal de Contas da União ao longo do exercício de 2015. No entanto, esta Secretaria considera que, em exercícios passados, a forma de repasse de recursos não era pacífica e, uma vez normatizada, deve surtir efeitos posteriores a norma – ex-tunc – sob o risco da insegurança no ordenamento jurídico vigente.

Apreciada a matéria pela PGFN/CAF, houve, em 2009, a restituição do processo à STN para as providências cabíveis. Merece anotação o registro do órgão técnico no sentido de que, no histórico documental, não foram explicitadas as razões para a restituição do processo pela PGFN, órgão jurídico cujo parecer constitui requisito para realização de operação de crédito nos termos do art. 32, § 1º, da LRF (itens 47 e 48 do Informativo STN).

A STN faz inferência de que, em 2011, havia dúvida quanto ao cumprimento de obrigação contratual pelo Banco referente à informação da transação “on line” no Sisbacen, com vistas a realizar o efetivo pagamento da obrigação assumida pela União (item 48 do Informativo).

Ainda segundo o Informativo, os prazos fixados para as emissões de títulos foram alterados pela Resolução CMN 3.667/2008. Em 2011, os prazos foram novamente modificados pela Resolução CMN 4.043, os quais foram fixados: 50% de Notas do Tesouro Nacional Série F (NTN-F), com vencimentos em 1/1/2017 e 1/1/2021; e 50% de Notas do Tesouro Nacional Série B (NTN-B), com vencimentos em 15/8/2018 e 15/8/2022.

Informa, ainda, que somente em 2015, devido ao ingresso de novos servidores no quadro da STN, foi possível constatar a existência da transação via “on line” na rede Sisbacen do Banco Central do Brasil.

A PGFN/CAF, segundo o Informativo, emitiu Parecer PGFN/CAF 1896/2015, de 29/12/2015, submetendo a matéria à autorização ministerial. O Contrato 17/PGFN/CAF foi celebrado em 30/12/2015, data da emissão direta dos títulos (item 55 do Informativo).

Nisso se resume a alegação do tópico em análise.

### 7.13.2 Análise

Preliminarmente, convém registrar que a análise empreendida neste tópico refere-se à emissão direta, pela União, de 1.099.015 títulos públicos em favor do Banco do Brasil, conforme Contrato 17/PGFN/CAF, visando à quitação de operações contratadas com equivalência em produtos, com base na Lei 9.138/1995, cujo contrato foi celebrado anteriormente à edição da LRF, em 2000.

A autorização da emissão direta de título se deu por meio da Portaria 780, de 30/12/2015, no valor econômico de R\$ 1.506.232.999,24. Os títulos emitidos têm previsão de vencimento de 1/1/2017 a 15/8/2022, conforme consta no voto do Relatório Preliminar (item 187).

Nos itens **188 e 190** do referido Relatório, o Relator questiona, em apertada síntese, o fato de a emissão direta dos títulos em 2015 não atender a condição estabelecida pelo parágrafo único do art. 13 da Resolução CMN 2.238/1996, o qual determinava, especificamente, que o pagamento da equalização poderia ser realizado posteriormente **nos casos em que não fosse possível apurar o saldo devedor das operações**.

O Relator também registra que vários documentos obtidos originalmente por intermédio do Ofício 0020-621/TCU/SecexFazenda, de 22/10/2014, no âmbito do TC 021.643/2014-8, mostram que os valores dos saldos, em 30/11/1995, já eram conhecidos antes mesmo do transcurso do prazo estabelecido pelo parágrafo único do art. 13 da resolução em tela.

Destaca, ainda, que houve um atraso injustificado na emissão desses títulos quando analisado à luz do art. 8º da Resolução CMN 2.238/1996, observado o parágrafo único do art. 13, inserido pela Resolução CMN 3.367/2008, uma vez que a **última parcela tinha vencimento fixado em 5/1/2002**, já na vigência da LRF.

Por meio do Informativo COFIS/GERAT (item 64), a STN expõe, como impeditivo para pagamento dos títulos, antes de 2015, três fatores críticos referentes à existência: i) de incerteza e controvérsia quanto aos dados informados em razão das sucessivas alterações no Registro Comum das Operações Rurais (RECOR) informadas ao Bacen; ii) **de controvérsia entre o Banco do Brasil e o Tesouro Nacional sobre as taxas de juros**; iii) de dúvida quanto ao cumprimento de obrigação

contratual pelo Banco do Brasil, referente à informação da transação “on line” no Sisbacen, com vistas a realizar o efetivo pagamento da obrigação assumida pela União, com base em histórico documental.

A leitura da íntegra do Informativo, porém, revela contradições sobre as razões dos atrasos do pagamento da parcela vencida em 5/1/2002. Merecem citação os seguintes trechos:

49. Diante dessas observações, infere-se que à época existia dúvida quanto ao cumprimento de obrigação contratual pelo Banco, referente à informação da transação “on line” no SISBACEN, com vistas a realizar o efetivo pagamento da obrigação assumida pela União.

...

52. Já no exercício de 2015, a partir de levantamento de informações relativas aos recolhimentos financeiros do programa de Securitização Agrícola – Lei nº 9.138, de 1995, possibilitada pelo ingresso de novos servidores no quadro desta Instituição, constatou-se a existência da transação via “on line” na rede SISBACEN do Banco Central do Brasil, conforme se constata a partir da transação PMSG850, Correio Bacen nº 97228296, de **14.11.1997**. Essa mensagem informa o valor histórico do diferencial da equivalência em produto de R\$ 114.084.882,55, com posição em 30.11.1995, e referencia o Ofício BB UEN-Rural e UF-Tecnologia nº 97/0085, de 16.05.1997. **Conhecida tal informação, entende-se que não há que se falar em pendências no adimplemento de obrigações contratuais por parte do Banco referente à matéria em tela.** (grifamos)

Foi possível constatar, ainda, que o montante já estava definido nas datas previstas nos expedientes da UNIDADE GOVERNO – GEFEM III – 13030, de **13/1/1998**, e da UNIDADE GOVERNO – GEFAZ II – 12027, de **22/2/1999**.

Quanto aos esclarecimentos prestados em resposta aos itens **184 e 185** do Relatório Preliminar objeto do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário, a STN registra no Informativo que a inclusão do parágrafo único do art. 13 da Resolução CMN 2.238/1996, com a aprovação da Resolução CMN 3.667/2008, encontra amparo no art. 10 da Lei 9.139/1995.

O exame dessas operações à luz do art. 36 da LRF, neste caso em especial, impõe a reflexão sob duas perspectivas distintas. A primeira, refere-se ao ato de proceder à **emissão direta de títulos**, em 2015, para fins de pagamento à instituição financeira controlada (Banco do Brasil), prática não contemplada pela exceção do parágrafo único do art. 36, que excetua da proibição do *caput* tão somente a aquisição, **no mercado**, de títulos da dívida pública por tais instituições. A segunda abordagem diz respeito ao **atraso do pagamento** da parcela **vencida em 5/1/2002**, já na vigência do art. 36 da LRF, que veda tal prática.

Embora não haja dúvida quanto à irregularidade desse tipo de emissão direta de títulos após a vigência da LRF, fato é que, para o caso concreto analisado neste tópico, os registros constantes do Informativo da STN entregue à defesa geram algumas dúvidas que impedem o juízo de convencimento nestes autos que têm rito específico.

Não está suficientemente claro no Informativo da STN o motivo pelo qual o Poder Executivo levou 13 anos para resolver as controvérsias suscitadas e sanear o processo de quitação da última parcela da obrigação vencida em 5/1/2002.

O Informativo da STN, órgão técnico cujo parecer é requisito essencial para realização de operação de crédito, não esclarece as razões pelas quais a PGFN restituiu o processo àquele órgão em 2009 (item 48). Também não está clara a razão que levou a celebração, em 30/12/2015, do Contrato 017/PGFN/CAF, referente ao reconhecimento e confissão de dívida entre a União e o Banco do Brasil (itens 53 a 55), para quitação da última parcela da obrigação contraída em 1995, configurando nova operação de crédito segundo o disposto no art. 29, § 1º, da LRF.

Consoante o art. 32, § 1º, da LRF, as operações de crédito devem ser fundamentadas em pareceres dos órgãos técnicos e jurídicos (STN e PGFN). Daí é de se estranhar que o órgão técnico não explique no Informativo entregue à defesa a razão pela qual o órgão jurídico restituiu o processo em 2009, informação essencial para se avaliar a legalidade da postergação, por 13 anos, do pagamento da última parcela.

Essa constatação impõe analisar os fatos à luz do princípio da razoável duração do processo administrativo, de forma a verificar se foram adotadas as medidas necessárias para garantir a celeridade da sua tramitação, tendo em vista o disposto no art. 5º, inciso LXXVII da CF.

O atraso do pagamento da operação contratada em 1995 e seus desdobramentos exigem, ainda, examinar o caso à luz da jurisprudência sobre a superveniência de nova lei, no caso LRF, em relação a cláusulas de contratos celebrados anteriormente, naquilo que lhe for conflitante. Para tanto, é necessário conhecer as razões da postergação da emissão direta dos títulos para quitação da referida obrigação - requer uma investigação mais detida.

Resta claro que não há elementos no Informativo da STN entregue à defesa e nos demais documentos disponíveis nos autos que permitam a esta unidade técnica formar juízo de convencimento e se posicionar, nestes autos, de forma conclusiva sobre a questão com os contornos delineados.

Nesse contexto ainda obscuro, não se pode afastar, de pronto, a possibilidade de existência de **excludentes de ilicitude** ou de **culpabilidade para o caso específico**, a depender do resultado das diligências que se fazem necessárias.

Por essa razão, a pretensão da defesa deve ser parcialmente acolhida com vistas a não considerar, para fins de emissão do parecer prévio das contas presidenciais de 2015, a recomendação de responsabilidade da Presidente da República por eventuais irregularidades decorrentes da emissão direta de título público, na vigência da vedação imposta pelo art. 36 da LRF, com a finalidade de quitar obrigação assumida com instituição financeira controlada pela União, cujos prazos foram postergados por resoluções do CMN, o que requer análise de legalidade em processo específico.

Assim, ante o conjunto de questões levantadas, para as quais o Informativo da STN não expõe os esclarecimentos devidos, faz-se necessário realizar procedimento fiscalizatório adicional, tendo em vista a complexidade da operação que decorre de assunção de obrigação anteriormente à edição da LRF em 2000, o que não é exequível realizá-lo no prazo exíguo para emissão do parecer prévio.

Em desfecho, entende-se que o tema deve ser tratado no âmbito do TC 010.173/2015-3, com a realização de diligências necessárias para esclarecer as questões de relevo aqui suscitadas, essenciais para o juízo de convencimento sobre a matéria.

### 7.13.3 Conclusão

Analisada a documentação encaminhada pela defesa, constata-se que as alegações não foram suficientes para afastar o indício de irregularidade apontado no relatório preliminar sobre a emissão direta de títulos para instituição financeira controlada.

Porém, em vista das razões expostas na análise precedente, sugere-se que o item 9.2.21 seja excluído desta apreciação de contas presidenciais de 2015, sem prejuízo de que, posteriormente, as conclusões dos procedimentos fiscalizatórios adicionais venham a ser informadas ao Congresso Nacional para as providências que julgar cabíveis.



## 7.14 Falta de consistência em informações de indicadores e metas do PPA 2012-2015

*Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário*

(...)

*9.2.22. falta de consistência de parcela significativa das informações relacionadas a metas previstas no Plano Plurianual 2012-2015 (item IV.1 e anexo I da instrução da Semag);*

### 7.14.1 Contrarrazões

O TCU, com apoio em padrões estabelecidos em suas Normas de Auditoria, analisou informações relacionadas ao conjunto determinado de metas atribuídas a objetivos dos programas temáticos do PPA 2012-2015, com a finalidade de aferir se as informações relacionadas às metas poderiam ser consideradas evidências aptas a sustentar a opinião do controle externo. Dessa análise, verificou-se a existência de possíveis distorções materiais que afastam a confiabilidade de parcela significativa das informações relacionadas às metas selecionadas. Do total de 2.402 metas do PPA 2012-2015, foram examinadas 161 (6,7%), conforme critérios de materialidade e relevância. Dessa amostra, 71 metas (44%) apresentaram problemas de qualidade e/ou de confiabilidade.

As metas com problemas de confiabilidade representam possíveis distorções nas informações de desempenho apresentadas pelo Poder Executivo e, por este motivo, foram encaminhadas, juntamente com outras distorções e irregularidades, para que a senhora Presidente da República apresentasse contrarrazões, as quais foram encaminhadas a este Tribunal por meio da Nota Técnica 10033/2016-MP, elaborada pela Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPI), cujas atribuições foram incorporadas pela Secretaria de Planejamento e Assuntos Econômicos (Seplan), conforme Decreto 8.818, de 21/7/2016 do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (MP).

Na citada Nota Técnica, a SPI confirma a existência de distorções relacionadas às metas do Plano Plurianual (PPA) 2012-2015 e argumenta que os problemas de confiabilidade identificados pelo TCU podem estar relacionados à implantação de mecanismos de aprimoramento no processo de elaboração da Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR). Entre os mecanismos de aprimoramento citados está a edição, pela Controladoria Geral da União (CGU), da Norma de Execução 3, de 8/12/2015, que estabeleceu que a então Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPI), agora Seplan, deveria analisar os relatórios selecionados para a PCPR e, por meio de contato com os órgãos setoriais, buscar efetuar possíveis alterações, correções e melhorias nas informações. No entanto, segundo a Nota Técnica, em alguns casos, pode não ter havido tempo hábil para que tais correções constassem da PCPR, em face da data de fechamento do Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (Siop) ter ocorrido antes da conclusão da correção das inconformidades.

Ressalta, ainda, que o processo de planejamento é um ato contínuo, que vem sendo aperfeiçoado sistematicamente pelo MP, e que no caso do PPA, a disposição constitucional que trata de sua elaboração a cada quatro anos permite que seu conteúdo seja debatido e aprimorado naquilo que for necessário. As metas do PPA, por sua vez, refletem aquilo que o governo se propõe a implementar no período de vigência do Plano para atingir os objetivos propostos para cada programa temático, estando diretamente relacionadas à eficácia das políticas públicas.

Outro ponto levantado é que se deve considerar, no contexto de análise das metas do PPA, o fato de que as políticas públicas não são lineares, pois possuem dinâmica, especificidades e graus de maturidade diferentes, não obedecendo, tampouco, a padrões pré-determinados.

Foi utilizado como argumento, ainda, o fato de que o art. 9º da Lei 12.593/2012, que instituiu o PPA 2012-2015, dispõe que o seu conteúdo é indicativo da atuação do governo para o período, não se constituindo como limite à programação e à execução das despesas expressas nas leis orçamentárias e nas leis de créditos adicionais.



Por fim, o MP, por meio da SPI, argumenta que, devido ao caráter inovador do PPA 2012-2015, sua gestão foi permeada por um processo de aprendizagem, o qual teve como resultado o aperfeiçoamento dos processos de monitoramento e avaliação, com o objetivo de melhorar a qualidade e fidedignidade das informações. Como exemplos dessa busca pela inovação, foram citadas a construção do quadro de metas, no qual o gestor deve justificar o motivo do não atingimento da meta ao final do PPA, e a alteração do Relatório Anual de Avaliação que, em 2015, incorporou a avaliação sobre a execução dos programas temáticos de forma consolidada, o que complementou as informações sobre a execução dos objetivos e metas.

Adicionalmente, informou que foram criados meios para correção de erros durante todo o período do Plano, para os casos em que há identificação de alguma dissonância entre o resultado comunicado e o fato ocorrido. Não foi especificado quais seriam esses meios de correção de erros.

A partir de diagnóstico realizado para o PPA 2012-2015, foi elaborado um guia de “Orientações para Elaboração do PPA 2016-2019”, definindo o conjunto de metas como elemento fundamental para indicar o que será feito e entregue pelo governo, devendo refletir apenas os aspectos estruturantes no âmbito de cada política pública. Além disso, buscou-se definir metas mais concretas e exequíveis, o que resultou na diminuição do número de metas em quase 50%. A SPI observou que o MP está investindo esforços na construção do modelo de gestão do novo Plano, com a finalidade de incorporar as reflexões e aprendizados decorrentes do PPA 2012-2015.

Finalmente, o MP conclui que os apontamentos realizados pelo TCU no item 9.2.22 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário têm sido objeto de constante aperfeiçoamento ao longo dos ciclos do PPA.

#### **7.14.1 Análise**

O primeiro argumento apresentado pelo MP trata da implantação de mecanismos de aprimoramento ao processo de elaboração da PCPR, que resultaram em correção e melhoria das informações. No entanto, esses aprimoramentos não puderam ser incorporados ao Siop, devido à intempestividade ocorrida entre o fechamento do sistema para inserção de dados de monitoramento e a data do término dessas alterações, que ocorreu entre o final de fevereiro e o início de março de 2015.

De fato, a Portaria 16/2013 do MP, com alterações dadas pela Portaria 519/2015, determinou que o monitoramento no último ano de vigência do PPA 2012-2015 deveria ser realizado até 15 de fevereiro de 2016, de forma a possibilitar a captação das informações anuais de 2015, o que dificultou que fossem consideradas na PCPR informações produzidas após esta data. No entanto, deve-se ter em mente que o processo de melhoria é contínuo, e que as alterações não se deram apenas no período posterior ao encerramento do Siop para inserção de dados de monitoramento, o que não retira do Poder Executivo a responsabilidade pela qualidade e correção dos dados inseridos no sistema. Ademais, os arquivos extraídos do Siop referentes à evolução das metas dos programas temáticos continham a seguinte previsão: “as informações contidas neste relatório poderão ser atualizadas até 31 de maio do ano seguinte ao exercício”.

Por outro lado, não se deve deixar de considerar a validade das iniciativas apontadas pelo MP, no sentido de buscar a confiabilidade e qualidade das metas constantes do PPA, bem como a correção dos dados inconsistentes inseridos no sistema. O fato de o Poder Executivo reconhecer a existência das distorções e adotar medidas para corrigi-las constitui-se em um primeiro passo para que seja alcançada a qualidade e confiabilidade necessárias para essas informações.

Os argumentos do MP de que o processo de planejamento é contínuo, devendo ser sistematicamente atualizado, e de que as metas devem refletir aquilo que o governo se propõe a implementar no período do PPA, reforçam a tese de que é indispensável a manutenção da qualidade e confiabilidade do monitoramento do Plano realizado pelo Governo Federal.

O inciso V do art. 3º e o art. 4º do decreto de gestão do PPA 2012-2015, Decreto 7.866/2012, dispõem que a gestão do Plano observará o princípio da geração de informações para subsidiar a tomada de decisões, consistindo essa gestão na articulação dos meios necessário para viabilizar a implementação das políticas públicas traduzidas em programas temáticos. Já o art. 5º do mesmo decreto dispõe que o monitoramento do PPA 2012-2015 tem a finalidade de aperfeiçoar os mecanismos de implementação e integração das políticas públicas. Ora, se os resultados associados às metas constantes do Plano não forem consistentes, não será possível falar em subsídio à tomada de decisões, tampouco em aperfeiçoamento dos mecanismos de implementação e integração de políticas públicas com base em seus resultados, pois corre-se o risco de que esses resultados não sejam a expressão da realidade.

As disparidades entre as diversas políticas públicas monitoradas pelo governo, apontadas pelo MP, constituem-se um desafio a ser enfrentado pelo Governo Federal, no sentido de elaborar metas que se adaptem aos diferentes tipos de objetivos atribuídos às diversas políticas públicas, representadas pelos programas temáticos, com a finalidade de torná-las um mecanismo confiável e útil para viabilizar seu acompanhamento e correção.

O art. 9º da Lei 12.593/2012 estabelece que o valor global dos programas temáticos, das metas e dos enunciados dos objetivos não são limites de programação e execução das despesas expressas nas leis orçamentárias e nas leis de crédito adicional. Porém, não se mostra pertinente a utilização desse dispositivo legal como argumento para refutar a análise e as conclusões do TCU, visto que o citado artigo trata da inexistência de limitações aos montantes de créditos nas leis orçamentárias, enquanto, no tópico em questão, os objetos da análise são a qualidade da meta e a confiabilidade do seu grau de cumprimento como instrumentos de monitoramento do PPA 2012-2015, aptos a sustentar a opinião do controle externo – ou seja, a análise do TCU recai sobre o monitoramento do desempenho e não sobre a execução orçamentária.

No que se refere ao caráter inovador do PPA 2012-2015 e ao processo de aprendizagem e aperfeiçoamento do monitoramento e da avaliação, deve-se reconhecer que o período de implementação de uma nova sistemática de planejamento exige que sejam realizados ajustes no sentido de adaptar o monitoramento e a avaliação do Plano aos novos paradigmas criados a partir das mudanças promovidas. Nesse sentido, cabe ao TCU acompanhar essas mudanças e auxiliar na promoção da qualidade dos novos parâmetros desenvolvidos, assim como dos dados e resultados que os compõem.

A elaboração do PPA 2016-2019 foi uma oportunidade para que as deficiências que têm sido verificadas e apontadas em relação ao Plano anterior fossem analisadas e corrigidas, por meio do aprimoramento dos conceitos, atributos, métricas, entre outros parâmetros que apresentaram falhas até 2015. A presente análise do TCU, por referir-se a 2015, não examinou as metas constantes do PPA 2016-2019. Deve-se ressaltar que a ênfase na avaliação das metas do PPA 2012-2015 justifica-se neste exercício, inclusive porque o Plano previu para suas metas apenas índices a serem alcançados ao final do período quadrienal, em 2015. Além disso, no plano tático, os resultados da ação governamental explicitada no PPA são representados pelas metas, tornando-as o instrumento ao alcance deste Tribunal para monitorar e avaliar o andamento e os resultados das políticas públicas.

### 7.14.2 Conclusão

Considerando os argumentos apresentados, entende-se que não há elementos suficientes para elidir as distorções apontadas no item 9.2.22 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário, visto que, em que pese o aperfeiçoamento do processo nos últimos anos, permanecem distorções em parcela expressiva das informações sobre as metas analisadas.

As contrarrazões apresentadas pelo MP afirmam que as distorções apontadas pelo TCU foram verificadas pelo Poder Executivo e que as melhorias necessárias estão sendo incorporadas ao processo de evolução do PPA, tendo sido implementadas diversas mudanças no PPA 2016-2019 com base nas deficiências verificadas nas peças de planejamento anteriores. Tal postura adotada pelo Poder Executivo

representa um aspecto positivo no aperfeiçoamento dos instrumentos de desempenho constantes do PPA; entretanto, ainda há significativos problemas na qualidade e confiabilidade das informações de desempenho. Para que tais problemas sejam minimizados, é necessária a participação ativa da Seplan/MP, do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle – CGU, bem como dos agentes envolvidos na gestão dos programas temáticos nos ministérios, de forma que tais instrumentos possam efetivamente contribuir na tomada de decisões dos gestores e informar adequadamente à sociedade sobre os resultados governamentais.

Dessa forma, propõe-se a permanência do registro referente às distorções verificadas nas metas do PPA 2012-2015 analisadas por este Tribunal na forma de ressalva a ser consignada no Parecer Prévio sobre as Contas do Governo relativas exercício de 2015.

| <b>RESSALVA</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Falhas na confiabilidade de parcela significativa das informações de desempenho apresentadas na Prestação de Contas da Presidente da República 2015 referentes às metas previstas no Plano Plurianual 2012-2015.                                                                                                                                         |
| <b>RECOMENDAÇÃO</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Ao Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle, com fundamento na Lei 10.180/2001 e no Decreto 3.591/2000, que aperfeiçoe procedimentos para aumentar a confiabilidade das informações referentes à consecução das metas constantes da Prestação de Contas do Presidente da República, previamente ao seu encaminhamento ao Congresso Nacional. |

## 7.15 Achados de auditoria no Balanço Geral da União

Por meio do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário, prolatado na Sessão Extraordinária de 15/6/2016, no âmbito da apreciação da prestação de contas da Presidente da República relativa ao exercício de 2015, o TCU comunicou ao Congresso Nacional que as referidas contas não estavam em condições de serem apreciadas pelo Tribunal naquele momento, em virtude de indícios de irregularidades e de possíveis distorções indicados no relatório preliminar, acarretando a necessidade de abertura de prazo para apresentação de contrarrazões por parte da Presidente da República, em nome do devido processo legal e em respeito ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa.

Assim, trata-se da análise dos argumentos das contrarrazões apresentados na Nota Técnica 11/2016/CCONT/SUCON-STN e Anexos I e II, que trata dos achados relativos à auditoria do Balanço Geral da União (BGU) de 2015, apontados no item 9.2.23 do referido acórdão, nos seguintes termos:

9.2.23. achados de auditoria que comprometem a fidedignidade das informações contábeis constantes do Balanço Geral da União apresentado na Prestação de Contas da Presidente da República do exercício de 2015 (item IV.2 e anexo II).

Apresenta-se a seguir o resumo dos achados da auditoria financeira do BGU de 2015, bem como os argumentos apresentados nas contrarrazões, suas respectivas análises e as conclusões a respeito das distorções apontadas preliminarmente no relatório da auditoria (anexo II do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário).

### 7.15.1 Subavaliação do passivo por falta de reconhecimento de provisão para passivos judiciais da União no montante de R\$ 17,74 bilhões

A auditoria constatou que no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional não houve reconhecimento de provisão quanto aos passivos contingentes classificados como risco provável.

## **Contrarrrazões**

Em relação à distorção apontada a STN informou que foram efetuados, no exercício de 2016, os registros contábeis de reconhecimento das provisões relativas aos passivos judiciais pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) comunicada por meio do Memorando 2612/PGFN/PG, de 7/7/2016 que encaminhou a Nota PGFN/DGC/CGA/Setorial Contábil 624, de 6/7/2016.

Acrescentou que apesar de os referidos registros estarem sendo objeto de recomendação no relatório e parecer prévio de contas de governo desde o exercício de 2013, de acordo com o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), Portaria STN 548, de 24/9/2015, o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação das provisões por competência e do passivo contingente deverão ser realizados pela União a partir de 1/1/2018.

Acrescentou que União já preparou seus sistemas, assim como realizou outras providências (criação de contas, atualização de eventos e situações etc.) para registrar tais provisões antes mesmo do prazo estabelecido pela referida portaria, ou seja, antes de 31/12/2017.

Por fim, a STN concluiu que a falta de reconhecimento de provisão para passivos judiciais da União no montante de R\$ 17,74 bilhões não representa um descumprimento das normas contábeis vigentes para o setor público nacional, uma vez que, não tendo havido o vencimento do prazo estipulado pela Portaria STN 548/2015, entende que as provisões ainda não foram totalmente incorporadas ao modelo contábil do setor público, sendo no exercício de 2015, portanto, uma prática facultativa. Ressaltou ainda que o PIPCP foi resultante de negociação com aquela Corte de Contas no que tange à obrigatoriedade dos registros pela União.

## **Análise**

Em relação aos registros contábeis indicados na Nota PGFN/DGC/CGA/Setorial Contábil 624, de 6/7/2016, verificou-se o reconhecimento das provisões relativas aos passivos judiciais pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) no exercício de 2016 no montante de R\$ 17,6 bilhões.

Entende-se que, como a própria STN ressaltou, em 31/12/2015 o sistema já estava preparado, existia o evento contábil adequado ao registro, bem como, estava concluído o estudo que estabeleceu critérios e procedimentos a serem observados, consubstanciado na Portaria-AGU 40/2015. Ademais, a PGFN já havia realizado levantamento e informado o montante dos passivos judiciais de sua responsabilidade avaliados como de risco provável de acordo com a referida Portaria. Portanto, entende-se que existiam as condições necessárias e suficientes para o adequado registro e evidenciação da provisão correspondente na data do encerramento do exercício.

Em relação ao Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) estabelecido na Portaria STN 548, de 24/9/2015, entende-se que foi publicado com o objetivo de estabelecer os prazos para implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais na federação brasileira a fim de realizar a consolidação das contas públicas e alinhar os registros e procedimentos contábeis de toda a federação às normas previstas nas NBC T SP e no MCASP. Ressalte-se ainda que tal documento não restringe a atuação dos órgãos de controle, como consta na própria Portaria STN 548/2015.

## **Conclusão**

Considerando que as medidas adotadas para o regular registro da provisão ocorreram após o encerramento do exercício de 2015, conclui-se por manter a ressalva apontada. No entanto, serão consideradas tais medidas no monitoramento do processo específico (TC 030.786/2015-0), destinado a verificar a confiabilidade das informações financeiras de 2015 da Secretaria da Receita Federal.

### **7.15.2 Superavaliação do Passivo Financeiro de 2014 em R\$ 221 bilhões**

A auditoria identificou uma superavaliação do passivo financeiro de 2014, apresentado no quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes, no valor de R\$ 221 bilhões, decorrente de falha na transposição dos saldos entre o plano de contas federal, utilizado até dezembro de 2014, e o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, implantado em janeiro de 2015.

#### **Contrarrrazões**

Em relação à diferença apontada pela auditoria, a STN apresentou a conciliação dos valores no anexo III das contrarrrazões. A diferença entre os valores apresentados no Passivo Financeiro de 2014 foi justificada pela mudança no plano de contas federal, ocorrida em 2015.

A STN acrescentou que somente a apresentação do Balanço Patrimonial, no item Passivo Financeiro, está indevida, pois os arquivos de saldos estão preservados, ou seja, não há erro no que se refere aos saldos contábeis no Siafi.

Ademais, como providência para corrigir a apresentação dos valores do Passivo Financeiro no Balanço Patrimonial no exercício de 2014, a STN informou que foi solicitado ao Serpro o reprocessamento dos balanços de todos os órgãos no ambiente Siafiweb 2015 e posterior disponibilização na página do Tesouro Nacional. Além disso, a situação será referenciada nas Notas Explicativas do BGU de 2016.

#### **Análise**

Os argumentos apresentados reconhecem a distorção apontada e propõem medidas corretivas.

#### **Conclusão**

Após a análise das justificativas apresentadas, considerando as medidas já adotadas pela STN a fim de corrigir a distorção apontada, não será feita recomendação acerca desse assunto, permanecendo apenas a ressalva correspondente.

### **7.15.3 Superavaliação de R\$ 4,1 bilhões nas Participações Societárias da União no Banco do Brasil**

A auditoria identificou superavaliação na participação societária da União no Banco do Brasil nas Demonstrações Contábeis de 31/12/2015 no montante de R\$ 4,11 bilhões, devido à não exclusão do montante relativo ao Instrumento Elegível a Capital Principal (IECP) do Patrimônio Líquido da investida.

#### **Contrarrrazões**

Em relação à distorção apontada, a STN informou que, após o encerramento do exercício, verificou-se que o registro de atualização da participação da União no Banco do Brasil por meio da equivalência patrimonial efetivado em 30/11/2015 (2015NS000417), que resultou em um valor de investimento de R\$ 42.515 milhões, baseou-se no valor do Patrimônio Líquido (PL) de R\$ 83.814 milhões, constante das demonstrações financeiras consolidadas referentes ao 3º trimestre de 2015.

Ocorre que esse PL incluía o valor referente ao Instrumento Elegível a Capital Principal (IECP), no valor de R\$ 8.100 milhões, que, conforme o disposto na Resolução 4.192/2013, do Conselho Monetário Nacional, são instrumentos de dívida, sendo reclassificados como PL apenas para fins de divulgação nas demonstrações financeiras. Dessa forma, devem ser subtraídos dessa rubrica para efeito do cálculo da equivalência patrimonial.

Nesse sentido, em 29/1/2016, a COPAR/STN, por intermédio do registro da NL2016000016, efetuou ajuste de exercício anterior, ajustando o valor da equivalência patrimonial do Banco do Brasil, desconsiderando-se o saldo do IECP do PL. Como resultado, a equivalência patrimonial no montante de



R\$ 38.406 milhões, acarretando em uma diminuição de R\$ 4.109 milhões do valor anteriormente constante do Siafi (R\$ 42.515 milhões).

### **Análise**

Os argumentos apresentados reconhecem a distorção apontada e indicam as medidas corretivas já implementadas.

### **Conclusão**

Após a análise das justificativas apresentadas, considerando as medidas adotadas pela STN a fim de corrigir a distorção apontada, não será feita recomendação acerca desse assunto, permanecendo apenas a ressalva correspondente, uma vez que a distorção permaneceu no BGU de 2015.

#### **7.15.4 Superavaliação das Variações Patrimoniais Aumentativas relacionadas a Participações Societárias em R\$ 11,9 bilhões**

A auditoria identificou superavaliação na conta de Variação Patrimonial Aumentativa, causando superdimensionamento do Resultado Positivo de Participações, rubrica constante da Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) no montante estimado de R\$ 11,9 bilhões. Tal distorção decorre do cálculo de avaliação pelo Método de Equivalência Patrimonial (MEP) considerar o montante de dividendos e juros sobre capital próprio (JCP) recebidos.

### **Contrarrazões**

Em relação à distorção apontada, a STN informou que será constituído Grupo de Trabalho com o objetivo de avaliar e aprimorar os procedimentos orçamentários, financeiros e patrimoniais referentes ao registro das participações societárias e seu reconhecimento nas demonstrações contábeis consolidadas da União, em que serão discutidos, entre outros temas, os aspectos dessa recomendação.

### **Análise**

Os argumentos apresentados são de que o mérito da recomendação será analisado mais detidamente por aquela Secretaria.

### **Conclusão**

Conclui-se pela manutenção da ressalva referente à distorção apontada na auditoria.

#### **7.15.5 Classificação incorreta de R\$ 7,7 bilhões referente a Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos**

A auditoria identificou falha na rotina contábil na classificação dos juros recebidos dos haveres financeiros administrados pela Cofis/STN. Em decorrência disso, houve prejuízos à transparência da composição da rubrica Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras da STN em 2015, pois enquanto o subgrupo “Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos” está subavaliado, o de “Variações Monetárias e Cambiais” está superavaliado, no montante estimado de R\$ 7,7 bilhões.

### **Contrarrazões**

Nas contrarrazões apresentadas a Cofis/STN reconheceu a necessidade de revisar as rotinas contábeis então empregadas, implementar os ajustes necessários nos controles internos de haveres, bem como efetuar a divulgação das informações, após tal revisão, em Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis.

Assim, informou que foram adotadas as seguintes providências:



- (i) implementação de ajustes no controle interno de haveres, com vistas a discriminar a natureza das variações patrimoniais aumentativas, inclusive retrospectivamente ao início do exercício de 2016;
- (ii) registro dos documentos contábeis cabíveis referentes ao ajuste retrospectivo ao início do exercício de 2016, em 31/3/2016, no Siafi, com a orientação da Setorial Contábil do Ministério da Fazenda e da Coordenação-Geral de Contabilidade, com vistas a sanear as distorções identificadas pela equipe de auditoria.
- (iii) a partir do mês de março de 2016 as rotinas contábeis no Siafi foram revistas e os novos documentos registrados já passaram a incorporar e a atender a necessidade de ajustes apontada;
- (iv) ocorreu a divulgação dessas informações em Notas Explicativas à Demonstração das Variações Patrimoniais do período.

### **Análise**

Os argumentos apresentados reconhecem as distorções apontadas pela auditoria e evidenciam as medidas corretivas a fim de corrigir as informações contábeis relativas às variações patrimoniais aumentativas a partir do exercício de 2016.

### **Conclusão**

Após a análise das justificativas apresentadas, considerando as medidas adotadas pela STN a fim de corrigir as distorções apontadas a partir do exercício de 2016, não será feita recomendação acerca desse assunto, permanecendo apenas a ressalva correspondente, uma vez que tais lançamentos não podem corrigir distorções relativas a 2015.

#### **7.15.6 Classificação incorreta de R\$ 20,4 bilhões do saldo de Empréstimos e Financiamentos Concedidos**

A auditoria identificou classificação incorreta de R\$ 20,4 bilhões do total dos “Empréstimos e Financiamentos Concedidos”, registrados indevidamente no ativo não circulante, os quais deveriam estar classificados no ativo circulante.

### **Contrarrazões**

Nas contrarrazões apresentadas a Cofis/STN reconheceu a necessidade de revisar as rotinas contábeis então empregadas em relação ao saldo de empréstimos e financiamentos concedidos, implementar os ajustes necessários nos controles internos de haveres, bem como efetuar a divulgação das informações, após tal revisão, em Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis.

Dessa forma, informou que foram adotadas as seguintes providências:

- (i) implementação de ajustes no controle interno de haveres, de acordo com o prazo de recebimento, em ativo circulante e não circulante;
- (ii) registro dos documentos contábeis cabíveis referentes ao ajuste retrospectivo ao início do exercício de 2016, em 31/3/2016, no Siafi, com a orientação da Setorial Contábil do Ministério da Fazenda e da Coordenação-Geral de Contabilidade, com vistas a sanear as distorções identificadas pela equipe de auditoria.
- (iii) a partir do mês de março de 2016 as rotinas contábeis no Siafi foram revistas e os novos documentos registrados já passaram a incorporar e a atender a necessidade de ajustes apontada;

(iv) ocorreu a divulgação dessas informações em Notas Explicativas ao Balanço Geral da União do 1º Trimestre de 2016, nas seções do Balanço Patrimonial, dos ajustes ocorridos para o Ativo Circulante e Não Circulante.

### **Análise**

Os argumentos apresentados reconhecem as distorções apontadas pela auditoria e evidenciam as medidas corretivas a fim de corrigir as informações contábeis relativas aos Ativos Circulante e Não Circulante a partir do exercício de 2016.

### **Conclusão**

Após a análise das justificativas apresentadas, considerando as medidas adotadas pela STN a fim de corrigir as distorções apontadas a partir do exercício de 2016, não será feita recomendação acerca desse assunto, permanecendo apenas a ressalva correspondente, uma vez que tais lançamentos não podem corrigir distorções relativas a 2015.

#### **7.15.7 Remanejamento, após regular liquidação e pagamento, de R\$ 60 bilhões de despesa com refinanciamento da dívida para despesa com resgate da dívida**

A auditoria identificou remanejamento de despesas da dívida pública já pagas em meses anteriores no montante de R\$ 60 bilhões. Verificou-se que o remanejamento teve como objetivo alterações na unidade orçamentária, na subfunção, no programa, na ação, na natureza da despesa e no plano interno, além da fonte de recursos.

### **Contrarrazões**

O gestor responsável por apresentar as contrarrazões é o Coordenador-Geral de Controle da Dívida Pública. Os argumentos apresentados foram, em síntese, que a Dívida Pública Federal apresenta aspectos diferenciados na peça orçamentária, tendo em vista que, para uma mesma despesa contábil – Pagamento de Principal da Dívida – tem-se duas estruturas orçamentárias bastante semelhantes, cuja diferença básica é tão somente a fonte de recursos que a suportará. Para caracterizar o pagamento de principal da dívida com receitas decorrentes da emissão de títulos públicos criou-se a unidade orçamentária 75.101 com a subfunção 841 denominada Refinanciamento da Dívida. Para caracterizar o pagamento de principal com outras receitas que não sejam as decorrentes das emissões de títulos públicos criou-se a unidade orçamentária 71.101 - subfunção 843 - Serviço da Dívida.

Assim, segundo o gestor, as subfunções 841 e 843 tratam da mesma despesa contábil, que refletem idêntico tipo de ajuste patrimonial, qual seja, o pagamento de principal da Dívida Pública Mobiliária Federal Interna. Nas duas subfunções a categoria econômica (4 – despesas de capital), o grupo de natureza de despesa (6 – amortização da dívida) e a modalidade de aplicação (90 – aplicação direta) não se alteram (4.6.90), havendo uma diferenciação apenas no elemento de despesa de cada uma das ações. Os remanejamentos ocorridos em 17/12/2015 e 30/12/2015 não teriam resultado em alterações nos fatos geradores nem tampouco na natureza das despesas realizadas (ambas foram na natureza de despesa 4.6.90) que pudessem sensibilizar as contas patrimoniais de forma diferenciada. Houve, tão somente, remanejamento das fontes de receitas, legalmente vinculadas aos pagamentos da dívida pública federal.

Além disso, segundo o gestor, com relação ao remanejamento de fonte de recursos, existe a previsão desse procedimento no Manual SIAFI, item 6 da Macrofunção SIAFI 02.11.11 (6 - Remanejamento de Fonte de Recursos após Emissão de Empenho c/ou Liquidação/Realização de Despesa).

Adicionalmente, alegou que os remanejamentos de pagamentos realizados foram posteriores ao remanejamento das respectivas dotações orçamentárias, o qual seguiu o que está previsto no art. 38 da Lei 13.080/2015 e no do art. 15 da Portaria 16, de 2015, da Secretaria de Orçamento Federal. O parágrafo

primeiro do art. 15 dessa Portaria prevê que os recursos oferecidos para anulação não poderão ser objeto de alteração orçamentária enquanto a solicitação estiver em tramitação. Não teria havido descumprimento deste dispositivo, tendo vista que no dia 25/11/2015 ocorreu o bloqueio da dotação orçamentária na fonte 143; no dia 14/12/2015 ocorreu a disponibilidade do crédito na fonte 152; nos dias 17/12/2015 e 30/12/2015 ocorreram os remanejamentos.

### Análise

No Ementário de Classificação das Receitas Orçamentárias (2015), da Secretaria de Orçamento Federal (SOF), a classificação em subfunção não está relacionada à competência institucional do órgão executor da despesa, mas sim à finalidade da ação governamental em si. *In casu*, as subfunções a que o gestor se refere são definidas como:

SUBFUNÇÃO 841 – REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA INTERNA: compreende as ações desenvolvidas com o objetivo de **negociar o refinanciamento da dívida mobiliária ou contratual** junto a agentes nacionais, incluindo o **lançamento de títulos ou a repactuação dos contratos**.

[..]

SUBFUNÇÃO 843 – SERVIÇO DA DÍVIDA INTERNA: compreende as ações relacionadas com o **pagamento de juros, encargos e parcelas do principal** da dívida pública mobiliária ou contratada, contraída junto a agentes nacionais. (grifos nossos)

À vista disso, vê-se que as subfunções indicadas pelo gestor não tratam da mesma despesa contábil, como ele mesmo defendeu, uma vez que a primeira cobre os refinanciamentos da dívida e a última paga juros e encargos e parcelas do principal. Seus objetivos são diferentes, com diferentes impactos no estoque da dívida e no serviço da dívida. O refinanciamento (subfunção 841), em tese, mantém inalterado o estoque e muda os prazos de pagamento; de outro modo, na subfunção 843, o pagamento de juros e encargos não impacta o estoque, mas o pagamento de parcelas do principal reduz o estoque. Notórias são as diferentes finalidades das duas subfunções.

Também não está provido de razão o gestor ao afirmar que os remanejamentos ocorridos em 17/12/2015 e 30/12/2015 não teriam resultado em alterações nos fatos geradores nas duas subfunções, e que a natureza de despesa permaneceu a mesma (4.6.90), havendo uma diferenciação apenas no elemento de despesa de cada uma das ações.

Segundo dados extraídos do Manual Técnico de Orçamento de 2015 (subitens 8.2.3. Classificação da Despesa por Natureza, Anexo III da Portaria Interministerial STN/SOF 163, de 2001), o elemento de despesa tem por finalidade identificar os objetos de gasto; as definições e descrições dos elementos de despesa estabelecem que, dentre outros, o elemento 3.3.90.30 refere-se a despesa com material de expediente; o elemento de despesa 3.3.90.39 refere-se a outros serviços de terceiros pessoa jurídica; ambos estão incluídos na mesma natureza de despesa (3.3.90); os elementos de despesa referentes às movimentações ora glosadas são o 4.6.90.76 - Principal Corrigido Diversas Modalidades de Financiamento (despesas orçamentárias com o refinanciamento do principal da dívida pública mobiliária, interna e externa, inclusive correção monetária ou cambial, com recursos provenientes da emissão de novos títulos da dívida pública mobiliária) e o 4.6.90.72 - Principal da Dívida Mobiliária Resgatado (despesas orçamentárias com a amortização efetiva do valor nominal do título da dívida pública mobiliária, interna e externa). Ora, afirmar que o objeto/fato gerador da despesa 4.6.90.76 é o mesmo que o da 4.6.90.72, porque estão na mesma natureza de despesa (4.6.90) é tão equivocado quanto declarar que material de expediente (3.3.90.30) é o mesmo objeto que serviços de terceiros (3.3.90.39). Não merece ser acolhida essa argumentação.

Adicionalmente, o gestor alegou que os remanejamentos de pagamentos realizados foram posteriores ao remanejamento das respectivas dotações orçamentárias, em obediência ao art. 38 da Lei 13.080/2015 e ao art. 15 da Portaria SOF 16/2015. Admitimos, neste caso, que o procedimento previsto na legislação foi observado. Nada obstante, esse não é o ponto central da irregularidade. Não se trata de

remanejar orçamento observando ou não o procedimento estabelecido na norma, mas o que se questionou foi a realização de tal remanejamento após a regular execução da despesa, a qual já havia encerrado seu ciclo e restava consumada, devendo ser contabilizada definitivamente com as classificações utilizadas originalmente, como o PTRES, a subfunção, a ação/subação e a natureza da despesa, inclusive quanto ao elemento de despesa.

Rememorando a discussão trazida aos autos na fase preliminar, de acordo com o Mcasp, “a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil, obedece aos princípios de contabilidade”, posto que são universais. Por consequência, o registro da variação patrimonial diminutiva deve ocorrer em razão do fato gerador, observando os princípios contábeis da competência e da oportunidade, visando evidenciar o impacto no patrimônio.

Portanto, não é possível entender que a permissão para alteração das classificações orçamentárias previstas na LDO alcance uma despesa cujo ciclo de execução já se completou com o pagamento. Em 2015, o montante do orçamento da dívida pública remanejado pelas notas de sistema alcançou o montante vultoso R\$ 60 bilhões, equivalente à quase totalidade dos pagamentos realizados desde julho até 16/12/2015.

Essas operações irregulares não se constituíram apenas de um remanejamento de fontes de recursos, o que já seria condenável, posto tratar-se de despesas já pagas. O remanejamento se deu também em unidades orçamentárias, subfunções, programas, ações, naturezas da despesa e planos internos diferentes, desnaturando completamente o registro contábil frente ao que efetivamente ocorrera nas esferas financeira e orçamentária ao longo do segundo semestre de 2015.

Em outras palavras, aquilo que até 16/12/2015 era a liquidação e pagamento de despesa de refinanciamento da dívida (identificada orçamentariamente através do elemento 76 e demais classificações), passou a ser, no dia 17/12/2015, liquidação e pagamento de despesa com resgate da dívida (identificada orçamentariamente através do elemento 72 e demais classificações).

Se nos remetermos à essência do Princípio da Oportunidade, inscrito no art. 6º da Resolução-CFC 750/1993, o registro contábil dos pagamentos do segundo semestre que se viram retratados em 31/12/2015 foi totalmente diferente na essência do que ocorrera no mesmo período e já haviam sido registrados anteriormente, quando aconteceram.

Novamente ressaltamos a tempestividade e a integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, o qual deve ser feito de imediato e com a extensão correta, sem omissão ou extrapolação dos elementos financeiros, patrimoniais e temporais que o afetam.

Ora, o próprio Siafi, por meio de seu mecanismo de segurança denominado Conformidade de Registros de Gestão, disciplinado pela Instrução Normativa-STN 6/2007, impõe a confirmação diária da adequada contabilização das transações, bem como da existência de documentação probatória. Não se verificou nenhum registro no Siafi de restrição na UG 170600, relativo à conformidade de registros de gestão dos pagamentos efetuados no segundo semestre. Logo, nenhum deles estava irregular ou deficiente, que merecesse alteração posterior, como aconteceu.

Assim, por força das razões discorridas nos parágrafos anteriores, resta afastar também a última alegação do gestor no sentido de que existe a autorização desse procedimento no Manual Siafi, item 6 da Macrofunção 02.11.11 (6 - Remanejamento de Fonte de Recursos após Emissão de Empenho c/ou Liquidação/Realização de Despesa).

## **Conclusão**

Conclui-se pela manutenção da ressalva referente à distorção apontada na auditoria e a recomendação de revisão da Macrofunção “02.11.11- Execução Orçamentária para o Exercício”, constante do Manual Siafi, por estar o subitem 6, e respectivos desdobramentos, extrapolando a

autorização dada pela Lei de Diretrizes Orçamentárias para alterações orçamentárias e os princípios contábeis em relevo.

### 7.15.8 Reincidência de falha na exclusão de operações intragovernamentais

A auditoria do BGU 2015 identificou R\$ 80,9 bilhões em operações intragovernamentais que não foram adequadamente excluídas no processo de consolidação das demonstrações contábeis da União. Tal fato já havia sido apontado na auditoria do BGU em 2014, gerando recomendação no sentido de aprimorar as regras de consolidação.

#### Contrarrazões

A STN alega que não houve falha na exclusão de operações intragovernamentais pois houve sim exclusão dos valores relacionados com as "participações avaliadas por equivalência patrimonial" e os "empréstimos e financiamentos concedidos", das contas que possuem o quinto nível igual a dois, no processo de consolidação das demonstrações contábeis da União, apresentadas no BGU, constante na Prestação de Contas da Presidência da República (PCPR) do exercício de 2015.

A STN apresentou o quadro a seguir, demonstrando os valores não consolidados e os consolidados, de acordo com os Balanços Patrimoniais da União, gerados no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), para o exercício de 2015:

Conciliação entre os valores não consolidados e os consolidados

| R\$ milhares                     |                        |                   |                |
|----------------------------------|------------------------|-------------------|----------------|
| Item                             | Valor sem consolidação | Valor consolidado | Valor excluído |
| Participações Avaliadas pelo MEP | 289.624.799            | 279.026.061       | 10.598.718     |
| Empréstimos e Financiamentos     | 1.664.554.466          | 1.594.326.776     | 70.227.690     |
| Total                            | 1.954.1789.245         | 1.873.352.837     | 80.826.408     |

Fonte: Siafi/2015

A STN acrescentou que as informações contábeis apresentadas são as constantes na coluna "Valor Consolidado", conforme pode ser observado na tabela "Créditos a Longo Prazo - Composição" na Nota 02 - Créditos a Receber e tabelas "Investimentos - Composição", "Participações em empresas - MEP - COPAR/STN" e "Participações em fundos - MEP - COPAR/STN", todas na Nota 03 - Investimento.

#### Análise

Os argumentos apresentados buscaram demonstrar que não houve falha no processo de consolidação das demonstrações contábeis da União. Analisando a Prestação de Contas da Presidência da República (PCPR), verifica-se que consta um Balanço Patrimonial resumido, cujos valores conferem com os apresentados na conciliação acima. No entanto, na mesma PCPR, consta anexo outro Balanço Patrimonial, gerados no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), cujos valores apresentados não excluem as operações intragovernamentais, ou seja, referem-se aos valores sem consolidação.

Portanto, conclui-se que, de fato, não houve falha na exclusão de operações intragovernamentais. No entanto, verifica-se que houve falha de divulgação, uma vez que os demonstrativos contábeis anexados à PCPR não excluíram tais operações.

Dessa forma, ficam comprometidas as análises e, principalmente, a confiabilidade das informações contábeis apresentadas no BGU, constantes na PCPR.



## Conclusão

Conclui-se pela manutenção da ressalva referente à distorção apontada preliminarmente na auditoria. No entanto, foi alterada a redação da distorção inicial, pois refere-se a falha de divulgação e não a “Reincidência de falha na exclusão de operações intragovernamentais”.

### 7.15.9 Pensões militares: ausência de mensuração, reconhecimento e evidenciação de despesas futuras

As demonstrações contábeis da União não apresentam qualquer provisão sobre valores a serem desembolsados no futuro com as pensões militares previstas na Lei 3.765/1960. Constam ainda nas Contas de Governo de 2013 e de 2014, recomendações para o Ministério da Defesa com o propósito de reconhecer, mensurar e evidenciar no BGU as provisões relativas a pensões militares.

## Contrarrazões

Em relação à distorção apontada, a STN informou que já criou os procedimentos contábeis (criação de contas, atualização de eventos e situações etc.) para realizar os registros relativos às pensões militares.

Ressaltou ainda que Ofício 0030/2016-TCU/SERUR, de 4/3/2016 comunicou que esta Corte de Contas conheceu do pedido de reexame interposto pela Secretaria de Coordenação e Organização Institucional do Ministério da Defesa, o qual suspendeu os efeitos dos itens 9.6 e 9.7 do Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário. Assim, os respectivos registros estão pendentes tão somente por não haver decisão definitiva e uniforme do TCU em relação à matéria.

## Análise

Dos argumentos trazidos nas contrarrazões conclui-se que existem os eventos e procedimentos contábeis que permitam o adequado registro de provisão sobre valores a serem desembolsados no futuro com as pensões militares previstas na Lei 3.765/1960, não havendo, portanto, impedimento no Siafi para o registro.

Ademais, conforme já explicitado no relatório sobre a auditoria do BGU (Capítulo 5 do relatório e parecer prévio sobre as Contas de Governo da Presidência da República), os efeitos suspensivos dos itens 9.6 e 9.7 do Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário não alcançam a distorção detectada no Balanço Geral da União de 2015 ora em comento, conforme será demonstrado a seguir.

Desde a apreciação das Contas de Governo de 2013 (apreciadas em 2014 pelo TCU), de relatoria do Ministro Raimundo Carreiro, o Tribunal vem alertando o Poder Executivo sobre a necessidade de evidenciação contábil do passivo atuarial dos inativos e pensões militares:

1. **alertar a Casa Civil**, com fundamento no art. 1º, incisos I, II e III, do Decreto 5.135/2004, o Ministério da Fazenda, com fundamento no art. 1º, inciso IV, do Decreto 7.482/2011, e o Ministério da Defesa, com fundamento no art. 10, § 1º, da Lei 10.180/2001, **acerca da possibilidade de o Tribunal de Contas da União emitir opinião adversa sobre o Balanço Geral da União**, caso as recomendações XVI.a., XVII.a., XVII.b. XVIII.a., XVIII.b., XIX, XX.a., XXI, XXII.a., XXII.b., XXII.c., XXII.d., XXII.e., XXII.f., XXIII, XXIV, XXV, XXVI, XXVII, expedidas com vistas à correção das distorções verificadas no Balanço Patrimonial da União e na Demonstração das Variações Patrimoniais não sejam implementadas, já para as contas 2014 (item 5.3.1);

A recomendação se deu nos seguintes termos:

**XVIII.** ao Ministério da Defesa e à Secretaria do Tesouro Nacional, sob a coordenação da Casa Civil da Presidência da República, que:

a) tomem as providências necessárias para garantir o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação do passivo atuarial referente às despesas com militares inativos das Forças Armadas, permitindo assim a apresentação dessa informação no Balanço Patrimonial da União e a divulgação das premissas e detalhamentos em notas explicativas já para o exercício de 2014 e seguintes (item 5.3.1.1.1);



b) tomem as providências necessárias para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação do passivo atuarial referente às pensões relativas aos militares das Forças Armadas, permitindo assim a apresentação dessa informação no Balanço Patrimonial da União e a divulgação das premissas e detalhamentos em notas explicativas já para o exercício de 2014 e seguintes (item 5.3.1.1.1)

O mesmo se repetiu na apreciação das Contas de Governo de 2014 (apreciadas em 2015 pelo TCU), de relatoria do Ministro Augusto Nardes. O Poder Executivo foi alertado novamente sobre a necessidade de evidenciação contábil do passivo atuarial dos inativos e pensões militares, nos seguintes termos:

4. **alertar a Casa Civil** da Presidência da República, com fundamento no art. 1º, incisos I, II e III, do Decreto 5.135/2004, o Ministério da Fazenda, com fundamento no art. 1º, inciso IV, do Decreto 7.482/2011, e o Ministério da Defesa, com fundamento no art. 10, § 1º, da Lei 10.180/2001, acerca da possibilidade de o Tribunal de Contas da União emitir opinião adversa sobre o Balanço Geral da União, caso as recomendações VI, VII, VIII, IX, Xa. a X.h., XI, XII, XIII, XIV e XV, expedidas com vistas à correção das distorções verificadas no Balanço Patrimonial da União e na Demonstração das Variações Patrimoniais não sejam implementadas (item 5.3.1);

As recomendações referidas no alerta, relacionados ao assunto em questão, foram:

VII. ao Ministério da Defesa e à Secretaria do Tesouro Nacional, sob a coordenação da Casa Civil da Presidência da República, que tomem as providências necessárias para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação do passivo referente às pensões relativas aos militares das Forças Armadas, permitindo assim a apresentação dessa informação no Balanço Patrimonial da União e a divulgação das premissas e detalhamentos em notas explicativas já para o exercício de 2015 e seguintes (item 5.3.1.1);

VIII. à Casa Civil da Presidência da República e aos Ministérios da Defesa e da Fazenda que realizem estudo conjunto para avaliar as melhores práticas internacionais de prestação de contas dos encargos com militares inativos, incluindo no escopo do estudo a necessidade de registros contábeis ou elaboração e divulgação de demonstrações específicas sobre a situação das despesas futuras com os militares (item 5.3.1.1);

Por meio do Acórdão 2.059/2012-TCU-Plenário, de relatoria do Ministro José Múcio Monteiro, o Tribunal recomendou à Secretaria de Organização Institucional do Ministério da Defesa (Seori/MD) sobre a conveniência e a oportunidade de elaborar avaliação atuarial a fim de discriminar projeções e resultado atuarial referentes a benefícios de pensões especiais, nos seguintes termos:

9.12 **recomendar** à Secretaria de Organização Institucional do Ministério da Defesa (Seori/MD) que pondere a conveniência e a oportunidade de **elaborar avaliação atuarial** que possibilite discriminar as projeções e resultado atuarial com e sem a inclusão das informações referentes aos **benefícios decorrentes de pensões especiais** oriundas de veteranos das campanhas do Uruguai e Paraguai, Lei das Sete Pragas, Montepio militar, ex-combatentes, ex-combatentes (Lei da Praia), e outras semelhantes, considerando que a inclusão, nas projeções atuariais do regime previdenciário dos militares, das despesas com pensões especiais militares distorce a apuração do resultado atuarial, na medida em que adicionam despesas com benefícios que não contaram com contribuição e enviassem as características demográficas da população de militares;

Frise-se que as projeções atuariais relacionadas às pensões militares a que se refere a Lei 3.765/1960 já são atualmente calculadas, porém, não registradas na contabilidade. Neste ponto específico das pensões, o que o Acórdão 2.059/2012-TCU-Plenário inovou foi com relação a algumas pensões especiais oriundas de veteranos das campanhas do Uruguai e Paraguai, Lei das Sete Pragas, Montepio militar, ex-combatentes, ex-combatentes (Lei da Praia), e outras semelhantes, determinando que também destas fossem evidenciadas as projeções e resultado atuariais.

Em monitoramento ao item 9.12 do Acórdão 2.059/2012-TCU-Plenário, o Tribunal se pronunciou novamente sobre a questão por meio do Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário, também de relatoria do Ministro José Múcio Monteiro, no qual transformou a recomendação em determinação, *in verbis*:

9.6. **determinar** à Secretaria de Organização Institucional do Ministério da Defesa (Seori) que, além das projeções atuariais relativas às pensões previstas na Lei das Pensões Militares que já são elaboradas, **elabore, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias**, em separado, **avaliação atuarial com as projeções e resultado atuarial** referentes aos benefícios decorrentes de **pensões especiais** oriundas de veteranos das campanhas do Uruguai e Paraguai, Lei das Sete Pragas, Montepio militar, excombatentes e outras semelhantes, tendo em vista

que tais pensões constituem despesas de caráter continuado a serem suportadas pelo Tesouro Nacional por longo prazo, em atendimento aos princípios da publicidade e da transparência;

Além disso, o Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário determinou a apresentação de plano de ação para atendimento das deliberações:

9.7. determinar à Seori, à RFB, ao MPS, ao INSS, à Casa Civil e à STN **que apresentem, no prazo de 90 (noventa) dias, plano de ação com vistas ao atendimento às deliberações** a eles dirigidas nos itens 9.1.2.1, 9.1.2.3, 9.3.2, 9.4.2, 9.5, 9.6, 9.8.1, 9.8.2, 9.10.1 e 9.10.2 do Acórdão 2.059/2012 – Plenário, bem como nas deliberações **exaradas no presente processo**, indicando responsáveis e prazo, preferencialmente nos moldes do modelo constante do Anexo II do relatório de monitoramento;

Sobre este último Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário, a Seori/MD impetrou pedido de reexame, que foi conhecido pelo Ministro Vital do Rêgo em despacho de 2/12/2012 (TC 034.660/2014-3), suspendendo os efeitos dos itens 9.6 e 9.7 da deliberação.

Assim, importa notar que as determinações do Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário, itens 9.6 e 9.7, dizem respeito, respectivamente, à projeção atuarial das **pensões especiais** e à **apresentação de plano de ação**. Portanto, a suspensão dos efeitos decorrente do pedido de reexame, que recai sobre os mesmos itens 9.6 e 9.7, não alcança as recomendações exaradas nos relatórios e pareceres prévios sobre as contas de governo de 2013 e 2014, no tocante ao registro e à evidenciação contábil das projeções atuariais a que se refere a Lei de Pensões Militares (Lei 3.765/1960), que já são atualmente calculadas pelo governo.

Destaque-se que no Ofício 0030/2016-TCU/SERUR supramencionado, a Serur manifesta a opinião de que o efeito suspensivo alcançaria também os comandos (recomendações sem efeito cogente) do Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário referente às Contas do Governo de 2014. Conforme exposto, o entendimento desta unidade técnica sobre o alcance do efeito suspensivo diverge do entendimento explicitado no Ofício 0030/2016-TCU/SERUR, motivo pelo qual se mantém a ressalva.

## Conclusão

Conclui-se pela manutenção da ressalva referente à distorção apontada na auditoria.

### 7.15.10 Militares inativos: ausência de projeção e de política de registros contábeis

Os Relatórios das Contas de Governo da República de 2013 e 2014 abordaram a necessidade de evidenciação das despesas futuras com militares inativos. No relatório de 2013, foi recomendado ao Ministério da Defesa que calculasse o valor presente das projeções atuariais das despesas futuras com militares inativos, bem como ao Ministério da Defesa, e à Secretaria do Tesouro Nacional, sob a Coordenação da Casa Civil da Presidência da República, para que tomassem as providências necessárias para garantir o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação do passivo atuarial referente às despesas com militares inativos das Forças Armadas, permitindo assim a apresentação dessa informação no Balanço Patrimonial da União e a divulgação das premissas e detalhamentos em notas explicativas já para o exercício de 2014 e seguintes. Porém, conforme a análise efetuada nas Contas de Governo de 2014, essas recomendações não foram atendidas. À época, o Ministério da Defesa trouxe uma série de argumentos para justificar o não atendimento da recomendação, tais como regramento específico a que se submetem os militares, peculiaridades da carreira militar, inexistência de um regime de contribuição para os militares, dentre outros.

Assim sendo, o Relatório de Contas de Governo de 2014, ponderou os argumentos trazidos pelo Ministério da Defesa e concluiu que, sendo o pagamento de encargos com militares da União uma política de estado a qual envolveria decisões que perpassariam pela análise não apenas dos Ministérios da Defesa, mas também do Ministério da Fazenda e da Presidência da República, haveria a necessidade de recomendar à Casa Civil da Presidência da República e aos Ministérios da Defesa e da Fazenda que realizassem estudo conjunto com o propósito de avaliar as melhores práticas internacionais de prestação de contas dos encargos com militares inativos, incluindo no escopo do estudo a necessidade de registros

contábeis ou elaboração e divulgação de demonstrações específicas sobre a situação das despesas futuras com os militares.

Nesse sentido, foi constituído grupo de trabalho interministerial pela STN/MF, Ministério da Defesa e Casa Civil da Presidência da República, com o objetivo de avaliar as melhores práticas na prestação de contas dos encargos de inativos militares e os respectivos registros contábeis, por meio de Portaria Conjunta 1, de 14/1/2016, publicada no DOU de 15/1/2016, cujo prazo para realização dos trabalhos é de 180 dias.

Por conseguinte, considerando que o grupo de trabalho foi constituído apenas no início de este ano de 2016, ainda não foram apresentadas as conclusões do grupo, impossibilitando a incorporação das conclusões ao BGU 2015.

### **Contrarrazões**

Em relação à distorção apontada, a STN informou que o Ofício 0030/2016-TCU/SERUR, de 4/3/2016, comunicou que esta Corte de Contas conheceu do pedido de reexame interposto pela Secretaria de Coordenação e Organização Institucional do Ministério da Defesa, o qual suspendeu os efeitos dos itens 9.6 e 9.7 do Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário.

Adicionalmente, a STN destacou que o efeito suspensivo alcançou os comandos (recomendações sem efeito cogente) do Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário, referenciados na Portaria Conjunta 1, de 14/1/2016, subscrita pelos Secretários-Executivos do Ministério da Fazenda e da Casa Civil da Presidência da República e pelo Secretário-Geral do Ministério da Defesa.

A STN informou que a referida Portaria Conjunta tinha por objetivo instituir Grupo de Trabalho Interministerial com objetivo de realizar estudo conjunto para avaliar as melhores práticas internacionais de prestação de contas dos encargos com militares inativos, observando os marcos normativos internacionais e nacionais, incluindo no escopo do estudo a necessidade de registros contábeis ou elaboração e divulgação de demonstrações específicas sobre a situação das despesas futuras com os militares, a fim de atender recomendação exarada no Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário. Dessa forma, a STN concluiu que continuidade do referido Grupo de Trabalho restou prejudicada em razão de não haver posicionamento uniforme desta Corte de Contas.

### **Análise**

Conforme já explicitado no relatório sobre a auditoria do BGU (Capítulo 5 do relatório e parecer prévio sobre as Contas de Governo da Presidência da República), os efeitos suspensivos dos itens 9.6 e 9.7 do Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário não eliminam nem justificam a distorção detectada no Balanço Geral da União de 2015.

Desde a apreciação das Contas de Governo de 2013 (apreciadas em 2014 pelo TCU), de relatoria do Ministro Raimundo Carreiro, o Tribunal vem alertando o Poder Executivo sobre a necessidade de evidenciação contábil do passivo atuarial dos inativos e pensões militares:

1. **alertar a Casa Civil**, com fundamento no art. 1º, incisos I, II e III, do Decreto 5.135/2004, o Ministério da Fazenda, com fundamento no art. 1º, inciso IV, do Decreto 7.482/2011, e o Ministério da Defesa, com fundamento no art. 10, § 1º, da Lei 10.180/2001, **acerca da possibilidade de o Tribunal de Contas da União emitir opinião adversa sobre o Balanço Geral da União**, caso as recomendações XVI.a., XVII.a., XVII.b., XVIII.a., XVIII.b., XIX, XX.a., XXI, XXII.a., XXII.b., XXII.c., XXII.d., XXII.e., XXII.f., XXIII, XXIV, XXV, XXVI, XXVII, expedidas com vistas à correção das distorções verificadas no Balanço Patrimonial da União e na Demonstração das Variações Patrimoniais não sejam implementadas, já para as contas 2014 (item 5.3.1);

A recomendação se deu nos seguintes termos:

XVIII. ao Ministério da Defesa e à Secretaria do Tesouro Nacional, sob a coordenação da Casa Civil da Presidência da República, que:

a) tomem as providências necessárias para garantir o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação do passivo atuarial referente às despesas com militares inativos das Forças Armadas, permitindo assim a apresentação dessa informação no Balanço Patrimonial da União e a divulgação das premissas e detalhamentos em notas explicativas já para o exercício de 2014 e seguintes (item 5.3.1.1.1);

b) tomem as providências necessárias para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação do passivo atuarial referente às pensões relativas aos militares das Forças Armadas, permitindo assim a apresentação dessa informação no Balanço Patrimonial da União e a divulgação das premissas e detalhamentos em notas explicativas já para o exercício de 2014 e seguintes (item 5.3.1.1.1)

O mesmo se repetiu na apreciação das Contas de Governo de 2014 (apreciadas em 2015 pelo TCU), de relatoria do Ministro Augusto Nardes. O Poder Executivo foi alertado novamente sobre a necessidade de evidenciação contábil do passivo atuarial dos inativos e pensões militares, nos seguintes termos:

4. **alertar a Casa Civil** da Presidência da República, com fundamento no art. 1º, incisos I, II e III, do Decreto 5.135/2004, o Ministério da Fazenda, com fundamento no art. 1º, inciso IV, do Decreto 7.482/2011, e o Ministério da Defesa, com fundamento no art. 10, § 1º, da Lei 10.180/2001, acerca da possibilidade de o Tribunal de Contas da União emitir opinião adversa sobre o Balanço Geral da União, caso as recomendações VI, VII, VIII, IX, Xa. a X.h., XI, XII, XIII, XIV e XV, expedidas com vistas à correção das distorções verificadas no Balanço Patrimonial da União e na Demonstração das Variações Patrimoniais não sejam implementadas (item 5.3.1);

As recomendações referidas no alerta, relacionados ao assunto em questão, foram:

VII. ao Ministério da Defesa e à Secretaria do Tesouro Nacional, sob a coordenação da Casa Civil da Presidência da República, que tomem as providências necessárias para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação do passivo referente às pensões relativas aos militares das Forças Armadas, permitindo assim a apresentação dessa informação no Balanço Patrimonial da União e a divulgação das premissas e detalhamentos em notas explicativas já para o exercício de 2015 e seguintes (item 5.3.1.1);

VIII. à Casa Civil da Presidência da República e aos Ministérios da Defesa e da Fazenda que realizem estudo conjunto para avaliar as melhores práticas internacionais de prestação de contas dos encargos com militares inativos, incluindo no escopo do estudo a necessidade de registros contábeis ou elaboração e divulgação de demonstrações específicas sobre a situação das despesas futuras com os militares (item 5.3.1.1);

Os valores a serem registrados pela contabilidade relacionados às despesas futuras com militares inativos serão obtidos por meio de cálculo que traga a valor presente, na data do balanço, as projeções atuariais de tais despesas. O Acórdão 2.059/2012-TCU-Plenário, de relatoria do Min. José Múcio Monteiro, determinou, no item 9.3.2, que o cálculo, que hoje é feito com relação apenas às pensões militares decorrentes da Lei 3.765/1960, também se estendesse às despesas com os militares inativos:

9.3.2 **inclua, nas avaliações atuariais dos compromissos financeiros da União com militares das Forças Armadas e seus dependentes, coluna específica de resultado atuarial que contemple também as despesas com aposentados militares**, ou seja, que, além do resultado atuarial cotejando apenas contribuições e gastos com pensões militares, insira outra coluna que calcule a diferença entre contribuição para pensões e o total de gastos com inativos (militares da reserva remunerada e reformados) e pensionistas, tendo em vista o que estabelece o art. 4º, § 2º, inciso IV, alínea “a”, da Lei Complementar nº 101/2000;

Além disso, o Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário determinou a apresentação de plano de ação para atendimento das deliberações:

9.7. determinar à Seori, à RFB, ao MPS, ao INSS, à Casa Civil e à STN **que apresentem, no prazo de 90 (noventa) dias, plano de ação com vistas ao atendimento às deliberações** a eles dirigidas nos itens 9.1.2.1, 9.1.2.3, 9.3.2, 9.4.2, 9.5, 9.6, 9.8.1, 9.8.2, 9.10.1 e 9.10.2 do Acórdão 2.059/2012 – Plenário, bem como nas deliberações **exaradas no presente processo**, indicando responsáveis e prazo, preferencialmente nos moldes do modelo constante do Anexo II do relatório de monitoramento;

Sobre este último Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário, a Seori/MD impetrou pedido de reexame, que foi conhecido pelo Ministro Vital do Rêgo em despacho de 2/12/2015 (TC 034.660/2014-3), suspendendo os efeitos dos itens 9.6 e 9.7 da deliberação.

Assim, importa notar que as determinações do Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário, itens 9.6 e 9.7, dizem respeito, respectivamente, à projeção atuarial das pensões especiais e à apresentação de plano de ação. Portanto, o efeito suspensivo decorrente do pedido de reexame do Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário alcança tão somente aqueles dispositivos, não alcançando o item 9.5 do *decisum*, que reiterou a determinação 9.3.2 do Acórdão original.

Especificamente quanto ao comando do item 9.7 do Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário, verifica-se que o objeto da determinação não é cálculo, registro ou evidenciação contábil, mas tão somente o encaminhamento de plano de ação.

9.7. determinar à Seori, à RFB, ao MPS, ao INSS, à Casa Civil e à STN **que apresentem, no prazo de 90 (noventa) dias, plano de ação com vistas ao atendimento às deliberações** a eles dirigidas nos itens 9.1.2.1, 9.1.2.3, 9.3.2, 9.4.2, 9.5, 9.6, 9.8.1, 9.8.2, 9.10.1 e 9.10.2 do Acórdão 2.059/2012 – Plenário, bem como nas deliberações **exaradas no presente processo**, indicando responsáveis e prazo, preferencialmente nos moldes do modelo constante do Anexo II do relatório de monitoramento;

Em sentido amplo, plano de ação pode ser compreendido como uma sequência de tarefas ou etapas a serem cumpridas para se alcançar determinado fim, identificando ainda prazos e recursos a serem alocados para cada etapa.

Assim, plano de ação não é mais que uma declaração, formal neste caso, de como e quando as tarefas serão realizadas. É preciso discernir, portanto, este documento meramente declaratório (plano de ação) de *como e quando fazer*, da própria *obrigatoriedade de fazer*.

Diferentemente da apresentação do plano de ação a que se refere o item 9.7 do Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário, continua em plena exigibilidade o cumprimento das recomendações exaradas nos relatórios e pareceres prévios sobre as contas do governo de 2013 e 2014, bem como o item 9.3.2 do Acórdão 2.059/2012-TCU-Plenário, referentes ao cálculo, registro e evidenciação contábil do passivo atuarial dos inativos e pensões militares.

Destaque-se que no Ofício 0030/2016-TCU/SERUR supramencionado, a Serur manifesta a opinião de que o efeito suspensivo alcançaria também o item 9.5 do Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário e os comandos (recomendações sem efeito cogente) do Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário referente às Contas do Governo de 2014. Conforme exposto anteriormente, o entendimento desta unidade técnica sobre o alcance do efeito suspensivo diverge do entendimento explicitado no Ofício 0030/2016-TCU/SERUR, motivo pelo qual mantém-se a ressalva.

## Conclusão

Conclui-se pela manutenção da ressalva referente à distorção apontada na auditoria.

### 7.15.11 Subavaliação do Passivo em decorrência de obrigações não reconhecidas

A STN instituiu, por meio da Portaria STN/MF 389/2015, um Grupo de Trabalho (GT TN) com o objetivo principal aprimorar e padronizar as rotinas e procedimentos de reconhecimento, registro e controle de direitos e obrigações da STN junto a instituições financeiras oficiais e fundos. Como resultado desse grupo, foram identificadas e regularizadas situações de passivos e ativos que não estavam adequadamente evidenciadas no Balanço Patrimonial da União.

No entanto, a auditoria apontou que, apesar dos esforços feitos por parte da STN para, no âmbito do GT TN, estudar em profundidade os passivos não registrados, bem como, no encerramento do



exercício, regularizar muitos desses passivos, ainda persistem situações nas quais estão pendentes de reconhecimento passivos da União relativos ao Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef) e aos programas habitacionais.

### Contrarrazões

Relativamente à distorção apontada pela auditoria, a STN informou que enviou expediente solicitando aos órgãos gestores informações sobre a possível falta de reconhecimento de valores relativos aos programas mencionados, conforme quadro-resumo a seguir:

| <b>Órgãos Responsáveis</b>                                                                    | <b>Documentos expedidos</b>      | <b>Respostas recebidas</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Min. Cidades - PMCMV                                                                          | Ofício 24/2016/SUCON/STN         | Não enviou resposta.                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Min. Transportes/ Aviação Civil e Portos (Ministério dos Transportes, Portos e Aviação Civil) | Ofício Circular 1/2016/SUCON/STN | Ofício 2.021/2016/CCONT/CGFC /SPO/SE/MT - Informou que para a Secretaria de Portos houve passivo do PAC não registrado no valor de R\$ 752 mil. No caso do DNIT não houve o envio dos processos para avaliação de necessidade de registro de passivo em 2015. Em 2016 houve o reconhecimento do montante de R\$ 1 milhão. |
| Min. Defesa                                                                                   | Ofício Circular 1/2016/SUCON/STN | Ofício 13.195/SEORI/SG-MD - Informou que não há passivos pendentes de registro em 2015.                                                                                                                                                                                                                                   |
| Min. Integração                                                                               | Ofício Circular 1/2016/SUCON/STN | Não enviou resposta.                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Min. Educação                                                                                 | Ofício Circular 1/2016/SUCON/STN | Não enviou resposta                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Min. Cidades - exceto PMCMV                                                                   | Ofício Circular 1/2016/SUCON/STN | Não enviou resposta                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Min. Saúde                                                                                    | Ofício Circular 1/2016/SUCON/STN | Ofício 331.120 16/GAB/SE/MS — Informou que registrou os passivos patrimoniais.                                                                                                                                                                                                                                            |
| Min. Esporte                                                                                  | Ofício Circular 1/2016/SUCON/STN | Ofício 432/2016/SE/ME - Informou que não há passivo pendente de registro.                                                                                                                                                                                                                                                 |
| Comunicações (Ministério da Ciência e Tecnologia, Inovações e Comunicações)                   | Ofício Circular 1/2016/SUCON/STN | Ofício 24.423/2016/SEI/MCTIC — Informou que não foi contabilizado em 2015 o montante de R\$ 6.586.376,59. Os valores foram contabilizados em 2016.                                                                                                                                                                        |
| Desenvolvimento Social (Ministério do Trabalho, Emprego e Previdência)                        | Ofício Circular 1/2016/SUCON/STN | Ofício 383/2016/SE/MDSA - Informou que não há passivos pendentes de registro.                                                                                                                                                                                                                                             |
| Min. Agricultura                                                                              | Ofício Circular 1/2016/SUCON/STN | Não enviou resposta.                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Min. Minas e Energia                                                                          | Ofício Circular 1/2016/SUCON/STN | Ofício 195/2016/SE/MME - Informou que não há passivos pendentes de registro.                                                                                                                                                                                                                                              |
| Min. Cultura                                                                                  | Ofício Circular 1/2016/SUCON/STN | Ofício SEI 8/2016-SPONSE/MINC — Informou que não há passivos pendentes de registro.                                                                                                                                                                                                                                       |
| Min. Turismo                                                                                  | Ofício Circular 1/2016/SUCON/STN | Não enviou resposta.                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Sec. De Políticas para Mulheres (Ministério da Justiça e Cidadania)                           | Ofício Circular 1/2016/SUCON/STN | Ofício 433/2016/SE/MJ - Informou que não há passivos pendentes de registro.                                                                                                                                                                                                                                               |
| Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão                                          | Ofício Circular 1/2016/SUCON/STN | Ofício 39.214/2016 - MP - Informou que não há passivos pendentes de registro.                                                                                                                                                                                                                                             |
| Min. Indústria, Comércio e Serviços                                                           | Ofício Circular 1/2016/SUCON/STN | Ofício 244/2016/SE/MDIC - Não houve execução do PAC em 2015.                                                                                                                                                                                                                                                              |

Fonte: Nota Técnica nº 11/2016/CCONT/SUCON-STN

Com relação aos passivos relativos ao Fundef, a STN informou que, tendo em vista a conclusão do GT TN (Portaria STN 389/2015) sobre o assunto, está em tramitação no âmbito da Secretaria proposta de Portaria que constitui Grupo de Trabalho Interministerial entre o Ministério da Fazenda (MF) e o



Ministério da Educação (MEC) a fim de aprofundar os estudos, dada a incerteza dos valores apurados relativos a esses passivos.

### **Análise**

Em relação aos argumentos apresentados, verifica-se que, dos diversos órgãos responsáveis consultados acerca dos passivos relativos ao PAC, cinco não enviaram resposta e sete responderam que não possuem passivos não registrados relativos ao PAC.

No entanto, três Ministérios responderam haver passivos pendentes de registro em 2015, os quais foram registrados em 2016, no montante de R\$ 6,6 bilhões.

### **Conclusão**

Após a análise das justificativas apresentadas, considerando as medidas adotadas pelos órgãos responsáveis a fim de corrigir as distorções apontadas a partir do exercício de 2016, não será feita recomendação acerca desse assunto, permanecendo apenas a ressalva correspondente, uma vez que tais lançamentos não corrigiram distorções relativas a 2015.

#### **7.15.12 Falta de evidenciação da situação atuarial do Regime Geral de Previdência Social**

Em Contas de Governo da República de anos anteriores (especificamente em 2013 e 2014) foi explorada a necessidade ou não de constituição de provisões matemáticas previdenciárias para o fundo do RGPS a fim de evidenciar sua situação atuarial.

A versão preliminar do Balanço Geral da União apresenta uma nota explicativa (item 4.2 Regime Geral de Previdência Social) em que destaca a projeção atuarial do RGPS para um horizonte de 45 anos, bem como traz informações gerais do regime geral. No entanto, essa nota explicativa não apresenta valores de balanço atuarial do RGPS e nem tampouco desconta os valores de contribuições e despesas futuras a valores presentes, o que dificulta mensurar o valor do déficit atuarial do RGPS. Ademais, essa nota explicativa está presente apenas no BGU, não sendo divulgadas em notas específicas das demonstrações financeiras do FRGPS.

### **Contrarrazões**

Em relação à distorção apontada na auditoria a STN informou que, considerando que a competência sobre o assunto está a cargo do Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), encaminhou o Ofício 17/2016-SUCON/STN, de 15/4/2016, solicitando informações sobre o assunto, mas não obteve resposta.

### **Conclusão**

Não foi apresentado argumento acerca desse assunto. Sendo assim, conclui-se pela manutenção da ressalva referente à distorção apontada na auditoria.

#### **7.15.14 Superavaliação do ativo do Fundo do Regime Geral de Previdência Social em razão da ausência da constituição de ajuste para perdas referente à conta Créditos por Danos ao Patrimônio**

Segundo o MCASP, item 4.3.2, os direitos e os títulos de créditos registrados pela entidade deverão ser mensurados ou avaliados pelo valor original. Contudo, os riscos de não recebimento de direitos devem ser reconhecidos em conta de ajuste, a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram. A conta Créditos por Danos ao Patrimônio refere-se a um direito do Fundo do Regime Geral de Previdência Social (FRGPS). Segundo o art. 68, § 1º, inciso II da Lei 101/2000, pertencem ao FRGPS todos os bens e direitos que, a qualquer título, lhe sejam adjudicados ou que lhe vierem a ser vinculados por força de lei. Esta conta constitui-se dos pagamentos feitos indevidamente a beneficiários, ocorridos em razão de erro administrativo, de dolo, de má-fé, de fraude apurada ou de pagamento pós-óbito do beneficiário detectado posteriormente e que deverão ser recuperados. Porém a

auditoria identificou a ausência de uma conta retificadora que demonstre a real perspectiva de recuperação dos créditos registrados no FRGPS. A ausência do ajuste prejudica a transparência da informação ao distorcer a percepção do real valor que se espera receber pelos créditos inscritos, ou seja, há uma percepção de superavaliação dos ativos da entidade.

### **Contrarrazões**

Em relação à distorção apontada na auditoria a STN informou que, considerando que a competência sobre o assunto está a cargo do Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), encaminhou o Ofício 17/2016-SUCON/STN, de 15/4/2016, solicitando informações sobre o assunto, mas não obteve resposta.

Observou que, de acordo com o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), Portaria STN 548, de 24/9/2015, o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas e ajuste para perdas deverão ser realizados pela União a partir de 1/1/2018.

Acrescentou que a União já preparou seus sistemas, assim como adotou outras providências (criação de contas, atualização de eventos e situações etc.) para realizar os registros relativos às provisões antes mesmo do prazo estabelecido pela referida portaria, ou seja, antes de 31/12/2017.

Por fim, a STN concluiu que o não registro de tal ajuste em relação ao exercício de 2015 não representa um descumprimento das normas contábeis vigentes para o setor público nacional uma vez que, não tendo havido o vencimento do prazo estipulado pela Portaria STN 548/2015, entende que o ajuste para perdas dos créditos tributários ainda não foi totalmente incorporado ao modelo contábil do setor público, sendo no exercício de 2015, portanto, uma prática facultativa.

### **Análise**

Entende-se que, como a própria STN ressaltou, o sistema já está preparado, bem como já existe o evento contábil adequado ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas e ajuste para perdas. Portanto, entende-se que existem as condições necessárias e suficientes para o adequado registro e evidenciação da provisão correspondente.

Em relação ao Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) estabelecido na Portaria STN 548, de 24/9/2015, entende-se que foi publicado com o objetivo de estabelecer os prazos para implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais na federação brasileira a fim de realizar a consolidação das contas públicas e alinhar os registros e procedimentos contábeis de toda a federação às normas previstas nas NBC TSP e no MCASP, entretanto, tal documento não restringe a atuação dos órgãos de controle, como consta na própria Portaria STN 548/2015.

### **Conclusão**

Conclui-se pela manutenção da ressalva referente à distorção apontada na auditoria.

#### **7.15.15 Classificação dos Créditos Tributários a Receber do Ativo Circulante e Não Circulante não seguem critérios contábeis (RFB)**

As Notas Explicativas às Demonstrações do MF esclarecem que os sistemas de controle da Codac/RFB não tiveram sua origem com foco nas informações contábeis e, por isso, não é possível segregar os créditos em circulante e não circulante. Embora a RFB evidencie em notas explicativas, o critério utilizado considera circulante todos os créditos classificados como “devedor” e não circulante os créditos classificados como “parcelados”, com base no argumento que a maioria dos créditos do tipo devedor são circulante, enquanto os parcelados e com exigibilidade suspensa são não circulante. Tal classificação não está alinhada com os preceitos do MCASP, item 2.2.3, e da NBC T 16.2, item 2 (Resolução CFC 1.129/2008) além de comprometer a interpretação da liquidez da entidade por parte do

usuário da informação, o qual fica ciente da ausência da classificação pelos critérios de expectativas de recebimento, mas não obtém informação de valores numéricos classificados no circulante e não circulante.

### **Contrarrazões**

A RFB informou que os sistemas de controle da arrecadação e da cobrança de créditos tributários da RFB não seguem critérios contábeis, portanto, não conseguem informar o que é ativo de curto e de longo prazo. Acrescentou entretanto, que é possível observar que a maioria dos créditos do tipo devedor são de curto prazo e os de parcelamento e exigibilidade suspensa, de longo prazo. Desse modo, desde 2010, utiliza-se o critério de classificar o "Devedor" totalmente no curto prazo e o "Parcelado" no longo prazo.

A RFB informou ainda que o critério adotado atualmente é o que proporciona melhor relação custo-benefício e melhor tempestividade em virtude das limitações dos sistemas existentes. Acrescentou que a busca por um maior detalhamento dessas informações, com as limitações atuais, geraria maior necessidade de tempo e de recursos humanos para a construção das planilhas e para o registro manual da contabilização no Siafi. Ademais, aumentaria o risco de ampliação da defasagem de tempo da contabilização. Atualmente, não havendo atrasos na extração de informações dos sistemas e na elaboração da planilha de contabilização, nem inovações na contabilização, em geral, os créditos tributários a receber são contabilizados com cerca de um mês de defasagem. É bastante provável que a defasagem média de contabilização passe a ser de 45 a 60 dias.

Adicionalmente informou que, como providência no sentido de melhorar a interpretação da liquidez do ativo, está sendo proposta, no âmbito da RFB, a realização de um estudo, ainda em 2016, acerca da conversibilidade e exigibilidade dos créditos tributários a receber do tipo "devedor" e "parcelado", com o intuito de definir anualmente sua composição percentual em termos de curto e longo prazo (ativo circulante e não circulante), conforme definição do MCASP.

### **Análise**

Em que pesem os argumentos da RFB no que tange ao custo-benefício da obtenção da informação contábil, é fato que a presente realidade compromete a interpretação da liquidez da entidade por parte do usuário da informação, o qual fica ciente da ausência da classificação pelos critérios de expectativas de recebimento, mas não obtém informação de valores numéricos classificados no circulante e não circulante.

Ademais, considerando que os controles da arrecadação e da cobrança de créditos tributários da RFB atualmente utilizam vários sistemas e planilhas, e ainda, que a contabilização ocorre com defasagem de cerca de trinta dias, considera-se que a informação e os controles contábeis poderiam ser melhorados a partir da busca do atendimento da recomendação.

### **Conclusão**

Conclui-se, a partir da análise dos argumentos apresentados, pela manutenção da ressalva e das recomendações no âmbito de processo específico (TC 030.786/2015-0), destinado a verificar a confiabilidade das informações financeiras da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no exercício de 2015.

#### **7.15.16 Superavaliação dos Créditos Tributários a Receber**

A conta Créditos Tributários a Receber do Ativo Total do Balanço Patrimonial da RFB está superavaliada em decorrência do não reconhecimento contábil da arrecadação tributária em razão da não classificação em natureza de receita dos valores decorrentes de alguns parcelamentos especiais. O montante total da conta é de R\$ 13,8 bilhões, mas tanto a auditoria quanto a RFB não podem estabelecer o montante da distorção.

**Contrarrrazões**

A RFB informou que quando é instituído um parcelamento especial, em geral, não há consolidação imediata da dívida, uma vez que cada lei de parcelamento estabelece regras diferentes com relação a prazo, número de parcelas, período abrangido, etc. Essa consolidação requer orçamento e tempo para que os ajustes sejam feitos nos sistemas informatizados da RFB. O que depende de abertura de demanda junto aos prestadores de serviços de tecnologia da informação da RFB, quais sejam: o Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro) e a Empresa de Tecnologia e Informações da Previdência Social (Dataprev).

Informou ainda que estão sendo envidados esforços tanto das equipes da RFB quanto das equipes dos prestadores de serviço, a fim de consolidar os parcelamentos especiais mencionados pelo TCU, de forma que se possa tanto classificar definitivamente os valores arrecadados, quanto reduzir os saldos de créditos tributários a receber.

**Análise**

Em que pesem os argumentos apresentados pela RFB, não há dúvidas quanto ao fato que há atualmente comprometimento da informação contábil. Ademais, trata-se de rubrica referente a créditos tributários cujo montante da possível distorção considera-se relevante. Além disso, apesar da necessidade de investimento de tempo e orçamento para efetuar mudanças de sistemas a fim de atender a recomendação, tal mudança acarretaria melhoria da informação contábil.

**Conclusão**

Conclui-se, a partir da análise dos argumentos apresentados, pela manutenção da ressalva. Eventuais recomendações serão tratadas no âmbito de processo específico (TC 030.786/2015-0).

**7.15.17 Superavaliação de Créditos de Dívida Ativa Tributária**

A arrecadação dos créditos administrados pela PGFN foi de R\$ 13,22 bilhões em 2015, somados os créditos não parcelados, parcelados e dos parcelamentos especiais, considerando também as naturezas tributárias, não tributárias e previdenciárias. Embora esse saldo tenha sido arrecadado, não há a correspondente baixa dos créditos no estoque dos créditos parcelados, em virtude de a RFB operacionalizar a arrecadação e em seguida enviar a informação à PGFN. Do montante arrecadado de parcelamentos especiais de R\$ 9 bilhões, os quais não possuem baixa automática nos créditos da PGFN no momento do recebimento das informações de arrecadação pela RFB, parte desse montante superavalia o ativo da PGFN, pois já houve a arrecadação, mas não há a respectiva baixa do crédito de dívida ativa correspondente.

**Contrarrrazões**

Em relação à distorção apontada preliminarmente na auditoria a STN ressaltou, acerca superavaliação de créditos de dívida ativa tributária, bem como da superavaliação dos créditos tributários a receber (distorção apontada no item anterior), que os mecanismos de parcelamento existentes no governo federal, em matéria tributária, impõem que o crédito seja dado como quitado apenas quando o ente público identifica que houve total pagamento deste crédito, ou seja, quando houver a reclassificação da última parcela paga.

Desse modo, no primeiro momento há o registro do pagamento feito pelo contribuinte, havendo um ingresso na conta única e um registro de variação patrimonial aumentativa (VPA) a classificar. O processo de reclassificação será responsável por identificar se se trata de um ingresso novo (reclassificação da VPA) ou de um crédito anteriormente reconhecido (realização da baixa do ativo). Todavia, a baixa de créditos parcelados apenas ocorrerá com a identificação do pagamento da última parcela. Para evitar a duplicação no ativo (caixa e créditos a receber), ao final do exercício ocorre o

estorno do saldo de VPA a classificar, referente aos recebimentos de créditos parcelados e há o reconhecimento de um passivo "Parcelamento e Pgto Unificados a Classificar", uma prática que se assemelha ao recebimento de adiantamento de valores recebidos de clientes, no setor privado.

Dessa forma, a STN argumenta que não há a duplicidade na distorção apontada, uma vez que os recursos que ingressaram na conta única e que não foram classificados possuem correlação com o passivo e não com o crédito a receber. Quando for identificado que houve total quitação do crédito, ocorre a redução do passivo em contrapartida do crédito a receber, pela quitação da referida obrigação por parte do contribuinte.

Além disso, a STN argumentou que no exercício de 2015, o montante registrado no passivo foi de R\$ 9,23 bilhões, relacionados aos pagamentos de parcelamentos a serem reclassificados. Por sua vez, as contas de controle importaram em R\$ 21,3 bilhões, o que implica em uma diferença de R\$ 12,1 bilhões, conforme demonstrado na tabela a seguir:

**Confronto entre o passivo e as contas de controle de pagamentos parcelados**

R\$ milhares

| Conta            | Denominação                                    | Valor             |
|------------------|------------------------------------------------|-------------------|
| 2.1.8.9. 1.53.03 | Parcelamento e Pgto Unificados a Classificar   | 9.233.481         |
|                  | <b>Total do Passivo</b>                        | <b>9.233.481</b>  |
| 8.2.4.1.4.11.00  | Parcelamento para Ingresso no Simples Nacional | 1.227.352         |
| 8.2.4.1.4.12.00  | Parcelamento Timemania                         | 165.857           |
| 8.2.4.1.4.13.00  | Parcelamento FIES – Lei 10.260/2001            | 20.169            |
| 8.2.4.1.4.14.00  | Parcelamento MP 449/2008                       | 37.198            |
| 8.2.4.1.4.15.00  | Parcelamento de Arrematação                    | 328.192           |
| 8.2.4.1.4.16.00  | Parcelamento decorrente da Lei 11.491/2009     | 121.972           |
| 8.2.4.1.4.17.00  | Parcelamento MP 470/2009                       | 1.753.179         |
| 8.2.4.1.4.27.00  | Parcelamento – Lei 12.865/2013                 | 425.643           |
| 8.2.4.1.4.28.00  | Parcelamento – Lei 12.996/2014                 | 13.082.625        |
| 8.2.4.1.4.29.00  | Parcelamento – Lei 11.941/2014                 | 4.145.116         |
|                  | <b>Total das Contas de Controle</b>            | <b>21.307.303</b> |
|                  | <b>Diferença</b>                               | <b>12.073.822</b> |

Fonte: Nota Técnica nº 11/2016/CCONT/SUCON-STN

A STN justificou a diferença acima em função de uma reclassificação incorreta realizada durante a implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, durante o exercício de 2015, informando que será corrigida no exercício de 2016. Também está sendo estudada a criação de um "auditor de rotina contábil", para evitar o descasamento entre a conta de passivo e as de controle durante o exercício.

Em razão da apresentação de R\$ 9,23 bilhões na conta de passivo, a respectiva superavaliação do patrimônio líquido foi de R\$ 12,1 bilhões e não os R\$ 21,3 bilhões destacados nos itens 15 e 16. Esse valor representa apenas 0,28% do total do ativo e 0,53% do total dos créditos a receber (curto e longo prazos), portanto não materialmente significantes em relação aos montantes originalmente evidenciados no Balanço Patrimonial da União para o exercício de 2015.

A STN ressaltou ainda que, de acordo com o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), estabelecido pela Portaria STN 548, de 24/09/2015, em que pese a



obrigatoriedade para o registro da Dívida Ativa ser de aplicação imediata (PIPCP 3), em relação aos registros dos créditos tributários e contribuições a obrigação (PIPCP 1) se dará a partir de 1º/1/2018.

Por fim, a STN encaminhou as informações prestadas pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional por meio da Nota PGFN/CDA 631/de 6/7/2016, constante do Memorando 2.612/2016-PGFN/PG, DE 7/7/2016, no qual a PGFN apresenta proposta de estudo da sistemática atualmente adotada para prestação das informações sobre estoque dos créditos tributários e dívida ativa da União para composição do BGU.

### **Análise**

Em relação aos argumentos acerca da distorção apontada, o fato de que o crédito seja dado como quitado apenas quando o ente público identifica que houve total pagamento deste crédito, ou seja, quando houver a reclassificação da última parcela paga é justamente o cerne da distorção identificada na auditoria. Conforme apontado no relatório preliminar, a situação apresentada afronta as características do registro e da informação contábil no setor público da fidedignidade e integridade estabelecidas pela NBC T 16.5 (Resolução CFC 1.132/2008), item 4, letra f, bem como o regime de competência integral estabelecido no item 19 da mesma norma. Cabe destacar que a rotina contábil descrita pela STN para a classificação dos créditos de dívida ativa parcelada está adequada contabilmente. No entanto, permanecem, na conciliação apresentada pela STN, R\$ 12 bilhões de créditos que só serão classificados posteriormente.

Em relação à diferença apontada pela STN entre o passivo e as contas de controle de pagamentos parcelados, destaque-se que o relatório identifica a distorção mas não define o montante, justamente pela impossibilidade de separar os créditos recebidos dos créditos a receber, no caso de parcelamento do crédito tributário.

Em relação ao montante da distorção identificada na auditoria ser “não materialmente relevante”, do ponto de vista da STN, destaque-se que as normas de auditoria financeira determinam que a materialidade na auditoria das demonstrações seja calculada conforme o julgamento do auditor, com base em critérios previamente definidos.

Em relação ao prazo estabelecido na Portaria STN 548/2015 para o registro dos créditos tributários e contribuições, entende-se que tal Portaria foi publicada com o objetivo de estabelecer os prazos para implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais na federação brasileira a fim de realizar a consolidação das contas públicas e alinhar os registros e procedimentos contábeis de toda a federação às normas previstas nas NBC TSP e no MCASP. Ressalte-se ainda que tal documento não restringe a atuação dos órgãos de controle, como consta na própria Portaria STN 548/2015.

Em relação à referida Nota 631 PGFN/CDA de 6/7/2016, não foi encontrada nos anexos constantes das contrarrazões encaminhadas. No entanto, a auditoria vai aguardar a finalização da mencionada proposta de estudo da sistemática atualmente adotada para prestação das informações sobre estoque dos créditos tributários e dívida ativa da União para composição do BGU, conforme proposta da PGFN.

### **Conclusão**

Conclui-se, a partir da análise dos argumentos apresentados, pela manutenção da ressalva. Eventuais recomendações serão tratadas no âmbito de processo específico (TC 030.786/2015-0).

#### **7.15.18 Falta de comparabilidade nas informações apresentadas nas demonstrações contábeis de 2015 com o exercício anterior**

A auditoria identificou falta de comparabilidade nas informações apresentadas entre os saldos de encerramento de 2014 e os valores apresentados na abertura do exercício de 2015 no Balanço



Patrimonial em decorrência da implementação do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), que ocorreu em janeiro de 2015.

### **Contrarrrazões**

Em resposta à distorção apontada a STN argumentou que nas Notas Explicativas do Balanço Geral da União de 2015, item 2 - Adoção inicial do modelo PCASP estão apresentadas as considerações sobre a adoção do PCASP pela primeira vez na União, inclusive com ênfase no processo de levantamento e apresentação das demonstrações contábeis relativas a esse exercício, e em especial em relação à comparabilidade entre exercícios.

A STN destacou que a adoção do novo modelo contábil, o qual privilegia a adoção do regime de competência, em contraposição ao modelo anterior, fortemente influenciado pelo regime de caixa. Assim, por utilizarem regimes de contabilização diferentes, as demonstrações contábeis elaboradas sob tais regimes são, naturalmente, não comparáveis visto que os itens patrimoniais nelas evidenciados podem possuir diferentes bases de mensuração.

A STN acrescentou ainda que as Notas Explicativas ao Balanço Patrimonial (BP) de 2015 contém o BP referente a 31/12/2014, evidenciado em dois formatos, o primeiro de acordo com o plano de contas em vigência no exercício de 2014, e o segundo de acordo com o modelo PCASP. Essa evidenciação foi necessária para manter o grau de comparabilidade nas informações apresentadas, já que as classificações utilizadas eram diferentes entre si.

Nas demais demonstrações, a comparação não pode ser realizada, em razão de mudanças de grande intensidade em suas estruturas e/ou nas bases de mensuração de seus itens ou, ainda, por serem uma inovação no modelo contábil governamental brasileiro, como é o caso da Demonstração dos Fluxos de Caixa.

### **Análise**

Em que pesem os argumentos da STN em relação à mudança do plano de contas, bem como aos esclarecimentos e às evidenciações das mudanças implementadas em 2015, a questão da falta de comparabilidade permanece.

Da mesma forma, ainda que esta auditoria aceite as dificuldades e os custos envolvidos para se disponibilizar as informações do exercício anterior no primeiro ano de implantação de novas estruturas de contas e de demonstrações, é evidente que a ausência de comparabilidade das informações financeiras do BGU de 2015 com as de 2014 representou também uma limitação no escopo desta auditoria mas, principalmente, para o entendimento dos usuários na comparação de informações financeiras da entidade ao longo do tempo.

De fato, justamente por reconhecer que a falta de comparabilidade seja inerente ao primeiro ano da implantação da nova estrutura contábil, não foi proposta qualquer recomendação acerca da deficiência apontada.

### **Conclusão**

A partir da análise dos argumentos apresentados, conclui-se pela manutenção da distorção apontada inicialmente.

#### **7.15.19 Deficiências na gestão e falta de registros contábeis nos imóveis funcionais da União**

A auditoria identificou móveis funcionais da União não contabilizados no Siafi, com informações incompletas, erradas ou duplicadas. A auditoria constatou ainda falta de transparência nas informações disponibilizadas sobre a gestão dos imóveis funcionais da União. Embora haja espaço disponibilizado

para essa finalidade no Portal da Transparência (<http://www.portaldatransparencia.gov.br/imoveisFuncionais/>), gerido pela Controladoria Geral da União, o site apresenta dados desatualizados e de apenas 1.494 do total de 9.302 imóveis funcionais registrados no Spiunet.

A auditoria concluiu ainda, em função das amostras testadas, que há significativo quantitativo de imóveis funcionais constantes do sistema Spiunet que não estão registrados pelo seu valor real, ou próximo deste, ocasionando descumprimento do disposto no art. 3º-A da Lei 9.636/98.

#### **Contrarrazões**

A STN informou que a gestão de imóveis funcionais da União está a cargo da Secretaria de Patrimônio da União (SPU), à qual foi encaminhado o Ofício 17/2016/SUCON/STN/MF de 15/4/2016 solicitando informações sobre o assunto. No entanto, não obteve resposta.

#### **Conclusão**

Não foi apresentado argumento acerca desse assunto. Sendo assim, conclui-se pela manutenção da ressalva referente à distorção apontada na auditoria.

#### **7.15.20 Deficiências na divulgação das Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis**

A auditoria do BGU de 2015 identificou deficiências na divulgação das notas explicativas às demonstrações contábeis no Siafi. Ressalte-se que a não divulgação das notas explicativas adequadamente dificulta a compreensão dos usuários da informação contábil, compromete os trabalhos de auditoria realizados pelos órgãos de controle e afronta a transparência da gestão fiscal, prevista na Lei Complementar 101/2000.

#### **Contrarrazões**

Em relação à deficiência apontada a STN informou na Nota Técnica 4/2016/CCONT/SUCON/STN que a implantação de ferramenta para inclusão e consulta de notas explicativas ao BGU era um dos módulos previstos no programa Casp, criado para possibilitar a implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais. Assim, considerando a magnitude das alterações ocorridas no Siafi para a implantação do PCASP e também no módulo DCASP, muitas das funcionalidades afetas àqueles módulos não foram implantadas de forma imediata, como foi o caso da ferramenta de Notas Explicativas.

A STN informou ainda que para o exercício de 2016 já será possível tanto elaborar as notas explicativas diretamente no módulo do DCASP, como consultar as notas incluídas, e com a previsão da regulamentação do uso da funcionalidade INCNOTEXP para inclusão das notas explicativas em nível de Órgão Superior e Órgão, antecedida de treinamentos específicos para uso.

Acrescentou ainda que essas ações estão inseridas no planejamento do exercício de 2016, ora em execução pelo Órgão Central de Contabilidade Federal.

Em complemento à Nota Técnica 4/2016/CCONT/SUCON/STN, a STN destacou que a União divulgou suas notas explicativas BGU, do exercício de 2015, como o fez ao longo dos últimos anos. Além de compor a Prestação de Contas da Presidência da República (PCPR), o BGU encontra-se divulgado no sítio da Secretaria do Tesouro Nacional ([www.tesouro.gov.br](http://www.tesouro.gov.br)), o que também é uma prática antiga daquela Secretaria.

Ressaltou que não houve afronta ao princípio de transparência prescrito na Lei Complementar 101/2000 uma vez que as demonstrações contábeis consolidadas e as respectivas notas explicativas foram tempestivamente divulgadas para todos os usuários das informações contábeis. Tal prática está de

acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade, aos códigos de Transparência Fiscal, além de ser a prática realizada por diversos entes públicos, nacionais e internacionais.

Destacou ainda que, apesar dos esforços da STN no sentido de desenvolver transações que facilitem a inserção de tais notas, não há normativo que obrigue a inserção das notas explicativas em sistema informatizado, no contexto brasileiro. Tanto a LC 101/2000, Lei 4.320/1964, quanto as NBCT SP e o MCASP recomendam a divulgação das notas explicativas junto às referidas demonstrações contábeis, o que foi feito pela STN. Nenhum dos normativos/manual consultados obrigam o uso de sistema informatizado para tal prática.

Assim, concluiu a STN, percebe-se que a utilização do sistema Siafi para inserção das notas explicativas é uma prática facultativa e, portanto, não parece adequado dizer que se não houve tal inserção, houve afronta à transparência das contas públicas. Inicialmente, porque apenas alguns usuários têm acesso ao Siafi. Ademais, a STN destaca que a evidenciação das notas explicativas para todos e quaisquer usuários ocorreu na publicação do BGU na PCPR e no sítio da STN.

A STN vem promovendo esforços no sentido de que ao final da implantação dos procedimentos patrimoniais (de acordo com o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais - PIPCP, regulado pela Portaria STN 548/2015), existam transações robustas e consistentes com as práticas prescritas nas normas internacionais para a inserção de notas explicativas. Ademais, conforme foi notado pela Corte de Contas brasileira, "as informações fornecidas eram incipientes ou pouco relevantes", em uma análise sobre as notas inseridas pelos órgãos do governo federal.

A STN pontuou que tal constatação da equipe de auditoria é verdadeira e foi a mesma que foi considerada pela STN no processo de introdução da prática de elaboração e divulgação das notas explicativas pelas entidades do governo federal. A STN entende que antes da edição de uma norma que discipline e defina a obrigatoriedade de uso das transações no Siafi pelas entidades do governo federal brasileiro é mister que: (a) conclua-se a implantação dos procedimentos patrimoniais descritos no PIPCP; (b) finalize-se o desenvolvimento das transações no Siafi; e (c) amplie-se o conhecimento das entidades do governo federal sobre as atividades relacionadas com a análise das demonstrações contábeis e da elaboração de notas explicativas.

A STN destacou que vem trabalhando no sentido de implementar os itens anteriormente descritos. Em relação ao primeiro, está sendo concluída a elaboração do plano de ação que guiará a implementação do PIPCP na União. Em relação ao segundo, mesmo diante das fortes restrições orçamentárias que afetam o governo federal, estão sendo implementados aperfeiçoamentos nas transações do Siafi para a inserção das notas explicativas. Por fim, em relação ao terceiro item, desde 2015 a STN vem promovendo reuniões trimestrais com as Setoriais Contábeis de Órgãos Superiores (essencialmente) e de Órgãos Subordinados (os mais representativos), no intuito de disseminar conhecimentos relacionados com a análise das demonstrações contábeis e a elaboração de notas explicativas. De igual modo, e em fase experimental, a STN vem incentivando que esses órgãos insiram suas notas explicativas no Siafi, visando ao aperfeiçoamento de tais transações.

### **Análise**

Os argumentos apresentados reconhecem a falha de divulgação apontada e propõem medidas corretivas.

Ademais, ressalte-se que a auditoria também entende que utilização do sistema Siafi para inserção das notas explicativas seja uma prática facultativa. A falha de divulgação apontada consiste numa constatação da auditoria, que acarreta dificuldades de entendimento aos usuários da informação contábil.

A auditoria apontou no relatório preliminar que, embora não exista limitação no Siafi e os requisitos mínimos para evidenciação estejam previstos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, percebe-se que a falta de evidenciação das notas explicativas por parte dos órgãos dá-se pela falta de regulamentação quanto ao seu uso e acompanhamento por parte da STN, órgão central de contabilidade do Governo Federal. Além disso, percebe-se que a falta de divulgação das notas explicativas que compõem o BGU ocorre pela ausência do processo operacional no âmbito da STN, o qual merece ser melhorado. Nesse sentido, a constatação da auditoria tem como objetivo apontar deficiências e sugerir melhorias no processo e propor medida corretivas.

Por fim, ressalte-se que a utilização do sistema Siafi para inserção das notas explicativas é uma prática facultativa que, caso seja adequadamente implementada, trará maior transparência e tempestividade à divulgação das informações contábeis. Para isso, seria recomendável que todas as informações contábeis contidas nas Notas Explicativas divulgadas na PCPR de 2015 estivessem disponíveis no sistema, caso contrário, a ferramenta será de pouca utilidade para auditoria.

### **Conclusão**

As justificativas apresentadas explicam mas não eliminam a deficiência apontada na auditoria..

#### **7.15.21 Não divulgação dos critérios de Ajuste para Perdas da Dívida Ativa não Tributária do FRGPS**

A auditoria constatou falha de divulgação em relação à metodologia utilizada e à memória de cálculo do ajuste para perdas de dívida ativa não tributária do Fundo do Regime Geral de Previdência Social (FRGPS).

### **Contrarrazões**

Em relação à distorção apontada na auditoria, a STN informou que, considerando que a competência sobre o assunto está a cargo do Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), encaminhou o Ofício 17/2016-SUCON/STN, de 15/4/2016 solicitando informações sobre o assunto, mas não obteve resposta.

### **Conclusão**

Não foi apresentado argumento acerca desse assunto. Sendo assim, conclui-se pela manutenção da ressalva referente à distorção apontada na auditoria.

#### **7.15.22 Conclusão das análises das contrarrazões do BGU**

Após a análise das contrarrazões apresentadas diante das distorções apontadas preliminarmente na auditoria do Balanço Geral da União de 2015, conclui-se pela manutenção das ressalvas apontadas inicialmente. No entanto, houve alteração, após a análise, do item 7.15.8, cuja redação passou de “Reincidência de falha na exclusão de operações intragovernamentais” para “Falha na divulgação de operações intragovernamentais”.

Além disso, no item 7.15.20, a distorção inicialmente apontada como “Deficiências na divulgação das Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis” foi reclassificada como falha de controles internos no relatório sobre a auditoria do Balanço Geral da União de 2015 (Capítulo 5 deste Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas de Governo da Presidência da República).

Conclui-se, portanto, pela manutenção da proposta inicial de opinião sobre o Balanço Geral da União de 2015, conforme o Capítulo 5 deste Relatório.

### **7.16 Conclusão**

O presente capítulo apresentou a análise da Secretaria de Macroavaliação Governamental sobre as contrarrazões encaminhadas pela Presidente da República quanto aos indícios de irregularidades e

possíveis distorções apontados no Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário. A decisão foi exarada por esta Corte de Contas por ocasião da apreciação preliminar das contas prestadas pela Presidente da República relativas ao exercício de 2015, em cumprimento à missão insculpida no art. 71, inciso I, da Constituição Federal.

Na etapa preliminar da análise da Prestação de Contas da Presidente da República (PCPR) do exercício de 2015, avaliou-se o cumprimento dos princípios e normas aplicáveis à gestão dos recursos públicos federais, bem como a adequação do Balanço Geral da União como representação da situação patrimonial e dos resultados orçamentários, financeiros e patrimoniais do exercício.

Em decorrência dos exames, foram constatados indícios de irregularidades, envolvendo operações de crédito, supervisão bancária, programação e execução orçamentária e financeira, conforme demonstrado nos capítulos 2 e 3 deste relatório. Tais constatações denotam o descumprimento de princípios e pressupostos essenciais preconizados no arcabouço de regência das finanças públicas, em especial na Lei 4.320/1964, na Lei de Responsabilidade Fiscal e na própria Constituição Federal.

No capítulo 4, por sua vez, foram apontadas possíveis distorções, que afastam a confiabilidade de parcela significativa das informações de desempenho informadas na PCPR 2015 relacionadas às metas previstas no Plano Plurianual 2012-2015 e, no capítulo 5, elencaram-se possíveis distorções que comprometem a fidedignidade dos Balanços Patrimonial, Orçamentário e Financeiro e da Demonstração das Variações Patrimoniais de 2015. Esses achados têm repercussão negativa sobre os resultados da ação governamental veiculados na Prestação de Contas da Presidente da República – tanto sob ótica setorial-finalística, quanto sob a perspectiva econômico-financeira.

Assim, a materialidade e a gravidade desse amplo conjunto de constatações impuseram a necessidade de submissão desses achados à consideração da Presidente da República no exercício de 2015, Exma. Sra. Dilma Vana Rousseff. Tal procedimento visou assegurar o devido processo legal e a observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa. Isso porque, em última instância, a eventual confirmação de irregularidades ou distorções pode ensejar a proposição de um Parecer Prévio conclusivo pela rejeição das contas em análise. Além disso, o art. 224 do Regimento Interno do TCU estabelece que, além dos elementos contidos nas contas prestadas, o relator poderá solicitar esclarecimentos adicionais.

Destarte, por meio do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário, abriu-se oportunidade para que a Exma. Sra. Presidente da República, caso manifestasse interesse, apresentasse ao Tribunal suas contrarrazões com relação às distorções ou aos indícios de irregularidades identificados naquela decisão.

Vencida essa etapa, também em respeito ao devido processo legal e ao contraditório, cabe a esta Corte de Contas analisar as informações prestadas pela Presidente da República, com o objetivo de verificar se são suficientes para afastar as distorções e os indícios de irregularidades preliminarmente detectados.

Nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal e do Regimento Interno do TCU, o Parecer Prévio deve ser conclusivo no sentido de exprimir se as contas representam adequadamente as posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial, em 31/12/2015, bem como sobre a observância dos princípios e normas constitucionais e legais que regem a administração pública federal na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais ao longo do referido exercício. Portanto, é de fundamental importância que o Tribunal de Contas da União firme sua convicção com fundamento em evidências robustas, suficientes e adequadas, que comprovem os achados e sustentem as opiniões e conclusões.



Ademais, para efetuar as análises empreendidas ao longo deste Relatório, o Tribunal se firmou nas competências que lhe são atribuídas pela Constituição Federal, pela Lei de Responsabilidade Fiscal, por sua Lei Orgânica e, por fim, por seu regimento interno - que se coaduna com o teor das normas superiores. Esse arcabouço normativo garante a segurança e a independência necessárias para a realização dos trabalhos técnicos e, por conseguinte, para a proposição de encaminhamentos ao Ministro Relator.

Sendo assim, esta unidade técnica analisou as informações trazidas aos autos pela defesa da Presidente e concluiu que, dos 21 indícios de irregularidades indicados preliminarmente, quinze se confirmaram após acurada verificação dos argumentos constantes das contrarrazões. Com relação às possíveis distorções nas informações relacionadas às metas previstas no Plano Plurianual 2012-2015 e ao Balanço Geral da União, concluiu-se pela proposta de emissão de ressalvas e recomendações no parecer prévio sobre as contas presidenciais de 2015.

No que tange às irregularidades confirmadas por esta unidade na gestão orçamentária e fiscal da União, cumpre tecer alguns comentários a fim de consolidar os entendimentos produzidos ao longo do relatório e demonstrar de que forma tais procedimentos irregulares se unem ou cooperam no sentido de macular a gestão das finanças públicas federais.

O escopo das verificações necessárias para fundamentar a emissão do relatório e parecer prévio sobre as contas do Presidente deve contemplar questões estruturais da gestão. Assim, devem ser considerados fatores associados aos achados das auditorias, tais como: materialidade; relevância; repercussão na gestão governamental, especialmente no que tange às normas e aos princípios que norteiam a gestão fiscal responsável; e intensidade dos efeitos sobre as informações orçamentárias e fiscais da União.

Assim, compete dizer que a fundamentação para a proposta de exclusão dos indícios de irregularidade 9.2.14 e 9.2.15 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário reside justamente na pertinência temática com relação às diretrizes acima expostas. Ou seja, as informações trazidas ao processo pela Presidente, aliadas à reflexão da equipe técnica, conduziram à conclusão ora apresentada ao Ministro Relator no sentido de excluir esses dois indícios da relação de irregularidades que devem constar do parecer prévio. Entendeu-se que, *a priori*, os procedimentos questionados devem ser tratados em âmbito de fiscalizações específicas e, caso seja demonstrado que os atos de gestão se enquadram em uma orientação ampla sobre a condução das finanças públicas a cargo do Presidente da República, as devidas providências devem ser adotadas para comunicar o Congresso Nacional.

Com relação ao indício de irregularidade 9.2.21, em que pese haver indicativos de que o procedimento de emissão direta de títulos públicos para quitar dívida junto ao Banco do Brasil tenha ofendido o art. 36 da Lei de Responsabilidade Fiscal, entendeu-se que seriam necessários procedimentos fiscalizatórios adicionais para aprofundamento da análise, o que não é possível no âmbito deste processo em razão do prazo exíguo para emissão do parecer prévio. Tendo isso em conta, propõe-se a exclusão desse indício de irregularidade, sem prejuízo de que, caso seja necessário, as conclusões dos trabalhos posteriores venham a ser informadas ao Congresso Nacional para as providências que julgar cabíveis.

No caso de outros dois indícios de irregularidades, itens 9.2.18 e 9.2.20 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário, que esta Unidade Técnica propõe eliminar, a fundamentação é distinta: as informações apresentadas nas contrarrazões foram suficientes para demonstrar a improcedência daqueles indícios.

Destaca-se também que, quanto ao indício de irregularidade referente à execução de despesa em montante superior à dotação aprovada no Orçamento de Investimento (tópico 7.8), a Semag reconheceu o esforço do Ministério do Planejamento em implantar medidas de organização, acompanhamento e



alertas. Nesse sentido, apesar de ainda haver despesas sendo executadas em montante superior à dotação aprovada no Orçamento de Investimento, demonstrou-se que houve significativa melhoria com relação à situação encontrada em 2014, como, por exemplo, o decréscimo de 84% no montante executado acima da dotação aprovada para o OI. Por esse motivo, esta unidade técnica propõe que a irregularidade seja registrada, mas não conste do embasamento da Corte para eventual emissão de opinião adversa sobre a execução dos orçamentos da União constante do Parecer Prévio. Propõem-se também recomendações ao BNDES, à Petrobrás, ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, ao Ministério de Minas e Energia e ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, no intuito de aprimorar os mecanismos de controle para evitar a reiteração da conduta inquinada.

Posto isso, sintetizam-se a seguir as conclusões acerca dos outros quinze indícios de irregularidades, cujas conclusões da Semag são pela manutenção dos achados como irregulares para fins de emissão da opinião do TCU a constar do Parecer Prévio sobre as contas prestadas pela Presidente da República relativas a 2015:

- a) Operações de crédito da União junto a instituições financeiras controladas: manutenção do estoque, durante o exercício de 2015, das operações de crédito junto ao Banco do Brasil e ao BNDES vencidas até 31/12/2014 e realização de novas operações de crédito junto àqueles bancos em 2015;
- b) Registro de passivos nas estatísticas fiscais: omissão de passivos da União junto ao Banco do Brasil, à Caixa Econômica Federal, ao BNDES e ao FGTS, nas estatísticas da dívida pública divulgadas pelo Bacen ao longo do exercício de 2015;
- c) Pagamento de dívidas da União junto a instituições financeiras controladas e ao FGTS sem autorização orçamentária apropriada e com registro irregular de subvenções econômicas;
- d) Abertura de créditos suplementares por decretos, entre 27/7/2015 e 2/9/2015, incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário vigente;
- e) Programação orçamentária e financeira: condução da programação com amparo em meta fiscal constante de projeto de lei e não na meta vigente, bem como contingenciamentos de despesas discricionárias da União em montantes inferiores aos necessários para atingimento da meta fiscal em vigor;
- f) Utilização de recursos vinculados de superávit financeiro de 2014 em finalidade diversa do objeto da vinculação, inclusive recursos de fundos especiais; e,
- g) Abertura de créditos extraordinários por medidas provisórias em desacordo com os requisitos constitucionais de urgência e imprevisibilidade da despesa, com características de créditos suplementares e especiais, alguns ampliando as despesas primárias da União de forma incompatível com o alcance do resultado primário do exercício.

Inicialmente, cabe mencionar que há uma conexão entre as irregularidades contidas nos itens “a”, “b” e “c”, que se referem às operações de crédito irregulares entre União e bancos públicos. A relutância do governo em admitir que se tratava de operação de crédito irregular e corrigir tempestivamente os seus desdobramentos levou à ocorrência de distorções nas estatísticas fiscais e, consequentemente, ao pagamento incorreto do passivo gerado, não como dívida, mas como subvenção econômica do exercício, o que não era.

Acrescente-se a isso o item “g”, que contém créditos extraordinários abertos por medida provisória justamente para criar as dotações orçamentárias a fim de quitar os passivos junto ao BNDES

e ao FGTS. Com relação a isso, demonstrou-se que as despesas constantes das MPs 686 e 702/2015 não atendiam ao critério constitucional da imprevisibilidade da despesa, restando caracterizada a irregularidade dos atos de abertura de crédito extraordinário.

No tocante a esse ponto, ressalta-se que as alegações apresentadas nas contrarrazões evidenciaram que não havia disposição por parte do governo em regularizar a situação junto aos bancos públicos e ao FGTS, uma vez que essas dívidas sequer foram consideradas no orçamento inicial e na programação orçamentária do exercício de 2015. Afirmou-se que a decisão do Tribunal constante do Acórdão 3.296/2015-TCU-Plenário, de 9/12/2015 (decisão do pedido de reexame do Acórdão 825/2015-TCU-Plenário), era imprevisível – o mesmo, por certo, não se pode afirmar das despesas necessárias à quitação dos passivos junto às instituições financeiras federais, cuja obrigação decorre da lei.

Subentende-se, portanto, que, na visão da defesa, o Tribunal poderia decidir pela regularidade dos procedimentos adotados pelo governo em seu relacionamento com bancos públicos, reformando o Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, de forma que seria desnecessário transferir os valores devidos aos referidos bancos em decorrência da dinâmica das políticas públicas empreendidas pelo governo federal com o apoio operacional daquelas instituições. Na prática, as dívidas junto aos bancos públicos e ao FGTS continuariam a se acumular, como se não fossem valores efetivamente devidos. No entanto, diante de todas as evidências levantadas neste relatório e no Relatório sobre as Contas do Governo referentes ao exercício de 2014, é impossível concluir por aceitável essa dispensa deliberada de pagamento ao talante do governante. Sendo assim, fica patente o abuso do poder de controlador, pois ainda que se argumente que a decisão definitiva do TCU era imprevisível, as despesas da União relativas aos programas operacionalizados por meio do BNDES e do FGTS eram previsíveis, constituindo-se em dívida líquida e certa.

Ainda com relação ao item “g”, analisaram-se outras despesas que foram inseridas no orçamento da União por meio de medidas provisórias de créditos extraordinários, conforme apontado pelo Procurador-Geral do Ministério Público junto ao TCU, em seu parecer preliminar sobre as Contas de 2015 (MPs 686, 697, 702 e 709/2015). Em sua maioria, concluiu-se que tais despesas de fato não atendiam ao critério constitucional da imprevisibilidade, em afronta ao § 3º do art. 167 da Constituição Federal; portanto, em sua essência, eram na verdade créditos suplementares ou especiais abertos pelas referidas medidas provisórias, incorrendo na vedação constitucional à abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes (inciso V do art. 167 da CF) e, ainda, na vedação à edição de medida provisória para tratar de créditos especiais e suplementares (alínea “d” do § 1º do art. 62 da Constituição Federal).

Por fim, constatou-se que a MP 686/2015, em essência de crédito suplementar, foi editada ante da alteração da meta fiscal de 2015 e aumentou dotações para despesas primárias da União de forma incompatível com o alcance do resultado primário do exercício de 2015 e sem prévia autorização legislativa, com infringência ao art. 4º da Lei 13.115/2015 (LOA 2015) e ao art. 9º da Lei Complementar 101/2000 (LRF).

Continuando no campo das alterações do orçamento, o item “d” trata da irregularidade referente à abertura de créditos suplementares, entre 27/7/2015 e 2/9/2015, por meio de decretos, incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário então vigente, em desacordo com o art. 4º da Lei Orçamentária Anual de 2015, infringindo, por consequência, o art. 167, inciso V, da Constituição Federal.

Destacou-se que a meta de resultado primário estabelecida pela LDO 2015 é anual, mas a LRF e a LDO exigem que a meta vigente seja determinante na condução da gestão fiscal e orçamentária, não

apenas nas avaliações bimestrais e quadrimestrais, mas também nos atos ao longo do exercício que se relacionam com a busca de seu atingimento.

Com relação ao item “e”, registrou-se que os esforços na gestão fiscal foram insuficientes para dar cumprimento ao art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal, ou seja, em que pesem os argumentos da defesa, não restou demonstrado de forma pormenorizada que um contingenciamento em valores maiores ao realizado ao final do 3º bimestre (que foi inferior ao necessário segundo a meta em vigor) não poderia ser realizado.

Constatou-se, ainda, desvirtuamento na vertente orçamentária decorrente da condução da programação orçamentária e financeira baseada em meta de resultado primário constante de projeto de lei, à revelia da meta estabelecida na Lei de Diretrizes Orçamentárias 2015. Tal conduta levou a uma programação orçamentária e financeira não condizente com a realidade da situação fiscal, permitindo que os contingenciamentos não fossem instituídos nos montantes necessários, de forma a conduzir o resultado fiscal ao patamar aprovado pelo Congresso Nacional.

Concluiu-se que, se a meta de resultado primário estabelecida na LDO não pode ser alterada por medida provisória ou por lei delegada, tampouco é aceitável que um projeto de lei enviado ao Congresso Nacional tenha o condão de alterar a meta a ser observada na condução da política fiscal, antes de ser aprovado pelo Poder Legislativo.

Alertou-se que agir em desacordo com a meta em vigor, apostando que o Congresso irá alterá-la, é um comportamento imprudente na gestão fiscal, que compromete os princípios do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável, não encontrando amparo na LRF.

Quanto ao item “f”, a Presidente da República publicou a MP 704, em 23/12/2015, por meio da qual autorizou a utilização do superávit financeiro das fontes de recursos vinculadas legalmente para pagamento de despesas obrigatórias no exercício de 2015. No entanto, a medida não foi convertida em lei pelo Congresso Nacional; além disso, a proposição de medida geral não teria eficácia para desvincular recursos cuja destinação legal foi determinada por lei específica, levando à utilização de recursos em objetivos diversos dos determinados pelo ordenamento jurídico. Esse desvirtuamento da finalidade prevista em lei para esses recursos ofende o parágrafo único do art. 8º da LRF: “os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso”. Além disso, entre essas fontes que foram desvinculadas encontram-se recursos de fundos especiais, que somente podem ter sua destinação alterada por determinação da própria lei que instituiu o fundo. Com isso, descumpriu-se também o art. 73 da Lei 4.320/1964.

Considerando-se a similaridade de boa parte dos achados descritos neste processo àqueles registrados no Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo de 2014, convém reproduzir apontamentos pertinentes inseridos nas considerações finais desta Unidade Técnica registrados no capítulo 8 daquele relatório (p. 840-846):

A relevância das discussões travadas neste processo reside, em suma, na concepção de que as finanças públicas devem ser geridas em conformidade com o arcabouço constitucional e legal que rege a matéria e com princípios constitucionais e legais aos quais se submetem a administração pública, notadamente os princípios da legalidade e da transparência.

No entanto, buscou-se demonstrar também a relevância dessas imposições normativas a partir da lógica que as justificam. Não se trata meramente de requisitos formais: o ordenamento jurídico das finanças públicas estabelece padrões com o propósito de zelar pelo interesse coletivo tendo em vista o presente e o futuro, uma

vez que recursos da sociedade são confiados ao Estado em prol da sustentabilidade do desenvolvimento e da promoção do bem comum.

Nesse sentido, cumpre reproduzir trechos da exposição de motivos da LRF (EMI 106/MPOG/MF/MPAS, de 13/5/1999), que expressam o propósito da norma:

6. Entendemos que a combinação desse ambiente fiscal mais favorável com a aprovação de uma **norma que estabelece princípios norteadores da gestão fiscal responsável, que fixa limites para o endividamento público e para expansão de despesas continuadas, e que institui mecanismos prévios e necessários para assegurar o cumprimento de metas fiscais** a serem atingidas pelas três esferas de governo, é a condição necessária e suficiente para a consolidação de um novo regime fiscal no País, compatível com a estabilidade de preços e o desenvolvimento sustentável.

10. Buscou-se, assim, não apenas aperfeiçoar o anteprojeto elaborado pelo Executivo, mas também construir compromisso em favor de um regime fiscal capaz de assegurar o **equilíbrio inter-temporal das contas públicas**, entendido como bem coletivo, do **interesse geral da sociedade brasileira**, por ser **condição necessária para a consolidação da estabilidade de preços e a retomada do desenvolvimento sustentável**. (grifou-se)

Assim, resta clara a intenção da norma: instituir condições estruturais para um regime fiscal que garanta equilíbrio intertemporal das contas públicas, em benefício da sociedade brasileira, na medida em que tais condições formam a base para a estabilidade da economia, a sustentabilidade do crescimento econômico e do desenvolvimento social, a confiabilidade das informações e a credibilidade da nação.

Isso porque, nas décadas de 80 e 90, havia uma situação generalizada de desequilíbrio das contas dos entes federativos, com elevados déficits orçamentários e dívida pública. Com a aprovação da LRF, foram estabelecidos princípios e regras de gestão fiscal responsável, pressupondo a ação planejada e transparente, com o maior rigor do controle sobre receitas e despesas e do estabelecimento de metas fiscais. Intentava-se com isso a sustentabilidade e o equilíbrio das finanças como um fator fundamental e estruturante para superação dos problemas do passado nas finanças públicas do país.

Dessa forma, a LRF impôs restrições à atuação do gestor público, visando, entre outros objetivos, a limitação do gasto continuado e do endividamento e a administração prudente dos riscos fiscais. Para o alcance da gestão fiscal responsável as políticas de desenvolvimento social devem ser conjugadas com a prática de uma gestão fiscal pautada pelas normas da LRF. Tamanha a importância desse equilíbrio, que o art. 67 da LRF prevê a instituição de forma de premiação dos resultados meritórios dessa conjugação pelo Conselho de Gestão Fiscal, que há 15 anos não saiu do papel.

O mérito dessa norma geral está na alteração em definitivo da forma como os administradores públicos devem gerir o patrimônio do Estado, visando impedir o retorno às condições negativas que fundamentaram a criação do normativo. A consistência da política fiscal fortalece a economia e contribui para a credibilidade do país perante os investidores. No sentido oposto, a deterioração das contas públicas decorrente da flexibilização das normas regentes acarreta uma fragilização da economia e ameaça a confiança dos agentes econômicos internos e externos.

(...)

Observa-se que o descontrole de gastos e o descumprimento de normas de finanças públicas, aliados às condições econômicas desfavoráveis, resultaram em déficit fiscal expressivo, elevação da dívida pública, inflação, aumento da taxa de juros, recessão econômica e perda do grau de investimento.

Em diversas outras ocasiões, o Tribunal de Contas da União externou preocupação com os mecanismos utilizados na gestão das finanças públicas federais. No Relatório sobre as Contas do Governo de 2012, em especial, destacou-se que o acompanhamento e o controle do resultado primário pretendido e realizado pela

União vinham se tornando verdadeiros desafios aos órgãos de fiscalização e à sociedade em geral. O relatório apontava que, ao longo dos últimos anos, mudanças metodológicas e transações atípicas cada vez mais complexas vinham então contribuindo para reduzir a transparência e dificultar o entendimento sobre que superávit primário o governo federal de fato vinha perseguindo.

Essa observação foi reforçada no Relatório sobre as Contas do Governo de 2013, de relatoria do Ministro Raimundo Carreiro, apontando-se, também, sérias distorções no Balanço Geral da União (BGU), o que gerou alerta à Casa Civil e aos ministérios da Fazenda e da Defesa sobre a possibilidade de o TCU emitir opinião adversa sobre o BGU caso não fossem adotadas medidas para a evidenciação da real situação patrimonial da União.

(...)

Com efeito, a estabilidade macroeconômica foi conquistada às custas de um forte ajuste fiscal suportado por toda a sociedade brasileira em um passado recente. A preservação da percepção de solvência do setor público é crucial para minimizar eventuais expectativas negativas por parte dos agentes econômicos quanto ao controle do endividamento público. Assim, as metas fiscais consistem, na prática, em mecanismo restritivo à expansão desmesurada da despesa pública e, conseqüentemente, da dívida pública.

(...)

Assim, a estrutura orçamentária brasileira, com alto volume de despesas obrigatórias, exige do gestor público uma atuação planejada e cautelosa na elaboração e execução do orçamento. Eventualmente, mesmo com um modelo de previsão de receitas bem estruturado e realista, pode-se fazer necessário congelar despesas discricionárias ao longo do exercício, caso haja possibilidade de frustração de receitas que possam impactar o alcance das metas de resultado estabelecidas previamente.

(...)

Observa-se, assim, que o arcabouço normativo, com razão, exige prudência e realismo na gestão orçamentária, sabendo que os deslizos terminam por comprometer não apenas o equilíbrio das contas públicas como também refletem no bem-estar dos cidadãos. Essa última consequência ocorre por, ao menos, dois motivos. Primeiramente, o descontrole fiscal compromete a execução de políticas públicas fundamentais para a sociedade, ou seja, compromete o funcionamento dos serviços públicos, que nada mais é do que a justa contraprestação do governo aos impostos pagos pelos cidadãos. Em segundo lugar, como já afirmado anteriormente, o desequilíbrio das contas públicas amplia o endividamento público e impacta vários indicadores econômicos (inflação, PIB, taxa de juros, entre outros), que, por sua vez, representarão prejuízos à qualidade de vida da população.

Em outros termos, segundo o economista e professor Fernando Rezende (Reforma fiscal e equidade social. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2012, p. 111): “não há dúvida de que o equilíbrio e a responsabilidade fiscal são condições necessárias a um gasto de boa qualidade”. Assim, a entrega de resultados efetivos para a sociedade depende diretamente da boa e regular administração dos recursos orçamentários e financeiros.

Ademais, cumpre ressaltar que a LRF obriga não somente a União, mas também os demais entes federativos. Sendo assim, é temerário flexibilizar suas regras, utilizando-se de interpretações e procedimentos conforme a conveniência do momento, pois isso abre precedente para a aplicação desses entendimentos distorcidos também por parte dos estados e municípios. E, sabe-se que, em última instância, com frequência, os prejuízos advindos de uma gestão deficiente dos recursos públicos nos níveis municipais e estaduais resultam em impactos severos sobre a União. Com efeito, ao tolerar desvios com relação aos princípios e às regras estabelecidos na LRF, essa norma complementar perderá sua eficácia enquanto instituto assegurador da gestão fiscal responsável, ou seja, se tornará em letra-morta.

No âmbito do presente processo, conforme resumido anteriormente, demonstrou-se a ocorrência de irregularidades graves na gestão das finanças públicas em 2015. Tais procedimentos envolveram: as estatísticas fiscais, a abertura de créditos orçamentários adicionais, a programação orçamentária e financeira do governo, a limitação de empenho e movimentação financeira, a utilização de recursos vinculados em finalidade diversa e o relacionamento financeiro entre União e empresas públicas. Essas constatações denotam o descumprimento de princípios e pressupostos essenciais preconizados na LRF (planejamento, transparência e gestão fiscal responsável) e na Constituição Federal (legalidade e moralidade).

Destaca-se que os princípios e os vários dispositivos constitucionais e legais que foram descumpridos na gestão orçamentária e financeira, em seu conjunto, buscam zelar pelo bom funcionamento das políticas governamentais e pela sustentabilidade das contas públicas, com reflexos últimos no bem-estar dos cidadãos.

(...)

As irregularidades apontadas afrontam pontos centrais da Lei de Responsabilidade Fiscal, como o que impede que o ente controlador se financie com recursos de instituição financeira controlada, tendo em vista a preservação das finanças do ente da Federação e das próprias instituições financeiras públicas.

Ressalta-se que a LRF impôs ao Tribunal de Contas da União a missão de atuar com autonomia e isenção no controle da gestão orçamentária e fiscal, requerendo que esta Corte aponte os desvios identificados no manejo das contas públicas com relação aos princípios, limites e regras dispostas naquela lei complementar, de forma a contribuir para a credibilidade e confiabilidade da gestão e das informações relacionadas às finanças públicas da União.

Trata-se não apenas de atribuições legais da Corte de Contas, mas também de uma responsabilidade e um compromisso para com a higidez das contas públicas, em atenção ao princípio republicano, que institui o interesse público como norteador da atuação dos governantes e dos demais agentes públicos.

Assim, ao tempo em que se enfatiza a relevância das conclusões obtidas nesta análise, quanto à observância dos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal no exercício de 2015, reforça-se a importância de que o Tribunal exerça com zelo, independência e imparcialidade a sua missão de guardião da responsabilidade fiscal, contribuindo também para a devida *accountability* perante a sociedade.

## **CAPÍTULO 8 - PARECER DO PROCURADOR-GERAL DO MINISTÉRIO PÚBLICO JUNTO AO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**

Excelentíssimo Senhor Ministro-Relator,

Trata-se de apreciação das Contas do Governo da República referentes ao exercício de 2015.

2. O Ministério Público junto ao Tribunal de Contas da União, tendo em vista as suas competências constitucionais e legais para atuar no processo que objetiva avaliar as Contas Anuais do Presidente da República, tem como atribuição inafastável zelar pela fiel aplicação da Constituição e das leis.

3. O Tribunal de Contas da União, por sua vez, no exercício do mister de emitir parecer prévio das Contas de Governo, deve verificar o cumprimento das normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, em especial quanto ao que estabelece a Lei Orçamentária Anual.



4. Essa avaliação, portanto, deve ser orientada principalmente pela Constituição e, especialmente, os seus princípios norteadores, dentre os quais o da prestação de contas, princípio republicano e essencial à democracia (CR/88, arts. 1º, 25, 29, 32, 34, inciso VII, e 35, inciso II).

5. O Sistema de Controle Externo, a cargo do Congresso Nacional, que conta com auxílio do Tribunal de Contas da União, no caso específico das Contas do Presidente da República, busca realizar uma avaliação do desempenho do Governo nos aspectos orçamentário, financeiro, contábil, operacional, patrimonial e administrativo, levando sempre em consideração a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão, o alcance dos objetivos fundamentais da República, que envolve precipuamente verificar a correta gestão dos recursos arrecadados e sua aplicação em diferentes ações distribuídas em diferentes áreas, como saúde, educação, segurança, social, econômica, dentre outras.

6. Assim, a atividade do Tribunal, no exercício de suas atribuições constitucionais, contribui de forma técnica para que o Congresso Nacional possa julgar as contas do Presidente da República, atribuição essa de natureza política, mas, por evidente, sem desconsiderar a realidade dos fatos apurados e analisados de forma técnica pelo Tribunal. O Julgamento por parte do Congresso Nacional decorre da necessidade do acompanhamento, em nome do povo, da gestão do Presidente, do seu desempenho na execução dos planos e ações aprovados pelo próprio Congresso Nacional.

7. É importante ressaltar que eventuais irregularidades apontadas no bojo da Prestação de Contas do Governo, apesar de não ser a finalidade essencial deste instrumento, é decorrência natural da função de controle a cargo do TCU.

8. Neste exercício, na fase preliminar, a unidade técnica constatou diversos indícios de irregularidades, envolvendo operações de crédito, supervisão bancária, programação e execução orçamentária e financeira no exercício de 2015, confiabilidade das informações relacionadas às metas previstas no Plano Plurianual 2012-2015 e possíveis distorções que comprometem a fidedignidade dos Balanços Patrimonial, Orçamentário e Financeiro e da Demonstração das Variações Patrimoniais de 2015. Segundo a unidade instrutiva, as constatações denotariam o descumprimento de princípios e pressupostos essenciais preconizados no arcabouço de regência das finanças públicas, em especial na Lei nº 4.320/64, na Lei de Responsabilidade Fiscal e na própria Constituição Federal.

9. Em adição aos indícios de irregularidades acima referidos, registrei no Parecer anterior outra ocorrência que, por sua vez, guarda correlação com a abertura de créditos suplementares sem autorização legislativa, por meio de decretos do Executivo, qual seja: **a abertura de créditos extraordinários por medida provisória, com inobservância aos pressupostos constitucionais de imprevisibilidade e urgência, conforme o disposto no art. 167, § 3º, da Constituição Federal.**

10. Percebe-se que a mencionada correlação entre as irregularidades ocorre na medida em que ambas tratam do uso de um importante instrumento de flexibilidade orçamentária, qual seja, os créditos adicionais.

11. Considero que este é um tema de extrema relevância e que deve ser trazido ao debate. É oportuno assentar que, no recente caso que levou ao *impeachment* da ex-Presidente da República, um dos crimes de responsabilidade motivadores do afastamento envolve justamente o uso de um dos instrumentos de flexibilidade orçamentária – os créditos adicionais do tipo suplementar. Não fossem outras questões igualmente importantes, apenas tal fato já deixa evidente a relevância do tema em questão.

12. Importante ressaltar, desde já, que aqui não se pretende discutir a constitucionalidade de medidas provisórias ou questionar sua eficácia e sua validade, muito menos adentrar nos requisitos constitucionais de relevância e urgência para edição de tal normativo. A análise destes requisitos cabe ao Poder Executivo, ao Congresso Nacional e ao Poder Judiciário.

13. A questão suscitada, e este é o ponto central do questionamento ora formulado, diz respeito ao requisito para abertura de crédito extraordinário, estabelecido no § 3º do art. 167 da Constituição Federal, quando determina que sua abertura somente será admitida para atender a **despesas imprevísíveis e urgentes**.

14. É nesse específico ponto que entendo, em consonância com a Semag, que **os requisitos da imprevisibilidade e urgência da despesa submetem-se ao crivo desta Corte de Contas**, tendo em vista que, *“para fundamentar a opinião do Tribunal de Contas da União em seu parecer prévio sobre a observância às normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, em especial quanto ao que estabelece a lei orçamentária anual (§ 1º do art. 228 do RITCU), **cumpra analisar se a abertura de créditos adicionais realizada pelo Poder Executivo no exercício de referência observou as normas regentes da matéria ...**”* (subitem II.4.1, p. 56, do Relatório Preliminar – ênfase acrescida).

15. Considerando que a abertura de créditos adicionais, de qualquer espécie, tem reflexo direto na execução dos orçamentos, é de se concluir, portanto, que tal matéria está no campo de verificação da apreciação das Contas prestadas pelo Presidente da República, submetendo-se, por conseguinte, à sistemática prevista pelos incisos IX do art. 49 e I do art. 71, ambos da CF/1988.

16. O Exmo. Ministro-Relator José Múcio registrou no Voto condutor do Acórdão nº 1497/2016-Plenário que a ocorrência indicada por este membro do MPTCU constitui relevante indício de irregularidade a compor o conjunto de questionamentos a serem apresentados à então Presidente da República. Registrou, ainda, que concordava com o Ministério Público no sentido de que não há como identificar fato imprevisível associado às despesas constantes das MPs indicadas, e que os créditos adicionais ora questionados, em sua maioria, implicam reforço na dotação orçamentária já fixada na Lei Orçamentária original, com características de créditos suplementares, conforme a definição do art. 41 da Lei nº 4.320/64.

17. No dia 17/06/2016, o Plenário desta Corte de Contas, por meio do Acórdão nº 1497/2016, entendeu que as Contas do Governo da República, referentes ao exercício de 2015, não estavam, naquele momento, em condições de serem apreciadas por este Tribunal, em razão dos indícios de irregularidades. Neste sentido, foi determinada a ciência da deliberação à então Excelentíssima Senhora ex-Presidente da República, Dilma Vana Rousseff, para que se pronunciasse, no seu interesse, sobre os indícios de irregularidades e possíveis distorções citados no *decisum*.

18. Como registrei no Parecer preliminar, na atual crise fiscal e econômica por que passa o país, a banalização do uso de medida provisória pelo Poder Executivo para fixar gastos públicos por meio de créditos extraordinários, que camuflam a real natureza dessas despesas e que impactam o cumprimento das metas fiscais fixadas, deve ser objeto de firme condenação por parte do Tribunal de Contas da União. Não é possível permitir que tão importante e excepcional instrumento seja desvirtuado, servindo como estratégia para burlar restrições legais previstas nas normas orçamentárias e fiscais.

19. Ao trazer tal discussão para o âmbito das Contas do Governo, automaticamente o TCU está fomentando uma radical mudança no comportamento dos gestores futuros na forma como os mesmos tratam os orçamentos públicos.

20. O uso de MPs para criar despesas e alterar o orçamento e a programação financeira da União se tornou praxe há alguns anos, praxe danosa, diga-se, à transparência, à gestão fiscal planejada e ao equilíbrio das contas públicas. Será incommensurável o serviço que este Tribunal estará prestando ao país caso possa, efetivamente, contribuir para que os gestores e políticos compreendam e obedeçam à legislação orçamentária, notadamente no que se refere ao uso adequado dos créditos adicionais do tipo extraordinário.

21. Nesse contexto, o Ministério Público junto ao Tribunal de Contas da União, no uso da competência conferida pela Lei nº 8.443/92, art. 81, incisos I e II, especialmente, dizer de direito,

verbalmente ou por escrito, em todos os assuntos sujeitos à decisão do Tribunal, vem, perante Vossa Excelência, apresentar as seguintes considerações a respeito das contrarrazões apresentadas pela Excelentíssima Senhora ex-Presidente da República.

## II

### QUESTÕES PRELIMINARES

22. Superada a apresentação dos itens do Acórdão nº 1497/2016-Plenário, a defesa da Sra. ex-Presidente evoca, sob o título de “*considerações gerais*” (peça 53, seção 2, p. 9-54), argumentos traduzíveis na questão preliminar de ilegitimidade passiva (embora não enunciada explicitamente nesses termos), além de outras questões preliminares de mérito: prejuízo ao contraditório e à ampla defesa, ao devido processo legal e à segurança jurídica.

23. Quanto à identificação da primeira questão preliminar, amparo minha interpretação no seguinte excerto das contrarrazões sob exame:

“6. (...) A Presidenta eleita, por não estar no exercício do seu cargo, não tem a obrigação e o ônus de defender das supostas irregularidades imputadas às contas do governo de 2015, responsabilidade que recai sobre o Vice-Presidente em exercício do cargo, hoje efetivado como Presidente da República por decisão do Senado Federal.

7. Assim, em relação aos atos de governo, nos quais a Ex-Presidenta da República não teve qualquer participação por não serem da sua competência privativa, sua defesa se limitará a encaminhar em anexo as explicações fornecidas pelos ministérios e, órgãos envolvidos, a partir de informações que foram fornecidas pela Advocacia-Geral da União, nos termos de Protocolo de Acesso a Informações firmado entre a então Presidenta da República afastada e o Advogado-Geral da União.” (peça 53, seção 2.1, p. 11-12).

24. Primeiramente, cabe registrar o escoreito *discrímen* conceitual entre contas de governo e contas de gestão, conforme lição doutrinária transcrita nas contrarrazões (peça 53, p. 10-11). Cumpre, ademais, sublinhar que o Acórdão nº 1497/2016-Plenário insta a Sra. Chefe de Estado a se pronunciar “*caso tenha interesse e entenda necessário*” – inexistindo, portanto, autêntica *obrigação* nesse sentido, conforme acepção literal do termo. Caso tencione invalidar as conclusões parciais desta Corte, resta-lhe, contudo, o **ônus** de contra-arrazoá-las, no sentido descrito por Miguel Reale, ao definir o ônus jurídico como sendo a “*obrigação que não é devida a alguém (sendo, portanto, incoercível) mas [que] é necessária para a validade do ato pretendido pelo sujeito*”<sup>1</sup>.

25. As alegações correspondentes à preliminar de ilegitimidade passiva da Sra. ex-Presidente são formuladas de forma ambígua quanto a sua extensão. Interpretando os argumentos do modo mais favorável à defesa, inferem-se pedidos sucessivos, consistentes do pedido principal de ilegitimidade passiva *ad causam* incidental quanto às Contas do Governo da República relativas à 2015 (abarcando, portanto, todos os itens do Acórdão nº 1497/2016-Plenário), e pedido subsidiário de ilegitimidade passiva parcial, referente a subconjunto de pontos do acórdão, pretensamente alheios à “*competência privativa*” da respondente.

26. O fundamento para a suposta ilegitimidade passiva *ad causam* da ex-Mandatária adviria da distinção entre contas de governo e contas de gestão (respectivamente, incisos I e II do art. 71 da Constituição), que teria por consequência o fato de que a “*responsabilidade pela prestação de contas [de governo], bem como da sua defesa (...) recai sobre aquele que exerce o cargo no momento da prática do ato de prestar contas ou de promover a sua defesa (...)*” (peça 53, p. 11 - grifei). Apenas a prestação

<sup>1</sup> REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito. 11ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 262.

das contas de gestão, nos dizeres da defesa, “*se liga pessoalmente à autoridade que praticou a conduta em exame*” (peça 53, p. 11).

27. Observo que a preliminar de ilegitimidade *ad causam* se assenta em premissa equivocada sobre suas consequências. Sob a forma Republicana, ambas as modalidades de contas (de governo e de gestão) vinculam pessoalmente seus titulares, de forma a conferir-lhes responsabilidade sobre a condução do Estado e da Administração Pública.

28. A tese levantada pela defesa – segundo a qual a Sra. ex-Presidente não ostentaria o ônus de defender as Contas do Governo de 2015, embora tenha administrado o país naquele exercício – revela-se inadmissível sob qualquer exegese que a ela se confira. A se interpretar literalmente o argumento trazido, a Sra. ex-Presidente teria de confiar a seu sucessor o ônus de defendê-la. Sob outra hermenêutica possível, pretenderia desincumbir-se da responsabilidade por conduta praticada no exercício da Presidência, atribuindo as consequências ao governante seguinte.

29. Enfim, equivoca-se a defesa ao afirmar que o vertente processo “(...) *trata da defesa das contas do Governo Federal, e não da apuração da conduta de determinada autoridade específica*” (peça 53, p. 11). Sob a forma de governo Republicana, as contas prestadas pelos agentes públicos – quer contas de governo, quer de gestão – consistem justamente nisso: apuração da conduta de autoridades específicas, pessoalmente identificadas, atribuindo-lhes responsabilidade em seu sentido original<sup>2</sup>.

30. O Exmº Sr. Ministro Raimundo Carreiro arremata a questão em sua declaração de Voto relativa ao Acórdão nº 1497/2016-Plenário (peça 20, p. 1):

“(...) *conforme já decidido pelo Supremo Tribunal Federal, o dever de prestar contas é da pessoa física (STF, MS 21.644-1/160-DF, Relator Ministro Néri da Silveira). Não é, portanto, a União quem presta contas nem são os atos da União que serão apreciados, mas sim as contas do Titular do Poder Executivo, conforme se extrai expressamente da dicção do art. 71, inciso I, da Constituição Federal (...).*”

31. Diante das ponderações acima, entendo que o Tribunal deve rejeitar a preliminar de ilegitimidade passiva *ad causam*, reputando incólume a pertinência subjetiva deste processo.

32. Desconsiderando o conectivo conclusivo que introduz o parágrafo 7 da peça 53, pode-se deduzir questão preliminar subsidiária, consistente em suposta ilegitimidade passiva parcial. Tal interpretação é corroborada pelo pedido de exclusão do item 9.2.21 do Acórdão nº 1497/2016-Plenário (peça 54, p. 122) – bem assim, indiretamente, dos itens 9.2.14 e 9.2.15 do mesmo julgado (“*por não serem da sua competência privativa, sua defesa se limitará a encaminhar em anexo as explicações fornecidas pelos ministérios*” - peça 53, p. 12).

33. Nesse ponto, acompanho o posicionamento da Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag), propondo a esta Corte que acolha a arguição de ilegitimidade passiva referente aos itens 9.2.14 (repasses do DPVAT) e 9.2.15 (registro do patrimônio de referência do Banco da Amazônia) do Acórdão nº 1497/2016-Plenário, por efetivamente não se inserirem entre os atos diretamente afeitos à responsabilidade da Presidente da República. Ofício, em consequência, por que o Colegiado torne insubsistentes os dois itens questionados.

34. A irregularidade narrada no item 9.2.21 do mesmo *decisum* (emissão direta de título), todavia, revelou-se elemento central de condução da política macroeconômica, inscrevendo-se na esfera de responsabilização da Presidência da República, conforme doutrina citada pela própria defesa (peça 53,

<sup>2</sup> Sobre o sentido original da responsabilidade, leciona Hart: “*The original meaning of the word ‘answer’, like that of the Greek ‘ἀποκρινέσθαι’ and the Latin respondere, was not that of answering questions, but that of answering or rebutting accusations or charges, which, if established, carried liability to punishment or blame or other adverse treatment.*” (HART, H. L. A. Punishment and Responsibility. Oxford: Oxford University Press, 2008. p. 264/265).



p. 10-11). Destarte, propugno por que o TCU não acate a preliminar pretendida, apreciando o mérito da questão, sobre o qual pronuncio-me adiante neste parecer.

35. Passando ao subitem seguinte de seu pronunciamento (peça 53, seção 2.1.1, p. 12-17), as contrarrazões ressaltam a *“importância da adequada delimitação da responsabilidade da Presidente da República”* (peça 53, p. 12), concluindo ao realçar a *“cautela necessária à aferição de responsabilidade do Presidente da República, o que (...) norteará a manifestação desta respeitada Corte de Contas”* (peça 53, p. 17).

36. Indiscutíveis a relevância das presentes Contas e a cautela recomendada no trecho em análise, cabe apontar novas contradições entre as ponderações ora alinhavadas na manifestação da Sra. ex-Presidente, tais como o reconhecimento de que *“É o mandatário quem tem as contas julgadas, não o governo em geral”* (peça 53, p. 12) e a anterior assertiva de que este feito *“trata da defesa das contas do Governo Federal, e não da apuração da conduta de determinada autoridade específica”* (peça 53, p. 11).

37. No mais, as considerações trazidas nesse ponto remetem ao mérito de cada irregularidade apontada no Acórdão nº 1497/2016-Plenário, tornando inadequada sua discussão em sede preliminar.

38. Por meio do próximo subitem de sua manifestação (peça 53, p. 18-45), a Sra. ex-Presidente argui as preliminares de prejuízo ao contraditório e à ampla defesa (peça 53, p. 17-21), ao devido processo legal (peça 53, p. 21-24) e à segurança jurídica (peça 53, p. 25-45).

39. Segundo a ex-Chefe de Governo, a limitação à ampla defesa e ao contraditório decorreria da *“descrição vaga e sucinta das condutas que teriam sido praticadas em 2015 e que seriam irregulares”*, contrastando com o relatório preliminar associado às Contas de 2014, que teria sido *“bem minucioso”* nesse sentido (peça 53, p. 18).

40. Alega que o pleno exercício de seus direitos jusfundamentais dependeria da descrição pormenorizada das condutas a si atribuídas, *“não sendo suficiente a mera referência a dispositivos legais que teriam sido supostamente violados”* (peça 53, p. 18). Delata, igualmente, a ausência das *“razões de fato que motivem o procedimento inquisitório”* (peça 53, p. 20). Sintetiza seu raciocínio ao afirmar que:

*“(...) as imputações feitas à Presidenta da República foram elaboradas de forma absolutamente irregular, sem vários dos elementos essenciais que permitem identificar, com clareza, a motivação e a valoração que justifica a suposta irregularidade apontada, o que acaba por macular com a nulidade o relatório preliminar.”* (peça 53, p. 21).

41. Tenho por incontestável a necessidade de suficiente descrição das condutas indicadas em processos tendentes à atribuição de responsabilidade.

42. No caso concreto, verifico que os itens do Acórdão nº 1497/2016-Plenário não se restringem à *“mera referência a dispositivos legais que teriam sido supostamente violados”*, trazendo também, e em primeiro plano, os núcleos das condutas comissivas e omissivas imputadas, em situação diametralmente contrária ao alegado na peça defensiva.

43. De mais a mais, o Relatório e o Voto que **integram** o referido julgado especificam em minúcias bastantes as circunstâncias em que cada conduta inquinada teria sido perpetrada, não havendo que se falar em violação ao contraditório e à ampla defesa ocasionado por vagueza ou incompletude do relatório preliminar.

44. Registro minha perplexidade quanto à comparação desfavorável com o relatório *“adotado nos anos anteriores, inclusive o de 2014, que foi bem minucioso”* (peça 53, p. 18), tendo em vista a patente identidade de procedimentos empregados e, sobretudo, averiguando que o Acórdão nº 1497/2016-Plenário, relativo a estas Contas de Governo de 2015, apresenta grau de detalhamento sempre equivalente ou superior aos itens veiculados no Acórdão nº 1464/2015-Plenário, que oportunizou a oferta de contrarrazões no exercício anterior.

45. Por fim, afigura-se incompreensível o clamor para que o Tribunal “*especifique, pormenorizadamente, as razões de fato que motivem o procedimento inquisitório*” (peça 53, p. 19-20 - grifei). *Concessa vênia*, a analogia traçada com o lançamento tributário desvela-se, na prática e nesse ponto, arrematado contrassenso.
46. Conforme já afirmado, a prestação de contas é *munus* de todo administrador público, que tem como ápice o exercício da Presidência do país, e que deflui diretamente do princípio republicano, entremeando e encontrando assento na tessitura constitucional – no caso das Contas do Governo, no art. 71, inciso I, da Constituição.
47. As “*razões fáticas*” que animam a instauração periódica de processos de contas residem em causas históricas de emancipação das sociedades contra a arbitrariedade de seus primeiros governantes, que exerciam a soberania de forma absoluta e desvigiada de instâncias representativas (Parlamentos), não havendo qualquer razão ou espaço para rediscussão desse tema em sede dos vertentes autos.
48. Em suma, vislumbro que o Acórdão nº 1497/2016-Plenário estampa “*indícios de irregularidades e possíveis distorções*” de maneira suficientemente caracterizada, não carecendo de suplementação de ordem alguma. Pugno, em consequência, por que o Tribunal de Contas da União rejeite a preliminar de nulidade em tela, vez que não se comprova qualquer violação do contraditório e da ampla defesa da Sra. ex-Presidente da República.
49. A arguição de ofensa ao devido processo legal, a seu turno, funda-se na observação de que as situações narradas em determinados itens do Acórdão nº 1497/2016-Plenário ainda se encontram sob apuração, sobre elas havendo processos em trâmite nesta Corte de Contas.
50. Argumenta-se haver “*costume consagrado nas práticas reiteradamente observadas no TCU*” no sentido de “*aguardar o encerramento das fiscalizações e auditorias em andamento antes de inserir no relatório preliminar qualquer imputação de irregularidade*” (ambas citações à peça 53, p. 24).
51. A Sra. ex-Presidente pondera que as auditorias desempenhadas pelo TCU asseguram “*a oportunidade para o gestor de ser comunicado para realizar medidas saneadoras da conduta, o que resta frustrado quando, antes de esgotada tal auditoria, a atuação do administrador é considerada irregular no processo de tomada de contas*” (peça 53, p. 24).
52. Em conclusão, assevera ter havido “*subversão da marcha processual*”, privilegiando “*postura punitivista*” em detrimento do “*caráter pedagógico que a norma legal proporciona*” e determinando “*a nulidade de todo o procedimento adotado*” (todas as citações à peça 53, p. 24).
53. O argumento trazido pela Sra. ex-Presidente contém incongruências que desaconselham seu acolhimento.
54. Inicialmente, realço a impossibilidade de se identificar “*costume consagrado*” de findar fiscalizações antes de “*inserir no relatório preliminar qualquer imputação de irregularidade*”, considerando que as Contas de Governo de 2014, apreciadas no ano passado, corresponderam à primeira oportunidade, desde 1937, em que o relatório preliminar do TCU consignou irregularidades conducentes à recomendação pela rejeição das Contas pelo Congresso Nacional.
55. A outro turno, a ideia de perda de “*oportunidade para o gestor de (...) realizar medidas saneadoras da conduta*” se mostra completamente inaplicável ao caso das Contas de Governo ora em análise, cujas impropriedades remetem a metas não cumpridas, créditos contraídos por meios proscritos e dotações orçamentárias instituídas em desacordo com as especificações legais.
56. Não observo, assim, “*subversão da marcha processual*”, considerando que o trâmite deste feito segue rigorosamente sua ordem regular, inclusive tendo sido oportunizado à Sra. ex-Presidente manifestar-se sobre os indícios de irregularidades constantes do Acórdão nº 1497/2016-Plenário. Sobrestar o exame das Contas do Governo da República a fim de aguardar o deslinde de outros feitos,



além de desnecessário, é medida destituída de amparo constitucional – representando, a outro turno, injustificável agressão às prerrogativas do Congresso Nacional.

57. Diante dessas considerações, propugno por que o Tribunal rechace a arguição de nulidade calcada em suposta infração ao princípio do devido processo legal (peça 53, item 2.1.2.2, p. 21-24).

58. A última preliminar levantada em contrarrazões (peça 53, seção 2.1.3, p. 25-45) consiste na pretensa incidência retroativa de nova interpretação deste Tribunal em relação a fatos já consumados, o que infringiria o princípio da segurança jurídica.

59. O tema é desenvolvido mais extensamente no item 3.1.2.3 (peça 53, p. 76-90). Reporta a defesa que, anteriormente à prolação do Acórdão nº 825/2015-Plenário – por meio do qual o TCU externou “*o entendimento de que o atraso sistemático e prolongado do pagamento de subvenções econômicas configura operação de crédito*” (peça 53, p. 76) – predominaria então:

“(…) *o entendimento dos órgãos jurídicos do Executivo quanto à regularidade da programação financeira dos repasses de recursos e do pagamento de subvenções a instituições financeiras, ainda que diante da ocorrência de eventuais atrasos bem como do correspondente tratamento orçamentário*”.

60. Este derradeiro argumento se revela demasiado frágil, ao pressupor que a interpretação de unidades jurisdicionadas vincularia o órgão incumbido de apreciar suas contas. A prevalecer tal raciocínio, qualquer decisão do TCU indicativa de irregularidade consistiria em “*virada de jurisprudência procedido por este egrégio Tribunal de Contas da União após a consolidação de um entendimento dominante por longo período*” (peça 53, p. 25).

61. Pontuo que a situação arguida em contrarrazões apenas se configuraria na hipótese em que o Tribunal de Contas expressamente afirmasse a regularidade de determinados procedimentos (e.g. as indigitadas operações de crédito junto a instituições financeiras oficiais), passando, a partir de determinado momento, a expressamente reputá-las irregulares.

62. Recordo que as normas jurídicas ostentam caráter contrafático, de sorte que a validade e a aplicabilidade da norma jurídica permanecem incólumes, ainda que o ilícito não tenha sido detectado e punido anteriormente – quer por não ter sido cometido, quer por não ter adentrado o plano de análise das autoridades competentes.

63. A assertiva de que os indícios de irregularidades encartadas no Acórdão nº 1497/2016-Plenário vulneram a segurança jurídica, portanto, carece de suporte mínimo para ser acolhida. Dessarte, opino por que o Tribunal desconsidere a preliminar aventada (peça 53, item 2.1.3, p. 25-45).

64. Ainda em sede de considerações gerais, a Sra. ex-Presidente tece comentários sobre a conjuntura econômica e a gestão fiscal em 2015 (peça 53, p. 45-54). Partindo da premissa de que “*o equilíbrio fiscal depende da recuperação do crescimento*” (peça 53, p. 54), credita seu insucesso em promover a retomada do crescimento econômico a fatores exógenos a seu governo.

65. O relato provido na peça defensiva não é isento de contradições e lacunas. Entre as incongruências, destaca-se os simultâneos encômios ao “*maior contingenciamento de despesas discricionárias (R\$ 79,5 bilhões) desde o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal*” (peça 53, p. 47) e a crítica ao “*efeito adverso da redução real dos gastos públicos*” (peça 53, p. 54). Recordo que, consoante o relatório atinente às Contas de Governo de 2014, a noção de que “*um novo contingenciamento agravaria a crise é apenas uma conjectura*” (TC nº 005.335/2015-9, peça 280, p. 785).

66. Entre as lacunas da descrição ofertada, desponta o rebaixamento do conceito (“nota de crédito”) desfrutado pela economia brasileira perante as agências internacionais de classificação de risco (*rating*) – comumente referida como perda do “*grau de investimento*” – decorrente, segundo aquelas

próprias agências, da falta de credibilidade da política fiscal<sup>3</sup>, da submissão de proposta de orçamento anual deficitário<sup>4</sup> e da falta de coesão no Gabinete Presidencial<sup>5</sup>, entre outros fatores.

67. Tampouco poderia a Sra. ex-Presidente evocar a imprevisibilidade do cenário fiscal que se descortinou em 2015. No relatório concernente às Contas de Governo de 2014 (TC nº 005.335/2015-9, peça 280, p. 620), o Tribunal já sublinhava:

*“(...) mudança substancial da condução da política fiscal que vai de encontro a premissas e objetivos da política econômica nacional, de modo diametralmente oposto à exigência do art. 4º, § 2º, inciso II, da LRF.*

*As implicações desse quadro, de evidente deterioração das contas públicas, podem acarretar sérios danos para a nação, a exemplo do risco de redução do grau de investimento do Brasil – como, aliás, infelizmente, já ocorreu agora no ano de 2015 – aumento das taxas de juros e de desemprego e, principalmente, a inviabilização do crescimento sustentável da economia.”*

68. De toda sorte, o arrazoadado trazido na seção 2.2 não aproveita à ex-Mandatária, pois não enfrenta nem esclarece as condutas delimitadas nos itens do Acórdão nº 1497/2016-Plenário, sequer as contextualizando convincentemente. Persistindo no intuito de interpretar as afirmações ali contidas de modo mais favorável à defesa técnica, entendo que ainda assim não se vislumbram eximentes capazes de afastar a irregularidade das situações questionadas, nem exculpantes que afastem a responsabilidade da Sra. ex-Presidente.

### III

69. Considerando a ampla e detalhada análise realizada pela unidade técnica, o MP/TCU busca, na presente manifestação, destacar alguns pontos que se mostraram relevantes, sempre com intuito de contribuir para aperfeiçoar processo decisório do presente caso.

70. Antes de adentrar nas alegações apresentadas para cada item ou grupo de itens, a defesa inicia seus argumentos com a rediscussão do conceito externado por este Tribunal a respeito do que deve ser considerado operação de crédito.

71. Para fundamentar a sua tese, a defesa elenca normas, cita doutrinadores, além de destacar a opinião externada pelo analista da Secretaria de Recursos, quando da análise do Pedido de Reexame do Acórdão nº 825/2015-Plenário.

72. Nesse arrazoadado, novamente se defende a tese da necessidade de haver um negócio jurídico bilateral com a finalidade da instituição financeira entregar, ou pôr à disposição da Fazenda Pública que a controla, recursos financeiros mediante pagamento de juros.

73. Mais uma vez a defesa incorre no equívoco de comparar operações de crédito normais com a situação atípica identificada quando o tomador é o controlador da instituição financeira e exerce o seu

<sup>3</sup> Exemplificando, em 16/12/2015 a agência Fitch divulgou nota intitulada “Fitch Rebaixa Rating do Brasil Para 'BB+'; Perspectiva Negativa”, registrando que “As repetidas mudanças nas metas fiscais minaram a credibilidade da política fiscal”.

<sup>4</sup> Em 9/9/2015 a agência Standards & Poors (S&P Global), em nota intitulada “Brazil Foreign Currency Ratings Lowered To 'BB+/B'; Outlook Is Negative”, consigna como *rationale* para o rebaixamento o fato de que “The proposed budget is based on a primary deficit of 0.3% of GDP, rather than the previously revised 0.7% of GDP surplus target that was announced in July”.

<sup>5</sup> O documento aludido na nota de rodapé anterior registra a seguinte concausa para o rebaixamento da nota de crédito do país: “further lack of cohesion within the president's cabinet”.

poder de controle. Nesses casos, exigir que haja um contrato formal é documentar a irregularidade que se praticou, o que é um contrassenso.

74. Outro argumento apresentado é o de que os recursos tomados necessariamente deveriam ter transitado pelo Tesouro Nacional para caracterizar a operação. Se esse raciocínio fosse correto, os financiamentos imobiliários não poderiam ser considerados operações de crédito, pois, em regra, os recursos da aquisição de um imóvel são depositados pela instituição financeira diretamente na conta do proprietário alienante e não na do comprador.

75. Assiste razão à defesa quando afirma que para caracterizar uma operação de crédito rotineira é preciso prévia autorização orçamentária, lei específica e o controle do Senado Federal. Se o Governo tivesse seguido esses requisitos, certamente encontraria como primeiro óbice o fato de que o financiamento pretendido era com uma instituição financeira federal, o que é vedado.

76. Neste ponto, é cabível recuperar trecho do voto condutor do Acórdão nº 992/2015-Plenário, que analisou os embargos interpostos contra o Acórdão nº 825/2015-Plenário, o qual foi bastante esclarecedor quanto a essa questão, ao consignar que:

*“(...) as dívidas do Tesouro com os bancos oficiais, destacadas na fiscalização do Tribunal, **possuem todas as características de empréstimo**, como a permanência por longo prazo e a incidência de encargos. Afinal, **representam a assunção, pelos bancos, de compromissos de terceiro (a União)**, quando eles deveriam, em vez de custear a despesa pública, canalizar seus recursos para transações com o setor privado normalmente previstas nas suas carteiras de negócios, que lhes renderiam juros. Ou seja, os bancos estão tendo que cortar parte das suas disponibilidades para empréstimos tradicionais, a fim de poder emprestar para o Tesouro.*

*19. A situação assemelha-se muito com a figura do ‘adiantamento a depositantes’, quando o correntista estoura seu saldo de depósitos e o banco acaba arcando com o gasto em excesso, para futura cobrança.*

*20. Seja por contrato de prestação de serviços, seja por força de normas, os pagamentos de despesas da União por meio de bancos deveriam ocorrer mediante o depósito oportuno dos valores na conta específica, tal como um correntista.*

*21. Quando o Tesouro atrasa o depósito, os bancos oficiais têm lhe adiantado os pagamentos ou permanecido com as diferenças, nos casos de equalização de juros.*

*22. É o próprio Banco Central que define o ‘adiantamento a depositantes’ como operação de crédito, como se pode verificar na sua Circular 1273/1987, que instituiu o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional – COSIF, cujo Capítulo ‘Normas Básicas – 1’, Seção ‘Operações de Crédito – 6’, assim diz da ‘1 Classificação das Operações de Crédito’:*

*‘2 – As operações de crédito distribuem-se segundo as seguintes modalidades:*

*a) empréstimos – são as operações realizadas sem destinação específica ou vínculo à comprovação da aplicação dos recursos. São exemplos os empréstimos para capital de giro, os empréstimos pessoais e os adiantamentos a depositantes; (...)’.*

77. Devo recordar, também, que o TCU não inovou na conceituação do que seja operação de crédito, sendo este um conceito adotado em normativos e orientações da STN e do Bacen, conforme destacou o Procurador Júlio Marcelo de Oliveira no parecer apresentado quando da análise do Pedido de Reexame interposto contra o Acórdão nº 825/2015-Plenário:

*“Cumpre frisar que a União, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional, tem plena ciência da amplitude do conceito de operação de crédito estabelecido pela LFR, como se verifica do seguinte trecho da 5ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais, aprovado pela Portaria STN 637/2012 (disponível em [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/21643/MDF\\_5a\\_edicao.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/21643/MDF_5a_edicao.pdf)), referente ao Demonstrativo das Operações de Crédito (páginas 615 e 616 do manual, grifos originais e acrescidos):*

#### **04.04.01.02 Objetivo do Demonstrativo**

*Este demonstrativo visa a assegurar a transparência das operações de crédito efetuadas pelo Ente da Federação, discriminando-as em face de sua relevância à luz da legislação aplicável, e a verificar os limites de que trata a LRF e as Resoluções do Senado Federal. Nos termos do § 1º do art. 1º da LRF, ‘a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas (...)’, razão pela qual o controle das operações de crédito é essencial à gestão fiscal responsável, visto que tais operações embutem risco de não adimplemento das obrigações, geralmente refletido na cobrança de juros, os quais serão incorporados ao valor original da dívida.*

#### **04.04.02 CONCEITO**

##### **04.04.02.01 Operação de Crédito**

A LRF define de **forma** exemplificativa o conceito de operação de crédito, que corresponde ao **compromisso financeiro assumido** em razão de:

- a) mútuo;
- b) abertura de crédito;
- c) emissão e aceite de título;
- d) aquisição financiada de bens;
- e) recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços;
- f) arrendamento mercantil;
- g) e **outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros.**
- h) **Assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas** pelo ente da Federação (equiparada a operação de crédito pela LRF).
- (...)

**Ressalte-se que as operações de crédito e as operações a elas equiparadas pela LRF nem sempre envolvem o usual crédito junto a uma instituição financeira ou o ingresso de receita orçamentária nos cofres públicos e podem transcender a anualidade do Orçamento Público.**

No caso da assunção, reconhecimento ou confissão de dívidas, por exemplo, há a incorporação de um passivo sem contrapartida na forma de serviços prestados ao ente ou de aumento do ativo da entidade, seja devido ao ingresso de receita orçamentária ou à incorporação ao patrimônio público de bens adquiridos.

#### **1. Principais Características das Operações de Crédito**

Em regra, as operações de crédito possuem pelo menos uma das seguintes características:

- a) Envolvem o **reconhecimento**, por parte do setor público, de um passivo, que equivale a um aumento do endividamento público com impactos no montante da dívida pública e na capacidade de endividamento do ente;
- b) Pressupõem a **existência de risco de não adimplemento** de obrigações que, em geral, materializa-se na forma de cobrança de juros explícitos ou implícitos, deságio e demais encargos financeiros, tendo como consequência uma redução do Patrimônio Líquido do ente que equivale a um aumento do valor original da dívida; e
- c) **Diferimento no tempo**, uma vez que, em regra, as operações de crédito envolvem o recebimento de recursos financeiros, bens, ou prestação de serviços, os quais terão como contrapartida a incorporação de uma dívida a ser quitada em momento futuro.”

78. Então, cabe novamente reiterar que a União, ao atrasar o repasse de recursos para o pagamento de despesas sociais e de subvenção econômica, forçou as suas intuições financeiras a arcar com essas despesas com recursos próprios. A União, por sua vez, assumiu um compromisso financeiro junto a

essas instituições financeiras federais e esses compromissos apresentaram todas as três características para classificá-las como operações de crédito, seguindo os critérios definidos pela STN, quais sejam: a) reconhecimento do passivo; b) existência de risco de não adimplemento, materializado pela cobrança de juros e demais encargos; e c) diferimento no tempo.

79. Ainda em relação ao Parecer supra, nele também consta referência ao art. 1º, § 1º, inciso II, da Resolução Bacen 2.827/2001 do Banco Central do Brasil – BCB, que assim conceituou operação de crédito:

*“Parágrafo 1º - Para efeito do disposto nesta Resolução entende-se:*

*(...)*

*II - por operação de crédito:*

*a) os empréstimos e financiamentos;*

*b) as operações de arrendamento mercantil;*

*c) a aquisição definitiva ou realizada por meio de operações compromissadas de revenda de títulos e valores mobiliários de emissão dos estados, do Distrito Federal ou dos municípios, bem como dos órgãos e entidades do setor público mencionados no parágrafo 1º, inciso I, alínea ‘c’, exclusive a aquisição definitiva de ações de sociedades de economia mista;*

*d) a concessão de garantias de qualquer natureza; e*

*e) toda e qualquer operação que resulte, direta ou indiretamente, em concessão de crédito e/ou captação de recursos de qualquer natureza, inclusive com uso de derivativos financeiros.”*

80. Em sequência, a defesa discorre a respeito da forma como foram contabilizadas as operações. Defende que todos os registros foram adequados e são capazes de demonstrar a realidade contábil, orçamentária e financeira da União. É preciso ressaltar que a prática adotada foi registrar os passivos em restos a pagar processados e não processados.

81. Tal prática, como visto nos últimos relatórios de análise de Contas de Governo, levou ao crescimento substancial do saldo de restos a pagar nos últimos anos, tornando essa rubrica um verdadeiro orçamento paralelo da União, afrontando diretamente a transparência e passando para os exercícios futuros o cumprimento das obrigações financeiras assumidas em exercícios anteriores. Essa forma de registro foi escolhida para viabilizar as ditas “*pedaladas fiscais*” e estão incluídas naquelas ações apelidadas de “*contabilidade criativa*”.

82. A rápida deterioração das contas públicas nos últimos exercícios, devido ao aumento descontrolado das despesas, levou o Estado inexoravelmente à crise fiscal que estamos vivenciando. Os lançamentos realizados adiaram o reconhecimento de obrigações e feriram de morte a transparência ao criar o orçamento paralelo já mencionado. Caso as obrigações tivessem sido registradas de forma clara, certamente os problemas fiscais que hoje enfrentamos poderiam ter sido mitigados ou até evitados na sua origem.

83. Frise-se, ainda, que a defesa reconhece que até o início de abril o Executivo ainda entendia ser regular a “*programação financeira dos repasses de recursos e do pagamento de subvenções a instituições financeiras, ainda que diante da ocorrência de eventuais atrasos bem como do correspondente tratamento orçamentário.*” (peça 53, p. 78).

84. Assim, considerando que o conceito de operação de crédito defendido pelo TCU foi extensivamente analisado em outras oportunidades, sob diferentes enfoques, não merecem prosperar os fundamentos da defesa apresentada.

### III.1



***9.2.1. manutenção do estoque de operações de crédito vencidas até 31/12/2014 durante praticamente todo o exercício de 2015, relativamente a atrasos nos repasses ao Banco do Brasil respeitantes à equalização de juros do Plano Safra, tendo iniciado aquele ano com valor aproximado de R\$ 8,3 bilhões, em desacordo com o art. 36, caput, da Lei Complementar nº 101/2000 (item III.1.1 da instrução da Semag);***

***9.2.2. manutenção do estoque de operações de crédito vencidas até 31/12/2014 durante praticamente todo o exercício de 2015, relativamente a atrasos nos repasses ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social respeitantes à equalização de juros do Programa de Sustentação do Investimento, tendo iniciado aquele ano com valor aproximado de R\$ 20 bilhões, em desacordo com o art. 36, caput, da Lei Complementar nº 101/2000 (item III.1.2);***

85. Esses pontos foram tratados pelo Relatório preliminar no subitem III.1 que culminou no Acórdão nº 1497/2016-Plenário, em que foi determinada oitiva prévia da Excelentíssima Senhora ex-Presidente da República a respeito dos itens de achados envolvendo possíveis descumprimentos normativos e da Constituição Federal.

86. Os dois subitens acima devem ser analisados de forma conjunta, uma vez tratem de situações idênticas, qual seja, a manutenção do estoque de operações de crédito junto a instituições financeiras oficiais até o final de 2015.

87. A defesa foi enfática ao destacar o fato de que o TCU, quando da apreciação do Pedido de Reexame ao Acórdão nº 825/2015-Plenário, propôs que o Governo Federal apresentasse um cronograma para quitação do estoque das operações de crédito identificadas.

88. Efetivamente o TCU, ao tomar conhecimento dos montantes envolvidos, optou por devolver ao gestor a decisão de como regularizar a situação, pois o impacto nas finanças públicas seria elevado e fatores externos poderiam inviabilizar a completa regularização do feito, como a inexistência de tomadores no mercado de novos títulos da dívida pública ou a exigência de taxas de juros mais altas por parte desses tomadores, dentre outros fatores.

89. Enquanto se discutia o mérito das determinações do TCU, tanto no processo de fiscalização específico como no âmbito do processo anual de Contas de Governo do exercício de 2014, o Governo Federal demonstrou resistência em cumprir recomendações e determinações feitas, refutando todos os apontamentos do TCU, especialmente defendendo a inexistência de elementos para caracterizar essas operações como operações de crédito.

90. Com esse cenário, não houve por parte do Governo Federal qualquer sinalização ou intenção de resolver os saldos devedores com as instituições financeiras oficiais, que só se acumulavam. O Governo até então classificava essas dívidas como meros atrasos contratuais e as registrava em restos a pagar de exercícios anteriores.

91. Deve-se destacar o fato de que a LOA 2015 não previa originalmente qualquer solução para o estoque da dívida identificada, sendo que, no decorrer do primeiro semestre, nenhuma proposta de alteração da LOA foi apresentada que sinalizasse em alguma medida a redução ou a interrupção do crescimento dessas dívidas.

92. Importante observar que, concomitante ao crescimento insustentável dos débitos junto aos bancos públicos, os valores devidos às instituições privadas eram apurados e pagos dentro de critérios rígidos. O cálculo da equalização ocorria mensalmente e os pagamentos também eram mensais.

93. No caso dos bancos públicos, a prática histórica era apurar semestralmente os valores a pagar com quitações semestrais também. No entanto, a partir de 2010, essa prática começou a ser alterada, até mesmo por meio de normativos editados pelo ente controlador, que impôs ao BNDES, por exemplo, um prazo de 24 meses para que a União quitasse com suas obrigações.



94. Além disso, tais dados não estavam registrados nas estatísticas fiscais de Dívida Líquida e de Necessidades de Financiamento do Setor Público. Como asseverado pela unidade técnica, esse fato *“representa conduta tendente a contornar as condicionantes trazidas pela LRF para criação e execução desse tipo de dispêndio”*.

95. De qualquer forma, o Governo Federal deu início à alteração da sistemática até então utilizada com o retorno aos critérios originais de apuração e pagamento das equalizações de taxas. Um exemplo disso foi a edição da Portaria nº 414/2015.

96. A interrupção do crescimento dos estoques, no entanto, não ocorreu, pois, a edição dessa Portaria não veio acompanhada com correções nas previsões orçamentárias para viabilizar o regular pagamento das novas equalizações em relação ao segundo semestre de 2014 e ao primeiro semestre de 2015, devidas em janeiro e julho de 2015, respectivamente.

97. As tratativas com o relator do PLN nº 5/2015 ocorreram apenas em outubro de 2015, após a emissão do parecer prévio das Contas de Governo do exercício de 2014 por parte do TCU.

98. Merece destaque o fato da defesa, de forma contundente, apontar para a concessão de efeito suspensivo para o cumprimento do Acórdão nº 825/2015-Plenário.

99. A defesa ressalta que, em vista desse efeito suspensivo, não é possível caracterizar como irregularidade as pendências financeiras discutidas, inclusive quando se realizava um embate a respeito do conceito de operação de crédito, aliado ao fato de que o Tribunal decidiu por exigir do Governo Federal um cronograma para resolução das pendências questionadas e não a quitação imediata dos débitos, como proposto originalmente pela unidade técnica.

100. Sobre essa questão, é pacífico na jurisprudência do TCU que o efeito suspensivo não autoriza ao gestor a realização de atos que, direta ou indiretamente, contrariem itens da decisão combatida.

101. Devo ressaltar, também, que a apresentação de recurso não autoriza o não cumprimento da decisão, pois, uma vez negado o provimento do recurso, volta a ser exigível o cumprimento do comando impugnado, com efeitos retroativos à data da ciência da deliberação recorrida (Acórdãos nºs 1090/2014-Plenário e 893/2010-2ª Câmara).

102. A própria defesa reconhece que apenas iniciou o processo de regularização das operações irregulares após a apreciação definitiva do recurso interposto, em 09/12/2015.

103. A unidade técnica, ao propor a regularização imediata de todos os passivos, tomou por base a legislação que regula a matéria. Entretanto, o Tribunal concedeu a opção ao Executivo de resolver a questão de forma gradativa, mediante a apresentação de um cronograma para quitação dos passivos, considerando o elevado estoque da dívida.

104. Em que pese essas concessões, nem mesmo os débitos novos devidos em 2015 mereceram alguma medida de solução, o que poderia indicar a boa vontade do Governo Federal em começar a resolver os passivos, especialmente na interrupção do crescimento dessas dívidas.

105. Como bem destacado no Relatório preliminar *“a interposição de recursos com efeito suspensivo – no caso, a oposição de pedido de reexame contra o Acórdão 825/2015-Plenário – suspende provisoriamente os efeitos das decisões do Tribunal, para efeito do recurso, mas não autoriza o recorrente a, antes do julgamento do mérito do recurso, praticar atos ou adotar providências que direta ou indiretamente violem e contrariem a legislação que dá suporte à decisão, qual seja, a Constituição da República e a LRF”*.

106. A unidade instrutiva, com base nesse entendimento, afirmou que os responsáveis decidiram *“livremente agir por conta e risco, ao dar continuidade ao atraso do pagamento do valor do estoque referente a financiamento forçado de despesas próprias da União vencidas em 2014, o que, na prática,*

*nada mais é do que ‘rolagem’ de dívida já configurada na decisão, hipótese inequívoca, para fins da LRF, de operação de crédito”.*

107. A Semag pondera, ainda, que:

*“É forçoso registrar que o cumprimento da legislação é matéria cogente que independe do efeito que o Tribunal confere ao recurso contra suas decisões, cuja ação não se processa de forma apartada do princípio constitucional da legalidade. É dizer que a concessão de efeito suspensivo previsto na legislação que norteia o processo de controle externo não tem o condão de desnaturar os fenômenos jurídico-econômicos alcançados pelos arts. 29 e 36 da LRF, os quais estabelecem, respectivamente, o conceito de operação de crédito e veda que o ente controlador seja financiado por instituição financeira controlada.”*

108. Merece registro o fato de que o TCU emitiu Parecer a respeito das Contas de Governo de 2014 em outubro de 2015 (Acórdão nº 2461/2015-Plenário), no qual condenou as práticas contábeis e a ausência de repasse sistemático de recursos para atender as despesas com diferentes programas do Governo, dentre as quais as operações de crédito sob análise. Tal apreciação se deu independente da análise do recurso impetrado contra o Acórdão nº 825/2015-Plenário.

109. Registre-se, ainda, que, para o exercício de 2015, quando da elaboração da peça orçamentária, o Governo Federal não previu recursos suficientes para regularizar as pendências financeiras com os bancos estatais, nem mesmo dos valores apurados semestralmente. Mesmo quando em alguma monta foram orçados, não foi utilizada essa autorização para ao menos estancar o crescimento desses débitos com a quitação dos novos encargos exigíveis no decorrer do exercício de 2015.

110. Verifica-se, portanto, que, mesmo com a prolação do Acórdão nº 825/2015-Plenário, o Governo Federal não adotou qualquer medida com vistas a iniciar a regularização da situação, vindo a fazê-las apenas em dezembro de 2015.

111. Merece destaque, também, o fato de que o Governo Federal, ao estudar as alternativas para regularizar a situação das operações de crédito ora questionadas, praticou novas irregularidades, dentre as quais a emissão de Medida Provisória de créditos extraordinários para o pagamento das dívidas, como se a decisão do TCU fosse um fato extraordinário que autorizasse essa emissão.

112. Por fim, o aumento das obrigações com equalização de juros, especialmente no que se refere ao PSI, não observaram as condicionantes do art. 17 da LRF, como a realização de uma estimativa dessa despesa ao longo dos anos. Não houve a demonstração das fontes de recursos para o seu custeio ou de despesas ou programas que deveriam ser cancelados para fazer frente a essas novas obrigações decorrentes do aporte de aproximadamente R\$ 500 bilhões no BNDES para realização de operações de crédito subsidiadas.

113. Nesse sentido, o quadro apresentado, cujo questionamento se restringiu à rolagem do estoque da dívida existente em dezembro de 2014, envolve o cometimento de diversas irregularidades e não apenas a rolagem em si.

114. Ademais, não foram apresentados atos ou medidas que demonstrassem que no final de 2014 e no primeiro semestre de 2015 a regularização da questão estava em estudo.

115. Devo ressaltar que o quadro encontrado e a determinação deste Tribunal para que o Governo Federal apresentasse uma solução para os problemas detectados visaram ao estrito cumprimento da Lei Complementar nº 101/2000 (que proíbe operações de crédito entre a União e instituições financeiras por ela controladas) e da Lei nº 4.320/64 e, por isso, consistiram na aplicação do princípio da autoexecutoriedade das leis.

116. Nesse sentido, o MP/TCU, mesmo considerando que os referidos débitos foram quitados em dezembro de 2015, entende que a postergação para apresentar uma solução para o estoque das dívidas ocorreu em descompasso com a vedação prevista no art. 36 da LRF, o que justifica a rejeição dos argumentos de defesa apresentados.

### III.2

***9.2.3. realização de novas operações de crédito pela União junto ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, no primeiro e no segundo semestres do exercício de 2015, nos valores de R\$ 3,7 bilhões e R\$ 4,37 bilhões, respectivamente, em virtude de passivos oriundos do Programa de Sustentação do Investimento, operacionalizado por aquela instituição financeira, em desacordo com os arts. 32, § 1º, incisos I e II, e 36, caput, da Lei Complementar nº 101/2000 e com os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar nº 101/2000 (item III.1.3);***

***9.2.4. realização de novas operações de crédito pela União junto ao Banco do Brasil no primeiro e no segundo semestre do exercício de 2015, nos montantes de R\$ 2,6 bilhões e R\$ 3,1 bilhões, respectivamente, em virtude de passivos oriundos da equalização de taxa de juros em operações de crédito rural, em desacordo com o art. 165, § 8º, c/c o art. 32, § 1º, incisos I e II, da Lei Complementar nº 101/2000, bem como com o art. e 36, caput, da mesma Lei e com os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar nº 101/2000 (item III.1.4);***

117. Neste ponto, estamos diante da repetição dos achados que estiveram presentes quando da análise das contas da Presidente da República em 2014.

118. A defesa, inicialmente, destaca a posição defendida por um auditor e pelo diretor da Serur, que analisaram o Pedido de Reexame interposto contra o Acórdão nº 825/2015-Plenário. Os técnicos manifestaram a posição de que os atrasos no pagamento das subvenções poderiam ser considerados irregulares, mas não haveria elementos para que permitissem caracterizar esses atrasos no conceito de operações de crédito.

119. Entretanto, a opinião externada não foi acompanhada pelo Secretário da unidade, como também não foi a posição do TCU que prevaleceu quando da prolação do Acórdão nº 3297/2015-Plenário. O Acórdão, no mérito, conheceu os Pedidos de Reexame interpostos, deu provimento parcial ao recurso do Banco Central e negou provimento ao da União.

120. A questão em tela envolve o atraso continuado e intencional do repasse de recursos aos bancos públicos, decorrente dos créditos concedidos por meio de subvenções econômicas. Tal fato não pode ser encarado como uma situação normal e restrita aos desígnios discricionários do Governante.

121. A unidade técnica demonstrou, com base em dados e argumentos sólidos, que a omissão desses repasses caracterizam-se como operações de crédito, em afronta aos arts. 32, § 1º, incisos I e II, e 36, *caput*, da Lei Complementar nº 101/2000, e contrários aos pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável, insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar nº 101/2000.

122. Como demonstrado, em dezembro de 2014, o saldo devedor junto ao Banco do Brasil, estoque mais fluxo, alcançou R\$ 10,9 bilhões.

123. Quanto ao fluxo, o período de equalização considerado pela Semag foi o semestral, sendo que o pagamento devido deveria ocorrer até o início do semestre seguinte.

124. Assim, os valores a serem pagos/ressarcidos ao BB e ao BNDES, referentes ao segundo semestre de 2014, alcançaram R\$ 2,6 bilhões e R\$ 3,7 bilhões, respectivamente.

125. Considerando que esses valores não foram pagos de forma regular, este representante do MP/TCU não vislumbra como não caracterizar esses atrasos como operações de crédito vedadas pela LRF.

126. É de se questionar, pelo menos no início do exercício, que esses atrasos tenham ocorrido, já que, no caso do Plano Safra, a LOA de 2015 previu o dispêndio de até R\$ 8,3 bilhões para a equalização de juros desse programa.

127. Importante observar que os pagamentos realizados até julho de 2015, no caso do BB, referiam-se ao estoque da dívida existente com o banco, de exercícios anteriores, ou seja, o fluxo que ia sendo apurado a cada semestre e que estava atrasado, muitas vezes há mais de um exercício.

128. Assim, assiste razão à Semag ao concluir que em janeiro de 2015 e em julho de 2015 foram realizadas duas novas operações de crédito, referentes aos períodos de equalização do segundo semestre de 2014 e do primeiro semestre de 2015.

129. Entre os meses de agosto e outubro de 2015, os pagamentos foram realizados pelo Governo Federal ao BB, mas em montantes insuficientes para quitar quaisquer das operações de crédito em tela, o que demonstra uma falta de planejamento, já que, ao menos, como comentado, com os recursos previstos pela LOA 2015 seria possível quitar todas as obrigações atinentes ao exercício de 2015.

130. Em relação ao BNDES, a operação de crédito referente ao período de apuração do segundo semestre de 2014, que deveria ter sido quitada no primeiro semestre de 2015, foi de R\$ 3,7 bilhões. A segunda operação de crédito referente às equalizações, cujo período de apuração era o primeiro semestre de 2015, alcançou o montante de R\$ 4,37 bilhões.

131. Os pagamentos realizados ao BNDES no primeiro semestre de 2015 foram maiores, no montante de R\$ 4,5 bilhões, mas seguiu a mesma sistemática adotada junto ao BB. Foram quitados os débitos mais antigos, de exercícios anteriores, realizando, assim, nova operação de crédito referente às obrigações do próprio exercício.

132. Os valores devidos ao BB e ao BNDES foram quitados apenas em dezembro de 2015, no total de R\$ 9,8 bilhões e R\$ 20,4 bilhões, respectivamente.

133. Não há como explicar um aumento do passivo da União junto ao BNDES da ordem de 3.200% – o saldo de R\$ 785,8 milhões em 2009 cresceu para R\$ 26 bilhões em 2014 – senão pelo fato de que o banco foi usado pelo Tesouro para financiar essas ações, o que configura inquestionavelmente em abuso de poder do controlador.

134. Como bem destacado pela unidade técnica, as portarias editadas pelo Ministério da Fazenda entre 2012 e 2014 alteram a sistemática dos pagamentos e funcionaram como verdadeiras cláusulas contratuais impostas aos bancos pelo ente controlador.

135. Assim, em que pese as pendências financeiras terem sido quitadas em dezembro de 2015 e, em especial, as referentes ao exercício de 2015 tenham sido quitadas dentro do próprio exercício, tal fato, por si só, não tem como afastar a irregularidade.

136. Desse modo, o diferimento de onze meses, para o pagamento dos saldos apurados no segundo semestre de 2014, e de cinco meses, para o pagamento dos saldos apurados no primeiro semestre de 2015, configuraram operações de crédito, no valor total de R\$ 8,04 bilhões no caso do BNDES, e de R\$ 5,64 bilhões em relação do BB, com clara infringência ao art. 36 da LRF.

### III.3

***9.2.5. omissão de passivos da União junto ao Banco do Brasil, à Caixa Econômica Federal, ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social e ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço nas estatísticas da dívida pública divulgadas pelo Banco Central do Brasil ao longo do***

***exercício de 2015, contrariando os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar nº 101/2000 (item III.2);***

137. A defesa destaca o fato de que o TCU deu provimento parcial ao Banco Central em relação ao recurso interposto contra o cumprimento do Acórdão nº 825/2015-Plenário, por meio do Acórdão nº 3297/2015-Plenário, o qual originalmente previa o refazimento das estatísticas fiscais publicadas, referentes aos anos de 2013 e 2014.

138. Ao final, o TCU determinou que o Bacen publicasse quadro que evidenciasse a evolução de cada um dos passivos, de 2009 a 2015, discriminando os impactos mensais no estoque da DLSP e nos resultados fiscais primário e nominal, bem como os reais estoques dessas dívidas, caso as estatísticas fiscais tivessem captado os montantes devidos pela União.

139. A publicação desses números, no final de 2015, não afasta o fato de que o Bacen, no decorrer de todo o exercício de 2015, não reconhecia as falhas nas captações dos dados, em que pese essa apuração estivesse compatível com as suas próprias normas e práticas. Tanto no âmbito das contas de 2014 como no TC nº 021.643/2014-8, ficou demonstrado que era cabível a captação desses valores.

140. A omissão desses valores prejudicou a avaliação das metas bimestrais de resultado primário e a programação orçamentária no exercício, afrontando diretamente os princípios da transparência fiscal e da legalidade.

141. Nesse caso, a defesa não demonstrou qualquer medida adotada pelo Bacen no decorrer do exercício de 2015, com objetivo de apurar esses dados e cotejar suas normas, de modo a cumprir adequadamente a sua tarefa de dar transparência à gestão fiscal.

142. Nesse sentido, a presente irregularidade deve ser considerada quando da emissão do Parecer final das presentes Contas.

#### IV

***9.2.6. pagamento de dívidas da União junto ao Banco do Brasil e ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social sem a devida autorização na Lei Orçamentária Anual ou em lei de créditos adicionais, inclusive com o registro irregular de subvenções econômicas, contrariando o que estabelecem o art. 167, inciso II, da Constituição Federal, o art. 5º, § 1º, da Lei Complementar nº 101/2000 e os arts. 12, § 3º, inciso II, e § 6º, e 13 da Lei nº 4.320/64 (item III.3.1);***

143. Neste ponto, a Semag ressalta que na análise dos pagamentos realizados, ao invés de registrar as operações como quitação de dívida de operações de crédito, os pagamentos dos passivos junto ao BB, BNDES e FGTS foram pagos como se fossem subvenções econômicas, o que distorceu as informações orçamentárias do exercício de 2015.

144. A Semag defendeu no Relatório preliminar que os pagamentos deveriam ser registrados como amortização de dívida de juros, independentemente de serem ou não operações regulares.

145. Como é sabido, os valores foram empenhados em cada exercício e não foram pagos, ficando registrados em restos a pagar ou como despesas de exercícios anteriores. Daí uma das causas do exagerado crescimento dos restos a pagar em relação ao qual o Governo Federal reiterava inexistir qualquer irregularidade nos valores ali computados.

146. A Semag, portanto, questionou o pagamento dos passivos vencidos, como se fossem despesas do exercício corrente (2015). Ressalta, ainda, que os órgãos responsáveis pelos lançamentos não



separaram o principal dos juros, contribuindo para a distorção das informações contábeis e orçamentárias.

147. Além disso, pondera a unidade técnica que o Governo Federal, ao pagar dívida pública, disfarçada de subvenção econômica, acabou por executar despesas de amortização de dívida contratual sem que houvesse autorização específica na Lei Orçamentária Anual (LOA) ou de créditos adicionais para realizar esse tipo de despesa, infringindo, assim, o art. 5º, § 1º, da LRF.

148. Assiste razão à unidade técnica, uma vez que, para dar ares de regularidade, os lançamentos desde a origem não foram efetuados como se fossem operações de crédito. Tal prática certamente decorre de todo o contexto já descrito em que se processaram as “*pedaladas fiscais*” com o objetivo de obscurecer as ilegalidades praticadas.

149. Faltou, portanto, a previsão de uma autorização da LOA ou em lei de créditos adicionais para realizar essas despesas.

150. Quanto às falhas de registro das operações, a defesa, por sua vez, faz uma ampla descrição do processo de contabilização, levando em consideração o fato de que as despesas eram originalmente subvenções econômicas e aponta as dificuldades em se ajustar a contabilidade de diferentes exercícios.

151. Alega-se que os ajustes contábeis, conforme sugerido, envolviam o ajuste de todos os lançamentos realizados desde a origem dos fatos. Alega, ainda, que efetivar o registro da forma solicitada é, em si, ilegal, pois vedado pela LRF.

152. Pondera, ainda, que a questão, ao considerar os atrasos praticados como operações de crédito ilegais, abrangeria os aspectos orçamentários, financeiros e fiscais, não sendo possível desdobrar a irregularidade em outras irregularidades.

153. Para a defesa, portanto, haveria a impossibilidade de rever a Lei Orçamentária, sendo que o pagamento, como realizado, é um mero exaurimento da irregularidade, de modo que abrangeu as operações e todos os procedimentos inerentes à constituição das despesas.

154. Devemos, neste ponto, abstrair das questões operacionais para constatar que efetivamente ocorreram as infringências legais apontadas. A questão da utilização dos bancos públicos para financiar as subvenções econômicas sob análise não envolveu simplesmente atrasos de pagamentos, mas ensejou descumprimento de vedações legais claras, e, para serem viabilizadas, houve encobrimento de registros contábeis dos saldos devedores do lado da União.

155. No entanto, ao realizar a quitação dos débitos, cabia ao Governo Federal observar a transparência fiscal e a verdade orçamentária. Consertar um erro com outro erro não é possível. Apesar de todas as manobras realizadas, não seria inviável registrar corretamente os pagamentos, como bem demonstrou a Semag, bastando, para tanto, ser feita a incorporação do passivo sem a necessidade de lançamento de qualquer receita do mesmo valor, além de proceder com o respectivo cancelamento dos restos a pagar. Ao final, haveria o pagamento na natureza de despesa correta: amortização de operações de crédito e juros.

156. Em relação à alegação de que a irregularidade apontada decorre do exaurimento da irregularidade principal, entendemos não assistir razão à defesa, pois, mesmo em se tratando de um encadeamento de ações, como bem frisou a unidade técnica, estamos diante de duas condutas distintas: a realização de operações de crédito irregulares e a quitação/pagamento dessas dívidas também de forma irregular.

157. Frise-se que tais despesas foram pagas em cada exercício por meio de operações de crédito tomadas junto aos bancos públicos, portanto, as subvenções foram quitadas, surgindo daí, a cada exercício, uma nova obrigação com bancos não registrada.



158. Essas novas obrigações, que são o cerne de boa parte da discussão travada no âmbito das Contas de Governo de 2014 e de 2015 e em processos específicos, precisam ser registradas e contabilizadas corretamente, tornando hígidos os registros públicos, em prol da realidade dos fatos, mesmo que esses registros decorram de operações ilegais.

159. A defesa ainda aponta o fato de que o TCU não adentrou nos aspectos relacionados à forma de realizar o pagamento, no âmbito dos Acórdãos nºs 825/2015-Plenário e 3297/2015-Plenário. Entretanto, uma vez confirmado o entendimento de se tratarem de operações de crédito, os registros de quitação dessas dívidas deveriam seguir os ditames adequados previstos no MCASP.

160. Considerando que a unidade técnica demonstrou a viabilidade dos ajustes nos registros, diferentemente do alegado na Nota Técnica Conjunta nº 01 DEING/SECAD/SOF/MP/2016, manifesto minha concordância com a Semag pelo não acolhimento das contrarrazões em relação a este ponto.

## V

***9.2.7. pagamento de dívidas da União junto ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço sem a devida autorização em Lei Orçamentária Anual ou em lei de créditos adicionais, e também com o registro irregular de subvenções econômicas, incluindo o pagamento de R\$ 869,10 milhões executados em 2014 sem que constassem da respectiva dotação orçamentária (Lei nº 12.952/2014), contrariando o que estabelecem o art. 167, inciso II, da Constituição Federal, o art. 5º, § 1º, da Lei Complementar nº 101/2000 e os arts. 12, § 3º, inciso II, e § 6º, e 13 da Lei nº 4.320/64 (itens III.3.2 e III.3.3);***

161. Este item é similar ao anterior, tendo como agravante o fato de ter ocorrido o pagamento de R\$ 869,10 milhões executados em 2014 sem haver dotação orçamentária prevista para execução dessa despesa.

162. A unidade técnica faz uma ampla análise de todos os argumentos apresentados na defesa, de modo que registro a minha concordância com as conclusões alcançadas pela instrução técnica.

163. Como diferencial em relação ao ponto 9.2.6, existe o fato de que, no caso do FGTS, havia autorização legal para que a União contratasse operações de crédito, mas para viabilizar era preciso que a receita obtida estivesse inscrita nos orçamentos anuais em que ocorreram os adiantamentos do FGTS ao Tesouro.

164. Com isso, os pagamentos seriam realizados em rubrica própria consignada na Lei Orçamentária e não como pagamento de restos a pagar. Essa manobra escondeu as dívidas que não foram captadas pelo Bacen.

165. A forma correta de proceder foi alertada no item 9.7.1 do Acórdão nº 825/2015-Plenário, prolatado em abril de 2015, bem como quando da análise das Contas de Governo referentes ao exercício de 2014.

166. A abertura do crédito extraordinário, no montante de R\$ 8,9 bilhões, também ocorreu na rubrica de subvenções econômicas. Como já discorrido em relação ao tópico anterior, essas despesas foram quitadas em cada exercício com recursos do próprio FGTS. Sendo assim, não havia saldo de subvenções econômicas a pagar, mas sim uma dívida junto ao FGTS, amparada no art. 82-A da Lei nº 11.977/2009.

167. Ao contabilizar todos esses pagamentos como subvenções econômicas, além do Governo, de forma indireta, não reconhecer que se tratavam de operações de crédito, tal medida desfigurou os dados dessa despesa, que não refletem a realidade.

168. Tal cenário ficou agravado com o pagamento da atualização monetária das dívidas como se fossem também subvenções econômicas, montante que efetivamente não foi aplicado na finalidade indicada. Além desse fato, débitos de exercícios anteriores foram pagos como se fossem do exercício de 2015. Não há como não exigir que tais inconsistências não sejam corrigidas.

169. Por fim, chamou a atenção o fato de que, em 2014, os desembolsos com os adiantamentos de subvenções econômicas acordadas com o FGTS superaram em R\$ 869,10 milhões o orçamento previsto, ou seja, houve um gasto sem previsão orçamentária.

170. A dotação orçamentária de R\$ 612 milhões foi esgotada em julho de 2014 e, por isso, a unidade técnica concluiu no relatório preliminar que não havia autorização legislativa para as despesas realizadas ao longo de todo o segundo semestre de 2014 na concessão de subvenções econômicas.

171. Levando em conta todas as tratativas realizadas entre os órgãos responsáveis por estimar a referida despesa, coube à SOF manter o valor da despesa subestimado. Segundo apurado, os restos a pagar de exercícios anteriores estavam sendo considerados como dotação orçamentária, uma interpretação, no mínimo, *sui generis*, em afronta direta aos princípios da universalidade e da anualidade, como bem destacado pela unidade técnica.

172. O passivo, por sua vez, foi pago em 2015, mas, como tal despesa não foi prevista na LOA/2014, a Semag considerou que foi descumprido um dos requisitos previstos no art. 82-A da Lei nº 11.977/2009, para considerar tal débito como uma operação de crédito. Nesse sentido, restou caracterizada a realização de uma despesa sem autorização legal, decorrente de uma operação de crédito extracontratual.

173. Tal débito foi quitado com base na abertura de crédito extraordinário, por meio da MP 702/2015. O pagamento se deu sem a realização do procedimento administrativo necessário para reconhecer a obrigação do Tesouro e sem apurar as responsabilidades pela geração do passivo e sem observar as normas regentes da matéria.

174. Tal irregularidade encontra-se em apuração das responsabilidades dos diversos órgãos envolvidos no âmbito do TC nº 012.043/2016-8, ainda sem apreciação de mérito. Registre, por fim, que a questão do pagamento, em 2015, de R\$ 869,10 milhões de despesas realizadas em 2014 sem autorização orçamentária não constou das contrarrazões da defesa.

175. Assim, tendo em conta toda a análise realizada pela Semag, não há como acolher as contrarrazões apresentadas em relação a este ponto.

## VI

***9.2.8. abertura de créditos suplementares, entre 27/07/2015 e 02/09/2015, por meio dos Decretos Não Numerados 14241, 14242, 14243, 14244, 14250 e 14256, incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário então vigente, em desacordo com o art. 4º da Lei Orçamentária Anual de 2015, infringindo, por consequência, o art. 167, inciso V, da Constituição Federal (item III.4.1);***

176. De início, é importante registrar que tal ocorrência foi também constatada quando da análise das contas do Governo de 2014, oportunidade em que este Tribunal considerou irregular a abertura de crédito suplementar, por meio de Decretos do Executivo, em um cenário em que a meta fiscal de resultado primário possa estar comprometida.

177. Nesse contexto, insere-se a Representação do Procurador do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas da União (MPTCU) sobre repetição de irregularidades em créditos suplementares abertos em 2015, cuja apuração está em andamento no âmbito do TC nº 035.014/2015-6.

178. Sobre essa irregularidade, a defesa da ex-Presidente da República argumenta que toda a discussão existente teria como ponto de partida duas controvérsias jurídicas.

179. A primeira controvérsia diz respeito à interpretação da expressão “*sejam compatíveis com a obtenção da meta de resultado primário estabelecida para o exercício de 2015*”, existente no *caput* do art. 4º, da LOA/2015. A defesa questiona: “*O que significa, juridicamente, esta ‘compatibilidade’ com a obtenção da meta? Em que plano esta ‘compatibilidade’ deve ser expressar? No plano exclusivamente financeiro, ou seja, no âmbito dos gastos, de fato, efetivados a partir destes créditos suplementares? No plano estritamente orçamentário, isto é, no campo das autorizações de gastos in abstracto estabelecidas a partir da suplementação de créditos feita por estes decretos? Ou simultaneamente nestes dois planos?*”.

180. Para a defesa, é sobre a programação financeira que se avalia “a obtenção da meta” e não sobre a dotação orçamentária aprovada na LOA. Afirma que, nos termos do art. 9º da LRF, o instrumento para a obtenção da meta de resultado primário é a limitação de empenho e movimentação financeira (pagamento).

181. A outra controvérsia jurídica trazida pela defesa refere-se à dimensão temporal da meta de resultado primário. Questiona se “*A configuração do descumprimento da meta ou de que a obtenção da meta está comprometida se dá apenas ao final do exercício, uma vez que ela é anual? Ou, ao revés, o descumprimento se dá em períodos mais curtos de tempo, a partir das verificações determinadas pela Lei de responsabilidade fiscal?*”.

182. A defesa argumenta que somente após o encerramento do exercício financeiro é possível constatar se a meta foi cumprida. E, no caso concreto, com a edição da Lei nº 13.199/2015, oriunda do PLN nº 05/2015, a meta teria sido cumprida.

183. Da mesma forma que ocorrido no exercício de 2014, é necessária uma breve contextualização normativa acerca da disciplina dos créditos orçamentários inseridos no orçamento federal.

184. A Constituição Federal, em seu art. 167, incisos V e VI, prevê:

*“Art. 167. São vedados:*

*(...)*

*V - a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes;*

*VI - a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa;”*

185. O art. 167 da Constituição é dedicado aos princípios gerais do orçamento que subordinam matérias orçamentárias à elaboração de lei formal (princípio da legalidade). O inciso V, por sua vez, atribui ao Congresso a competência para abertura de créditos suplementares e especiais, que, em regra, a cada exercício delega essa tarefa à Presidência da República por meio da Lei Orçamentária, sob determinadas condições ali definidas.

186. Além disso, é obrigatória a indicação das fontes de recursos que suportarão os créditos concedidos, demonstrando a preocupação do constituinte com o equilíbrio das finanças públicas.

187. Os créditos suplementares são autorizações de despesas computadas de maneira insuficiente na Lei de Orçamento anual. Tem como finalidade reforçar a dotação orçamentária já existente, sua abertura depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e será precedida de uma exposição de motivos. A Lei Orçamentária já autoriza a abertura desses créditos sob determinadas condições e até determinado limite.

188. Em princípio, essa autorização legislativa constava da Lei Orçamentária de 2015, que, em seu art. 4º, prevê:

*“Art. 4º Fica autorizada a abertura de créditos suplementares, restritos aos valores constantes desta Lei, excluídas as alterações decorrentes de créditos adicionais, desde que as alterações promovidas na programação orçamentária sejam compatíveis com a obtenção da meta de resultado primário estabelecida para o exercício de 2015 e sejam observados o disposto no parágrafo único do art. 8º da LRF e os limites e as condições estabelecidos neste artigo, vedado o cancelamento de quaisquer valores incluídos ou acrescidos em decorrência da aprovação de emendas individuais apresentadas por parlamentares, para o atendimento de despesas: ...” (Grifei.)*

189. O parágrafo único do art. 8º da LRF prescreve o seguinte:

*“Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea ‘c’ do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.*

*Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.”*

190. Como restou demonstrado no Relatório preliminar das Contas anuais, em julho de 2015, o cenário fiscal já estava delineado com o claro comprometimento do alcance da meta fiscal previsto pela LDO de 2015. Nesse cenário, a LOA 2015, em especial o seu art. 4º, proibiu o Governo Federal de abrir créditos suplementares por decretos presidenciais, restringindo a sua concessão apenas à aprovação de lei específica, conforme dito anteriormente.

191. Nesse contexto, o Poder Executivo enviou ao Congresso Nacional, por intermédio da Mensagem nº 269, de 22 de julho de 2015, Projeto de Lei para alterar a LDO-2015 (PLN nº 5/2015, com objetivo de ampliar a possibilidade de redução da meta de resultado primário no montante dos gastos relativos às desonerações de tributos e ao PAC).

**192. Nesse cenário, a abertura de créditos suplementares impactaria o alcance da meta fiscal então vigente e, portanto, não poderiam ser abertos sem autorização legislativa.**

193. Em vista desse contexto, e notadamente do entendimento já fixado pelo Tribunal na análise das Contas de Governo de 2014, não é possível acatar as alegações da defesa de que somente após o encerramento do exercício financeiro é possível constatar se a meta foi cumprida, afirmando que, no caso concreto, com a edição da Lei nº 13.199/2015, oriunda do PLN nº 05/2015, a meta teria sido cumprida. Essa afirmação da defesa afronta os pilares da LRF, que se baseiam na gestão fiscal responsável, na transparência e na necessidade de adotar medidas tendentes ao alcance de resultados positivos sustentáveis e para o alcance da meta fixada.

194. O entendimento do Tribunal é firme no sentido de que cabe ao Governo pautar a gestão fiscal tendo como base a meta vigente aprovada pela LDO. Nesse sentido, fere o princípio da legalidade orientar a execução da política fiscal com base em uma meta ainda não aprovada, constante de um projeto de lei, da forma como ocorrido em 2015.

195. A condicionante existente no *caput* do art. 4º da LOA 2015 é clara ao determinar que as alterações promovidas na **programação orçamentária** devem ser compatíveis com a obtenção da meta de resultado primário estabelecida para o exercício de 2015. Tal condicionante reforça a conclusão de que a abertura de créditos suplementares pode trazer impactos na execução fiscal.

196. Por lógico, a simples abertura do crédito orçamentário não significa a execução imediata e automática do gasto. Não obstante, ao aumentarem a dotação orçamentária, os créditos suplementares podem impactar o alcance da meta fiscal, dado que aumenta a projeção de gastos, dificultando o alcance

da meta fixada. Daí a importância do instrumento do contingenciamento como meio de minimizar o efeito do aumento do gasto.

197. Quando o art. 4º da LOA 2015 menciona “*programação orçamentária*” reconhece que a abertura do crédito suplementar deve levar em consideração o cenário fiscal presente quando de sua abertura. Significa que, em cenário fiscal desfavorável, em que certamente já ocorrerão contingenciamentos, não será permitido ao Executivo aumentar a autorização dos gastos, sem previamente ser autorizado pelo Legislativo.

198. Desse modo, o MP/TCU manifesta-se pelo não acolhimento dos argumentos apresentados para o presente item.

## VII

**9.2.9. condução da programação orçamentária e financeira com amparo na proposta de meta fiscal constante do Projeto de Lei PLN 5/2015, e não na meta fiscal legalmente vigente nas datas de edição dos Relatórios de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias do 3º e do 4º Bimestres de 2015, bem como dos Decretos nºs 8.496/2015 e 8.532/2015, contrariando o disposto nos arts. 9º da Lei Complementar nº 101/2000 e 52 da Lei nº 13.080/2015 (item III.4.2);**

**9.2.10. contingenciamentos de despesas discricionárias da União em montantes inferiores aos necessários para atingimento da meta fiscal vigente nas datas de edição dos Decretos nºs 8.496, de 30/07/2015, e 8.532, de 30/09/2015, amparados, respectivamente, pelos Relatórios de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias do 3º e 4º Bimestres de 2015, contrariando o disposto nos arts. 9º da Lei Complementar nº 101/2000 e 52 da Lei nº 13.080/2015 (item III.4.2);**

199. Sobre estas ocorrências, parte da defesa se ampara numa suposta mudança de entendimento do TCU em relação à matéria, elencando uma série de acórdãos que, segundo seu entendimento, em algum momento discutiram a questão da meta fiscal. Os Acórdãos em que houve essa discussão, direta ou indiretamente, foram destacados pela Semag em sua instrução.

200. É defendido, também, que cabia ao TCU realizar os devidos alertas a respeito do risco do não cumprimento da meta. Em relação a esses argumentos, faço comentários pontuais a respeito dos pontos questionados, uma vez que a unidade técnica abordou detalhadamente a questão.

201. Para analisarmos os pontos questionados, recorro o quadro resumo do processo de contingenciamento no decorrer do exercício, constante do Relatório preliminar das Contas de Governo:

### Resultado Fiscal e Contingenciamento 2015

R\$ bilhões

| Normativo                                           | Abril    | Maio             | Julho              | Setembro         | Novembro         | Dezembro           | Realizado |
|-----------------------------------------------------|----------|------------------|--------------------|------------------|------------------|--------------------|-----------|
|                                                     | LOA 2015 | Avaliação 2ºBim. | Avaliação 3ºBim.** | Avaliação 4ºBim. | Avaliação 5ºBim. | Avaliação Dezembro |           |
| I. Receita Líquida                                  | 1.223    | 1.158            | 1.112              | 1.112            | 1.057            | 1.057              | 1.043     |
| II. Despesas                                        | 1.168    | 1.103            | 1.106              | 1.106            | 1.109            | 1.109              | 1.159     |
| II.1 Obrigatórias                                   | 856      | 861              | 872                | 872              | 875              | 875                | 905       |
| II.2. Discricionárias                               | 312      | 242              | 234                | 234              | 234              | 234                | 253       |
| III. Fundo Soberano do Brasil                       | -        | -                | -                  | -                | -                | -                  | 1         |
| IV. Resultado Primário Acima da Linha (I - II+ III) | 55       | 55               | 6                  | 6                | 55               | (52)               | (115)     |
| V. Resultado Primário Abaixo da Linha               | 55       | 55               | 6                  | 6                | 55               | (52)               | (117)*    |
| PLN de Mudança de Meta Considerado na Programação   | -        | Não              | Sim                | Sim              | Não              | Não                |           |



| Normativo                                 |                                                                                                                            | Abril    | Maio             | Julho              | Setembro         | Novembro         | Dezembro           | Realizado |
|-------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|------------------|--------------------|------------------|------------------|--------------------|-----------|
|                                           |                                                                                                                            | LOA 2015 | Avaliação 2ºBim. | Avaliação 3ºBim.** | Avaliação 4ºBim. | Avaliação 5ºBim. | Avaliação Dezembro |           |
| Novo Contingenciamento                    |                                                                                                                            | -        | Sim              | Sim                | Não              | Sim              | Reversão Parcial   |           |
| Poder Executivo                           | Valor Necessário de Contingenciamento/ Descontingenciamento para cumprimento da meta considerada no Relatório de Avaliação | -        | (69,9)           | (8,5)              | -                | (105,4)          | 105,4              | (78,4)    |
|                                           | Valor de Fato Contingenciado/Descontingenciado                                                                             |          | (69,9)           | (8,5)              | -                | (11,2)           | 11,2               | (78,4)    |
|                                           | Decreto referente à Avaliação                                                                                              |          | 8.456            | 8.496              | 8.532            | 8.580            | 8.581              |           |
| Demais Poderes - Contingenciamento        |                                                                                                                            |          | (0,94)           | (0,13)             | -                | (1,74)           | 1,74               | (1,06)    |
| Estimativa Variação PIB - Governo Federal |                                                                                                                            | 0,77%    | -1,20%           | -1,49%             | -2,44%           | -3,10%           | -3,10%             | -3,85%    |
| Estimativa IPCA - Governo Federal         |                                                                                                                            | 6,49%    | 8,26%            | 9,00%              | 9,29%            | 9,99%            | 9,99%              | 10,7%     |

Fontes: LOA 2015, Decretos de Programação Orçamentária e Financeira, Relatórios Bimestrais de Avaliação das Receitas e Despesas Primárias e Resultado do Tesouro Nacional.

\*A Lei 13.199/2015, além de alterar a meta de resultado primário dos OFSS para um déficit de R\$ 52 bilhões, permitiu a dedução de até R\$ 68 bilhões;

\*\* O Relatório de Avaliação do 3º Bimestre, de acordo com o art. 9º da LRF e com a meta vigente da LDO 2015, deveria ter previsto um novo contingenciamento de R\$ 58 bilhões, e não de R\$ 8,6 bilhões.

202. Inicialmente, cabe destacar que a meta de resultado primário constante da LDO era de R\$ 55,3 bilhões. Logo no primeiro bimestre, ante a redução das receitas em R\$ 65 bilhões e a ampliação das despesas em R\$ 5,7 bilhões, decidiu-se por um contingenciamento de R\$ 69,9 bilhões e, conforme destacado nas contrarrazões, este foi o maior contingenciamento desde a edição da LRF.

203. No terceiro bimestre, o quadro piorou com outra redução de receitas da ordem de R\$ 46,7 bilhões e aumento de despesas da ordem de R\$ 11,4 bilhões, o que levaria a um novo contingenciamento de R\$ 58 bilhões.

204. Neste ponto, o Governo Federal optou por encaminhar o PLN 5/2015, que previa a mudança da meta primária para um superávit de R\$ 5,8 bilhões, e efetivou um novo contingenciamento de R\$ 8,7 bilhões. No quarto trimestre houve nova frustração de receitas; no entanto, desde o envio do PLN 5/2015 ao Congresso Nacional, o Governo passou a adotar a meta ainda não aprovada para realizar as suas projeções, inclusive quanto ao contingenciamento.

205. Ressalto que tal prática foi condenada pelo TCU, ao apreciar as Contas de Governo referentes ao exercício de 2014.

206. A unidade técnica, de forma didática, demonstra que o art. 9º da LRF condicionou os contingenciamentos das dotações orçamentárias em função da frustração de receitas identificadas a cada bimestre, de modo a mitigar os riscos ao pleno cumprimento da meta prevista.

207. Em vista disso, a unidade técnica defende que cabia ao Governo Federal, após a reavaliação das despesas primárias do terceiro bimestre, fazer o contingenciamento das dotações existentes.

208. Apesar disso, os limites de empenho foram mantidos, apesar da certeza do descumprimento da meta anual vigente, bem como da contida no próprio PLN. Ressalte que no projeto original para alteração da meta não foi previsto o pagamento das pedaladas fiscais, que veio a ocorrer em dezembro de 2015.

209. Em novembro de 2015, já era inviável realizar o contingenciamento no volume necessário (R\$ 105 bilhões) pela falta de recursos passíveis de bloqueio. Assim, nesta oportunidade foram contingenciados R\$ 11,4 bilhões, equivalentes à totalidade das dotações de despesas discricionárias ainda a serem empenhadas. Destaco que o volume menor contingenciado está diretamente relacionado à não adoção da medida no volume necessário logo após a avaliação do 3º bimestre.



210. O PLN 5/2015, durante a sua tramitação, obviamente precisou ser ajustado para contemplar esse quadro fiscal desolador, bem como abriu margem para quitação das “pedaladas fiscais”, sendo aprovado com uma autorização de déficit de R\$ 51,8 bilhões.

211. A crítica que se faz a todo esse processo, e que resultou nos pontos de oitiva sob análise, é o fato que o Governo Federal repetiu a prática de 2014 em utilizar como parâmetro a meta contida no PLN 5/2015, encaminhado ao Congresso, e não a meta vigente para a tomada de decisões nas áreas orçamentária e financeira.

212. Realizou, também, contingenciamentos inferiores aos necessários e não informou à sociedade, ao Congresso e ao TCU os reais fatores da impossibilidade de fazê-lo, em homenagem ao princípio da transparência fiscal.

213. O quadro apresentado demonstra que houve uma demora para adoção de medidas para compatibilizar a meta primária à realidade que se apresentava já no primeiro bimestre de 2015. Também demonstra que o Governo Federal repetiu em 2015 a prática de superestimar receitas e subestimar despesas, tendo a certeza de que, no decorrer do exercício, poderia alterar essas previsões, especialmente a meta estipulada.

214. Portanto, as irregularidades ora analisadas – condução da política fiscal com base em meta não vigente e contingenciamento inferior ao necessário – estão intimamente imbricadas.

215. Neste ponto, cabe analisar a alegação de que o TCU não atuou de forma preventiva por meio do instituto do alerta previsto no art. 59 da LRF.

216. Ao Tribunal cabe realizar quadrimestralmente o acompanhamento das receitas e despesas primárias. O trabalho referente ao segundo quadrimestre (TC nº 020.764/2015-4) resultou no Acórdão nº 3324/2015-Plenário, de 09/12/2015, no qual o TCU decidiu alertar os Ministérios do Planejamento e da Fazenda de que o valor do contingenciamento aprovado pelo Decreto nº 8.496/2015 foi insuficiente para o alcance da meta fiscal.

217. Antes disso, o TCU apreciou, em 17/06/2015, de forma preliminar, as Contas de Governo de 2014 (TC nº 005.335/2015-9), por meio do Acórdão nº 1464/2015-Plenário. Naquela oportunidade, também alertava a respeito dessas mesmas irregularidades.

218. A defesa tenta se valer de precedente do TCU na tentativa de demonstrar que o Tribunal, em 2009, teria aceitado o uso da meta contida no projeto de lei encaminhado e não da meta vigente prevista pela LDO.

219. O precedente refere-se ao TC nº 012.177/2009-0, que tratou do acompanhamento da execução orçamentária e financeira da União do primeiro quadrimestre de 2009 e que resultou no Acórdão nº 2659/2009-Plenário, o qual, ao contrário do alegado, alertou o Poder Executivo a respeito do risco de frustração das metas de resultado primário:

*“9.6 alertar o Poder Executivo, por intermédio da Secretaria de Orçamento Federal e da Secretaria do Tesouro Nacional, nos termos do art. 59, § 1º, inciso I, c/c art. 9º, da Lei Complementar 101/2000, quanto ao risco de frustração das metas de resultado primário previstas na Lei 11.768/2008 (Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2009);”*

220. Portanto, o Tribunal, diferentemente do alegado, sempre utilizou a meta vigente e não a meta constante de projeto de lei ainda não aprovado em suas análises referentes à política fiscal e já apontava como irregular o uso da meta proposta por meio de projeto de lei para orientar as ações da política fiscal, bem como focava suas orientações na meta do exercício em vigor.

221. Como bem lembrado pela Semag, as manifestações dos relatores das Contas de Governo de 2012 e 2013 alertam para a ocorrência de mudanças preocupantes na metodologia para o efetivo controle do resultado primário, com uso de transações atípicas e mais complexas que reduziram a transparência

a respeito de qual o resultado primário efetivamente era buscado pelo Governo Federal (Acórdão nº 1274/2013-Plenário e Acórdão nº 1138/2014-Plenário).

222. A despeito desses fatos, o envio de alerta não configura pré-requisito ou pré-condição para que se possa imputar ao gestor descumprimento de norma financeira ou constitucional. Veja que a análise dos relatórios trimestrais emitidos em abril e agosto pode, em determinadas situações, nem ser apreciada a tempo para realizar os alertas, mas nem por isso esse fato autoriza o Governo Federal a deixar de observar as exigências legais e constitucionais.

223. O cenário de deterioração do quadro fiscal e das práticas que passaram a ser adotadas pelo Governo Federal levaram o TCU a ajustar suas normas de forma a fazer avaliações bimestrais da situação fiscal, com vistas a tornar mais tempestiva a sua atuação.

224. No presente caso, após analisar o contexto fiscal do exercício de 2015, como descrito pela Semag, em 30/07/2015 havia margem para se efetivar o contingenciamento de R\$ 57 bilhões e que tal fato não colocaria em maior risco a prestação de serviços públicos, somado ao fato de que essa omissão feriu diretamente o art. 9º da LRF.

225. Finalmente, quanto ao argumento de que na avaliação do 5º bimestre não havia possibilidade fática para realizar o contingenciamento necessário, a unidade técnica afirma que a situação foi consequência da inobservância do art. 9º da LRF nos decretos de programação orçamentária e financeira emitidos após o 3º e 4º bimestres, os quais abandonaram a meta em vigor. Ou seja, a crise fiscal já posta desde o 3º bimestre obrigava a se alcançar uma solução conjunta entre o Legislativo e o Executivo. Buscou-se adiar o inevitável.

226. Assim, acompanho a proposta a Semag de não acolher as contrarrazões em relação aos dois subitens ora analisados.

## VIII

***9.2.11. utilização de recursos vinculados do superávit financeiro de 2014 em finalidade diversa do objeto da vinculação, em ofensa ao parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar nº 101/2000 (item III.4.3);***

***9.2.12. utilização de recursos de fundos especiais em finalidade diversa do objeto da vinculação, em desacordo com o estabelecido no art. 73 da Lei nº 4.320/64 e em ofensa ao parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar nº 101/2000 (item III.4.3);***

227. Tendo em vista a desvinculação de recursos (R\$ 46,9 bilhões) operada pela Medida Provisória 704, de 23/12/2015 – e, na sequência, pela Portaria SOF/MPOG nº 138, de 29 de dezembro de 2015 –, valores associados ao Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (Fust), Fundo Nacional para a Criança e Adolescente (FNCA) e Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT), entre vários outros, foram empregados para pagamento de benefícios previdenciários urbanos.

228. Ao proceder dessa forma, contrariou-se o art. 8º, parágrafo único, da Lei de Responsabilidade Fiscal, que assim prescreve:

*“Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.*

*Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.”*

229. As contrarrazões tratam a questão no item 3.4 (peça 54, p. 54-85). Em coerência com a literatura especializada nesse campo de conhecimento (finanças públicas), é arguido que “*do ponto de vista alocativo, essas vinculações de receitas não coincidem, necessariamente, com a maior parte das demandas da União*”, de modo que “*assim, as vinculações de receitas engessam a eficiente alocação orçamentária e financeira*” (ambas citações à peça 54, p. 57).

230. Em vez de buscar solução consentânea ao preceito do art. 73 da Lei nº 4.320/64 – é dizer, em vez de entabular a alteração da norma determinante da vinculação dos recursos, como realizado em relação ao Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (Fistel) –, optou-se pela “*utilização das fontes de recursos existentes no Tesouro Nacional decorrentes de vinculações legais, relativas ao superávit financeiro, para cobrir despesas primárias obrigatórias da União*”, sob a escusa de que tal procedimento “*não [se] trata de eliminar as vinculações legais atualmente existentes*” (citações à peça 54, p. 58).

231. De fato, o uso de recursos vinculados em finalidades diversas não elimina as vinculações legais existentes: ele as contorna e as infringe, ainda que por normativo de “*natureza temporária e excepcional*” (peça 54, p. 60).

232. É certo que a “*exceção trazida pelo art. 1º da Medida Provisória nº 704 (...) não teve o condão de revogar a vinculação dos recursos afetados por disposição legal, mas permitir uma desvinculação temporária de receitas*” – o que se discute, todavia, é a aderência dessa prática às Leis Complementares de regência (Lei de Responsabilidade Fiscal e Lei nº 4.320/64).

233. Não obstante a impropriedade apontada, a ex-Presidente apresenta extensa relação de medidas provisórias editadas desde 1997, que, a exemplo da Medida Provisória nº 704/2015, conferiram encaminhamento diverso ao superávit financeiro, rubricas vinculadas e fundos especiais (peça 54, p. 65-68).

234. Comungo da percepção da Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag) quanto à irregularidade da forma eleita para remanejamento dos recursos. Acompanho a diligente unidade, igualmente, em seu entendimento de que a ausência de proposta de rejeição das contas de anos anteriores por tal motivo não indica, sob aspecto algum, que o Tribunal de Contas da União haja tacitamente anuído a ele.

235. Acolho, portanto, o encaminhamento aconselhado pela unidade técnica, no sentido de considerar as contrarrazões apresentadas insuficientes para afastar os motivos que levaram à consignação das irregularidades, ante o patente prejuízo à transparência e à veracidade orçamentária que as práticas acima infligiram à Lei Orçamentária, contrariando as regras e princípios que regulam o orçamento.

## IX

***Subitem 9.2.13 – execução de despesa em montante superior à dotação aprovada no Orçamento de Investimento pelas empresas estatais Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social e Petróleo Brasileiro S.A., em desacordo com o disposto no inciso II do art. 167 da Constituição Federal.***

236. Quanto à realização de investimentos pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) e pela Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobras) sem a devida autorização legislativa – perfazendo R\$ 22.234.619,00 e R\$ 14.807.882, respectivamente –, as contrarrazões aludem a ofícios do Departamento de Coordenação e Governança de Empresas Estatais (Dest) do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (MP), juntados ao presente processo.

237. Ao analisar o material fornecido, observa-se que o Dest oficiou à autoridade máxima da Petrobras e da Eletrobras (Ofícios nºs 136 e 137/2015/MP/SE/DEST), ainda que intempestivamente (25/02/2015), alertando-os da ocorrência e sensibilizando-os acerca da *“necessidade de solicitar, de forma tempestiva e nos montantes adequados, créditos ao Orçamento de Investimento”*.

238. Em sua instrução preliminar (peça 14, p. 85), a unidade técnica atribui o excesso de dispêndios a *“problemas operacionais nas atividades dessas estatais”*, realçando, ainda, que *“Em 2015 nenhuma empresa executou valor superior ao limite global de dotação, correspondente à soma de todas as fontes de financiamento”* (peça 14, p. 85 - grifei).

239. Também entendo relevante a constatação de que a irregularidade em apreço, observada desde 2003, vem recebendo acompanhamento pelo Departamento de Coordenação e Governança de Empresas Estatais (Dest) do Ministério do Planejamento (MP), observando-se paulatino decesso em sua magnitude. Nesse sentido, registra a Semag que:

*“(...) o número de ações que ultrapassaram a dotação aprovada caiu de dezessete para duas (redução de 88,2%), bem assim houve diminuição de 84% no montante excedido (de R\$ 228,8 milhões para R\$ 37 milhões), em comparação ao exercício anterior”* (peça 14, p. 86).

240. Diante dessas considerações, aliadas às lédimas razões da Semag, adiro às conclusões da unidade técnica, opinando por que a ocorrência descrita no item 9.2.13 do Acórdão nº 1497/2016-Plenário passe a integrar o rol de ressalvas, e não de irregularidades, das Contas de Governo atinentes a 2015.

## X

***Subitens 9.2.14 e 9.2.15 – ausência de repasse referente ao Seguro Obrigatório DPVAT (R\$ 89,7 milhões), destinado ao Fundo Nacional de Saúde; e concessão indevida de autorização pelo Banco Central do Brasil ao Banco da Amazônia S.A. para que referida instituição financeira efetuasse o registro de R\$ 982,1 milhões no Nível I de seu Patrimônio de Referência, na qualidade de Capital Principal.***

241. Conforme examinado em sede de preliminares, infere-se das contrarrazões a arguição da preliminar de ilegitimidade passiva em relação aos itens 9.2.14 (repasse do DPVAT) e 9.2.15 (registro do patrimônio de referência do Banco da Amazônia) do Acórdão nº 1497/2016-Plenário.

242. Com efeito, a Sra. ex-Presidente entende *“não serem da sua competência privativa”* as condutas ali descritas (peça 53, p. 12). Não obstante, providenciou explicações repassadas pelos ministérios competentes.

243. Entendo assistir razão à defesa quando argumenta que os indícios em apreço desbordam da esfera de responsabilidade da Presidente da República e, consoante adiantado em seção anterior, acompanho o posicionamento da unidade técnica, opinando por que o Tribunal torne insubsistentes os itens 9.2.14 e 9.2.15 da deliberação em epígrafe.

## XI

*Subitem 9.2.16. abertura de créditos extraordinários por meio das Medidas Provisórias 686/2015, 697/2015, 702/2015 e 709/2015, em desacordo com os requisitos constitucionais de urgência e imprevisibilidade previstos no art. 167, § 3º (parecer do Ministério Público);*

*Subitem 9.2.17. abertura de créditos extraordinários por meio das Medidas Provisórias 686/2015, 697/2015, 702/2015 e 709/2015, com características de créditos suplementares e especiais, em desacordo com os arts. 167, inciso V, e 62, § 1º, alínea “d”, da Constituição Federal, c/c os arts. 40 e 41, inciso III, da Lei nº 4.320/64 (parecer do Ministério Público);*

*Subitem 9.2.18. abertura de créditos suplementares para o FIES, qualificados indevidamente como crédito extraordinário, por meio da MP 686/2015, para viabilizar a contratação de novas operações de financiamento estudantil, criando despesas obrigatórias de caráter continuado com duração de mais de dois exercícios, com a inobservância dos arts. 15, 16 e 17 da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), c/c o art. 43 da Lei nº 4.320/64 (parecer do Ministério Público);*

*Subitem 9.2.19. abertura de créditos suplementares qualificados indevidamente como créditos extraordinários, por meio das Medidas Provisórias 686/2015 e 697/2015, que aumentaram as despesas primárias da União de forma incompatível com o alcance do resultado primário do exercício, com infringência ao art. 167, inciso V, da Constituição Federal; ao art. 4º da Lei Orçamentária Anual de 2015 – Lei nº 13.115/2015, bem como em desacordo com o art. 9º da Lei Complementar nº 101/2000 (parecer do Ministério Público).*

244. Na fase preliminar, a unidade técnica constatou diversos indícios de irregularidades envolvendo operações de crédito, supervisão bancária, programação e execução orçamentária e financeira no exercício de 2015, confiabilidade das informações relacionadas às metas previstas no Plano Plurianual 2012-2015 e possíveis distorções que comprometem a fidedignidade dos Balanços Patrimonial, Orçamentário e Financeiro e da Demonstração das Variações Patrimoniais de 2015. Segundo a unidade instrutiva, as constatações denotam o descumprimento de princípios e pressupostos essenciais preconizados no arcabouço de regência das finanças públicas, em especial na Lei nº 4.320/64, na Lei de Responsabilidade Fiscal e na própria Constituição Federal.

245. Em adição aos indícios de irregularidades acima referidos, registrei no Parecer anterior outra ocorrência que, por sua vez, guarda correlação com a abertura de créditos suplementares sem autorização legislativa, por meio de decretos do Executivo, qual seja: **a abertura de créditos extraordinários por medida provisória, com inobservância aos pressupostos constitucionais de imprevisibilidade e urgência, conforme o disposto no art. 167, § 3º, da Constituição Federal.**

246. Este capítulo do parecer do MP/TCU trata das contrarrazões da ex-Presidente da República sobre as ocorrências em tela.

247. A seguir, elaboro um breve resumo dos argumentos apresentados sobre a edição das medidas provisórias para abertura de créditos extraordinários (itens 9.2.16 a 9.2.19 do Acórdão nº 1497/2016-Plenário). Na seção seguinte, procuro resgatar o contexto no qual foram editadas as MPs em questão. Na sequência, faço uma análise dos argumentos apresentados que considero mais relevantes e, por fim, proponho o devido encaminhamento à matéria.

## XI.1

### ARGUMENTOS DA DEFESA

248. Em breve síntese, eis os principais argumentos trazidos pela defesa da ex-Presidente:



a) considerando que a urgência é requisito previsto nos arts. 62 e 167, § 3º, da Constituição Federal, a relevância na edição da medida provisória de abertura de crédito extraordinário se revela pelo caráter de imprevisibilidade da despesa que será atendida pelo crédito extraordinário em questão;

b) a menção do dispositivo constitucional às despesas de guerra, comoção interna ou calamidade pública é apenas exemplificativa do caráter da imprevisibilidade do gasto público;

c) o exame dos requisitos de relevância e urgência para a edição de medida provisória, de acordo com a jurisprudência pacífica do STF [ADI-MC 162-DF], compete precipuamente ao Presidente da República e ao Congresso Nacional, só cabendo o controle jurisdicional em casos de abuso do poder discricionário;

d) o Supremo Tribunal Federal [ADI 1.721-DF] vem reconhecendo que, mesmo nesses casos excepcionais, o controle jurisdicional dos requisitos da relevância e urgência se afasta quando a medida provisória já foi convertida em lei pelo Congresso Nacional;

e) os efeitos de uma medida provisória são válidos mesmo que esta não tenha sido aprovada pelo Congresso Nacional nem tenha sido editado o respectivo decreto legislativo, não havendo, portanto, o que ser questionado quando a MP é aprovada;

f) o TCU não pode subverter o juízo sobre a existência dos requisitos de relevância e urgência na edição de determinada medida provisória, que é da competência do Congresso Nacional;

g) a partir de consultas formuladas pelo Governo Federal, o Plenário do TCU prolatou os Acórdãos nºs 1634/2016, 1716/2016 e 1863/2016, se pronunciando sobre o tema com interpretação que sinaliza uma compreensão contrária à linha adotada na apreciação prévia da PCPR2015;

h) apesar da previsibilidade da realização tanto dos Jogos Olímpicos no Rio de Janeiro quanto das obrigações da União junto aos bancos federais e ao FGTS, o Plenário do TCU reconheceu a possibilidade de abertura de créditos extraordinários nos dois casos, devido a fatores urgentes e imprevisíveis, e as respectivas MPs posteriormente editadas não foram objeto de questionamento por parte do Congresso Nacional, do TCU ou do Poder Judiciário;

i) no caso da MP 738/2016, a autoridade competente à época dos fatos adotou as ações necessárias para aumentar as dotações orçamentárias, de modo a evitar o acúmulo de atrasos nos pagamentos de passivos junto aos bancos públicos, contrariamente aos argumentos apresentados pela Semag, os quais foram reproduzidos pelo Governo Federal na exposição de motivos da referida MP;

j) o mesmo raciocínio utilizado para justificar a edição da MP 738/2016, que abriu créditos para pagamento de passivos junto aos bancos federais devido ao fato imprevisível de afastamento da Presidente da República, pode ser utilizado para justificar a imprevisibilidade do crédito aberto pela MP 702/2015, que aumentou a dotação orçamentária de 2015 com a mesma finalidade;

k) a necessidade de abertura de crédito para pagamento de passivos da União junto aos bancos federais e ao FGTS também deve ser considerada como um evento imprevisível antes da recomendação final do TCU sobre o tema, o que ocorreu após o julgamento do Pedido de Reexame interposto contra o Acórdão nº 825/2015-Plenário;

l) o simples fato de um programa ou atividade já estar previsto no orçamento não significa que sua dotação não possa ser aumentada por crédito extraordinário, diante de fatos imprevisíveis em relação à programação originalmente estabelecida, conforme as próprias decisões do TCU acima mencionadas;

m) em relação à MP 686/2015, a urgência dos referidos créditos está baseada na necessidade de realização do ENADE, cuja evolução dos custos do exame e da quantidade de estudantes envolvidos gerou um aumento de despesa que não estava previsto na LOA, bem como no risco de continuidade do PSI, no qual a imprevisibilidade do aumento de crédito extraordinário decorre do aumento do gasto com equalização de taxa de juro em 2015, após revisão do programa no final de 2014;

n) a determinação inicial do TCU para aperfeiçoamento da metodologia de pagamento do PSI só ocorreu em 15/04/2015, por meio do Acórdão nº 825/2015-Plenário, e a LOA foi aprovada pelo Congresso Nacional em 17/03/2015;



o) ainda em relação à MP 686/2015, quanto ao Fies, a imprevisibilidade do crédito decorreu da mudança substancial das condições de tal programa, que foi objeto de negociação entre a União e o setor privado ao longo de todo o primeiro semestre de 2015;

p) quanto à MP 697/2015, o próprio TCU reconhece que os créditos abertos em favor dos Ministérios da Justiça, dos Transportes e da Defesa decorrem de fatores imprevisíveis e requerem urgência no seu encaminhamento;

q) em relação ao crédito aberto pela MP 697/2015 para o Ministério das Relações Exteriores, importante esclarecer que no regime de câmbio flutuante o Governo não deve explicitar frequentemente suas projeções cambiais, sob o risco de influenciar o mercado, tendo trabalhado com projeção de apenas 16 dias antes da edição da referida MP, e a estimativa da cotação foi feita e revisada ao longo de 2015;

r) ainda quanto à MP 697/2015, em relação ao crédito aberto para o Ministério da Integração Nacional, consta da exposição de motivos que este se destinou a ações específicas, cada uma com valor pré-definido e nas semanas anteriores e posteriores à edição da MP o Ministério reconheceu e especificou, por meio de portarias, o estado de calamidade em vários Municípios do Brasil; logo, não se destinavam a calamidades futuras, mas sim aumentar recursos para enfrentar calamidades reais e imediatas;

s) quanto à MP 702/2015, da mesma forma que o afastamento da Presidente da República foi apontado como um evento imprevisível, pois dependia da aprovação do Congresso Nacional, a abertura de créditos para pagamento de passivos da União junto aos bancos públicos e ao FGTS também era um evento imprevisível até o final de 2015, pois dependia da aprovação do Congresso Nacional e da recomendação final do TCU;

t) em relação à MP 709/2015, com o encerramento da sessão legislativa, estando o Congresso Nacional em recesso, torna-se legítima a abertura de créditos extraordinários por meio de medida provisória para as despesas imprevistas, como as que foram objeto desta MP;

u) na esteira da jurisprudência do STF e do TCU, as despesas a que se destinaram os créditos orçamentários abertos pelas MPs 686, 697, 702 e 709 de 2015 reúnem os requisitos constitucionais da imprevisibilidade, da relevância e da urgência, não havendo qualquer irregularidade na sua edição.

249. Considerando que a Secretaria de Macroavaliação Governamental se manifestou de forma aprofundada e adequada sobre os argumentos da defesa, tendo a concordância deste representante do MPTCU, à exceção de alguns itens a serem tratados posteriormente, manifestar-me-ei, a seguir, sobre os pontos que considero de maior relevância, de forma a ratificar ou acrescentar à análise empreendida pela unidade instrutiva.

250. Antes de adentrar no mérito das contrarrazões, considero importante tratar sobre competência, resgatar alguns conceitos e princípios sobre a matéria e traçar um panorama que, combinados, culminaram com o entendimento manifestado no Parecer anterior deste representante do MPTCU para que a ex-Presidente da República, Sra. Dilma Vana Rousseff, se manifestasse sobre a edição das Medidas Provisórias 686, 697, 702 e 709 de 2015.

## **XI.2**

### **DA COMPETÊNCIA DO TCU PARA ANALISAR A ABERTURA DE CREDITOS EXTRAORDINÁRIOS**

251. O Tribunal de Contas da União, no exercício do mister de emitir parecer prévio das Contas anuais prestadas pelo Presidente da República, deve considerar o cumprimento de inúmeras normas, tendo como destaque a verificação da observância às normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, em especial quanto ao que estabelece a Lei Orçamentária Anual.

252. Nesse contexto, insere-se a análise por esta Corte acerca da abertura de créditos adicionais realizada pelo Poder Executivo no exercício de 2015.

253. Considerando que a abertura de créditos adicionais, de qualquer espécie, tem reflexo direto na execução dos orçamentos, é de se concluir, portanto, que tal matéria está no campo de verificação da apreciação das contas prestadas pelo Presidente da República e, por conseguinte, submetendo-se à sistemática prevista pelos incisos IX do art. 49 e I do art. 71, ambos da CF/1988.

254. Conforme assentado anteriormente, aqui não se pretende discutir a constitucionalidade de medidas provisórias ou questionar sua eficácia e sua validade, muito menos adentrar nos requisitos constitucionais de relevância e urgência para edição de tal normativo. A análise destes requisitos cabe ao Poder Executivo, ao Congresso Nacional e ao Poder Judiciário.

255. Reitero que a questão suscitada, e este é o ponto central do questionamento formulado, diz respeito ao requisito para abertura de crédito extraordinário, estabelecido no § 3º do art. 167 da Constituição Federal, quando determina que sua abertura somente será admitida para atender a **despesas imprevísíveis e urgentes**.

256. Entendo que **os requisitos da imprevisibilidade e urgência da despesa submetem-se ao crivo desta Corte de Contas**.

257. Como bem ressaltado pela unidade técnica, *“do mesmo modo que esta Corte de Contas, também no exercício de suas competências constitucionais, verifica a aderência dos créditos adicionais suplementares e especiais aos ditames normativos existentes [e.g. abertura de crédito adicional do tipo suplementar por meio de decreto do Executivo], igualmente pode assim proceder em relação aos créditos adicionais extraordinários”*.

258. Em verdade, não é de hoje que o TCU se posiciona contra a utilização de crédito extraordinário em hipóteses não previstas na Constituição. Conforme destaquei na manifestação anterior, esse tema foi abordado nos Acórdãos nºs 1173/2008-Plenário, 1523/2013-Plenário e 7790/2015-1ª Câmara.

259. De resto, **ao se pronunciar em resposta a consultas formuladas** pelo Ministro de Estado da Fazenda acerca da abertura de créditos extraordinários ao orçamento de 2016 nos Acórdãos nºs 1634/2016, 1716/2016 e 1863/2016, **o TCU, como não poderia ser diferente, reafirmou sua competência sobre a matéria**.

### XI.3

#### CONCEITO DE ORÇAMENTO PÚBLICO E PRINCÍPIOS AFINS

260. Segundo o Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, orçamento público<sup>6</sup>:

*“É um instrumento de planejamento governamental em que constam as despesas da administração pública para um ano, em equilíbrio com a arrecadação das receitas previstas. É o documento onde o governo reúne todas as receitas arrecadadas e programa o que de fato vai ser feito com esses recursos. É onde aloca os recursos destinados a hospitais, manutenção das estradas, construção de escolas, pagamento de professores. É no orçamento onde estão previstos todos os recursos arrecadados e onde esses recursos serão destinados.”* (Grifo nosso.)

261. O art. 2º da Lei nº 4.320/64 dispõe que *“a Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do*

<sup>6</sup> Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Disponível no seguinte endereço eletrônico: <http://www.planejamento.gov.br/servicos/faq/orcamento-da-uniao/conceitos-sobre-orcamento/o-que-e-orcamento-publico>. Acesso em 20/09/2016.

Governo, *obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade*” (grifo nosso). O art. 3º da referida Lei, por sua vez, estabelece que “a Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei”. E o art. 4º determina que a “Lei de Orçamento compreenderá todas as despesas próprias dos órgãos do Governo e da administração centralizada, ou que, por intermédio deles se devam realizar, observado o disposto no artigo 2º”.

262. Entre os princípios relacionados ao orçamento público, destaco três, extraídos do documento “Orçamento Público Conceitos Básicos”<sup>7</sup>, da Escola Nacional de Administração Pública, vinculada ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão:

a) **Princípio da publicidade:** diz respeito à garantia a qualquer interessado da transparência e pleno acesso às informações necessárias ao exercício da fiscalização sobre a utilização dos recursos arrecadados dos contribuintes;

b) **Princípio da unidade orçamentária:** diz que o orçamento é uno, ou seja, todas as receitas e despesas devem estar contidas numa só lei orçamentária; e

c) **Princípio da universalidade:** todas as receitas e todas as despesas devem constar da lei orçamentária, não podendo haver omissão.

263. Por sua vez, o § 1º do art. 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal assim dispõe:

*“A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange à renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.”*

## XI.4

### TRAJETÓRIA DAS DESPESAS PÚBLICAS

264. Com o objetivo de melhor ilustrar a trajetória das despesas públicas e o resultado primário, cabe inicialmente registrar que, de acordo com o documento Indicadores Fiscais<sup>8</sup>, elaborado pelo Banco Central do Brasil, o **resultado nominal** representa a diferença entre o fluxo agregado de receitas totais (inclusive de aplicações financeiras) e de despesas totais (inclusive despesas com juros). Já o **resultado primário** corresponde ao resultado nominal excluída a parcela referente aos juros nominais (juros reais mais a atualização monetária) incidente sobre a dívida líquida. Se o setor público gasta menos do que arrecada, desconsiderando a apropriação de juros sobre a dívida existente, há superávit primário.

265. Nessa linha, a seguir, reproduzo gráfico constante da instrução preliminar elaborada pela Semag (peça 14, p. 15), o qual demonstra os resultados primários obtidos pelo Governo Central (Governo Federal e Banco Central do Brasil) entre 2006 e 2015:

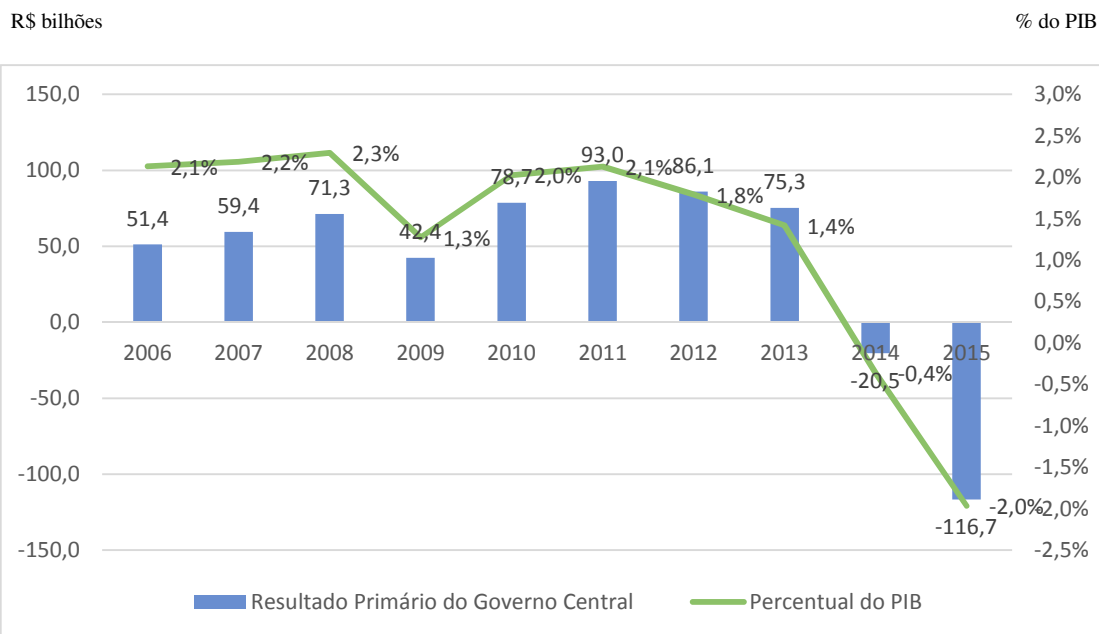
### Gráfico 1

<sup>7</sup> Escola Nacional de Administração Pública – Enap. Orçamento Público Conceitos Básicos. Disponível no seguinte endereço eletrônico:

<[http://repositorio.enap.gov.br/bitstream/handle/1/2170/Or%C3%A7amento%20P%C3%ABlico%20Conceitos%20B%C3%A1sicos%20-%20M%C3%B3dulo%20\(1\).pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://repositorio.enap.gov.br/bitstream/handle/1/2170/Or%C3%A7amento%20P%C3%ABlico%20Conceitos%20B%C3%A1sicos%20-%20M%C3%B3dulo%20(1).pdf?sequence=1&isAllowed=y)>. Acesso em 20/09/2016.

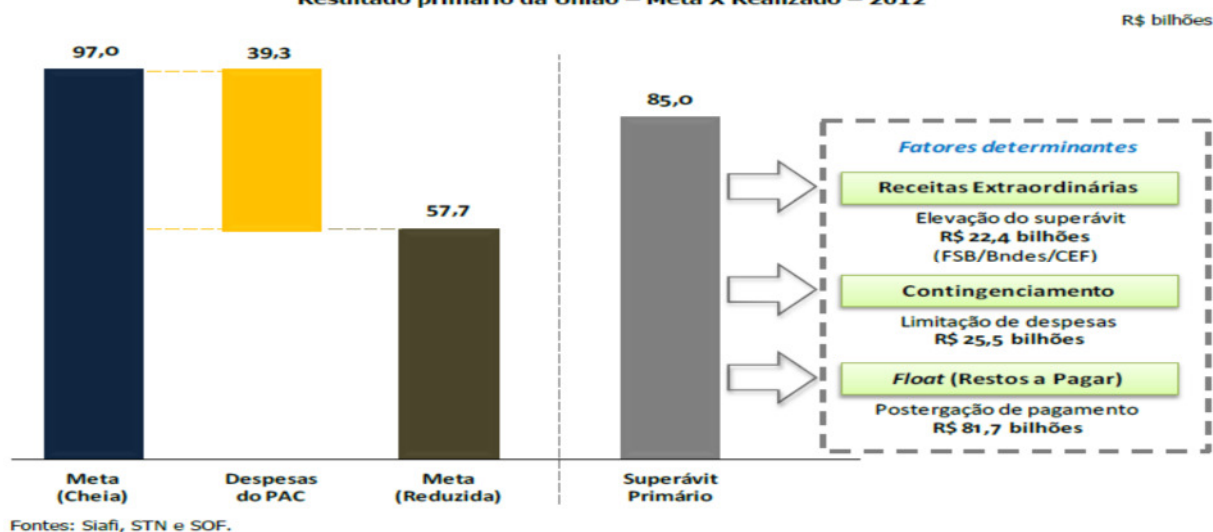
<sup>8</sup> Banco Central do Brasil. Indicadores Fiscais. Disponível no seguinte endereço:

<<http://www4.bcb.gov.br/pec/gci/port/focus/faq%20indicadores%20fiscais.pdf>>. Acesso em 20/09/2016.

**Resultado Primário do Governo Central – 2006 a 2015**


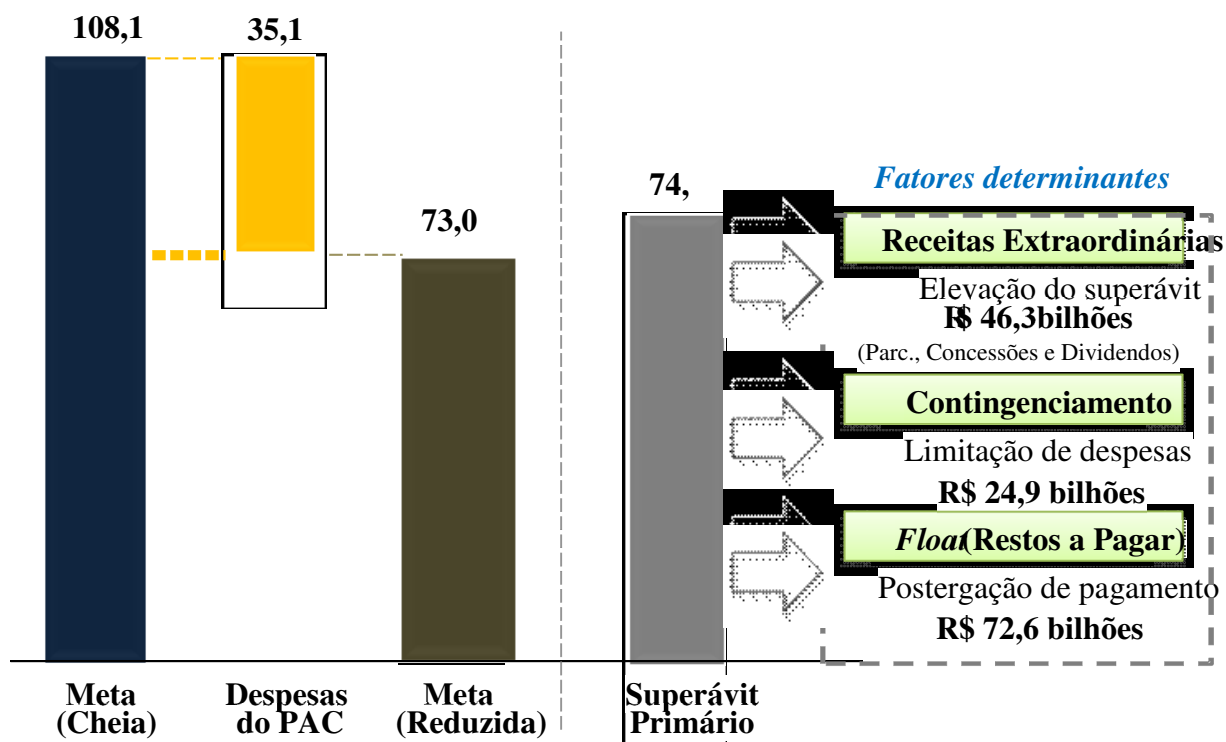
266. O Gráfico 1 demonstra, claramente, a trajetória de declínio do resultado primário a partir de 2011, passando de superávit para déficit a partir de 2014.

267. Não só isso. Os gráficos 2, 3 e 4, constantes dos respectivos Pareceres Prévios do TCU, referentes às Contas da Presidente da República dos anos de 2012, 2013 e 2014, demonstram que os resultados poderiam ser ainda piores.

**Gráfico 2**
**Resultado primário da União – Meta X Realizado – 2012**

**Gráfico 3**

## Resultado primário da União – Meta X Realizado – 2013

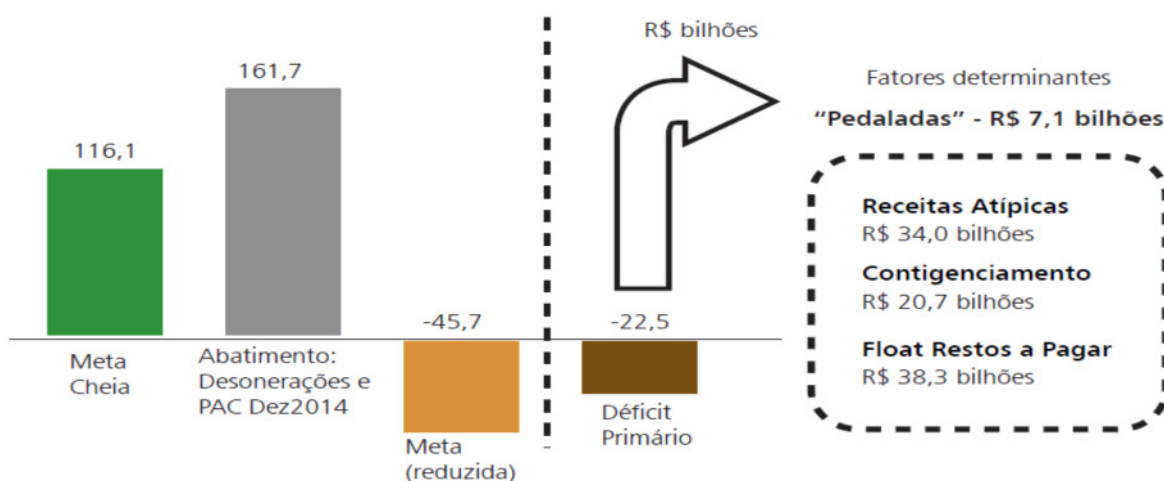
R\$ bilhões



Fontes: Siafi, STN e SOF.

Gráfico 4

## Resultado Primário da União – 2014



Fontes: Siafi, STN, SOF e TCU

268. Os gráficos 2, 3 e 4, demonstram, respectivamente, que os resultados primários de 2012, 2013 e 2014, somente foram alcançados a partir da inclusão dos chamados “*fatores determinantes*”: receitas extraordinárias/atípicas, contingenciamento e *float*/restos a pagar.

269. No caso de 2014, cujo déficit foi de R\$ 22,5 bilhões, o valor seria ainda maior caso incluídas as transações deficitárias junto ao Banco do Brasil, ao BNDES e ao FGTS, no valor total de R\$ 7,1 bilhões, o que elevaria o déficit para R\$ 29,6 bilhões, conforme o gráfico 1.

270. Trago à baila todas essas informações para traçar o panorama no qual se insere a edição das medidas provisórias em questão.

271. De acordo com os princípios, conceitos e mandamentos legais acima citados, qual é o dever do gestor? Zelar pelo equilíbrio das contas públicas, adotando as medidas necessárias para corrigir desvios capazes de afetar tal equilíbrio, cumprindo as metas e obedecendo aos limites estabelecidos, ao mesmo tempo em que deve buscar a transparência e a publicidade dos fatos, números e operações.

272. A realidade dos números expostos nos gráficos acima, contudo, demonstra justamente o oposto. A partir de meados de 2011, a situação fiscal do país foi-se deteriorando.

273. Nos exercícios de 2012, 2013 e 2014, o resultado primário foi alcançado às custas de receitas atípicas, tais como venda de ativos, receitas de concessões, etc. Em adição, além do elevado contingenciamento, o Governo Federal postergou o pagamento de bilhões de reais a cada ano por meio da inscrição de dívidas nos chamados “*restos a pagar*”, reduzindo muito o real resultado primário.

274. O desequilíbrio nas contas públicas, portanto, resta mais do que evidenciado: partiu-se de um superávit de R\$ 51,3 bilhões (2,1% do PIB) em 2006 para um déficit de R\$ 116,7 bilhões (2% do PIB) em 2015.

275. E foi justamente nesse contexto de desequilíbrio das contas públicas que o Governo Federal se valeu de medidas e instrumentos na gestão orçamentária e financeira que afetaram frontalmente a fidedignidade dos dados do orçamento, os princípios da transparência e publicidade, **afetaram, enfim, a verdade orçamentária.**

276. Neste sentido, a Semag apontou diversas ocorrências cometidas na gestão fiscal, orçamentária e financeira, referentes apenas ao exercício de 2015, as quais foram objeto de oitiva da ex-Presidente da República, entre elas:

- a) operações de crédito junto a instituições financeiras federais (Banco do Brasil e BNDES);
- b) omissão no registro de passivos da União nas estatísticas fiscais (dívidas da União frente ao Banco do Brasil, ao BNDES, ao FGTS e à Caixa Econômica Federal);
- c) pagamento de passivos junto a bancos públicos e ao FGTS, sem a devida autorização na Lei Orçamentária Anual ou em lei de créditos adicionais, inclusive com o registro irregular de subvenções econômicas;
- d) expedição de decretos de abertura de crédito suplementar sem autorização orçamentária;
- e) contingenciamentos de despesas discricionárias da União em montantes inferiores aos necessários para atingimento da meta fiscal vigente;
- f) condução da programação orçamentária e financeira com amparo na proposta de meta fiscal constante do Projeto de Lei PLN 5/2015, e não na meta fiscal legalmente vigente; e
- g) utilização de recursos vinculados do superávit financeiro de 2014 em finalidade diversa do objeto da vinculação, em ofensa ao parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar nº 101/2000.

277. E o que esse contexto, referente ao exercício de 2015, demonstra?

278. Que, em uma situação de desequilíbrio fiscal, receitas em trajetória de queda e as despesas em ascensão, o correto seria a adoção de medidas para reduzir despesas e equilibrar as contas públicas.

279. O que se verificou, no entanto, é que foram sendo adotadas as medidas acima identificadas que aumentaram o endividamento da União, por meio de expedientes não permitidos por lei, como também foram expedidos decretos e adotadas medidas provisórias que, irregularmente, alteraram a Lei Orçamentária de 2015.

280. Digo irregularmente porque entendo que não houve a adequada autorização legislativa para expedição de decretos. Em um cenário cuja meta de resultado primário já estava comprometida, não faz



sentido se falar em decreto para abertura de crédito suplementar decorrente de superávit financeiro ou excesso de arrecadação, exceto se, primeiro, a própria meta de resultado primário estiver sendo cumprida, o que não estava ocorrendo.

## XI.5

**Subitens 9.2.16 e 9.2.17: adoção das Medidas Provisórias 686/2015, 697/2015, 702/2015 e 709/2015 em desacordo com os requisitos da urgência e imprevisibilidade estabelecidos no § 3º do art. 67 da CF/1988, bem como com os arts. 62, § 1º, alínea “d”, 167, inciso V, da CF/1988, c/c os arts. 40 e 41, inciso III, da Lei nº 4.320/64.**

281. Na seção anterior, procurei trazer à baila os números que demonstraram o declínio do superávit primário, a partir de 2011, cujo ápice foi o déficit de R\$ 116,7 bilhões em 2015.

282. Em tal cenário, era de se esperar que fossem adotadas medidas reais para redução de despesas públicas e incessante busca do equilíbrio fiscal, da unicidade, da transparência e da publicidade.

283. No entanto, como ressaltei no Parecer anterior, o que se verificou no exercício de 2015 foi a adoção de medidas que violaram a Constituição Federal, a Lei nº 4.320/64, a Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei Orçamentária Anual.

284. Naquele Parecer, identifiquei irregularidades na adoção das Medidas Provisórias 686/2015, 697/2015, 702/2015 e 709/2015.

285. Destaquei que a edição de tais MPs representou flagrante violação à Constituição da República, com distorções no alcance das metas fiscais, na fiel execução da Lei Orçamentária Anual e no cumprimento da LRF.

286. Dentre os argumentos apresentados pela defesa da ex-Presidente da República, destacarei alguns, seguidos dos respectivos comentários.

287. Primeiro, a defesa alega que a relevância na edição da medida provisória de abertura de crédito extraordinário se revela pelo caráter de imprevisibilidade da despesa que será atendida por esse crédito em questão.

288. Este argumento não se sustenta.

289. De início, importante esclarecer que em nenhum momento foi suscitada por este representante do MPTCU a ausência dos requisitos de relevância e urgência para adoção de medidas provisórias, previstos no *caput* do art. 62 da Constituição Federal.

290. A relevância, como requisito formal para adoção de uma medida provisória, não tem vínculo com a imprevisibilidade. A relevância diz respeito ao interesse público, ou seja, em que medida o interesse público é atendido na edição de determinada medida provisória. A análise deste requisito, juntamente com a urgência, cabe ao Poder Executivo, ao Congresso Nacional e ao Poder Judiciário.

291. Como anteriormente mencionado, a questão suscitada, e é o ponto central do questionamento formulado, diz respeito aos requisitos para abertura de crédito extraordinário, estabelecidos no § 3º do art. 167 da Constituição Federal:

*“A abertura de crédito extraordinário somente será admitida para atender a **despesas imprevisíveis e urgentes**, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, observado o disposto no art. 62.”* (Grifo nosso.)

292. O foco aqui é que, caso ocorram despesas imprevisíveis e urgentes, a exemplo das decorrentes de fatos como guerra, comoção interna ou calamidade pública, que não podem esperar solução por meio de projeto de lei, a Constituição Federal autoriza, excepcionalmente, a adoção de medidas provisórias para abrir créditos extraordinários. Trata-se de medida de exceção, para situações imprevisíveis e urgentes.

293. Neste sentido, importante transcrever parte da ementa da ADI-4.048, na qual o Supremo Tribunal Federal julgou questionamento sobre a constitucionalidade da MP 405/2007:

*“II. CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS ORÇAMENTÁRIAS. REVISÃO DE JURISPRUDÊNCIA. O Supremo Tribunal Federal deve exercer sua função precípua de fiscalização da constitucionalidade das leis e dos atos normativos quando houver um tema ou uma controvérsia constitucional suscitada em abstrato, independente do caráter geral ou específico, concreto ou abstrato de seu objeto. Possibilidade de submissão das normas orçamentárias ao controle abstrato de constitucionalidade.*

*III. LIMITES CONSTITUCIONAIS À ATIVIDADE LEGISLATIVA EXCEPCIONAL DO PODER EXECUTIVO NA EDIÇÃO DE MEDIDAS PROVISÓRIAS PARA ABERTURA DE CRÉDITO EXTRAORDINÁRIO. Interpretação do art. 167, § 3º c/c o art. 62, § 1º, inciso I, alínea ‘d’, da Constituição. Além dos requisitos de relevância e urgência (art. 62), a Constituição exige que a abertura do crédito extraordinário seja feita apenas para atender a despesas imprevisíveis e urgentes. Ao contrário do que ocorre em relação aos requisitos de relevância e urgência (art. 62), que se submetem a uma ampla margem de discricionariedade por parte do Presidente da República, os requisitos de imprevisibilidade e urgência (art. 167, § 3º) recebem densificação normativa da Constituição. Os conteúdos semânticos das expressões ‘guerra’, ‘comoção interna’ e ‘calamidade pública’ constituem vetores para a interpretação/aplicação do art. 167, § 3º c/c o art. 62, § 1º, inciso I, alínea ‘d’, da Constituição. ‘Guerra’, ‘comoção interna’ e ‘calamidade pública’ são conceitos que representam realidades ou situações fáticas de extrema gravidade e de consequências imprevisíveis para a ordem pública e a paz social, e que dessa forma requerem, com a devida urgência, a adoção de medidas singulares e extraordinárias. A leitura atenta e a análise interpretativa do texto e da exposição de motivos da MP nº 405/2007 demonstram que os créditos abertos são destinados a prover despesas correntes, que não estão qualificadas pela imprevisibilidade ou pela urgência. A edição da MP nº 405/2007 configurou um patente desvirtuamento dos parâmetros constitucionais que permitem a edição de medidas provisórias para a abertura de créditos extraordinários.*

*IV. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. Suspensão da vigência da Lei nº 11.658/2008, desde a sua publicação, ocorrida em 22 de abril de 2008.”*

294. Assim, da leitura atenta do item III, resta clara a diferenciação que o STF fez entre os requisitos da MP (relevância e urgência) e aqueles pressupostos para abertura de crédito extraordinário (iMP relevância e urgência): a Constituição Federal deu exemplos, como vetores, do que seriam despesas imprevisíveis e urgentes: “guerra”, “comoção interna” e “calamidade pública”. São situações de extrema gravidade e consequências imprevisíveis, que requerem do Poder Executivo, que não tem como função típica legislar, a adoção com urgência de medidas singulares extraordinárias.

295. Sobre a questão, Kyoshi Harada<sup>9</sup> escreve:

*“A situação de calamidade pública pode surgir da manifestação de fenômenos da natureza, como tufão, terremoto, etc., assim como de uma epidemia, por exemplo. O importante é que a superveniência do fato a ensejar despesas extraordinárias não seja previsível ao senso do homem comum.*

<sup>9</sup> HARADA, Kiyoshi. Aberturas de créditos extraordinários. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1787, 23 maio 2008. Disponível no seguinte endereço eletrônico: <<https://jus.com.br/artigos/11292>>. Acesso em: 21/09/2016.

*Não se pode confundir relevância e urgência, requisitos para edição de medida provisória, com os requisitos constitucionais para abertura de crédito extraordinário, que além da urgência pressupõe a **imprevisibilidade** do evento causador da despesa extraordinária.*

(...)

*Embora a medida liminar em sede de Adin não tenha efeito vinculante, todas essas medidas provisórias e as leis de conversão acham-se atingidas pela decisão da Corte Suprema, que assentou a tese de que a abertura de crédito extraordinário deve submeter-se às exigências do § 3º do art. 167 da CF, **não bastando os requisitos da urgência e da relevância para edição de medida provisória, visto que a imprevisibilidade do evento constitui requisito insito na abertura de crédito extraordinário, e nem precisaria estar exposto no texto constitucional como está. Portanto, deve haver imprevisibilidade e urgência como as despesas decorrentes de guerra, comoção interna ou de calamidade pública provocada por tufão, terremoto, etc., ou decorrente de uma epidemia, como imposição constitucional. Padecem, portanto, essas medidas provisórias do mesmíssimo vício já proclamado nos autos da Adin 4048.***

(...)

*Enfim, a **desordem generalizada que reina na União em matéria orçamentária**, não só, inviabiliza a ação de órgãos competentes (Congresso Nacional e TCU) na missão de fiscalizar e controlar a execução orçamentária, como também, **torna quase impossível ao Chefe do Executivo apresentar a sua prestação de contas anual, de conformidade com as normas orçamentárias em vigor**, o que é muito ruim em termos de transparência, de publicidade, de legalidade, de moralidade, de impessoalidade e da própria preservação do Estado Democrático de Direito.” (Grifo nosso.)*

296. Ressalto que é justamente este contexto, descrito no julgamento do Supremo Tribunal Federal, que não foi encontrado para justificar a edição das Medidas Provisórias 686/2015, 697/2015, 702/2015 e 709/2015.

297. Aliás, a partir do ano de 2011, no qual houve o início do decréscimo acentuado do superávit primário, registro que foram adotadas pelo menos 34 medidas provisórias para abertura de créditos extraordinários, totalizando um montante superior a R\$ 190 bilhões. São valores excessivos, que não passaram pelo crivo, *a priori*, do Congresso Nacional, e que são despendidos de forma imediata. Trata-se de um orçamento paralelamente executado à LOA.

298. Kiyoshi Harada<sup>10</sup> ressalta que “a lei orçamentária difere das demais leis, caracterizadas por serem genéricas, abstratas e constantes ou permanentes. Ela é, na verdade, uma lei de efeito concreto para vigorar por um prazo determinado de um ano, fato que, do ponto de vista material, retira-lhe o caráter de lei”.

299. No mesmo sentido, são as MPs que tratam de abertura de créditos extraordinários. Após a sua publicação, o Poder Executivo está autorizado a utilizar os recursos de forma imediata, ou seja, há um efeito concreto que se exaure tão logo os recursos sejam despendidos.

### XI.5.1

#### Medida Provisória 686, de 30/07/2015, convertida na Lei nº 13.181/2015 (de 03/11/2015)

<sup>10</sup> HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 25ª ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 70.

300. Por oportuno, resgato **levantamento da Semag relacionado à MP 686/2015**: no período de 2012 a 2015, o Poder Executivo editou seis medidas provisórias para abertura de créditos extraordinários destinados ao Fies, totalizando R\$ 21,6 bilhões: MPs 588/2012, 616/2013, 626/2013, 642/2014, 655/2014 e 686/2015. A unidade ressaltou que os créditos extraordinários constituem parcela significativa da dotação anual destinada ao programa, o que supõe importante deficiência no processo de planejamento e previsão de gastos, com clara subestimativa na LOA dos recursos necessários ao custeio do Fies.

301. Não há registros públicos da ocorrência de fatos da gravidade de uma guerra ou calamidade pública, de forma sequencial nos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015, e que tenha, também seguidamente, gerado despesas imprevisíveis e urgentes ao longo desses anos.

302. A abertura abusiva desse tipo de crédito, à luz do sistema constitucional-orçamentário brasileiro, cria, como dito acima, um verdadeiro orçamento paralelo, sem controle, e que, considerando o **contexto de desequilíbrio fiscal e as demais ocorrências verificadas** pela Semag, afeta sobremaneira dois pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal: **o planejamento e a transparência**.

303. Não há como se alcançar a fidedignidade dos dados orçamentários, a **verdade orçamentária**, nesse contexto de falta de planejamento e de transparência, no qual a LOA passa a ser uma peça fictícia, pois constantemente alterada para permitir a abertura de créditos adicionais, sem o cumprimento dos requisitos legais.

304. O que se extrai, portanto, é que no entendimento deste representante do MPTCU não foi atendido o requisito da imprevisibilidade. Ao contrário, a adoção das medidas provisórias em comento permitiu ao Poder Executivo a execução de despesas sem a autorização e o controle prévio do Congresso Nacional e, principalmente, sem que fosse devidamente demonstrada a imprevisibilidade das despesas.

## XI.5.2

### Medida Provisória 697, de 08/10/2015, convertida na Lei nº 13.198/2015 (de 02/12/2015)

305. Em manifestação preliminar, acolhida no Acórdão nº 1497/2016-Plenário, destaquei duas aberturas de créditos na MP 697/2015, que certamente não atenderiam os requisitos constitucionais para abertura de créditos extraordinários: os créditos destinados ao Ministério da Integração Nacional – MI e ao Ministério das Relações Exteriores – MRE.

306. No que se refere ao crédito destinado ao MRE, acompanho a unidade técnica na análise dos argumentos da defesa apresentados, quando conclui que: “Na verdade, o Poder Executivo, a despeito de pelo menos bimestralmente ter ciência da variação da taxa cambial, esperou até o dia 8/10/2015 para suplementar a dotação do MRE, utilizando indevidamente sua faculdade de abrir créditos extraordinários. Logo, entende-se que o crédito extraordinário aberto pela MP 697/2015, em favor do Ministério das Relações Exteriores, também não atendeu ao requisito constitucional da imprevisibilidade da despesa”.

307. Em relação ao MI, com as devidas vênias, não acompanho o entendimento da Semag quando afirma que “o crédito extraordinário aberto pela MP 697/2015, em favor do Ministério da Integração Nacional, atendeu ao pressuposto constitucional da imprevisibilidade da despesa”. A unidade técnica afirma que não foi possível a verificação das alegações aduzidas pela defesa.

308. Com efeito, entendo que a justificativa da imprevisibilidade não atende aos preceitos constitucionais, pois não há especificação dos desastres naturais ou calamidades públicas que justificam a abertura dos créditos. Na verdade, contém características de ser um reforço de dotação para

**calamidades futuras**, quando, nesse caso, o caminho adequado seria o envio de projeto de lei de crédito suplementar ao Congresso Nacional.

309. A defesa argumenta que a abertura de créditos extraordinários para a defesa civil não teve por objetivo destinar recursos para enfrentar calamidades futuras, mas sim aumentar os recursos para enfrentar calamidades reais, imediatas e já reconhecidas pelo Governo Federal. Aduz que a MP não menciona especificamente os desastres ou calamidades públicas que justificam a abertura dos créditos, porque isso é realizado mediante portarias do Ministério da Integração (peça 53, itens 883 a 891).

310. A própria análise da defesa feita pela Semag refuta esse argumento com a seguinte análise:

*“Nesse sentido, observo que nas portarias de reconhecimento de SE [Situação de Emergência] e ECP [Estado de Calamidade Pública], publicadas pela Secretaria Nacional de Proteção e Defesa Civil do MI e mencionadas pela defesa (peça 53, item 889), não constam valores. Também no sítio eletrônico não foi possível identificar a importância atribuída aos entes federativos atendidos, de forma a constatar se os créditos extraordinários da MP 697/2015 destinavam-se a desastres já reconhecidos ou a formar uma reserva para atender desastres futuros. Observa-se que os valores especificados na MP referem-se ao tipo de ação a ser adotada e não às localidades beneficiadas.*

(...)

*Contudo, ao contrário do alegado pela defesa (peça 53, item 890), não fica claro, diante dos dados públicos e disponíveis no site do Ministério da Integração, que os créditos abertos pela MP 697/2015 não tiveram por objetivo atender calamidades futuras não especificadas. A partir das informações disponíveis, não restaram evidenciados os valores alocados a cada ente federativo, muito menos as situações que demandaram a abertura de crédito extraordinário.*

*Além disso, observa-se que a EM 150/2015 MP é genérica ao tratar dos casos atendidos, inclusive no que se refere ao tipo de intervenção de resposta aplicável a cada região, estado ou município, tornando qualquer tipo de vinculação muito difícil.”*

311. Assim, considerando que a defesa não comprovou o requisito da imprevisibilidade da despesa contida no crédito extraordinário aberto pela MP 697/2015, em favor do Ministério da Integração Nacional, reafirmo que, no ponto, não foram atendidos os preceitos constitucionais que justificam a abertura dos créditos extraordinários em análise. Mais uma vez ressalto que, na verdade, tal prática contém características de ser um reforço de dotação para **calamidades futuras**, quando, nesse caso, o caminho adequado seria o envio de projeto de lei de crédito suplementar ao Congresso Nacional.

### **XI.5.3**

#### **Medida Provisória 709, de 30/12/2015, convertida na Lei nº 13.275/2015 (de 27/04/2016)**

312. Em relação à MP 709, de 30/12/2015, indiquei as despesas com características de créditos suplementares, que não se amoldariam a despesas características de créditos extraordinários. Com a alteração da meta fiscal já aprovada, o caminho correto para abertura de créditos suplementares seria por meio de Decreto do Executivo, desde que cumpridos os requisitos do art. 4º da LOA/2015. Dessa forma, considereirei irregular o uso de MP para abertura desses créditos.

313. A defesa argumenta que a MP foi editada no último dia útil de 2015 e que, com o encerramento da sessão legislativa e o recesso do Congresso Nacional, torna-se legítima a abertura de créditos extraordinários para despesas imprevistas, como as que foram objeto desta medida provisória (peça 53, itens 901 a 904).



314. A Semag rejeita os argumentos apresentados pela defesa e conclui que as alegações relacionadas não foram suficientes para legitimar a abertura de créditos extraordinários por meio da MP 709/2015, uma vez que não restou comprovada a imprevisibilidade da despesa.

315. A posição da secretaria especializada pode ser condensada no excerto seguinte:

*“Na verdade, a abertura da créditos extraordinários para implantação e modernização da infraestrutura (MAPA, ME, MD, MTur); conclusão e início de obras (SP e MI); aquisição de equipamentos (MS); ressarcimento de farmácias (MS); ações culturais e de infraestrutura cultural (MC); divulgação dos Jogos Olímpicos e Paraolímpicos Rio-2016 (ME); e pagamento de desapropriações (Sac) constituem-se despesas ordinárias, diretamente relacionadas a consecução de políticas públicas que devem ser planejadas, monitoradas e avaliadas.*

*Novamente, os créditos extraordinários abertos pela MP 709/2015 não tratam de despesa imprevisível, mas sim de despesa imprevista, tal como consignado nas próprias contrarrazões aos indícios de irregularidades (peça 53, item 902). E despesas imprevistas devem ser objeto de créditos adicionais do tipo suplementar ou especial.*

*Ao contrário do que pressupõe a defesa, o encerramento da sessão legislativa e o recesso do Congresso Nacional não são justificativas para a abertura de créditos extraordinários, tampouco encontram respaldo na legislação.”*

316. Compartilho do supracitado entendimento da unidade técnica.

**317. Neste ponto, é importante ressaltar relevante consequência da “opção” feita pelo Governo em abrir crédito extraordinário praticamente no último dia do ano.**

318. Como sabemos, a inserção de uma despesa na LOA pode-se dar de forma “original”, quando as despesas estão previstas no projeto da LOA; de forma “adicional”, mediante a autorização/abertura dos créditos orçamentários suplementares, especiais ou extraordinários; e a inserção de uma despesa na LOA pode se dar também na forma de “créditos reabertos”, quando por intermédio da edição de ato infra legal, com base no disposto no texto constitucional (art. 167, § 2º), inserem-se na LOA atual, até o limite das respectivas dotações ainda não executadas, os créditos especiais ou extraordinários cujos atos de autorização tenham sido promulgados nos últimos quatro meses do exercício anterior.

319. Esse fato efetivamente aconteceu conforme se depreende do texto do Decreto SN de 03/02/2016, o qual reabriu os créditos extraordinários até o limite dos saldos apurados em 31/12/2015, abertos pelas Medidas Provisórias nºs 697/2015 e 709/2015.

320. Veja-se que a edição de uma MP que abre crédito extraordinário no último dia do ano certamente não será executada naquele exercício financeiro. Tal ato foi expedido apenas para possibilitar sua reabertura no orçamento do ano seguinte. Essa conduta se torna extremamente grave quando, sabidamente, as despesas autorizadas por meio de crédito extraordinário não preenchem os requisitos constitucionais da imprevisibilidade e da urgência.

321. Como registrei no parecer preliminar, a nova meta fiscal estipulada pelo governo encontrava-se aprovada, por meio da Lei nº 13.199/2015, e o mecanismo correto a se adotar seria a suplementação dessas despesas via Decreto do Poder Executivo. No entanto, o crédito suplementar não goza da prerrogativa de ser reaberto no orçamento seguinte, como os créditos especiais e extraordinários.

322. Conclui-se que essa conduta de abrir crédito extraordinário (que não preenchem os requisitos constitucionais da imprevisibilidade e da urgência) no último dia do ano se constitui em um atentado à transparência e à verdade orçamentaria, além de se mostrar uma burla ao Poder Legislativo na autorização de despesas no orçamento do ano seguinte.



323. Antes de encerrar sobre essa questão, consultando o Dicionário Aurélio, verifico que o verbete “*extraordinário*” tem o significado de fora do comum, excepcional. No caso presente, o crédito extraordinário deveria ser um crédito destinado a atender uma despesa urgente e imprevisível decorrente de fatos gravíssimos, tais como guerra, comoção interna ou calamidade pública.

324. No entanto, em verdade, tal instrumento não tem sido utilizado de forma excepcional, mas sim como outro meio frequente, ordinário, para aumentar dotações orçamentárias que estavam com valores subestimados na LOA, valores estes que impactam o superávit ou déficit inicialmente anunciado.

325. Com essas considerações, entendo não ser possível acolher os argumentos da defesa que tratam da imprevisibilidade.

#### XI.5.4

#### Consultas efetuadas ao TCU em 2016

326. Em relação ao argumento da defesa de que pode ser aplicado às MPs em questão o mesmo entendimento dado por esta Corte às consultas nas quais o TCU recentemente reconheceu a possibilidade de abertura de créditos extraordinários, entendo não ser possível em razão dos seguintes óbices:

- a) práticas adotadas na gestão da ex-Presidente;
- b) contexto político-administrativo excepcional do País; e
- c) as especificidades das MPs que foram objeto das consultas.

327. Em relação à alínea “a” acima, o que o Parecer anterior e esta manifestação buscam demonstrar é a ação sistemática da Ex-Presidente na edição de decretos e de medidas provisórias para abrir créditos adicionais, sem a devida autorização legislativa e/ou sem que tenham ocorrido as situações fáticas consideradas gravíssimas que justificariam a adoção de medidas excepcionais.

328. Esta prática reiterada de alterar a LOA, associada às diversas irregularidades constatadas pela unidade instrutiva, demonstram a “*contabilidade criativa*” e revelam a existência do que chamei no Parecer preliminar de “*vale-tudo orçamentário e fiscal*”, onde não foi minimamente fundamentada a imprevisibilidade da despesa nem foram observados os princípios da transparência, da unicidade e da publicidade.

329. Nesse sentido, o primeiro óbice é que não posso afirmar que as consultas foram formuladas em um ambiente em que tais práticas continuam sendo adotadas. Ao contrário, a formulação das consultas, indica uma preocupação do Governo recém-empossado em não adotar medidas provisórias para abertura de créditos extraordinários que não atendam aos requisitos da imprevisibilidade e urgência.

330. No tocante à alínea “b”, não há como desconsiderar o excepcional momento político que o País estava e está vivenciando. Nesse contexto excepcional se insere a abertura do processo de *impeachment* no Senado Federal, o afastamento da ex-Presidente e a assunção de Governo então interino. Vale frisar que um dos fundamentos de tal afastamento corresponde ao cometimento de irregularidade relacionada à gestão orçamentária e financeira, mais especificamente a abertura de créditos adicionais em violação ao princípio da legalidade.

331. Ainda nesse contexto, além de Presidentes da República diferentes, são exercícios financeiros e LOAs diferentes. A equipe econômica que elaborou as projeções de receitas e despesas públicas é diferente da equipe que está gerindo os recursos.

332. Entendo, portanto, que o contexto político-administrativo excepcional que o País vivenciava, com um Governo interino, com uma nova equipe econômica, é muito diferente do contexto de 2015, no

qual a ex-Presidente se encontrava no exercício do segundo ano do segundo mandato e com o domínio da gestão orçamentária, fiscal e financeira federal e, principalmente, com a LOA proposta pela sua própria equipe econômica.

333. Essa diferença de contexto político-administrativo representa o segundo óbice à aplicação do entendimento das consultas às MPs em questão.

334. **Entretanto, o principal óbice para que seja aplicado às Medidas Provisórias 686/2015, 697/2015, 702/2015 e 709/2015 o mesmo entendimento utilizado por esta Corte às consultas formuladas pelo Poder Executivo Federal no ano de 2016, refere-se à alínea “c” acima, que trata das especificidades das MPs que foram objeto das consultas.**

335. Em breve síntese, as consultas versaram sobre despesas para o Brasil cumprir o compromisso de realização de grandes eventos internacionais; para pagar obrigações assumidas pela União; para evitar a descontinuidade de serviços públicos essenciais e; para ações de socorro e assistência às vítimas, restabelecimento de serviços essenciais e recuperação de cenários de desastres.

336. Vejamos as especificidades de cada consulta para melhor formulação do entendimento.

337. O Acórdão nº 1634/2016-Plenário considerou cabível a abertura de crédito extraordinário, no caso de grave crise do ente federado e para **viabilizar a realização de grandes eventos internacionais em que houve a assunção de compromissos por parte do Brasil.**

338. Resta evidente a situação específica de garantir a realização das Olimpíadas e das Paralimpíadas, inclusive a manutenção da segurança e ordem pública. Muito embora já se soubesse anos antes da realização de tais eventos, se há alguma culpa em relação ao planejamento ou alocação de recursos públicos, não pode ser de quem foi recém-empossado. Assim, a situação específica difere daquela em que o Governo da ex-Presidente estava no exercício regular do mandato no ano de 2015.

339. Quanto ao pagamento de obrigações assumidas pela União, o TCU respondeu que as despesas e obrigações dos Poderes e órgãos autônomos da União não decorrem de decisões desta Corte, mas de determinações constitucionais e legais. Mais uma vez, tais despesas não foram criadas pelo Governo interino, mas lhe restou a obrigação de quitá-las. O que o TCU registrou na decisão foi que se insuficientes os créditos consignados na LOA, seria possível buscar a abertura de créditos adicionais, desde que cumpridos os respectivos requisitos constitucionais e legais.

340. Assim, não cabe alegar que existe relação entre as Medidas Provisórias em análise nas presentes contas com o que foi decidido no Acórdão nº 1634/2016-Plenário.

341. O Acórdão nº 1716/2016-Plenário considerou cabível a abertura de crédito extraordinário quando a insuficiência de dotação puder potencialmente acarretar a **descontinuidade de serviços públicos essenciais**, tais como a prestação jurisdicional e outros direitos fundamentais que devem ser obrigatoriamente assegurados pelo Estado, nos casos em que a **insuficiência de dotação orçamentária possa gerar ônus para a União em razão da ocorrência de obrigação de despesa corrente de caráter inadiável independentemente da previsão de crédito orçamentário, o que levará ao inevitável reconhecimento e confissão de dívida nos termos do art. 29, § 1º, da Lei Complementar nº 101/2000.**

342. É importante deixar assente a especificidade do que fora decidido pelo Tribunal no acórdão em exame. Não se trata de qualquer despesa ordinária não adequadamente dotada no orçamento. Nos termos do voto do relator, trata-se de “(...) *dramática situação, de despesas obrigatórias e inadiáveis sem a devida cobertura orçamentária, [que] configura situação excepcional, extraordinária, que autoriza o reconhecimento da imprevisibilidade da despesa obrigatória e inadiável desprovida da devida, necessária e ordinária previsão orçamentária para a sua cobertura, por motivos alheios à vontade de quem terá de suportar a referida despesa*”.

343. Efetivamente, as despesas que foram autorizadas pelos créditos extraordinários objetos das Medidas Provisórias em análise nas presentes contas, não guardam qualquer relação com o que foi decidido no Acórdão nº 1716/2016-Plenário.

344. O Acórdão nº 1863/2016-Plenário considerou cabível a abertura de créditos extraordinários destinados a ações de socorro, assistência às vítimas, restabelecimento de serviços essenciais e recuperação dos cenários de desastres, desde que atendidos os requisitos da despesa quanto à imprevisibilidade e à urgência, conforme estabelecido pela Constituição Federal.

345. Nesse Acórdão, o Tribunal estabeleceu uma diferença clara entre as situações de abertura de crédito extraordinário para desastres já acontecidos ou na iminência de acontecer e a possibilidade de abertura de crédito extraordinário para eventuais desastres futuros.

346. Assim, restou patente que a ocorrência de um desastre ou o seu risco iminente justificam a abertura de crédito extraordinário, por estarem plenamente atendidos os requisitos de urgência e imprevisibilidade.

347. Em relação a eventuais desastres futuros, entendo que não há impedimento para que essa estimativa seja realizada e esteja presente no PLOA, em item específico da programação orçamentária.

348. Na verdade, como bem assentado no relatório que fundamenta o voto do Relator, “*verifica-se que caso não haja indício de que o risco de desastre iminente exija a adoção de medidas urgentes, bem como não se demonstre o caráter imprevisível e excepcional, trata-se em verdade de planejamento usual para cobertura de despesas, as quais não se discute seu caráter meritório, mas que podem ser estimadas no processo ordinário de elaboração do orçamento*”.

349. O Relator em seu voto registra que:

*“23. De outra parte, se, no caso concreto, o exame técnico da situação demonstrar que a tragédia era previsível, ou, ainda, se não ficar comprovado o caráter urgente das medidas, as despesas correspondentes, ainda que meritórias, deverão ser estimadas e executadas no processo ordinário de elaboração do orçamento.*

*24. Não estou afirmando com isso que se deve esperar a situação emergencial se concretizar para que as providências sejam adotadas. Apenas chamo a atenção para a necessidade de se observar os princípios orçamentários que fortalecem a competência precípua do Legislativo para dispor sobre o orçamento público – como os princípios da universalidade e da unidade –, reservando a utilização dos créditos extraordinários para situações que não possam se submeter ao planejamento e à previsão ordinária de despesas, conforme preconiza a Constituição.*

*25. Aliás, como bem destacou a Semag, é necessário que os requisitos constitucionais de imprevisibilidade e de urgência sejam claramente explicitados quando da abertura de créditos extraordinários por medida provisória, inclusive na respectiva exposição de motivos, em homenagem aos princípios da publicidade e da transparência.”*

350. Veja-se que, ao contrário do que argumenta a defesa, o Acórdão nº 1863/2016-Plenário não lhe socorre. Em verdade, confirma que os créditos extraordinários abertos pela MP 697/2015, destinados ao Ministério da Integração Nacional não atendem ao requisito da imprevisibilidade e urgência da despesa, pois não há especificação dos desastres naturais ou calamidades públicas que justificam a abertura dos créditos. Apresentam características de ser um reforço de dotação para **calamidades futuras**, quando, nesse caso, o caminho adequado seria o envio de projeto de lei de crédito suplementar ao Congresso Nacional.

351. Não há, portanto, como aplicar às Medidas Provisórias 686/2015, 697/2015, 702/2015 e 709/2015 o mesmo entendimento utilizado por esta Corte às consultas formuladas pelo Poder Executivo Federal no ano de 2016.

## XI.6

*Subitem 9.2.18. abertura de créditos suplementares para o FIES, qualificados indevidamente como crédito extraordinário, por meio da MP 686/2015, para viabilizar a contratação de novas operações de financiamento estudantil, criando despesas obrigatórias de caráter continuado com duração de mais de dois exercícios, com a inobservância dos arts. 15, 16 e 17 da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), c/c o art. 43 da Lei nº 4.320/64 (parecer do Ministério Público).*

352. Em relação ao Fies, tem-se duas irregularidades apontadas no subitem acima: a primeira diz respeito ao requisito da imprevisibilidade para fundamentar a adoção da respectiva medida provisória (irregularidade inserta nos subitens 9.2.16 e 9.2.17); e a segunda questão está relacionada à criação de despesa obrigatória de caráter continuado.

353. Quanto à primeira ocorrência, a Semag rejeitou o argumento da defesa de que as alterações nas regras do Fies, projeções de custos e quantidade de estudantes fundamentaram a imprevisibilidade das despesas objeto do crédito extraordinário.

354. A unidade técnica considerou que o Enade é um exame obrigatório, desde 2004, e, portanto, de despesa previsível. Registrou que mudanças no Programa feitas pelo próprio Governo devem ser consideradas no planejamento e previsão da despesa.

355. Como registrado anteriormente, a Semag apontou, ainda, que, no período de 2012 a 2015, **o Poder Executivo editou seis medidas provisórias para abertura de créditos extraordinários destinados ao Fies, totalizando R\$ 21,6 bilhões.** Ressaltou que **os créditos extraordinários constituem parcela significativa da dotação anual destinada ao Programa**, o que supõe importante deficiência no processo de planejamento e previsão de gastos, com clara subestimativa dos recursos necessários ao custeio do Fies.

356. A unidade instrutiva afirmou que os argumentos apresentados pela defesa não se mostraram suficientes para afastar a irregularidade, pois os créditos extraordinários abertos por meio da Medida Provisória 686/2015 não atenderam ao requisito constitucional da imprevisibilidade da despesa.

357. Quanto à segunda irregularidade, a unidade registrou que o Fies é um programa que gera despesas de caráter continuado, sendo financeiras as relacionadas à concessão dos financiamentos e correntes aquelas referentes às taxas pagas às entidades administradoras. De acordo com a Secretaria, os novos financiamentos concedidos em 2015 ocasionarão despesas nos exercícios seguintes. A unidade entende que são os atos que autorizam o aditamento de contratos e a concessão de novos financiamentos que devem observar os arts. 15 a 17 da LRF.

358. Assim sendo, a Semag, em relação à alegação de que a MP 686/2015 criou despesas obrigatórias de caráter continuado com duração de mais de dois exercícios, concordou com o argumento da defesa de que os atos de abertura de créditos adicionais não têm essa faculdade, propondo que a irregularidade indicada no item 9.2.18 seja afastada.

359. Este representante do MPTCU está de acordo com a análise da unidade instrutiva em relação à criação de despesa obrigatória de caráter continuado. Entendo que o argumento da defesa pode ser acolhido, tendo em vista que a criação da despesa não ocorreu por meio de medida provisória, mas sim, com os atos de concessão de novos financiamentos, bem como os de aditamento de contratos. Por tal razão, pode ser afastada irregularidade indicada no item 9.2.18.

360. Contudo, remanesce a irregularidade na edição da MP 686/2015 quanto ao não atendimento do requisito constitucional referente à imprevisibilidade da despesa e suas características de créditos suplementares, inserta nos subitens 9.2.16 e 9.2.17 do Acórdão nº 1497/2016-Plenário.

361. Como já me manifestei anteriormente, tanto na Medida Provisória 686/2015, quanto nas outras três citadas, a imprevisibilidade das despesas não foi devidamente demonstrada, estando tais MPs em desacordo com o disposto no art. 167, § 3º, da Constituição Federal de 1988.

## XI.6

### Conclusão

362. Feitas essas considerações, entendo não ser possível acolher os argumentos da defesa quanto aos itens 9.2.16 e 9.2.17, e acompanho a análise da Semag quanto ao item 9.2.19, igualmente rejeitado, recomendando ao Tribunal, por conseguinte, que sejam mantidas as irregularidades em comento.

## XII

***9.2.20. Autorização para contratação de operação de crédito externa para financiamento do projeto FX-2 sem observar os requisitos previstos no art. 32, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 101/2000, uma vez não haver prévia autorização na lei orçamentária ou em créditos adicionais e não ter ocorrido por meio de lei específica (parecer do Ministério Público);***

363. Em parecer anterior (peça 16, p. 3-6), argumentei que a Medida Provisória nº 686, de 30/07/2015 (convertida na Lei nº 13.181/2015), autoriza a contratação de operação de crédito externa para financiamento do Projeto FX-2, a cargo do Ministério da Defesa, sem o requisito de prévia e expressa autorização em créditos adicionais ou lei específica, em contrariedade com o art. 32, § 1º, inciso I, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

364. Tal percepção foi compartilhada pelo Tribunal, que incluiu o mencionado indício de irregularidade no item 9.2.20 do Acórdão nº 1497/2016-Plenário, instando a Sra. Dilma Vana Rousseff a justificar a situação encontrada.

365. Sobre o tema, o Anexo 3.6 das contrarrazões (peça 54, p. 108-119) afirma ter havido autorização para a operação mediante créditos adicionais – mais especificamente, extraordinários –, trazendo como motivos os explicitados na Nota Técnica nº 9991/2016/SOF/MP. Por meio daquele expediente, a Secretaria de Orçamento Federal conclui que:

*“(...) a autorização para a contratação da operação de crédito para financiamento do projeto FX-2 observou o requisito previsto no inciso I do § 1º do art. 32 da LRF, uma vez que o Congresso Nacional ao converter a Medida Provisória nº 686, de 30 de julho de 2015, de acordo com o art. 62 da Constituição tem força de Lei, na Lei nº 13.181, de 3 de novembro de 2015, corroborou o entendimento de que o instrumento utilizado foi adequado para essa autorização.”* (peça 54, p. 110)

366. A secretaria técnica, em primeira análise da questão, concluiu que a operação de crédito não fora acobertada pela Lei Orçamentária Anual nem por lei específica, aquiescendo à constatação de que a medida provisória em tela cuida de dois assuntos distintos. Todavia, a Semag entende que a MP, ao abrir crédito extraordinário, pode ser considerada como uma lei de crédito adicional.

367. A posição da secretaria especializada pode ser condensada no excerto seguinte:



“(…) a autorização para contratar a operação de crédito externo para financiamento do projeto FX-2 integrou um instrumento de crédito adicional, qual seja a MP 686/2015, embora a autorização (art. 2º) não esteja relacionada ao crédito aberto por meio do art. 1º.

Acerca da alegação do MPTCU que a ‘autorização concedida no art. 2º da MP não possui característica de crédito adicional’, entende-se que **não há na legislação obrigatoriedade de que o crédito adicional em questão seja relacionado à própria operação de crédito**. Outrossim, embora especificamente o art. 2º não possua característica de crédito adicional, o instrumento em si, no caso a MP 686/2015, é de crédito adicional do tipo extraordinário.

Inclusive, no caso sob análise, não havia necessidade de abertura de crédito adicional para a ação, pois, como visto, a programação orçamentária já constava da LOA 2015.” (Ênfase acrescida.)

368. Com as vênias devidas à diligente secretaria, não procede o raciocínio de que operação de crédito possa ser autorizada por crédito adicional desatrelado da própria operação. A afirmação carece de sentido à luz dos princípios basilares da Lei de Responsabilidade Fiscal, que busca conferir transparência e equilíbrio à execução orçamentária-financeira das políticas públicas.

369. Ademais, admitir que o mesmo normativo abra crédito adicional e autorize operação de crédito alheia ao objeto daquele crédito equivale a esvaziar o conteúdo do art. 31, § 1º, inciso I, *in fine* (“lei específica”), além de aceitar a condenável prática de editar legislação multifacetada. Por prejudicar a análise e encaminhamento de proposições legislativas, tal procedimento é proscrito pelo art. 7º, inciso II, da Lei Complementar nº 95/1998, que assim dispõe:

“Art. 7º Omissis

(...)

II - a lei não conterá matéria estranha a seu objeto ou a este não vinculada por afinidade, pertinência ou conexão;”

370. Nesse ponto, observo que a LOA 2015, Volume IV, p. 500, consigna dotação para “aquisição de aeronaves de caça e sistemas afins”, porém a fonte de recursos foi alterada de “Orçamento Geral da União” para “operações de crédito externas” por ato da Secretaria de Orçamento Federal (i.e. Portaria SOF nº 44/2015). Tal alteração não se equipara à autorização tratada no citado art. 32, § 1º, inciso I, da LRF, por não se tratar de ato submetido ao Legislativo (LOA, crédito adicional ou lei específica).

371. Sem questionar o mérito do Projeto FX-2 ou o grau de necessária autonomia para que a Secretaria de Orçamento Federal operacionalize a execução orçamentária, reparo ter havido inaceitável *by-pass* na atividade legiferante e, por conseguinte, divirjo da conclusão da Semag, opinando por que o Tribunal preserve o indício de irregularidade apontado no item 9.2.20 do Acórdão nº 1497/2016-Plenário entre as irregularidades relatadas no Parecer Prévio de que trata o art. 71, inciso I, da Constituição da República.

### XIII

**9.2.21. Emissão direta de títulos públicos ao Banco do Brasil com inobservância de condição estabelecida na legislação (Resolução CMN 2.238/1996), incorrendo em operação de crédito vedada pelo art. 36 da Lei de Responsabilidade Fiscal (voto do Relator);**

372. A defesa enfrenta os indícios de irregularidade na emissão direta de títulos ao Banco do Brasil no Anexo 3.7.4 das contrarrrazões (peça 54, p. 120-122). Naquele adendo, enunciam-se arguições de nulidade fundadas na suposta ilegitimidade passiva da ex-Titular do Poder Executivo Federal em



responder pela ocorrência, bem assim no alegado prejuízo à sua ampla defesa, em função da matéria constar de outro processo em trâmite neste Tribunal (peça 54, p. 120 e 122).

373. Tais arguições retomam argumentos adiantados na seção 2 das contrarrazões (“*Considerações gerais*”), já tendo sido examinados em seção própria deste Parecer.

374. Reitero, neste espaço, a conclusão pela improcedência das preliminares carreadas pela Sra. ex-Presidente, considerando a natureza macroeconômica e o impacto nos resultados das contas públicas ocasionado pela forma como foram emitidos os títulos públicos em questão. Tais fatores ensejam, conforme abalizada doutrina trazida pela Sra. Dilma Vana Rousseff (peça 53, p. 10), a inserção do tema nas Contas do Governo da República.

375. No mérito, a ex-Presidente da República restringe-se a aludir às conclusões do apócrifo Informativo Cofis/Gerat de 14/07/2016 (anexado a estes autos como “*item não digitalizável*”), tomando de empréstimo a conclusão ali contida. Em suma, afirma-se que “*pendências de origem cadastral (...) geravam incerteza e controvérsia quanto aos dados informados*” pelo Banco do Brasil – o que, juntamente com discriminação inadequada daqueles dados, justificaria a postergação impugnada.

376. O documento citado sustenta a regularidade da conduta descrita no item 9.2.21 do Acórdão nº 1497/2016-Plenário, afirmando que:

“(...) a atuação da STN (...) não está restrita aos termos estritos da lei, também chamada de interpretação literal, abarcando diversas outras formas: interpretação gramatical, lógica, histórica, sistemática, declarativa, extensiva, restritiva, progressiva, analógica, dentre outras.”

377. Ao cabo, o Informativo menciona 38 documentos que o instruiriam, em sua maioria ofícios e memorandos da própria STN, como também pareceres da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

378. As razões que visam a infirmar a irregularidade constante no item 9.2.21 do Acórdão nº 1497/2016-Plenário apresentam-se, a meu sentir, inconvincentes. O próprio Informativo citado assevera que a mensagem Correio Bacen nº 97228296 “*demonstra a adimplência pelo Banco [do Brasil] da exigência contratual e, também, ratifica a seguinte constatação, constante do item 188 do Relatório TC 008.839/2016-0: (...) os valores dos saldos em 30/11/1995 já eram conhecidos antes mesmo do transcurso do prazo estabelecido (...)*”.

379. Por sua vez, as “*sucessivas alterações*” que comprometeriam a acuidade dos valores consistiriam de somente dois pedidos de alteração (e um terceiro ofício apresentando esclarecimentos), sendo que a diferença entre os valores consignados nessas oportunidades – R\$ 4.573.981.351,57 e R\$ 4.573.981.338,35 – corresponde a apenas R\$ 13,22. Anoto a irrazoabilidade de postergar o pagamento de valores tão significativos por conta de “*incerteza*” tão diminuta.

380. De igual modo, as contrarrazões referenciam a Nota Jurídica nº 1081/2016-BCB/PGBC, de 24 de março de 2016, por meio do qual a Procuradoria-Geral do Banco Central do Brasil busca responder a questionamentos formulados por este Tribunal no âmbito do TC nº 010.173/2015-3, versando sobre irregularidades na emissão direta de títulos públicos ao BNDES e ao Banco do Brasil.

381. Reparo, todavia, que a resposta enxertada se orienta por marco normativo diverso – máxime outras resoluções do Conselho Monetário Nacional (CMN) –, não tangenciando a irregularidade apontada em relação à Portaria nº 780, de 30 de dezembro de 2015, da Secretaria do Tesouro Nacional. Não obstante, registre-se que a Nota conclui pela regularidade do procedimento ali tratado (que, repito, não se confunde com o teor das presentes Contas de Governo), entendendo-o:

“(...) em consonância com as recomendações de Basileia 3, conforme destacado na nota técnica do Dereg, considerando, em especial, o requisito de os instrumentos serem diretamente emitidos

*e pagos ('directly issued and paid-in', no original em inglês), o que não exclui, de per si, a categoria dos títulos públicos federais, amplamente reconhecidos como ativos líquidos no mercado brasileiro."*

382. Concluo que não se pode aproveitar, nestas Contas, as considerações traçadas na Nota Jurídica acima comentada. Tampouco o argumento empregado naquele documento – qual seja, aderência aos preceitos de Basiléia – afasta as disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal, que vedam operações de créditos contraídas junto a instituições financeiras controladas, caracterizadas aqui com o atraso na emissão dos títulos devidos para a equalização contratada.

#### XIV

##### ***9.2.22. Falta de consistência de parcela significativa das informações relacionadas a metas previstas no Plano Plurianual 2012-2015 (item IV.1 e anexo I da instrução da Semag);***

383. Em sua instrução preliminar, a Semag reporta ter examinado 161 das 2.402 metas inscritas no PPA 2012-2015. Conclui, de sua análise, que 25% da amostra apresenta problemas de qualidade – é dizer, não se afiguram satisfatoriamente específicas, mensuráveis, adequadas, realistas e temporalmente delimitadas – e 21% falharam no quesito “confiabilidade”, entendido como “*fidedignidade da fonte de dados utilizada para o cálculo das informações, de tal forma que diferentes avaliadores possam chegar aos mesmos resultados*” (peça 154, p. 100).

384. As falhas relativas à confiabilidade das metas provêm, na prática, do emprego de unidades de medida impertinentes, critérios conflitantes com a própria legislação e incompletude de informações utilizadas para apuração dos dados (peça 14, p. 100).

385. O Tribunal acolheu as considerações da secretaria e incluiu o achado entre os indícios de irregularidade sobre os quais foi oportunizado à Sra. ex-Presidente se manifestar. Consignado no item 9.2.22 do Acórdão nº 1497/2016-Plenário, a impropriedade é descrita como “*falta de consistência de parcela significativa das informações relacionadas a metas previstas no Plano Plurianual 2012-2015*”.

386. Em sua resposta, a Sra. ex-Presidente restringe-se a aludir à Nota Técnica 10033/2016-MP, inserida nos autos como “*item não digitalizável*”. Naquele documento, o Ministério atribui as inconsistências à implantação de mecanismos de aprimoramento no processo de elaboração da Prestação de Contas do Presidente da República, sendo que para várias metas a data de fechamento do Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (Siop) teria ocorrido antes da conclusão da correção das inconformidades, conforme relata a Semag.

387. Acompanho a unidade técnica no entendimento de que o reconhecimento do problema e adoção de medidas corretivas pelo Poder Executivo efetivamente constitui “*primeiro passo para que seja alcançada a qualidade e confiabilidade necessárias para essas informações*”. Entendo, ainda, que as demais escusas restam ofuscadas pela admissão do problema e pelo esforço envidado para saná-lo.

388. Consequentemente, e ainda em linha com o posicionamento da Semag, opino por que a situação correspondente ao item 9.2.22 do Acórdão nº 1497/2016-Plenário conste entre as ressalvas às Contas de Governo de 2015, a exemplo do ocorrido em pareceres prévios relativos a exercícios anteriores.

#### XV

***9.2.23. Achados de auditoria que comprometem a fidedignidade das informações contábeis constantes do Balanço Geral da União apresentado na Prestação de Contas da Presidente da República do exercício de 2015 (item IV.2 e anexo II).***

389. A análise quanto a esse ponto envolve principalmente a verificação da confiabilidade das demonstrações contábeis consolidadas do Governo Federal.

390. Inicialmente, devo pontuar que o rol de irregularidades apontadas no Relatório Preliminar das Contas de Governo de 2015, direta ou indiretamente, teria afetado em maior ou menor grau a fidedignidade da situação patrimonial da União, por isso os pontos indicados foram objeto de oitiva no Relatório preliminar.

391. Os pontos de oitiva foram:

a) o Passivo está subavaliado em pelo menos R\$ 17,74 bilhões, em razão da ausência de provisões para fazer face a demandas judiciais contra a União, bem como a despesas futuras relativas a pensões militares e a militares inativos;

b) o valor do Passivo Financeiro de 2014, no Balanço Patrimonial de 2015, está superavaliado em R\$ 221 bilhões, devido a uma falha na transposição de saldos entre o Plano de Contas Federal, utilizado até dezembro de 2014, e o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, implantado em janeiro de 2015. Com isso, houve um comprometimento da comparabilidade das informações de um ano para outro;

c) o Ativo está superavaliado em pelo menos R\$ 4,1 bilhões, em razão da superavaliação das Participações Societárias da União no Banco do Brasil;

d) o Resultado Patrimonial está superavaliado em R\$ 11,9 bilhões, em decorrência da superavaliação das Variações Patrimoniais Aumentativas relacionadas a Participações Societárias da União;

e) ocorreu remanejamento irregular, após liquidação e pagamento, da rubrica despesa com refinanciamento da dívida para a rubrica despesa com resgate da dívida, no montante de R\$ 60 bilhões;

f) houve distorções decorrentes de classificações contábeis incorretas no montante de R\$ 28,1 bilhões, referentes a juros e encargos de empréstimos e financiamentos concedidos (R\$ 7,7 bilhões) e ao saldo de empréstimos e financiamentos concedidos (R\$ 20,4 bilhões);

g) houve distorções de R\$ 80,1 bilhões decorrentes de falha na consolidação, causadas pela não exclusão de operações intragovernamentais;

h) foram identificadas distorções não quantificáveis relacionadas a estimativas inadequadas ou inexistentes, cujos montantes, caso confirmados, poderiam representar uma parcela substancial do total de passivos da União. Essas possíveis distorções estão relacionadas às estimativas das despesas futuras da União com pensões e inativos militares e do Fundo do Regime Geral de Previdência Social;

i) foram identificados ativos superavaliados relativos a Créditos Tributários a Receber e a Créditos de Dívida Ativa, em decorrência de falhas nas rotinas de classificação desses créditos;

j) o Ativo Imobilizado não reflete adequadamente a situação patrimonial da União, em decorrência de deficiências identificadas na avaliação e mensuração dos imóveis de uso especial e dominiais, bem como da não contabilização dos imóveis funcionais; e

k) há falhas de divulgação em notas explicativas sobre os critérios de Ajuste para Perdas da Dívida Ativa não Tributária do Fundo do Regime Geral da Previdência Social.

392. Com objetivo de verificar se as demonstrações consolidadas da União refletem, em todos os aspectos relevantes, a situação patrimonial em 31/12/2015 e os resultados patrimonial, financeiro e orçamentário de 2015, foi realizada auditoria no Balanço Geral da União (TC nº 33.325/2015-4).

393. Outro trabalho envolveu auditoria realizada na Secretaria da Receita Federal – RFB e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN (TC nº 030.786/2015-0), a qual deu enfoque em contas

de maior materialidade como os créditos tributários a receber, a dívida ativa, as provisões de curto prazo da RFB e demais obrigações de curto prazo da PGFN.

394. O Trabalho resultou no Acórdão nº 2464/2016-Plenário, o qual apontou ocorrências que também integraram os “*Achados da Auditoria do Balanço Geral da União 2015*” (peça 13 do TC nº 008.389/2016-0) e motivaram, dentre outras, o conteúdo do item 9.2.23 acima referido: i) subavaliação do passivo por falta de reconhecimento de provisão para passivos judiciais da União no montante de R\$ 17,74 bilhões; ii) a classificação dos Créditos Tributários a Receber do Ativo Circulante e Não Circulante não segue critérios contábeis (RFB); iii) superavaliação dos Créditos Tributários a Receber; e iv) superavaliação de Créditos de Dívida Ativa Tributária.

395. Foram feitas recomendações e determinações, merecendo destaque as determinações encaminhadas em função das deficiências nos controles internos dos órgãos fiscalizados, questão já apontada em outros exercícios.

396. A primeira falha apontada pelo Relatório Preliminar se refere ao erro de contabilização que resultou na superavaliação do passivo financeiro em R\$ 221 bilhões. As rubricas com erros de registro já foram identificadas e a STN informou que iniciou o processo de correção das distorções. Tal problema decorreu da mudança do plano de contas, de modo que acompanho a Semag no sentido da desnecessidade de fazer recomendação quanto a este ponto. A Semag manteve a irregularidade, propondo que conste como ressalva no parecer.

397. No caso da subavaliação do passivo por falta de reconhecimento de provisão de passivos judiciais de R\$ 17,74 bilhões, as correções foram feitas em 2016, portanto, em 2015 não houve o registro desses valores, sendo que a falha não foi resolvida em 2015. A Semag manteve a irregularidade, propondo que conste como ressalva no parecer.

398. Outro ponto abordado foi a constatação de que o ativo financeiro foi sobreavaliado em razão do câputo no cálculo da equivalência patrimonial de parcela relativa a instrumento de dívida no valor de R\$ 8,10 bilhões constante do PL do Banco do Brasil. Tal discrepância foi corrigida em janeiro de 2016, não restando recomendações a fazer quanto a este ponto.

399. Em relação à superavaliação das variações patrimoniais relacionadas a participações societárias, eventual recomendação à STN a respeito do tema foi avaliada no âmbito do TC nº 030.790/2015-8 e resultou no Acórdão nº 1540/2016-Plenário, oportunidade em que foram feitas recomendações à STN, MF e ao MDS, sendo desnecessário realizar novas recomendações nesta oportunidade. A unidade técnica manteve a irregularidade, propondo que conste como ressalva no parecer.

400. Importante frisar, neste caso, que em exercícios anteriores o uso de dividendos, muitas vezes recebidos antecipadamente na forma de receitas extraordinárias, serviram para auxiliar o Governo Federal a alcançar as metas fiscais planejadas.

401. Já a classificação incorreta de R\$ 7,7 bilhões, referente a juros e encargos de empréstimos concedidos, a STN reconheceu a necessidade de revisar as suas rotinas contábeis. Nessa mesma linha se encontra a classificação incorreta de R\$ 20,4 bilhões do saldo de empréstimos e financiamentos concedidos.

402. Segundo a auditoria realizada, a classificação incorreta de R\$ 7,7 bilhões causou prejuízos à transparência da composição da rubrica Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras da STN em 2015. Em sua conclusão, a unidade técnica manteve a irregularidade, propondo que conste como ressalva no parecer, uma vez que os lançamentos não podem corrigir distorções relativas a 2015.

403. No último caso, os valores que estavam previstos para entrarem no caixa em até 12 meses após a data das demonstrações deveriam acrescer a conta do ativo circulante. Importante frisar que este

ponto envolve a correta contabilização dos valores a receber pelo TN do BNDES, haveres que somavam R\$ 518,98 bilhões em 2015.

404. A Semag informa que a avaliação a respeito do envio de recomendação sobre os assuntos foi tratada no âmbito do TC nº 030.790/2015-8 e foi objeto de recomendação por meio do Acórdão nº 1540/2016-Plenário, como já comentado.

405. As correções realizadas nas rotinas e lançamentos de agora em diante não podem corrigir as distorções relativas a 2015.

406. Outro ponto tratado pela Semag envolve o remanejamento irregular, após liquidação e pagamento, da rubrica despesa com refinanciamento de dívida para a rubrica despesa com resgate da dívida, no montante de R\$ 60 bilhões.

407. Este ponto, no entender do MP/TCU, afeta sobremaneira a fidedignidade das demonstrações sob análise, ante à descrição dos fatos feita pela Semag.

408. A unidade técnica demonstra que a irregularidade afrontou as orientações legais e princípios contábeis, podendo ser descrita como desconstituição de operações com despesas da dívida pública já pagas nos meses anteriores.

409. A anulação desses lançamentos, frise-se já liquidados e pagos, permitiram o reforço de Notas de Empenho emitidas em 09/03/2015 e em 01/04/2015. A primeira, NE000058, no valor de R\$ 2,7 bilhões, foi reforçada pela NE000084, de 01/04/2015, em R\$ 19,2 bilhões e a segunda, NE000073, emitida em 01/04/2015, no valor de R\$ 26,9 bilhões, foi reforçada pela NE000404, de 17/12/2015, em R\$ 103,3 bilhões.

410. O caso não envolveu apenas um remanejamento de recursos, o que também seria irregular pois envolveria despesas já pagas, mas também um remanejamento da unidade orçamentária, na subfunção, no programa, na natureza da despesa e no plano interno.

411. Nas palavras da Semag ***“Tal procedimento afronta ainda os postulados da tempestividade e da integridade, pois, altera as fontes de recursos que efetivamente pagaram certas despesas em dado momento, constituindo-se assim de registro falacioso e doloso de atos de gestão de natureza financeira. Quebranta a integridade, pois omite a verdadeira fonte de recursos originalmente utilizada na consumação do ato e insere dado fictício da disponibilidade financeira empregada, a qual veio a estar acessível em data posterior ao pagamento. Esse procedimento extrapola a autorização da LDO para alterações orçamentárias, invalida os propósitos e objetivos da Contabilidade em seus rudimentos e obstrui o cumprimento dos dispositivos precitados da Lei 4.320/1964 e do Decreto 93.872/1986, quanto à existência de documentação probatória do registro”***.

412. Em sua última manifestação, a Semag esclarece que em 16/12/2015 o que estava registrado como liquidação e pagamento de despesa de refinanciamento da dívida (*elemento de despesa 79 e demais classificações*) passou a ser, no dia 17/12/2015, classificado como liquidação e pagamento de despesa com resgate da dívida (*elemento de despesa 72 e seguintes*).

413. A irregularidade está diretamente relacionada aos procedimentos que viabilizaram o pagamento das *“pedaladas fiscais”*. A Semag manteve a irregularidade, propondo que conste como ressalva no parecer, além de recomendação de revisão da Macrofunção *“02.11.11 – Execução Orçamentária para o Exercício”*, constante do Manual do Siafi, por estar o subitem 6, e desdobramentos, extrapolando a autorização dada pela LDO para alterações orçamentárias e os princípios contábeis em relevo.

414. Quanto à reincidência da falha de exclusão de operações intragovernamentais, a Semag reconheceu que não houve falha na exclusão das operações, mas apenas na divulgação do anexo ao Balanço. Entretanto, tal fato, segundo consta da instrução técnica, comprometeu as análises,



especialmente a confiabilidade das informações contábeis apresentadas no BGU, de modo que a unidade técnica manteve a irregularidade, propondo que conste como ressalva no parecer.

415. Merece destaque, ainda, a ausência de registro dos passivos relacionados ao PAC, bem como o fato de que não houve qualquer informação adicional em Notas Explicativas das Demonstrações Contábeis da União. Registre-se que, em função dos contratos assinados, tais passivos com potencial impacto nas contas públicas superaram os R\$ 100 bilhões.

416. Mesmo reconhecendo a irregularidade, a Semag pondera que, como foram adotadas medidas a partir de 2016 pelos órgãos a fim de corrigir as distorções, tal fato dispensa recomendação, propondo a ressalva no parecer, uma vez que tais lançamentos (de 2016) não corrigiram as distorções relativas a 2015.

417. Outros pontos envolvendo o BGU foram tratados no TC nº 030.786/2015-0, cujas determinações e recomendações pertinentes foram realizadas por meio do Acórdão nº 2464/2016-Plenário, tendo como destinatários a Receita Federal e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

418. Quanto aos pontos relacionados à classificação dos créditos tributários a receber do ativo circulante e não circulante não seguirem critérios contábeis e à superavaliação dos créditos tributários a receber, a Semag também manteve a irregularidade, propondo que conste como ressalva no parecer.

419. No segundo caso, é grave o fato de que tanto a auditora quanto a Receita Federal não conseguiram estabelecer o montante da distorção. Os problemas, segundo relatado, são operacionais e de ajustes dos sistemas de informática. Registro o fato de que os inúmeros parcelamentos patrocinados pelo Governo Federal, com critérios muitas vezes distintos, contribuíram para isso, o que denota que não houve a preocupação em controlar adequadamente essas operações.

420. A Semag afirma que não há dúvidas quanto ao comprometimento da informação contábil, de modo que manteve a irregularidade, propondo que conste como ressalva no parecer.

421. Outra distorção envolve os parcelamentos de débitos que resultaram numa superavaliação de créditos da dívida ativa tributária em aproximadamente R\$ 9 bilhões. Pela análise realizada, depreende-se que há uma impossibilidade de se separar, nos dados apresentados, os créditos recebidos dos a receber, no caso dos parcelamentos. A situação ainda está para ser resolvida, portanto a Semag manteve a irregularidade, propondo que conste como ressalva no parecer.

422. Quanto à falta de comparabilidade nas informações apresentadas nas demonstrações contábeis de 2015 com o exercício anterior, segundo alegado, decorreu da mudança do plano de contas, o que deverá ser reavaliado. De qualquer forma, a distorção representou uma limitação do escopo da auditoria e falta de comparabilidade das informações financeiras ao longo do tempo (entre exercícios). Por isso, a Semag manteve a irregularidade, propondo que conste como ressalva no parecer.

423. Outra questão que consta de forma reiterada nas Contas de Governo refere-se às deficiências de gestão e falta de registros contábeis dos imóveis funcionais da União.

424. As auditorias já realizadas pelo TCU envolvendo direta ou indiretamente a gestão do patrimônio imobiliário da União demonstram que a área não mereceu qualquer atenção de diferentes governos. A Secretaria de Patrimônio da União tem deficiências operacionais e de meios para cumprir a sua missão, como também sofre, como muitos órgãos da Administração Federal, de forte interferência política. A consequência é a deficiente administração dos imóveis da União, com ativos não contabilizados ou contabilizados por valores irreais, assim como arrecadação irrisória pelo uso desse patrimônio, ante o seu potencial.

425. A Semag também, para este ponto, manteve a irregularidade, propondo que conste como ressalva no parecer.



426. Foram identificadas deficiências na divulgação das Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis, as quais decorrem da ausência de processo operacional no âmbito da STN, o que levou a Semag a manter a irregularidade, propondo que conste como ressalva no parecer.

427. Quanto à não divulgação dos critérios de ajuste para perdas da Dívida Ativa não Tributária do FRGPS, do mesmo modo, a Semag registra que não foi apresentada defesa para este ponto, mantendo, assim, a irregularidade e propondo que conste como ressalva no parecer.

### **Questões Previdenciárias**

428. Em relação à falta de evidenciação da situação atuarial do Regime Geral da Previdência Social, a Semag registra que a nota explicativa elaborada, constante do BGU, não apresenta valores de balanço atuarial do RGPS e não desconta os valores de contribuições e despesas futuras a valores presentes, o que dificulta mensurar o valor do déficit atuarial do RGPS. Critica ainda o fato de que a nota explicativa consta apenas do BGU e não há notas específicas das demonstrações financeiras do Fundo de Regime Geral de Previdência Social – FRGPS.

429. As determinações e recomendações acerca do assunto e da superavaliação do ativo do RGPS foram proferidas no âmbito do TC nº 031.235/2015-8, destinado a verificar a confiabilidade das informações financeiras de 2015 do FRGPS, conforme Acórdão nº 1749/2016-Plenário.

430. Não foi apresentada defesa quanto a este ponto, de modo que a Semag manteve a irregularidade, propondo que conste como ressalva no parecer.

431. No caso da superavaliação do ativo do Fundo Geral de Previdência Social – FRGPS em razão da ausência de constituição de ajuste para perdas referentes à conta Créditos por Danos ao Patrimônio, a Semag mantém a ressalva, apesar do sistema estar preparado para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários.

### **Militares**

432. Merece destaque, também, um tema que se tornou recorrente na análise anual destas Contas, o fato de ainda inexistir uma projeção das despesas futuras da União com pensões e inativos militares. Esse ponto é o que chamamos de passivo oculto decorrente de déficit atuarial.

433. As demonstrações contábeis da União não apresentam qualquer provisão sobre valores a serem desembolsados no futuro com as pensões e inativos.

434. A Semag ressalta que a projeção para as pensões já é feita, restando trazer os números disponíveis a valor presente para contabilização. A Semag ressalta que o efeito suspensivo concedido para os itens do Acórdão nº 2314/2015-Plenário não alcançou a distorção detectada no BGU relativa às pensões militares. Sobre essa questão, também faço um relato sobre o tema no decorrer da análise deste ponto.

435. Ressalto o fato de o Governo Federal envidar esforços com objetivo de manter essa informação oculta ao recorrer contra diferentes acórdãos que trataram da matéria, somado ao fato de sequer dar início a qualquer iniciativa visando à definição de critérios e rotinas para viabilizar esse cálculo.

436. Esse assunto constou dos Relatórios das Contas de Governo de 2013 e 2014, nos quais ficou evidenciada a necessidade da estimativa dessas despesas.

437. Em 2013, foi recomendado que o Ministério da Defesa calculasse o valor presente das projeções atuariais das despesas futuras com militares inativos (reserva ou reformados) e que esse passivo fosse reconhecido no passivo atuarial referente às despesas com militares inativos das Forças Armadas. Foi, ainda, **expedido alerta** acerca da possibilidade do TCU emitir opinião adversa sobre o BGU, caso não atendida essa recomendação, já para as contas do exercício de 2014 (Acórdão nº 1338/2014-Plenário).

438. Nas Contas de 2014, foi recomendado à Casa Civil e aos Ministérios da Defesa, da Fazenda e à Presidência da República que realizassem estudo conjunto com o propósito de avaliar as melhores práticas internacionais de prestação de contas com militares inativos, sob aspecto contábil e de divulgação das demonstrações sobre a situação das despesas futuras com militares.

439. Foi constituído um grupo de trabalho por meio da Portaria Conjunta nº 1/2016, de 14/01/2016, com prazo de duração de 180 dias. O resultado desse trabalho não foi informado nas presentes contas.

440. Na oportunidade, foi reiterado o **alerta** acerca da possibilidade de o Tribunal emitir opinião adversa sobre o BGU, caso não fossem implementadas as recomendações VI, VII, VIII, IX, Xa a Xh, XI, XII, XIII, XIV e XV, expedidas com vistas à correção das distorções verificadas no BGU e das Demonstrações das Variações Patrimoniais.

441. As recomendações VII e VIII foram:

*“VII. ao Ministério da Defesa e à Secretaria do Tesouro Nacional, sob a coordenação da Casa Civil da Presidência da República, que tomem as providências necessárias para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação do passivo referente às pensões relativas aos militares das Forças Armadas, permitindo assim a apresentação dessa informação no Balanço Patrimonial da União e a divulgação das premissas e detalhamentos em notas explicativas já para o exercício de 2015 e seguintes (item 5.3.1.1);*

*VIII. à Casa Civil da Presidência da República e aos Ministérios da Defesa e da Fazenda que realizem estudo conjunto para avaliar as melhores práticas internacionais de prestação de contas dos encargos com militares inativos, incluindo no escopo do estudo a necessidade de registros contábeis ou elaboração e divulgação de demonstrações específicas sobre a situação das despesas futuras com os militares (item 5.3.1.1);”*

442. Devo ressaltar que a determinação original para estimar esses encargos remonta ao ano de 2012. Naquela oportunidade, o TCU realizou auditoria no sistema de previdência pública, englobando o Regime Geral da Previdência Social (RGPS), o Regime Próprio de Previdência dos Servidores Públicos Civis da União (RPPS) e os Encargos Financeiros da União com os Militares Inativos e seus Pensionistas (EFM).

443. Por meio do Acórdão nº 2059/2012 (TC nº 015.529/2010-0), sob a relatoria do Exmo. Ministro José Múcio, e contendo contribuições do Exmo. Ministro Raimundo Carreiro que apresentou Voto revisor, o Plenário desta Corte expediu determinações direcionadas ao Ministério da Defesa (Seori/MD) e à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STN/MF), relacionadas a avaliações e projeções atuariais, às contribuições e gastos com pensões militares, reserva remunerada e militares reformados:

*“9.1 determinar ao Ministério da Previdência Social que:*

*(...)*

*9.1.2 no prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias:*

*9.1.2.1 desenvolva tábua de vida específica para servidores públicos civis e militares da União, em conjunto com o Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA) e com a Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), em atendimento à determinação contida no item 9.1 do Acórdão nº 1.465/2003-TCU-Plenário;*

*(...)*

9.2 determinar à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STN/MF) que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias:

9.2.1 inclua, no Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), memória de cálculo que possibilite a reconstrução do demonstrativo das receitas e despesas previdenciárias concernentes aos servidores públicos, civis **e militares** da União, mediante consultas ao Siafi, nas versões Gerencial e Operacional, bem como adicione instrução em seu Manual de Demonstrativos Fiscais para que tais demonstrativos sejam acompanhados de memória de cálculo, com o propósito de mitigar o risco de inconsistências nas informações publicadas no RREO e de violação do art. 53, inciso II, c/c art. 48, **caput**, da Lei Complementar nº 101/2000;

9.2.2 evidencie, no relatório de Demonstrativo das Receitas e Despesas do Regime Próprio dos Servidores Públicos, presente no RREO, **a incidência de Desvinculação de Receitas da União (DRU) sobre a contribuição de militares para pensões**, tendo em vista o que estabelece o art. 53, inciso II, c/c o art. 48, **caput**, da Lei Complementar nº 101/2000;

9.3 determinar à Secretaria de Organização Institucional do Ministério da Defesa (Seori/MD) que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias:

9.3.1 deixe de incluir projeção de contribuições que não estão previstas em lei, tal como contribuição patronal para pagamento de pensão militar, na avaliação atuarial dos compromissos financeiros da União com militares das Forças Armadas e seus dependentes, tendo em vista o que estabelecem os arts. 1º e 3º-A da Lei nº 3.765/1960, com alterações inseridas pelo art. 27 da MP nº 2.215-10/2001 c/c os princípios da legalidade, insculpido no art. 37, **caput**, da CF/88, e da transparência, explicitado nos arts. 48, 48-A e 49 da Lei Complementar nº 101/2000;

9.3.2 inclua, nas avaliações atuariais dos compromissos financeiros da União com militares das Forças Armadas e seus dependentes, coluna específica de resultado atuarial que contemple também as despesas com aposentados militares, ou seja, que, além do resultado atuarial cotejando apenas contribuições e gastos com pensões militares, insira outra coluna que calcule a diferença entre contribuição para pensões e o total de gastos com inativos (militares da reserva remunerada e reformados) e pensionistas, tendo em vista o que estabelece o art. 4º, § 2º, inciso IV, alínea 'a', da Lei Complementar nº 101/2000;

(...)

9.4 determinar ao Ministério da Previdência Social, responsável pela elaboração das avaliações atuariais do Regime Próprio de Previdência dos Servidores (RPPS) da União, e à Secretaria do Tesouro Nacional (STN/MF), responsável pela publicação do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), que tomem providências, no prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, para:

(...)

9.4.2 publicar, no Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), um demonstrativo específico das receitas e despesas referentes ao regime próprio dos servidores públicos civis **e outro demonstrativo das receitas e despesas previdenciárias associadas aos militares das Forças Armadas e seus dependentes**, tendo em vista o que estabelece o art. 40, § 20, c/c art. 142, § 3º, inciso X, da Constituição Federal, e o art. 53, inciso II, c/c art. 48, **caput**, da Lei Complementar nº 101/2000;

9.5 determinar à Secretaria de Organização Institucional do Ministério da Defesa (Seori/MD) e à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STN/MF) que, no prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, **incluam a projeção atuarial dos compromissos financeiros da União com os militares das Forças Armadas e seus pensionistas nas publicações do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO)**, referentes ao último bimestre do ano, tendo em vista o que estabelece o art. 53, § 1º, inciso II, da Lei Complementar nº 101/2000;

(...)

9.11 recomendar à Casa Civil da Presidência da República que:

9.11.1 avalie alternativas de financiamento para os encargos da União com militares inativos e seus pensionistas, tendo em vista o significativo e crescente déficit financeiro dessas despesas e a falta de perspectiva de equilíbrio no longo prazo;

(...)

9.12 recomendar à Secretaria de Organização Institucional do Ministério da Defesa (Seori/MD) que pondere a conveniência e a oportunidade **de elaborar avaliação atuarial** que possibilite discriminar as projeções e resultado atuarial com e sem a inclusão das informações referentes aos **benefícios decorrentes de pensões especiais** oriundas de veteranos das campanhas do Uruguai e Paraguai, Lei das Sete Pragas, Montepio militar, ex-combatentes, ex-combatentes (Lei da Praia), e outras semelhantes considerando que a inclusão, nas projeções atuariais do regime previdenciário dos militares, das despesas com pensões especiais militares distorce a apuração do resultado atuarial, na medida em que adicionam despesas com benefícios que não contaram com contribuição e enviesam as características demográficas da população de militares;”

444. A Secretaria de Organização Institucional – Seori/Ministério da Defesa, a SOF, a STN e o INSS interpuseram Pedidos de Reexame contra o Acórdão nº 2059/2012-Plenário, tendo sido prolatado o Acórdão nº 2468/2013-Plenário, sob a relatoria da Exma. Ministra Ana Arraes, por meio do qual foi excluído um subitem e alterada a redação de um item daquele *decisum*, referente à inclusão no Manual do Siafi e na página da STN na internet de informação sobre o demonstrativo das receitas e despesas previdenciárias concernentes aos servidores públicos civis e militares da União.

445. Na referida deliberação, foram reafirmados os conceitos adotados pelo TCU no Acórdão de 2012, no sentido de que embora os inativos militares “*serem custeados com recursos do Tesouro e não possuïrem fonte própria de contribuição, caso das pensões militares, eles se revestem de natureza previdenciária, como denota a própria classificação da programação orçamentária da União, que inclui tais gastos na função orçamentária ‘09’ – gastos com previdência social, e ação orçamentária 0179 – Pagamento de aposentadorias e pensões – Militares das Forças Armadas*”.

446. A STN opôs Embargos de Declaração, os quais foram rejeitados por meio do Acórdão nº 559/2014-Plenário.

447. A Seori/Ministério da Defesa ingressou com peça intitulada “*Recurso de Reconsideração*”, a qual foi negado o recebimento, tendo em vista a **preclusão consumativa e o trânsito em julgado do Acórdão nº 2059/2012**, com a redação dada pelo Acórdão nº 2468/2013, ambos do Plenário (peça 112 do TC nº 015.529/2010-0).

448. Registre-se, neste ponto, que as determinações e recomendações indicadas no Acórdão nº 2059/2012-Plenário, para todos os efeitos, transitaram em julgado.

449. No julgamento das Contas de Governo, exercício de 2013, sob a relatoria do Exmº Ministro Raimundo Carreiro, foram destacadas ambas as decisões acima referidas, bem como registrado pela Semag que “*é pacífica, no âmbito desta Corte de Contas, a necessidade de divulgação e transparência na LDO e no RREO das projeções atuariais decorrentes das despesas com militares inativos*” (subitem 5.3.1.1.1, p. 356, Acórdão nº 1338/2014-Plenário).

450. A unidade instrutiva ressaltou a convergência das normas internacionais de contabilidade para o setor público (Ipsas 25.IN7) e afirmou que “*o benefício a ser pago aos militares no futuro deve ser objeto de avaliação atuarial e contabilização pelo simples fato de preencher todos os requisitos conceituais de um passivo contábil*” e citou o exemplo do passivo atuarial dos militares no Governo Federal dos Estados Unidos da América (subitem 5.3.1.1.1, p. 357, Acórdão nº 1338/2014-Plenário).

451. As determinações expedidas por meio do Acórdão nº 2059/2012-Plenário foram monitoradas no âmbito do TC nº 034.660/2014-3, de relatoria de Vossa Excelência, e resultou no Acórdão nº 2314/2015-Plenário, o qual reiterou a exigência da elaboração das projeções atuariais:

“9.5 reiterar as determinações proferidas nos itens 9.3.2 e 9.5 do Acórdão nº 2.059/2012-Plenário, fixando o prazo de 180 (cento e oitenta) dias para atendimento e alertando os gestores da Seori e da STN que o

*não cumprimento das medidas, sem motivo justificado, poderá ensejar sua responsabilização nos termos do art. 58, inciso VII, da Lei 8.443/92, e do art. 268, incisos VII, VIII e § 3º, do Regimento Interno do TCU;*

*9.6. determinar à Secretaria de Organização Institucional do Ministério da Defesa (Seori) que, além das projeções atuariais relativas às pensões previstas na Lei das Pensões Militares que já são elaboradas, elabore, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, em separado, avaliação atuarial com as projeções e resultado atuarial referentes aos benefícios decorrentes de pensões especiais oriundas de veteranos das campanhas do Uruguai e Paraguai, Lei das Sete Pragas, Montepio militar, ex-combatentes e outras semelhantes, tendo em vista que tais pensões constituem despesas de caráter continuado a serem suportadas pelo Tesouro Nacional por longo prazo, em atendimento aos princípios da publicidade e da transparência;*

*9.7. determinar à Seori, à RFB, ao MPS, ao INSS, à Casa Civil e à STN que apresentem, no prazo de 90 (noventa) dias, plano de ação com vistas ao atendimento às deliberações a eles dirigidas nos itens 9.1.2.1, 9.1.2.3, 9.3.2, 9.4.2, 9.5, 9.6, 9.8.1, 9.8.2, 9.10.1 e 9.10.2 do Acórdão 2.059/2012 – Plenário, bem como nas deliberações exaradas no presente processo, indicando responsáveis e prazo, preferencialmente nos moldes do modelo constante do Anexo II do relatório de monitoramento;”*

452. Quanto a essa questão, registro que novamente o Ministério da Defesa interpôs Pedido de Reexame contra os subitens 9.6 e 9.7 do acórdão supra, ainda não apreciado por este Tribunal.

453. A Semag pontuou que as determinações 9.6 e 9.7 supra dizem respeito à projeção atuarial das pensões especiais e à apresentação de plano de ação, sendo que a suspensão dos seus efeitos não alcança as recomendações exaradas nos relatório e pareceres prévios sobre as Contas de Governo de 2013 e 2014, no tocante ao registro e à evidenciação contábil das projeções atuariais a que se refere a Lei de Pensões Militares (Lei nº 3.765/60), que já são calculadas pelo Governo.

454. Nesse ponto, divirjo do entendimento da unidade instrutiva, por considerar que o item 9.5 acima citado concedeu prazo de 180 dias para a realização do cálculo atuarial, necessário para a devida evidenciação no BGU. Assim, em 31/12/2015, não era exigível do Governo o cumprimento da determinação do Tribunal, no que se refere ao registro e à evidenciação contábil das projeções atuariais, em razão de o prazo concedido não estar vencido.

455. De todo modo, devo ressaltar que a ausência dessas estimativas afronta o art. 4º, § 2º, inciso IV, da LRF:

*“Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:*

*(...)*

*§ 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.*

*§ 2º O Anexo conterá, ainda:*

*(...)*

*IV - avaliação da situação financeira e atuarial:*

*a) dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador;*

*b) dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial;”*

456. Além disso, o art. 53, § 1º, inciso II, da LRF determina que o Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO, referente ao último exercício, apresente demonstrativos das projeções atuariais dos regimes de previdência dos servidores públicos:

*“Art. 53. Acompanharão o Relatório Resumido demonstrativos relativos a:*



(...)

*§ 1º O relatório referente ao último bimestre do exercício será acompanhado também de demonstrativos:*

(...)

*II - das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos;”*

457. O Ministério da Defesa elabora as projeções atuariais apenas para despesas com pensões militares e não contempla nessas projeções os gastos futuros com proventos de militares reformados e na condição de reserva remunerada.

458. As projeções existentes já indicam um déficit em todos os 75 anos projetados, mas o não reconhecimento de todas as obrigações futuras no Balanço Geral é irregular. Além disso, é preciso ainda demonstrar o déficit atuarial a valores presentes.

459. Quanto aos militares inativos, como já comentado, as Contas de Governo de 2013 e de 2014 também evidenciaram a necessidade de que fosse estimado esse passivo atuarial.

460. Neste ponto, o Ministério da Defesa alega o seguinte:

a) o regramento dos militares, quando transferidos para reserva remunerada, pagas integralmente pelo Tesouro, não se confunde com o conceito de aposentadoria;

b) na carreira militar não há expectativa de gozo de benefício previdenciário decorrente da aposentadoria, pois quando na reserva pode ser convocado para o serviço ativo a qualquer momento;

c) inexistência de regime de contribuição, seja individual ou patronal, para fins de custeio dos benefícios decorrentes da inatividade dos militares;

d) dificuldades técnicas para efetuar projeções de custos constitucionais com militares inativos com base em terminologia e metodologia que considerem a natureza atuarial e valores envolvidos;

e) entendimento da Consultoria Jurídica do MD, por meio do Parecer 115/2015, de que o regime jurídico dos inativos militares das Forças Armadas deve ser regulado por lei ordinária federal e que o art. 40 da CF/88 não alcança os militares.

461. A AGU seguiu a mesma linha, por meio do Parecer 16/2015, merecendo destaque a afirmação de que a exigência de avaliação da situação financeira atuarial não se aplica aos proventos dos militares inativos.

462. É importante registrar que o TCU, ao exigir o cálculo, nem de longe questiona as peculiaridades das carreiras militares ou de seus benefícios. O que se pretende é a transparência, veracidade e confiabilidade do Balanço da União.

463. Busca o TCU e, indiretamente a sociedade, conhecer os custos presentes e futuros com o quadro militar. Não há dúvida a respeito da responsabilidade da União em arcar com os soldos dos militares da reserva e de seus dependentes em qualquer cenário. Entretanto, é necessário que a União conheça a dimensão desses passivos para se preparar para o futuro.

464. A ausência desses cálculos representa uma distorção das estimativas do montante de recursos do Tesouro Nacional necessários para o pagamento dessas despesas e **oculta o real déficit atuarial do regime.**

465. A unidade técnica, ao discorrer sobre o assunto, deixa claro que a questão transcende as especificidades peculiares da carreira militar e envolve diretamente a capacidade do Estado em fazer frente a esses encargos a longo prazo e, no mínimo, o que se requer **é o atendimento ao princípio da publicidade**, bem como ao princípio da transparência da gestão pública preconizada no art. 48 da LRF.



466. Assim, manifesto apoio para que esses dados sejam calculados e incorporados ao BGU. Entretanto, em razão da concessão do prazo fixado no item 9.5 do Acórdão nº 2314/2015-Plenário, deixo de propor que o Tribunal considere a ausência de evidenciação destes cálculos como fundamento para a emissão de um parecer adverso do BGU.

467. Ante o conjunto de achados, os quais, em sua maior parte, resultaram em proposta da unidade técnica pela ressalva, este representante do MP/TCU manifesta-se de acordo com o encaminhamento proposto pela Semag.

468. Assim, o MP/TCU entende que os achados podem ser considerados ressalvas ao Balanço Geral da União, apresentado na Prestação de Contas da Presidente da República do exercício de 2015.

## XVI CONCLUSÃO

469. Para dar cumprimento à sua missão constitucional de apreciar as Contas do Governo, o art. 228, *caput*, e § 1º, do Regimento Interno do Tribunal estabelece que o parecer prévio deverá ser conclusivo no sentido de exprimir:

- Se as contas prestadas pela Exm<sup>a</sup> Sra. Presidente da República representam adequadamente as posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial, em 31 de dezembro;

- a observância dos princípios constitucionais e legais que regem a Administração Pública Federal, com destaque para o cumprimento das normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, em especial quanto ao que estabelece a Lei Orçamentária Anual.

470. Ante o exposto, após uma detida análise técnico-jurídica das contrarrazões apresentadas pela Excelentíssima Senhora ex-Presidente da República e considerando todas as informações constantes dos autos e o conjunto de irregularidades identificadas, o MP/TCU manifesta-se por que este Tribunal aprove parecer prévio, conforme exigido pelo art. 228 do Regimento Interno do TCU, no sentido de que:

a) os Balanços Patrimonial, Orçamentário e Financeiro, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa e da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido de 2015 refletem, respectivamente, a situação patrimonial, em 31/12/2015 e os resultados orçamentário, financeiro e patrimonial do exercício de 2015, exceto pelas ressalvas apresentadas no Relatório da unidade técnica;

**b) as Contas do Governo referentes ao exercício de 2015 não observaram as normas e os princípios constitucionais e legais na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, em especial quanto ao que estabelece a Lei Orçamentária Anual.**

471. Nesse sentido, na opinião do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas da União, as contas de 2015 apresentam as seguintes irregularidades **na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas** que, dada sua materialidade e efeitos generalizados das distorções encontradas, justificam um parecer pela irregularidade por parte do TCU:

I - manutenção do estoque de operações de crédito vencidas até 31/12/2014 durante praticamente todo o exercício de 2015, relativamente a atrasos nos repasses ao Banco do Brasil respeitantes à equalização de juros do Plano Safra, tendo iniciado aquele ano com valor aproximado de R\$ 8,3 bilhões, em desacordo com o art. 36, *caput*, da Lei Complementar nº 101/2000 (subitem 9.2.1 do Acórdão nº 1497/2016-Plenário);

II - manutenção do estoque de operações de crédito vencidas até 31/12/2014 durante praticamente todo o exercício de 2015, relativamente a atrasos nos repasses ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social respeitantes à equalização de juros do Programa de Sustentação do Investimento, tendo iniciado aquele ano com valor aproximado de R\$ 20 bilhões, em desacordo com o art. 36, *caput*, da Lei Complementar nº 101/2000 (subitem 9.2.2 do Acórdão nº 1497/2016-Plenário);

III - realização de novas operações de crédito pela União junto ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, no primeiro e no segundo semestres do exercício de 2015, nos valores de R\$ 3,7 bilhões e R\$ 4,37 bilhões, respectivamente, em virtude de passivos oriundos do Programa de Sustentação do Investimento, operacionalizado por aquela instituição financeira, em desacordo com os arts. 32, § 1º, incisos I e II, e 36, *caput*, da Lei Complementar nº 101/2000 e com os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar nº 101/2000 (subitem 9.2.3 do Acórdão nº 1497/2016-Plenário);

IV - realização de novas operações de crédito pela União junto ao Banco do Brasil no primeiro e no segundo semestres do exercício de 2015, nos montantes de R\$ 2,6 bilhões e R\$ 3,1 bilhões, respectivamente, em virtude de passivos oriundos da equalização de taxa de juros em operações de crédito rural, em desacordo com o art. 165, § 8º, c/c o art. 32, § 1º, incisos I e II, da Lei Complementar nº 101/2000, bem como com o art. 36, *caput*, da mesma Lei e com os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar nº 101/2000 (subitem 9.2.4 do Acórdão nº 1497/2016-Plenário);

V - omissão de passivos da União junto ao Banco do Brasil, à Caixa Econômica Federal, ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social e ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço nas estatísticas da dívida pública divulgadas pelo Banco Central do Brasil ao longo do exercício de 2015, contrariando os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar nº 101/2000 (subitem 9.2.5 do Acórdão nº 1497/2016-Plenário);

VI - pagamento de dívidas da União junto ao Banco do Brasil e ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social sem a devida autorização na Lei Orçamentária Anual ou em lei de créditos adicionais, inclusive com o registro irregular de subvenções econômicas, contrariando o que estabelecem o art. 167, inciso II, da Constituição Federal, o art. 5º, § 1º, da Lei Complementar nº 101/2000 e os arts. 12, § 3º, inciso II, e § 6º, e 13 da Lei nº 4.320/64 (subitem 9.2.6 do Acórdão nº 1497/2016-Plenário);

VII - pagamento de dívidas da União junto ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço sem a devida autorização em Lei Orçamentária Anual ou em lei de créditos adicionais, e também com o registro irregular de subvenções econômicas, incluindo o pagamento de R\$ 869,10 milhões executados em 2014 sem que constassem da respectiva dotação orçamentária (Lei nº 12.952/2014), contrariando o que estabelecem o art. 167, inciso II, da Constituição Federal, o art. 5º, § 1º, da Lei Complementar nº 101/2000 e os arts. 12, § 3º, inciso II, e § 6º, e 13 da Lei nº 4.320/64 (subitem 9.2.7 do Acórdão nº 1497/2016-Plenário);

VIII - abertura de créditos suplementares, entre 27/07/2015 e 02/09/2015, por meio dos Decretos Não Numerados 14241, 14242, 14243, 14244, 14250 e 14256, incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário então vigente, em desacordo com o art. 4º da Lei Orçamentária Anual de 2015, infringindo, por consequência, o art. 167, inciso V, da Constituição Federal (subitem 9.2.8 do Acórdão nº 1497/2016-Plenário);

IX - condução da programação orçamentária e financeira com amparo na proposta de meta fiscal constante do Projeto de Lei PLN 5/2015, e não na meta fiscal legalmente vigente nas datas de edição dos Relatórios de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias do 3º e do 4º Bimestres de 2015, bem como dos Decretos nºs 8.496/2015 e 8.532/2015, contrariando o disposto nos arts. 9º da Lei

Complementar nº 101/2000 e 52 da Lei nº 13.080/2015 (subitem 9.2.9 do Acórdão nº 1497/2016-Plenário);

X - contingenciamentos de despesas discricionárias da União em montantes inferiores aos necessários para atingimento da meta fiscal vigente nas datas de edição dos Decretos nºs 8.496, de 30/07/2015, e 8.532, de 30/09/2015, amparados, respectivamente, pelos Relatórios de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias do 3º e 4º Bimestres de 2015, contrariando o disposto nos arts. 9º da Lei Complementar nº 101/2000 e 52 da Lei nº 13.080/2015 (subitem 9.2.10 do Acórdão nº 1497/2016-Plenário);

XI - utilização de recursos vinculados do superávit financeiro de 2014 em finalidade diversa do objeto da vinculação, em ofensa ao parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar nº 101/2000 (subitem 9.2.11 do Acórdão nº 1497/2016-Plenário);

XII - utilização de recursos de fundos especiais em finalidade diversa do objeto da vinculação, em desacordo com o estabelecido no art. 73 da Lei nº 4.320/64 e em ofensa ao parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar nº 101/2000 (subitem 9.2.12 do Acórdão nº 1497/2016-Plenário);

XIII - abertura de créditos extraordinários por meio das Medidas Provisórias 686/2015, 697/2015, 702/2015 e 709/2015, em desacordo com os requisitos constitucionais de urgência e imprevisibilidade previstos no art. 167, § 3º, da Constituição Federal (subitem 9.2.16 do Acórdão nº 1497/2016-Plenário);

XIV - abertura de créditos extraordinários por meio das Medidas Provisórias 686/2015, 697/2015, 702/2015 e 709/2015, com características de créditos suplementares e especiais, em desacordo com os arts. 167, inciso V, e 62, § 1º, alínea “d”, da Constituição Federal, c/c os arts. 40 e 41, inciso III, da Lei nº 4.320/64 (subitem 9.2.17 do Acórdão nº 1497/2016-Plenário);

XV - abertura de créditos suplementares qualificados indevidamente como créditos extraordinários, por meio das Medidas Provisórias 686/2015 e 697/2015, que aumentaram as despesas primárias da União de forma incompatível com o alcance do resultado primário do exercício, com infringência ao art. 167, inciso V, da Constituição Federal; ao art. 4º da Lei Orçamentária Anual de 2015 – Lei nº 13.115/2015, bem como em desacordo com o art. 9º da Lei Complementar nº 101/2000 (subitem 9.2.19 do Acórdão nº 1497/2016-Plenário);

XVI - autorização para contratação de operação de crédito externa para financiamento do projeto FX-2 sem observar os requisitos previstos no art. 32, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 101/2000, uma vez não haver prévia autorização na Lei Orçamentária ou em créditos adicionais e não ter ocorrido por meio de lei específica (subitem 9.2.20 do Acórdão nº 1497/2016-Plenário);

XVII - emissão direta de títulos públicos ao Banco do Brasil com inobservância de condição estabelecida na legislação (Resolução CMN 2.238/1996), incorrendo em operação de crédito vedada pelo art. 36 da Lei de Responsabilidade Fiscal (subitem 9.2.21 do Acórdão nº 1497/2016-Plenário);

472. Considerando que se trata de assuntos que se revestem de relevância para análise das Contas de Governo com impactos diretos na gestão orçamentária, fiscal e patrimonial da União, volto a sugerir que este Tribunal nas próximas Contas de Governo ou em trabalhos específicos avalie:

a) as metodologias utilizadas pelo Governo Federal para fazer as suas estimativas de receitas e despesas, em especial a utilização de indicadores macroeconômicos próprios para estimar o crescimento do PIB, nível de inflação, juros, nível de emprego, câmbio, dentre outros que de alguma forma fundamentem as projeções de receitas e despesas apresentadas nos projetos de Lei Orçamentária encaminhados anualmente ao Congresso Nacional;

b) o funcionamento das Políticas Monetária e Cambial do Banco Central do Brasil, a qualidade das metodologias utilizadas, a confiabilidade dos dados, os custos dessas políticas e o seu impacto na política fiscal e na dívida pública do país;

c) a administração da Dívida Pública Interna Federal, em especial o seu custo efetivo, o aumento dos vencimentos de parcela dessa dívida a cada exercício em proporção ao PIB, superior ao visto em países que passaram por crises fiscais graves, bem como o risco em se manter até 30% da Dívida em operações compromissadas, que possuem características de operações de curto prazo, com grave risco ao financiamento e refinanciamento dessa dívida;

d) as estimativas de excesso de arrecadação, superávit financeiro, anulação de despesas, remanejamentos e transferências, que fundamentam a abertura de créditos adicionais para confirmar se os Decretos que autorizam tais suplementações estão alinhados à legislação e à Constituição;

e) as estimativas dos compromissos envolvendo subvenções econômicas e sociais, subsídios e renúncias de receitas, bem como as receitas e/ou despesas que deverão ser reduzidas para que haja a compensação, em vista da assunção desses encargos, que, ao perpassarem vários exercícios, ficam caracterizados como obrigações permanentes.

É o relatório.

## DECLARAÇÃO DE VOTO

A apreciação pelo TCU das contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio, que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar do seu recebimento (art. 71, I, da CF), e seu julgamento **anual** pelo Congresso Nacional (art. 49, IX, da CF) configura procedimento, de extração constitucional, da mais lúdima tradição republicana, em que se oferece ao Congresso Nacional e a toda sociedade brasileira a oportunidade de examinar dados de gestão relevantíssimos para o País.

A elaboração do relatório das contas do Governo configura um dos mais marcantes traços da atuação constitucional do Tribunal de Contas da União, no qual sintetiza e organiza dados variados da ação administrativa do governo federal, em seus níveis mais agregados, desempenhando a missão constitucional do Controle Externo de contribuir para o contínuo aperfeiçoamento da Administração Pública, na satisfação dos anseios sociais.

O parecer a ser emitido pelo Tribunal deve conter manifestação em caráter conclusivo a respeito das questões a que se refere o art. 288 do Regimento Interno, que assim dispõe:

*Art. 228. O parecer prévio a que se refere o caput do art. 221 será **conclusivo** no sentido de exprimir se as contas prestadas pelo Presidente da República **representam adequadamente** as posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial, em 31 de dezembro, bem como sobre a observância dos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal.*

Isto significa que deve o TCU pronunciar-se conclusivamente sobre as contas prestadas pela Presidência da República ainda que determinadas questões estejam *sub judice*, sem decisão definitiva de mérito. Deve o TCU manifestar-se conclusivamente a respeito do Balanço Geral da União e da execução orçamentária, inclusive no que respeita ao cumprimento das disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal. Trata-se de imperativo do qual não nos podemos furtar.

Deve o TCU apresentar parecer conclusivo a respeito da fidedignidade das demonstrações financeiras apresentadas, bem como a respeito da legalidade da execução do orçamento aprovado pelo Congresso Nacional.

Nessa linha, gostaria de cumprimentar o E. Relator, Ministro José Múcio, e todos os servidores desta Casa que, de maneira direta ou indireta, contribuíram para a excelência do Relatório das Contas do Governo Federal, relativo ao exercício de 2015, ora submetido à apreciação deste Colegiado.

Em tendo sido o Relator das Contas do Governo da República, referentes ao exercício de 2001, entendo necessário esclarecer alguns equívocos, em que incorre a defesa, ao tratar dos atos praticado no referido período

Não é correta a afirmação de que, em **2001**, o Presidente Fernando Henrique Cardoso teria alterado, por meio da Medida Provisória 2.046-33, de 25/8/**2000**, a meta fiscal estabelecida na LDO. Não é verídica a afirmação de que, ao final de 2001, o Governo Federal não teria conseguido cumprir a meta. Igualmente desacertada a ilação de que seriam irregulares decretos de abertura de créditos suplementar editados à época.

Ao longo de todo exercício de 2001, a **meta fiscal fixada para o período manteve-se rigorosamente inalterada.**

Na época dos fatos, a meta de resultado primário podia ser regularmente modificada por meio da edição de medida provisória, o que somente veio a ser proibido pela Emenda Constitucional 32/2001.

A LDO que dispôs sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 2001 foi editada em 25/07/2000 (Lei nº 9.995/2000). Esse instrumento legal possuía anexo de metas fiscais em que eram definidas as metas e as projeções fiscais para o exercício de 2001, que reproduzo a seguir:

**ANEXO DE METAS FISCAIS**  
**Metas e Projeções Fiscais**  
(Artigo 4º, § 1º da Lei Complementar nº 101/2000)

| Discriminação                     | 2001      |       | 2002      |       | 2003      |       |
|-----------------------------------|-----------|-------|-----------|-------|-----------|-------|
|                                   | Valor     | % PIB | Valor     | % PIB | Valor     | % PIB |
| I. RECEITA TOTAL                  | 243.369,9 | 19,56 | 265.260,8 | 19,56 | 288.415,3 | 19,56 |
| II. DESPESA TOTAL                 | 211.020,1 | 16,96 | 235.425,8 | 17,36 | 261.874,0 | 17,76 |
| III. RESULTADO PRIMÁRIO (I-II)    | 32.349,8  | 2,60  | 29.835,1  | 2,20  | 26.541,3  | 1,80  |
| IV. RESULTADO NOMINAL             | -15.900,0 | -1,28 | -4.200,0  | -0,31 | -5.300,0  | -0,36 |
| V. DÍVIDA LÍQUIDA GOVERNO CENTRAL | 355.600,0 | 28,02 | 362.200,0 | 26,27 | 374.900,0 | 25,14 |

Antes do início do exercício de 2001, exatamente um mês após a edição da **LDO/2001 (Lei nº 9.995/2000)**, foi editada a Medida Provisória 2.046-33, de **25/8/2000**, que, dentre outras medidas, alterou a meta fiscal prevista para o exercício financeiro subsequente, conforme o quadro a seguir.

| Discriminação                         | 2001            |             | 2002            |             | 2003            |             |
|---------------------------------------|-----------------|-------------|-----------------|-------------|-----------------|-------------|
|                                       | Valor           | % PIB       | Valor           | % PIB       | Valor           | % PIB       |
| I. RECEITA TOTAL                      | 269.123,0       | 21,53       | 291.933,6       | 21,53       | 315.904,8       | 21,53       |
| II. DESPESA TOTAL                     | 241.002,2       | 19,28       | 262.107,2       | 19,33       | 289.497,5       | 19,73       |
| <b>III. RESULTADO PRIMÁRIO (I-II)</b> | <b>28.120,8</b> | <b>2,25</b> | <b>29.826,4</b> | <b>2,20</b> | <b>26.407,2</b> | <b>1,80</b> |
| IV. RESULTADO NOMINAL                 | -17.200,0       | -1,38       | -5.100,0        | -0,38       | -7.900,0        | -0,54       |
| V. DÍVIDA LÍQUIDA GOVERNO CENTRAL     | 360.900,0       | 27,85       | 374.800,0       | 26,61       | 393.300,0       | 25,88       |

A nova meta, definida ainda em agosto de 2000, veio sendo reeditada até a conversão da Medida Provisória nº 2.121-40/2001 na Lei nº 10.210, de 23 de março de 2001.

Essa lei, editada em 2001, **manteve, para o exercício de 2001**, a meta fiscal que já havia sido definida em **agosto de 2000**. Não houve alteração da meta fiscal durante o exercício. Do início de 2001, em 01/01/2001, até seu termo final, em 31/12/2001, vigorou uma única meta fiscal, situação absolutamente distinta da que consta destes autos, em que se aprovou a alteração da meta fiscal já próximo ao final do exercício, ante a impossibilidade de se alcançar a meta em vigor.

Por fim, registre-se que a meta fiscal foi atingida, à luz do teor do art. 18, §1º, da LDO/2001, que expressamente autorizou a compensação de eventual frustração da meta dos orçamentos fiscal e da seguridade social, por excedente do resultado apurado no programa de dispêndios globais das empresas estatais:

*Art. 18. A elaboração do projeto, a aprovação e a execução da lei orçamentária de 2001 deverão levar em conta a obtenção de superávit primário conforme discriminado no*



*Anexo de Metas Fiscais, nos orçamentos fiscal e da seguridade social, e de, no mínimo, R\$ 1.244.222.000,00 (um bilhão, duzentos e quarenta e quatro milhões e duzentos e vinte e dois mil reais) no programa de que trata o inciso IV do § 2º deste artigo.*

*§ 1º Durante a execução dos orçamentos mencionados no caput deste artigo, poderá haver compensação de eventual frustração da meta dos orçamentos fiscal e da seguridade social por excedente do resultado apurado no programa de que trata o inciso IV do § 2º deste artigo.*

*§ 2º A mensagem que encaminhar o projeto de lei orçamentária anual ao Congresso Nacional será acompanhada de: (...)*

*IV – demonstrativo sintético do Programa de Dispendios Globais das empresas estatais que não integram os orçamentos fiscal e da seguridade social, onde deverá estar consubstanciado o **resultado primário dessas empresas e a metodologia de apuração do resultado.***

Esse fato, aliás, constou do Relatório que apresentei ao Colegiado, onde foi textualmente confirmado o efetivo cumprimento da meta:

Conforme previu o art. 18 da LDO/2001, o Governo Federal fixou a meta de superávit primário para as empresas estatais em R\$ 1,2 bilhão no exercício, além de superávit primário no Orçamento Fiscal e da Seguridade Social, em R\$ 28,1 bilhões. Desta forma, o resultado primário total a ser alcançado no exercício, considerando-se o superávit das estatais e do Orçamento, corresponderia a R\$ 29,4 bilhões. Tendo em vista o comportamento positivo das empresas estatais no segundo semestre de 2000, o Governo reviu a meta de superávit primário das empresas, aumentando-a para R\$ 6,1 bilhões. Por conta dessa revisão, o Governo Federal reduziu a meta de superávit primário do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social para o equivalente a R\$ 23,3 bilhões, prevalecendo a meta de resultado primário total de R\$ 29,4 bilhões no exercício. O quadro a seguir demonstra as alterações ocorridas na estimativa de resultado primário.

| DISCRIMINAÇÃO                                                            | Jan-Dez/2001 | Revisão/2001 |
|--------------------------------------------------------------------------|--------------|--------------|
| 7. RESULTADO PRIMÁRIO DOS ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL (5+6) | 28,1         | 23,3         |
| 8. RESULTADO PRIMÁRIO DAS EMPRESAS ESTATAIS FEDERAIS                     | 1,2          | 6,1          |
| 9. RESULTADO PRIMÁRIO DO GOVERNO FEDERAL (7+8)                           | 29,4         | 29,4         |

Tendo sido mantida inalterada a meta de resultado fiscal, e atingindo o resultado primário fixado em lei, não se há de cogitar de irregularidade nos decretos de abertura de créditos ou de programação financeira, como intentou argumentar a defendente.

São esses os adendos que entendi necessários e esclarecedores, para a correta compreensão dos fatos ocorridos em 2001, por mim relatados em 2002.

A par das considerações já externadas por Sua Excelência, julgo relevante tecer considerações sobre aspectos enfrentados no Relatório das Contas do Governo Federal de 2015, para cuja relevância, materialidade e importância socioeconômica chamo a atenção dos eminentes pares.

Refiro-me ao desempenho da função Previdência Social, a qual integra o capítulo da Seguridade Social, cujos princípios reitores encontram-se insculpidos nos arts. 193 a 195 da Constituição Republicana de 1988.

Em 2015, as despesas totais empenhadas pela União alcançaram R\$ 2,382 trilhões, sendo de maior representatividade a função Encargos Especiais, composta principalmente por despesas financeiras associadas aos serviços da dívida pública, que totalizou R\$ 1,299 trilhões no exercício, correspondendo a 55% das despesas empenhadas.

Em seguida, com a participação de 22,7% no total, encontra-se a função Previdência Social, que engloba os gastos com os três regimes previdenciários – Regime Geral de Previdência Social – RGPS (urbano e rural), Regime Próprio de Previdência Social da União RPPS (incluindo pagamentos a aposentados da Administração Federal e a militares) e Regime de Previdência Complementar.

Excluindo-se os dispêndios com Encargos Especiais, a função Previdência Social corresponde a 50% do montante empenhado no exercício de 2015, superando os gastos das funções Educação (10%), Saúde (9%), Assistência Social (7%), Trabalho (6%) e Defesa (4%).

Quando se verifica o comportamento histórico da função Previdência Social, nota-se contínuo crescimento nominal e real: crescimento nominal de 11% em 2014, de 9% em 2015, e 3% de crescimento real, em média, nos últimos cinco anos, o que sugere insustentabilidade da atual concepção dos regimes previdenciários brasileiros.

As perspectivas futuras são mais graves ao se considerar que a população acima de 65 anos de idade, atualmente 7,6% do total, atingirá a marca de 10%, em 2022, e de 20%, em 2046, o que tornará insustentável o déficit previdenciário, caso medidas de ajuste no sistema vigente não sejam adotadas em tempo hábil.

Como é sabido, o progressivo aumento das despesas atinentes à Previdência Social no Brasil, sem a devida contrapartida pelo lado das receitas, tem se constituído em um dos problemas mais graves e complexos das finanças públicas. Diversos trabalhos deste Tribunal enfocaram a evolução das despesas previdenciárias e medidas visando ao controle dos déficits da Previdência Social.

A sustentabilidade do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), do Regime Próprio de Previdência Social da União, e dos Encargos Financeiros da União com os militares inativos e seus pensionistas foram tratados com profundidade em auditoria que resultou no Acórdão 2.059/2012 – Plenário.

O tema foi novamente enfrentado no âmbito do Relatório Sistemático da Função Previdência Social (FISC Previdência Social), TC 010.651/2014-4, ocasião em que se verificou que, no exercício de 2013 os déficits com os regimes de Previdência Social alcançaram R\$ 49,9 bilhões no RGPS, R\$ 39,9 bilhões no RPPS dos servidores civis da União, e R\$ 22,8 bilhões no regime atinente aos militares.

Algumas melhorias decorrentes da atuação deste Tribunal nessa seara já se fazem notar.

Por exemplo: a LRF exige a divulgação anual, no Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias, das avaliações da **situação financeira e atuarial** dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos (art. 4º, § 2º, inciso IV, alínea “a”). Ademais, a LRF determina que o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), referente ao último bimestre do exercício, seja acompanhado de demonstrativos das **projeções atuariais** dos regimes de **previdência geral** e próprio dos **servidores públicos** (no art. 53, § 1º, inciso II).

Muito embora essas projeções evidenciassem a existência de **passivos atuariais elevados**, na previdência de **servidores civis**, **militares inativos**, **pensões militares** e no **regime geral de previdência social** (RGPS), esses passivos nunca foram registrados no BGU.

Segundo entendo, acertadamente, fez o TCU reiteradas recomendações, nas apreciações das contas de governo de exercícios anteriores, e o Poder Executivo passou a fazer constar das Notas Explicativas o passivo atuarial do regime de previdência dos **servidores civis**, até que, em 2014, houve finalmente a contabilização das provisões matemáticas previdenciárias do Regime Próprio de Previdência dos Servidores Civis (RPPS-Civis), nas demonstrações contábeis da União.

Trata-se, aqui, de diferença expressiva, qualquer que seja o critério de comparação adotado. De acordo com levantamento, nos projetos de LDO, em 2005, o valor do déficit atuarial dos servidores civis da União foi estimado em R\$ 357,4 bilhões. Em 2013, foi estimado em R\$ 1,1 trilhão. Na mensuração realizada em 2014, esse valor atingiu a cifra de R\$ 1,2 trilhão. Esse montante, reitero, de R\$ 1,2 trilhão, está hoje devidamente contabilizado. A STN criou unidade gestora para abrigar os registros do passivo atuarial e o lançamento foi feito na UG STN-RPPS-Atuarial (código no Siafi 170579), por meio da 2014NL000001, no valor de R\$ 1.208.428.653.500,77 (posição do cálculo em 31/12/2014).

Esse feito, por si só, constitui avanço e elevada contribuição para a transparência e qualidade das informações patrimoniais do BGU, muito embora continue a faltar similar transparência nas informações contábeis relacionadas ao passivo atuarial das **pensões de militares, de militares inativos e do RGPS**, matéria que tem evoluído nas discussões travadas com o Executivo.

Ao aprovar o parecer prévio sobre as contas do exercício 2013, o TCU efetuou diversas recomendações, visando a sanear as falhas que ensejaram as ressalvas. Dentre as medidas, o Tribunal recomendou que fossem tomadas providências para a mensuração e contabilização do **passivo atuarial**, referente às despesas com **militares inativos** das Forças Armadas, já para o exercício de 2014 (item XVIII, a):

*XVIII. ao Ministério da Defesa e à Secretaria do Tesouro Nacional, sob a coordenação da Casa Civil da Presidência da República, que:*

*a) tomem as providências necessárias para garantir o **reconhecimento**, a mensuração e a evidenciação do **passivo atuarial** referente às despesas com **militares inativos** das Forças Armadas, permitindo assim a apresentação dessa informação no **Balanço Patrimonial da União** e a divulgação das premissas e detalhamentos em notas explicativas já **para o exercício de 2014 e seguintes**;*

Nas contas de 2014, a Unidade Técnica entendeu pertinente não reiterar essa recomendação, preferindo propor a realização de estudos “*para avaliar as melhores práticas internacionais de prestação de contas dos encargos com militares inativos, incluindo no escopo do estudo a necessidade de registros contábeis ou elaboração e divulgação de demonstrações específicas sobre a situação atuarial das despesas futuras com os militares*”.

Da mesma forma, em relação ao Regime Geral da previdência Social, houve recomendação, nas contas de 2013, no sentido de que a STN incluísse, em notas explicativas do Balanço Geral da União, a partir do exercício de 2014, o balanço atuarial do RGPS (item XXII, b). Nas contas de 2014, a Semag houve por bem recuar dessa recomendação para propugnar pela realização de estudos mais aprofundados sobre a matéria, em especial “*a avaliação das melhores práticas internacionais de prestação de contas da previdência social e a necessidade de elaboração e divulgação de informações específicas sobre a situação atuarial da previdência social*”, bem como a respeito da “*inclusão do balanço atuarial do regime em notas explicativas das demonstrações financeiras do FRGPS e da União*”.

Além das questões atinentes às despesas com **militares inativos**, constam das Contas de Governo de 2013 e de 2014 recomendações para o Ministério da Defesa com o propósito de reconhecer, mensurar e evidenciar no BGU as provisões relativas a **pensões militares**.

Não obstante essas recomendações, as demonstrações contábeis da União em exame não apresentam qualquer provisão sobre valores a serem desembolsados no futuro com as **pensões militares** previstas na Lei 3.765/1960.

A meu ver, nada há a obstar que o BGU contivesse provisão sobre gastos futuros com pensões militares, tendo em vista que o Ministério da Defesa já elabora, anualmente, as projeções dos encargos atuariais com militares das Forças Armadas para compor um dos anexos do projeto de lei de diretrizes orçamentárias, em cumprimento ao art. 4º, § 2º, inciso II, alínea “a”, da Lei de Responsabilidade Fiscal, as quais abrangem as pensões militares previstas na Lei 3.765/1960.

Além de não haver fator impeditivo de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos valores atuariais em tela nas demonstrações contábeis da União, cabe ressaltar que a Secretaria do Tesouro Nacional **já criou os procedimentos contábeis** (criação de contas, atualização de eventos e situações etc.) **para realizar os registros relativos às pensões militares**.

Ainda há, portanto, importantes avanços a serem conquistados.

Para que a Previdência Social continue a amparar as gerações futuras de trabalhadores e de suas famílias e se mantenha como importante instrumento de distribuição de renda e de redução de desigualdades, impõe-se o desafio de assegurar equivalência entre receitas e obrigações, no curto e longo prazos.

A boa gestão dos recursos previdenciários demanda a **transparência da situação atuarial** da União, mediante projeção dos fluxos monetários de receitas de contribuição e despesas com pagamento de benefícios. Realizar essa projeção significa, além da prestação de contas à sociedade, o fornecimento de subsídios para buscar a sustentabilidade dos compromissos governamentais no médio e longo prazos.

Trata-se, assim, de instrumento gerencial e de controle social cuja utilidade é tanto maior quanto melhor a qualidade das informações que contiver e maior a publicidade que lhe for conferida. Daí a relevância do resultado obtido por este Tribunal, com a inclusão, no BGU, do passivo atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores Civis.

A busca pelo equilíbrio das contas da Previdência encontra, cada vez mais, desafios crescentes. Este Tribunal tem importante papel a cumprir no sentido de fiscalizar a transparência da gestão contábil e financeira da Previdência Social, em especial ao exigir a correta segregação e registro dos gastos e dos passivos previdenciários. Com essas medidas, o Tribunal certamente contribui para a gestão do déficit da Previdência Social.

Com essas considerações, acompanho o Relator.

TCU, Sala das Sessões Ministro Luciano Brandão Alves de Souza, em 5 de outubro de 2016.

WALTON ALENCAR RODRIGUES  
Redator

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Senhor Presidente,  
Senhores Ministros,  
Senhor Procurador-Geral,  
Demais autoridades,  
Senhoras e senhores.

Nesta oportunidade, o Tribunal de Contas da União (TCU) exerce pela 81ª (octagésima primeira) vez uma de suas mais relevantes competências, prevista no inciso I do art. 71 da Constituição Federal: apreciar e emitir parecer prévio sobre as Contas do Presidente da República.

De início, gostaria de louvar a qualidade do trabalho apresentado pelo eminente relator, Ministro José Múcio, o qual contou com a valiosa colaboração da Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag).

Seguindo procedimento inaugurado em 2015, foi oferecida à ex-Presidente da República a oportunidade de se manifestar previamente sobre indícios de irregularidade capazes de conduzir, em tese, a uma manifestação da Corte de Contas desfavorável à aprovação das contas do exercício de 2015.

A oitiva prévia, medida salutar que visa resguardar os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, não está prevista expressamente em nenhum normativo e pode, eventualmente, acarretar o descumprimento do prazo de sessenta dias fixado no inciso I do art. 71 da Constituição para emissão de parecer prévio sobre as contas.

Esse procedimento foi primeiramente adotado na apreciação das contas do exercício de 2014, relatada pelo eminente Ministro Augusto Nardes, e foi, inclusive, questionado perante a Suprema Corte, a qual atestou a correção da atuação deste Tribunal. O Ministro Roberto Barroso, relator do MS 33.671/DF (decisão monocrática de 11/9/2015), asseverou, ao negar seguimento ao *writ* impetrado pelo Deputado Federal Raul Belens Jungmann Pinto, que a ausência de caráter deliberativo do parecer prévio não dispensa o órgão de controle do dever de observar o contraditório e a ampla defesa. Por via de consequência, eventual extrapolação do prazo de sessenta dias previsto no inciso I do art. 71 da Constituição justifica-se à luz das circunstâncias do caso concreto e não pode constituir óbice ao exercício do contraditório e da ampla defesa.

Nessa linha, a ex-Presidente Dilma Vana Rousseff foi ouvida em relação a vinte e três achados de auditoria, alguns dos quais configuravam indícios de irregularidades e outros, distorções no Balanço Geral da União (BGU). De mencionar que parte dos achados ensejaria, em tese, apenas ressalvas.

Outrossim, alguns dos achados possuem conexão entre si, razão pela qual foram examinados em conjunto pelo eminente relator.

As alegações da ex-Presidente foram detidamente examinadas pela unidade técnica especializada e pelo Procurador-Geral Paulo Soares Bugarin.

A Semag descaracterizou algumas irregularidades, a saber, aquelas mencionadas nos subitens 9.2.13 a 9.2.15 e 9.2.20 a 9.2.22 do Acórdão 1497/2016-Plenário.

No que se refere ao BGU, verificou-se a adoção de medidas para corrigir algumas das distorções apontadas, como a ausência de provisão para passivos judiciais no montante de R\$ 17,7 bilhões; superavaliação da participação acionária da União no Banco do Brasil no montante de R\$ 4,1 bilhões; classificação incorreta de R\$ 7,7 bilhões referentes a *“juros e encargos de empréstimo e financiamentos concedidos”*, com subavaliação dessa rubrica e superavaliação de *“variações monetárias e cambiais”*;

classificação incorreta de R\$ 20,4 bilhões do saldo de “*empréstimos e financiamentos concedidos*” no ativo não circulante, quando o correto seria a contabilização no ativo circulante.

No tocante aos indícios de irregularidade mencionados nos subitens 9.2.20 (autorização para contratação de operação de crédito externa para financiamento do projeto FX-2 sem observância dos requisitos da LRF - art. 32, §1º, I) e 9.2.21 (emissão direta de títulos públicos junto ao Banco do Brasil) do Acórdão 1497/2016-Plenário, a unidade técnica propôs seu afastamento. No primeiro caso, por não vislumbrar irregularidade na concessão de autorização para a contratação de operação de crédito por meio de medida provisória que tratava da abertura de crédito extraordinário. No segundo caso, por reputar necessário o exame mais detido das circunstâncias que levaram à emissão dos títulos públicos.

O Ministério Público dissentiu da unidade técnica por entender indevida a utilização de medida provisória que tinha por objeto a abertura de crédito prevista para outras despesas, não relacionadas com a operação de crédito em comento.

E, quanto à emissão direta de título do Tesouro junto ao Banco do Brasil, ponderou o douto representante do Ministério Público que as justificativas colacionadas não seriam suficientes para afastar as disposições da LRF, que vedam que a contratação de operação de crédito junto a instituições financeiras controladas.

O relator, eminente Ministro José Múcio, anuiu ao posicionamento da Semag nesses dois pontos, em que pese compreender inapropriada a medida provisória na qual foi inserida a autorização para operação de crédito relacionada ao financiamento do projeto FX-2.

Com efeito, julgo que a Semag examinou as matérias de forma adequada e cautelosa. Ainda que a medida provisória tenha tido por objetivo a abertura de crédito extraordinário para ação totalmente diversa, o fato é que foi dado cumprimento ao inciso I do § 1º do art. 32 da LRF.

Veja-se que a previsão para a contratação de operação de crédito é uma das poucas exceções ao princípio da exclusividade do orçamento (§8º do art. 165 da Constituição).

Ora, se a LOA, que cuida da integralidade das despesas da União, pode conter tal previsão, não vejo razão para que medida provisória que abre crédito adicional (da espécie extraordinário) não possa fazê-lo, ainda que cuide de despesas estranhas à operação de crédito que se pretende autorizar.

Veja-se que a despesa (projeto FX) já estava autorizada no orçamento, sendo necessária apenas a substituição da fonte de recursos (de recursos ordinários para operação de crédito).

Por conseguinte, concordo com o encaminhamento proposto pelo relator, com fundamento no exame realizado pela Semag.

Das irregularidades apontadas, considero como de maior gravidade a insuficiência de contingenciamento (subitens 9.2.9 e 9.2.10 do Acórdão 1497/2016-Plenário) de despesas discricionárias e a condução da política econômica com base na proposta de meta fiscal constante do PLN 5/2015, com inobservância das metas estipuladas no Anexo de Metas Fiscais da Lei 13.008/2015 (LDO 2015).

Na mesma linha da defesa, também entendo que a meta não é um fim em si mesma. As metas fiscais constituem compromisso do Poder Público para com a sociedade no sentido de conduzir as finanças públicas com determinado grau de austeridade, de molde a não permitir o crescimento explosivo da dívida pública e a assegurar o controle da inflação, sempre pressionada pela magnitude do **deficit** público e pela participação do Estado na economia.



A teor do art. 9º da LRF, uma vez verificado, ao final do bimestre, que a realização da receita pode não comportar o cumprimento das metas, os Poderes e o Ministério Público devem promover a necessária limitação de empenho e movimentação financeira.

Tamanha é a importância dessa medida que a Lei 10.028/2001 prescreveu como infração administrativa “*deixar de expedir ato determinando limitação de empenho e movimentação financeira, nos casos e condições estabelecidos em lei*”, passível de apenação com a multa prevista no § 1º do art. 5º desse normativo (30% dos vencimentos anuais).

Segundo consta da instrução da Semag, os Relatórios de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias (RARDP) do 3º e 4º bimestres, publicados, respectivamente, em julho e setembro de 2015, propuseram as medidas tendentes ao cumprimento do art. 9º da LRF com base na meta de resultado primário constante do PLN 5/2015, encaminhado, naquele momento, ao Congresso Nacional.

Ou seja, verificado o não atingimento da meta, basicamente não se propôs a adoção de medidas corretivas, mas tão somente a alteração da meta.

Em razão disso, não houve, quando factível, ampliação significativa da limitação de empenho e movimentação financeira prevista no Decreto 8.456, de 22.5.2015. O Decreto 8.496, de 30.7.2015, editado na sequência da 3ª avaliação bimestral, ampliou o contingenciamento em apenas R\$ 8,6 bilhões, quando o necessário para cumprir a meta prevista na LDO 2015 era de R\$ 58 bilhões.

Também com base na meta proposta, mas ainda não votada, foram editados decretos para abertura de créditos adicionais, supostamente com amparo no art. 4º da Lei 13.115/2015 (Lei Orçamentária de 2015), segundo o qual a Presidente da República estaria autorizada a abrir créditos suplementares, restritos aos valores constantes da LOA, desde que fossem compatíveis com a meta de resultado primário estabelecida para o exercício.

Ainda que a abertura de crédito não signifique a imediata realização da despesa – ou seja, não impacte imediatamente o resultado primário, como alega a defesa – a edição dos decretos deixou de observar a condição imposta pelo art. 4º da Lei 13.115/2015, qual seja, que a despesa a ser autorizada estivesse compatível com a meta de resultado primário em vigor.

Se a compatibilidade com as metas fiscais é exigência da LRF para a elaboração do projeto de lei orçamentária (art. 5º, I), não há como admitir a abertura de crédito suplementar por meio de decreto de forma incompatível com as metas legalmente fixadas, em afronta ao art. 4º da LOA 2015 (Lei 13.115/2015).

O fato de a meta ser anual também não afasta a necessidade de observar o requisito do art. 4º da LOA no momento da expedição do decreto. Não há como imaginar que a condição imposta pelo legislador para a abertura de crédito suplementar somente possa ser apurada **a posteriori**, ao final do exercício, quando já editado o normativo. Ou seja, quando já violado o requisito imposto e quando não mais é possível adotar medidas para buscar o cumprimento da meta fiscal.

Tanto a LRF quanto a LOA criaram mecanismos para instar o gestor a planejar suas ações e corrigir os desvios ao longo do processo orçamentário, de modo a prevenir os fatores que possam colocar em risco o equilíbrio fiscal.

De nenhuma serventia é a alteração da meta fiscal no apagar das luzes apenas para justificar o não cumprimento da meta ajustada quando da aprovação da LDO.

Portanto, não há como conceber que a programação financeira possa ser pautada na proposta encaminhada pelo Executivo ao Congresso Nacional e não na meta

de resultado estabelecida na LDO. Nessa situação, o cumprimento da meta seria mera formalidade.

A intenção do legislador complementar foi instar o Poder Público a realizar gestão fiscal responsável, planejada e transparente. Daí a necessidade de acompanhamento bimestral do cumprimento das receitas e despesas, de modo a assegurar a adoção tempestiva das medidas corretivas necessárias, sendo a principal delas a limitação de empenho e movimentação financeira.

Ora, em julho de 2015, o cumprimento da meta de resultado primário imporia contingenciamento adicional de R\$ 58 bilhões, além dos R\$70 bilhões anteriormente contingenciados. Contudo, o contingenciamento foi ampliado em apenas R\$ 8,6 bilhões.

Nesse cenário de grave crise fiscal, no qual se exigia de todos os Poderes e órgãos pesadas restrições orçamentárias, foram expedidos decretos, no valor total de R\$ 1,8 bilhão, para abertura de créditos suplementares, em afronta não só ao art. 4º da Lei 13.115/2015, como também ao inciso V do art. 167 da Constituição Federal, que veda a abertura de crédito suplementar sem a prévia autorização legislativa.

Portanto, a edição dos decretos revelou-se incompatível com a meta prevista na LDO 2015 (resultado primário de R\$ 55,3 bilhões) e abriu espaço para a execução de despesas que contribuíram para a deterioração das contas públicas. Desse modo, o exercício de 2015 terminou com **deficit** primário de R\$ 111,2 bilhões, dos quais cerca de R\$ 54 bilhões podem ser atribuídos à ausência de medidas fiscais mais restritivas. Os demais R\$ 57 bilhões referem-se a pagamentos de passivos junto ao FGTS, Banco do Brasil, Caixa Econômica Federal e BNDES, basicamente originados de exercícios anteriores.

A abertura de crédito suplementar por meio de decretos, a par de exorbitar a autorização legislativa, é percebida pelos agentes econômicos como falta de compromisso do governo para com o equilíbrio das contas públicas, o que abala a confiança no País e aumenta o risco de crédito e, por conseguinte, os juros exigidos pelo mercado para o financiamento da rolagem da dívida pública.

No que se refere à abertura créditos indevidamente classificados como extraordinários (subitem 9.2.8 do Acórdão 1497/2016-Plenário), entendo acertado o encaminhamento sugerido pelo eminente relator, no sentido de não considerar tais eventos como irregularidade para fins do parecer prévio.

A avaliação da adequação desses normativos no tocante aos quesitos de imprevisibilidade e urgência (§3º do art. 167 da Constituição Federal) significa o controle da constitucionalidade dos atos normativos.

Já me posicionei diversas vezes nesse Plenário quanto à falta de competência desta Corte para exercer o controle **in abstracto** desses atos.

Reconheço que essas medidas provisórias contêm normas de efeitos concretos, razão pela qual não se pode afastar, de pronto, a competência do TCU para seu o exame.

Nada obstante, diante da relevância do tema, entendo necessário maior amadurecimento da discussão, de forma a estabelecer os limites da atuação desta Corte de Contas.

Nessa linha, caso se conclua que esta Corte não pode adentrar o mérito de medida provisória, não seria possível apontar como irregulares os atos praticados com base na MP 704/2015, por meio dos quais houve desvinculação de receitas que geraram **superavit** financeiro em 2014.

Por conseguinte, entendo que devam ser excluídas as irregularidades mencionadas nos subitens 9.2.11 e 9.2.12 do Acórdão 1497/2016-Plenário, além daquelas mencionadas nos subitens 9.2.16 a 9.2.19, que não devem fundamentar a emissão do

parecer, sem embargo de reconhecer que essas informações podem subsidiar o órgão julgador, o Congresso Nacional.

Feitas essas breves considerações, acompanho a proposta do ilustre relator, com a alteração aqui sugerida, e o parabenizo pelo brilhante voto ora apresentado.

TCU, Sala das Sessões, em 5 de outubro de 2015.

**BENJAMIN ZYMLER**  
**Ministro**

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Já foi detida e proficientemente demonstrado na louvável exposição do Relator e nos comentários, como sempre brilhantes, dos nobres colegas que me antecederam, que os efeitos das distorções identificadas nas contas da Presidente da República referentes ao exercício de 2015 vão muito além da inobservância a aspectos formais. Além de infrações graves a preceitos constitucionais e legais, as irregularidades delineadas fazem-se sentir sobre a credibilidade e a solidez das finanças públicas do país, com efeitos inequívocos sobre a economia, como evidencia o trágico desempenho dos indicadores macroeconômicos apontados capítulo 2 do relatório ora em discussão: inflação voltando à casa dos dois dígitos, depois de anos de esforço para mantê-la em torno da meta de 4,5%; retração do PIB em 3,8% em termos reais, sendo o Brasil um dos únicos quatro países da América Latina com retração econômica em 2015; déficit primário de 1,88% do PIB, em uma flagrante deterioração das contas públicas; elevação das taxas de juros; escalada vertiginosa da dívida pública.

Dos 23 indícios preliminarmente listados por esta Corte e submetidos à manifestação da Presidente, restaram configuradas quinze irregularidades, segundo a unidade técnica; doze, nos termos do voto disponibilizado para esta sessão pelo relator; e dezessete, consoante parecer do Ministério Público de Contas. Surpreendentemente, a grande maioria delas já havia sido apontada quando da apreciação das contas de 2014, inclusive a tríade principal que ensejou a sua rejeição – operações de crédito contratadas ao arrepio da Lei de Responsabilidade Fiscal; abertura de créditos suplementares por meio de decretos editados sem lastro na meta fiscal em vigor; e não realização de contingenciamento no montante adequado para garantir o cumprimento da referida meta. A minha surpresa, certamente compartilhada pelos meus pares, decorre do fato de que, mesmo ciente do entendimento desta Corte em relação à reprovabilidade desses atos, as práticas continuaram a ocorrer em 2015, simultaneamente à apreciação das contas do exercício anterior.

Se as condutas se repetiram, era de se esperar que muitas das teses levantadas pela Chefe do Executivo também constituíssem, em essência, mera reprodução daquelas apresentadas em face das irregularidades verificadas por ocasião da emissão do Parecer Prévio sobre as contas do exercício de 2014. Com efeito, a análise dos argumentos ratificou os indícios, apontados no Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário, de que foram, mais um vez, significativamente violados diversos dispositivos constitucionais, legais e regulamentares que regem as finanças públicas, bem assim os princípios da legalidade, da transparência e da gestão fiscal responsável, que vinculam toda a administração pública federal. Pelo segundo ano consecutivo, a gestão fiscal foi marcada por atos temerários, reveladores de uma perniciosa falta de desvelo e comprometimento com o equilíbrio das contas públicas.

Conquanto os pareceres submetidos à apreciação deste Plenário divirjam no tocante ao número de irregularidades apuradas, não restam dúvidas de que, em relação à execução orçamentária e financeira do governo federal no exercício de 2015, as contas prestadas pela Presidente da República de fato não estão em condições de serem aprovadas, devendo esta Corte recomendar, pelo segundo ano seguido, a sua rejeição pelo Congresso Nacional.

Assim, a par das divergências levantadas pelo nobre Procurador-Geral, alinho-me, em essência, ao encaminhamento encampado pelo Relator, sem prejuízo das divergências que apresento em seguida.

A primeira está relacionada à competência desta Corte para apurar as irregularidades apontadas nos itens 9.2.16 a 9.2.19 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário, referentes à abertura de créditos extraordinários por meio de medidas provisórias (MP) que, supostamente, violariam requisitos constitucionais. Por seu turno, a segunda tem a ver com a gravidade dos atos indicados nos itens 9.2.11 2 9.2.12 do referido *decisum*, os quais, a meu ver, não teriam o condão de ensejar, por si sós, uma opinião pela rejeição das contas da Presidente da República, ou, ao menos, não nesta oportunidade.

Antes, porém, não posso deixar de cumprimentar o eminente Ministro José Múcio Monteiro e sua equipe pela firmeza, sobriedade e cautela na condução deste processo.

\*\*\*

No que diz respeito às irregularidades relacionadas aos requisitos que motivaram a edição de medidas provisórias para abertura de créditos extraordinários (itens 9.2.16 a 9.2.19 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário), creio não ter sido cabalmente aclarada, no exame das contrarrazões apresentadas, a dúvida que suscitei na sessão preliminar de análise das presentes contas, em 15/6/2016, quanto à competência do TCU para examinar a questão.

Naquela ocasião deixei registrada a minha preocupação sobre uma eventual usurpação, por esta Corte, da competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal (STF) de exercer, *in abstracto*, o controle de constitucionalidade de atos normativos primários. Também assentei essa incerteza nas razões de decidir que fundamentam o Acórdão 1.863/2016-TCU-Plenário, por meio do qual este Plenário se pronunciou a respeito de consulta acerca da possibilidade de edição de medida provisória para abertura de crédito extraordinário com o objetivo de custear despesas imediatas em resposta a desastres.

Trata-se de matéria de índole essencialmente constitucional, com disciplina específica no art. 62, § 1º, inciso I, alínea “d”, c/c o art. 167, § 3º da Carta Maior. Esses dispositivos impõem a necessidade de observância dos pressupostos de **relevância** e **urgência** para a edição de medidas provisórias, assim como de **imprevisibilidade** e **urgência** para as despesas objeto de crédito extraordinário.

O posicionamento da Semag, reforçado pelo parecer do *Parquet*, é no sentido de que compete a esta Corte pronunciar-se sobre a matéria, uma vez que seu exame ocorre sobre os requisitos de imprevisibilidade e urgência do crédito extraordinário. Por seu turno, o preenchimento dos requisitos de relevância e urgência da medida provisória não estaria sujeito ao crivo do TCU, mas sim do próprio Presidente da República, em um primeiro momento, do Congresso Nacional, em seguida, e, em última instância, do Supremo Tribunal Federal.

No entanto, ainda não estou plenamente convencido de que estejamos atuando, neste caso, dentro dos limites que a Constituição nos impõe. Não me soa absurda a tese invocada nas contrarrazões da Presidente da República de que a disciplina constitucional levaria à conclusão de que, sendo a urgência requisito previsto tanto no art. 62 como no art. 167, § 3º, ambos da Carta Magna, a relevância na edição de medida provisória de abertura de crédito extraordinário revelar-se-ia pelo caráter de imprevisibilidade da despesa a ser atendida pelo crédito adicional em questão.

Por essa lógica, não se poderia dissociar o exame da adequação dos requisitos ínsitos à abertura de crédito extraordinário daqueles associados à edição de MP. Por conseguinte, não vejo como inequívoco que o controle exercido pelo TCU, neste caso, incide sobre mero ato administrativo ou se, ao contrário, esta Corte estaria avançando no controle de constitucionalidade de medida provisória.

A controvérsia que circunda a questão revela-se, inclusive, dentro do próprio Supremo Tribunal Federal. No julgamento da Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.048-1/DF, por meio da qual foram questionados os limites constitucionais de medida provisória que abriu crédito extraordinário, a jurisprudência do Plenário da Suprema Corte foi modificada quanto ao cabimento de controle abstrato sobre norma de caráter concreto. Diferentemente do tratamento que até então dava à questão, o STF assentou que o controle direto de constitucionalidade deverá ser exercido sempre que houver um tema ou uma controvérsia constitucional suscitada em abstrato, independentemente do caráter geral ou específico, concreto ou abstrato de seu objeto. Além disso, deixou assente que a lei de conversão não convalida vícios eventualmente existentes na medida provisória, consoante ementa a seguir transcrita:

“MEDIDA CAUTELAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA

*PROVISÓRIA Nº 405, DE 18.12.2007. ABERTURA DE CRÉDITO EXTRAORDINÁRIO. LIMITES CONSTITUCIONAIS À ATIVIDADE LEGISLATIVA EXCEPCIONAL DO PODER EXECUTIVO NA EDIÇÃO DE MEDIDAS PROVISÓRIAS.*

*I. MEDIDA PROVISÓRIA E SUA CONVERSÃO EM LEI. Conversão da medida provisória na Lei nº 11.658/2008, sem alteração substancial. Aditamento ao pedido inicial. Inexistência de obstáculo processual ao prosseguimento do julgamento. A lei de conversão não convalida os vícios existentes na medida provisória. Precedentes.*

*II. CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS ORÇAMENTÁRIAS. REVISÃO DE JURISPRUDÊNCIA. O Supremo Tribunal Federal deve exercer sua função precípua de fiscalização da constitucionalidade das leis e dos atos normativos quando houver um tema ou uma controvérsia constitucional suscitada em abstrato, independente do caráter geral ou específico, concreto ou abstrato de seu objeto. Possibilidade de submissão das normas orçamentárias ao controle abstrato de constitucionalidade.*

*III. LIMITES CONSTITUCIONAIS À ATIVIDADE LEGISLATIVA EXCEPCIONAL DO PODER EXECUTIVO NA EDIÇÃO DE MEDIDAS PROVISÓRIAS PARA ABERTURA DE CRÉDITO EXTRAORDINÁRIO. Interpretação do art. 167, § 3º c/c o art. 62, § 1º, inciso I, alínea 'd', da Constituição. Além dos requisitos de relevância e urgência (art. 62), a Constituição exige que a abertura do crédito extraordinário seja feita apenas para atender a despesas imprevisíveis e urgentes. Ao contrário do que ocorre em relação aos requisitos de relevância e urgência (art. 62), que se submetem a uma ampla margem de discricionariedade por parte do Presidente da República, os requisitos de imprevisibilidade e urgência (art. 167, § 3º) recebem densificação normativa da Constituição. Os conteúdos semânticos das expressões 'guerra', 'comoção interna' e 'calamidade pública' constituem vetores para a interpretação/aplicação do art. 167, § 3º c/c o art. 62, § 1º, inciso I, alínea 'd', da Constituição. 'Guerra', 'comoção interna' e 'calamidade pública' são conceitos que representam realidades ou situações fáticas de extrema gravidade e de consequências imprevisíveis para a ordem pública e a paz social, e que dessa forma requerem, com a devida urgência, a adoção de medidas singulares e extraordinárias. A leitura atenta e a análise interpretativa do texto e da exposição de motivos da MP nº 405/2007 demonstram que os créditos abertos são destinados a prover despesas correntes, que não estão qualificadas pela imprevisibilidade ou pela urgência. A edição da MP nº 405/2007 configurou um patente desvirtuamento dos parâmetros constitucionais que permitem a edição de medidas provisórias para a abertura de créditos extraordinários.*

*IV. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. Suspensão da vigência da Lei nº 11.658/2008, desde a sua publicação, ocorrida em 22 de abril de 2008" (DJ de 22/8/09). (Grifei)*

Parece-me, portanto, que o controle da adequação das medidas provisórias que veiculam créditos extraordinários competiria ao próprio Congresso Nacional e, excepcionalmente, ao Supremo Tribunal Federal, em sede de controle constitucional concentrado.

Em face das incertezas que rondam o assunto, alinho-me ao entendimento manifestado pelo eminente Ministro Benjamin Zymler de que a matéria necessita ser debatida em maior profundidade e mais amadurecida no âmbito desta Corte antes de figurar no rol de critérios que possam ensejar a emissão de parecer desfavorável no âmbito das Contas de Governo.

Nesse sentido, mostra-se acertada e sensata a decisão do relator de não incluir no rol de irregularidades que servem de fundamento ao parecer pela rejeição das contas da Presidente da República referentes ao exercício de 2015 os indícios apontados nos itens 9.2.16 a 9.2.19 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário.

De toda sorte, mesmo em face de toda essa controvérsia, creio ser inquestionável a contribuição deste Tribunal ao analisar e dar transparência tanto sobre os montantes envolvidos na execução de créditos extraordinários como sobre a possível desvirtuação e abuso no uso do instrumento. Com efeito, a crescente utilização de mecanismos para contornar os controles inerentes ao orçamento inquestionavelmente representa risco com enorme potencial de afetar a ação planejada e transparente que dá sustentação à gestão fiscal responsável.

Como guardião desse precioso bem para o país, e em conformidade com o seu papel de



subsidiar o Congresso Nacional com elementos técnicos para o julgamento das contas do Presidente da República, o TCU deve analisar todos os aspectos relevantes aptos a impactar essa apreciação. Temos um compromisso com a sociedade e com o futuro da nossa nação de agirmos com independência e tecnicidade, não importando quão intensas sejam as pressões políticas.

Nesse sentido e em linha com as competências conferidas pela Constituição Federal, pela Lei de Responsabilidade Fiscal, pela Lei 8.443/1992 e demais normativos que regem as finanças públicas e o processo de *accountability* dos recursos públicos federais, deve o TCU dar a devida transparência e comunicar os órgãos e Poderes competentes, com vistas a evitar que os créditos extraordinários sirvam corriqueira e costumeiramente de instrumentos financiadores de políticas públicas.

\*\*\*

Minha segunda ponderação incide sobre a inclusão, na proposta de Parecer Prévio submetida a este Colegiado, das irregularidades apontadas nos itens 9.2.11 e 9.2.12 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário, nos seguintes termos:

“9.2.11. utilização de recursos vinculados do superávit financeiro de 2014 em finalidade diversa do objeto da vinculação, em ofensa ao parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar 101/2000 (item III.4.3);

9.2.12. utilização de recursos de fundos especiais em finalidade diversa do objeto da vinculação, em desacordo com o estabelecido no art. 73 da Lei 4.320/1964 e em ofensa ao parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar 101/2000 (item III.4.3);”

Penso que esta Corte deve sopesar se as irregularidades acima portariam gravidade suficiente a ponto de motivar a rejeição das contas da Presidente da República ou se deveriam ser enquadradas como “Outros Achados” entre os fundamentos da opinião acerca do relatório sobre a execução dos orçamentos da União.

Noto que as outras falhas assim enquadradas (itens 9.2.13 e 9.2.22 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário), nada obstante não tenham sido elididas pelas contrarrazões apresentadas e tenham configurado ressalvas em exercícios anteriores, não foram incluídas entre as razões que levaram à opinião pela rejeição. Entendo que os itens 9.2.11 e 9.2.12 merecem classificação equivalente. Sem negar a impropriedade dessas questões, ao compará-las com as demais irregularidades de caráter fiscal tratadas nestas contas, verifico que a dosimetria de nossa avaliação seria excessivamente rigorosa, nesta ocasião.

A desvinculação de recursos de superávits financeiros é prática que vem ocorrendo com certa frequência nos últimos anos, com algum grau de tolerância do controle externo. Difere, nesse aspecto, das outras matérias que ensejaram a opinião pela rejeição das contas de 2014 e que suscitam tratamento semelhante às ora analisadas. Nos outros casos, a alegação de que estaria sendo violado o princípio da segurança jurídica foi devidamente afastada, uma vez que esta Corte ainda não havia se pronunciado sobre as irregularidades, não tendo os assuntos sido objeto de ações de controle específicas, nem mesmo tratados de forma incidental em trabalhos anteriores.

Diversamente, o cerne das irregularidades constantes dos itens acima transcritos já foi abordado em atuações pretéritas desta Corte, tendo, inclusive, suscitado dúvidas sobre sua reprovabilidade, a exemplo da discussão em torno da desvinculação de recursos do Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (Fistel), vislumbrada nas razões que fundamentaram os Acórdãos 532/2005, 3.634/2013 e 2.320/2015, todos do Plenário.

Especificamente no tocante à utilização de recursos de fundos especiais em finalidade diversa ao objeto da vinculação, creio que sua configuração apenas pode ocorrer após detido exame individualizado. Não por outro motivo submeti a este Colegiado, quando deliberamos sobre o Relatório Sistemático de Fiscalização de Infraestrutura de Telecomunicações (FiscTelecom – Acórdão 28/2016-TCU-Plenário), proposta de fiscalização com o objetivo de apurar a possível

aplicação dos recursos do Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (Fust) sem observância de sua vinculação legal. Em que pesem os indícios e as divergências apuradas no curso do levantamento que resultou no FiscTelecom, entendi que não eram suficientes para ensejar, desde logo, a adoção de eventuais medidas corretivas, devendo a questão ser aprofundada e esclarecida em auditoria específica.

Assim, sugiro que ambas as irregularidades sejam, nesta oportunidade, classificadas como “Outros Achados” entre os fundamentos do Parecer Prévio sobre as contas da Presidente da República, sem prejuízo de se emitir o alerta sugerido pelo ilustre Ministro Raimundo Carreiro acerca da possibilidade de esta Corte vir a enfrentar novamente a questão, inclusive por ocasião da apreciação das contas do Chefe do Executivo do exercício corrente e dos próximos.

\*\*\*

Mais uma vez, consolidamos a nossa tradição de independência e honramos o motivo da criação desta Corte, ao mesmo tempo em que reforçamos a confiança que o povo brasileiro precisa ter nas instituições. Sinto-me convicto de estar contribuindo para o incremento dessa credibilidade, embora desejasse que as circunstâncias que mais uma vez ensejaram um parecer pela rejeição das contas da Presidente da República nunca tivessem ocorrido e que seus efeitos não se fizessem sentir de forma tão intensa e desastrosa por todo o país. Que as luzes lançadas pelo instrumento a ser encaminhado ao Congresso Nacional afastem as sombras do descuido e da imprudência com que as contas públicas foram tratada nos últimos anos e contribuam para que a gestão fiscal volte ao trilho da responsabilidade.

Feitas essas considerações, declaro meu apoio às demais conclusões e propostas do eminente Ministro José Múcio.

Sala das Sessões, em 5 de outubro de 2016.

Ministro BRUNO DANTAS

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Senhor Presidente,  
Senhores Ministros,  
Senhor Procurador-Geral,  
Senhores Procuradores,

Parabenizo o Ministro José Múcio Monteiro pela maestria na condução do processo ora apreciado, que traz a marca da imparcialidade, da sobriedade e do espírito republicano que caracterizam Sua Excelência, aliada à profundidade e à precisão da análise técnica das complexas questões que permearam os principais temas da gestão do governo federal no exercício de 2015. O relatório, o voto e o parecer trazidos hoje a este Plenário constituem um referencial indispensável da boa gestão pública, que servirá de orientação e de alerta para todos os que exercem ou venham a exercer o elevado múnus da chefia do governo.

Alinho-me às conclusões do relator e entendo de menor gravidade, apenas, as ocorrências a que se referem os itens 9.2.1 e 9.2.2 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário, que tratam da manutenção do estoque de operações de crédito vencidas até 31/12/2014 durante praticamente todo o exercício de 2015, relativamente a atrasos nos repasses ao Banco do Brasil e ao BNDES, referentes à equalização de juros do Plano Safra e do Plano de Sustentação do Investimento.

Por meio do Acórdão 825/2015-Plenário, de 15/4/2015, o TCU determinou ao Ministério da Fazenda que efetuasse o pagamento dos valores devidos às referidas instituições financeiras de acordo com cronograma, de prazo de duração o mais curto possível, o qual deveria ser apresentado ao Tribunal dentro de trinta dias. Ocorre que essa deliberação foi objeto de pedido de reexame interposto pela União no prazo regimental.

Na condição de relator do recurso, concedi-lhe efeito suspensivo, consoante o mandamento do art. 48 da Lei Orgânica do TCU, de modo a tornar inexigível a elaboração, pelo Ministério da Fazenda, do cronograma de pagamento das quantias devidas ao Banco do Brasil e ao BNDES, até que o Tribunal se pronunciasse quanto ao mérito do pedido de reexame, o que veio a ocorrer em 9/12/2015, por intermédio do Acórdão 3.297/2015-Plenário.

Portanto, entendo que a União agiu de boa-fé ao aguardar a apreciação do recurso por ela manejado. Outra conduta não lhe seria exigível, uma vez que permaneceu suspensa, até 9/12/2015, a determinação desta Corte para que o Ministério da Fazenda programasse o pagamento dos referidos valores. Somente após essa data, a deliberação adquiriu eficácia plena.

Saliento, no entanto, que os mesmos argumentos não socorrem a defendente em relação aos demais itens do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário. Assim como ocorreu em 2014, a União incorreu nas chamadas “pedaladas fiscais” também em 2015, atentando gravemente contra a Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme restou sobejamente demonstrado no relatório. Tais irregularidades, portanto, conduzem estas contas ao mesmo desfecho daquelas, ou seja, à rejeição.

Infelizmente, as irregularidades constatadas nas gestões fiscal e orçamentária são de tamanha gravidade que assumem papel de destaque nesta sessão, deixando quase oculta uma enorme quantidade de informações preciosas, tão bem desenvolvidas e analisadas no relatório sobre as contas do governo de 2015, que mereceriam ampla discussão e debate nos diversos setores da sociedade.

Dentre tantos assuntos de vital importância para o País, destaco a sustentabilidade do regime previdenciário em face da complexidade e relevância do tema. Dada a amplitude da questão, ater-me-ei ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS), regime previdenciário afeto aos trabalhadores do setor privado.

Também trago breves considerações acerca da transparência das despesas com os pagamentos dos militares inativos e com as pensões militares, pela singularidade que envolve a questão.

Com relação às fontes de financiamento do RGPS, observo que o Fundo do Regime Geral de Previdência Social (FRGPS) não possui sua situação atuarial devidamente evidenciada. Paralelamente, identificou-se uma superavaliação do ativo que integra o FRGPS, em razão da ausência da constituição de ajuste para perdas referentes a conta Créditos por Danos ao Patrimônio. Tais constatações comprometem a transparência que deve incidir sobre o FRGPS.

Esse cenário aqui delineado, de baixa transparência, só vem a trazer contornos ainda mais dramáticos ao sério quadro deficitário do RGPS.

Observo que o mencionado déficit vem aumentando ano após ano. Nos exercícios de 2013, 2014 e 2015, os déficits foram, respectivamente, de R\$ 49,8 bilhões, R\$ 56,7 bilhões e R\$ 85,8 bilhões. A previsão para este ano alcança a cifra de R\$ 133,6 bilhões de déficit, representando um incremento de mais de 56% apenas neste último ano.

A adoção de medidas para o enfrentamento desse déficit requer a união dos diversos setores da sociedade para que se promova um debate sério e aprofundado sobre a reforma previdenciária, sob a regência do governo federal. Não há solução de curto prazo. Precisamos avançar hoje para que os frutos dessa reforma sejam efetivamente colhidos nos próximos anos em benefício dos cidadãos brasileiros.

Observo que a transparência perpassa, também, as questões relacionadas aos gastos com os militares inativos e com as pensões militares.

Nas contas deste ano, a exemplo do que ocorreu nas contas de governo nos anos de 2013 e 2014, foram novamente detectadas a ausência de mensuração, reconhecimento e evidenciação de despesas futuras com as pensões militares, bem como a falta de projeção e de política de registros contábeis em relação a despesas com militares inativos.

Observo que as pendências no cumprimento das recomendações desta Casa exaradas nas contas de 2013 e 2014 devem-se ao equivocado entendimento de que os efeitos suspensivos por mim concedidos aos subitens 9.6 e 9.7 do Acórdão 2.314/2015-TCU-Plenário, em juízo de admissibilidade pela interposição de pedido de reexame pelo Ministério da Defesa, teriam alcançado a totalidade dessas deliberações exaradas nas contas de governo.

Reitero, nesta oportunidade, análise empreendida nas presentes contas de governo, de que a suspensão dos referidos subitens não traz impactos no cumprimento das recomendações constantes das contas de governo de 2013 e 2014, no tocante ao registro e à evidenciação contábil das projeções atuariais das pensões militares por se tratarem de temas distintos.

Desse modo, não há dúvidas de que, nas presentes contas, devemos reforçar a transparência a incidir sobre essas despesas. Apenas o exato conhecimento dos dispêndios com militares inativos e com as pensões militares permitirá que se proceda ao planejamento da sustentabilidade desses tipos de gastos.

Com essas considerações e louvando mais uma vez o excelente trabalho desempenhado pela Secretaria de Macroavaliação Governamental, sob a condução do Ministro José Múcio Monteiro, alinho-me à proposta do eminente Relator, sem prejuízo de deixar registradas as considerações que apresentei em relação aos itens 9.2.1 e 9.2.2 do Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário.

TCU, Sala das Sessões Ministro Luciano Brandão Alves de Souza,  
em 5 de outubro de 2016.

Ministro VITAL DO RÊGO



## DECLARAÇÃO DE VOTO

Senhor Presidente,  
Senhores Ministros,  
Senhor Procurador-Geral,

Primeiramente devo louvar o competente trabalho do Ministro José Múcio, apoiado pelos servidores de seu gabinete, do Ministério Público, que resultou no primoroso parecer do Procurador-Geral Paulo Soares Bugarin e de todos os auditores do TCU que, direta ou indiretamente, participaram da análise das presentes contas. Lembro também o relevante trabalho realizado pelo Procurador Júlio Marcelo de Oliveira, que muito auxiliou o Tribunal nesse mister.

Registro também meus elogios ao impressionante trabalho do causídico defensor da Excelentíssima Senhora ex-Presidente da República, o Professor Doutor Ricardo Lodi Ribeiro, consignando a relevância para o país da atuação junto ao Tribunal das pessoas mais capacitadas em Direito Financeiro, em especial nos casos que envolvam a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Gostaria de manifestar-me neste momento em relação a três pontos.

Quanto à proposição do Ministro Zymler, secundado pelo Ministro Bruno Dantas, entendo, como Suas Excelências, que as falhas constantes dos itens 11 e 12 da proposta de parecer trazida pelo Relator não devam constituir fundamento para a desaprovação das Contas de Governo. São irregularidades, sim, mas sem gravidade suficiente para tanto. Os demais pontos trazidos pelo Relator são gravíssimos e já sustentam com toda a força possível a proposta reprovação aqui apresentada.

Outro tema que considero relevante abordar neste momento é a questão da reiteração das irregularidades fiscais, apesar dos alertas do tribunal. O desequilíbrio das contas públicas não aconteceu de um ano para outro. Desde de 2012 o Tribunal vem alertando ao Governo Federal sobre a gradual deterioração das contas públicas.

Recordo que em 2013, sob a relatoria do Ministro Raimundo Carreiro, o TCU esteve em vias de rejeitar as contas prestadas naquela ocasião, justamente em razão do nível de deterioração fiscal então já existente. Agravada a situação, sobreveio o processo que culminou com a recomendação de rejeição das contas de 2014. E, ainda assim, as condutas ilícitas foram reiteradas em 2015.

Por fim, nesta Sessão de julgamento das contas da Presidência da República, que representa o ápice da atuação do Controle Externo em sua missão constitucional, quero reforçar a importância da Lei de Responsabilidade Fiscal para o país. E relembrar a gravidade do descumprimento dos dispositivos dessa lei.

Vejam os senhores que, após sucessivos desequilíbrios fiscais, o país atinge em 2016 o déficit primário previsto de R\$ 170 bilhões, que representa um desequilíbrio imenso. E quais são as consequências desse desequilíbrio? Podemos afirmar com certo grau de certeza que esse quadro contribui para a recessão econômica sem precedentes que vivemos. Não afirmo que seja essa a única causa, mas, sem dúvida, é uma delas, e das mais relevantes.

Todos os setores da economia brasileira reduziram sua atividade: a indústria, o comércio, os serviços. Nossas empresas foram prejudicadas enormemente, ocasionando a queda de receita que vem produzindo uma deterioração significativa dos serviços públicos, especialmente aqueles que são essenciais, como os da Saúde e da Segurança Pública. Questiono quantas pessoas talvez não estejam nesse momento vindo a falecer em razão da deterioração de serviços, causada, ao menos em parte, pela insuficiência de recursos resultante da dramática redução nos níveis de arrecadação.

Lembro aqui nossos 12 milhões de desempregados, que podem ser muito mais numerosos, se incluídos os subempregados, para reafirmar a importância do cumprimento da Lei de Responsabilidade, que protege a economia, protege as empresas, protege os empregos, protege a prestação dos serviços públicos essenciais, para dizer o mínimo.

Faço essas considerações para deixar claro que não estamos aqui tratando da mera edição de um decreto que deixou de observar a legislação orçamentária, ato que, descrito nesses termos, talvez não seja percebido como grave. É preciso que fique claro que a gravidade desses atos vem das suas consequências, que se mostram posteriormente, no âmbito da economia, com impacto sobre todos.

Como aqui afirmou o Ministro Bruno Dantas, somos, sim, guardiões da Lei de Responsabilidade Fiscal. E essa é uma missão muito relevante, já que talvez se trate da lei mais importante editada no País nos últimos anos. Como vemos nos dias atuais, todos sofremos com a consequências do seu descumprimento.

Por fim, quero dizer que não há nessas palavras nenhum pessimismo. O Brasil é grande. Os brasileiros são grandes. E vamos a sair dessa crise.

E no futuro, temos que nos lembrar de suas causas, para, reconhecendo a importância do respeito à Lei de Responsabilidade Fiscal e do equilíbrio das contas públicas como bem de elevado valor, não incidirmos no mesmo erro.

Com esse registro, apoio integralmente a proposta do trazida pelo Relator, Ministro José Múcio.

TCU, Sala das Sessões Ministro Luciano Brandão Alves de Souza, em 5 de outubro de 2016.

AUGUSTO SHERMAN CAVALCANTI  
Redator

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Senhor Presidente,  
Senhores Ministros,  
Senhor Procurador-Geral,  
Demais autoridades presentes,  
Senhoras e Senhores

A missão que o Tribunal de Contas da União possui de apreciar, mediante parecer prévio conclusivo, as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, atribuída pela Constituição Federal de 1988, constitui-se em momento ímpar do processo de controle externo da gestão pública brasileira, quando esta Corte de Contas atua, eminentemente, como órgão de assessoramento técnico para auxiliar a verificação, a cargo do Congresso Nacional, da adequabilidade da aplicação dos recursos públicos por parte do Poder Executivo, em cada exercício financeiro.

2. Nesta sessão solene, o Plenário do Tribunal de Contas da União se reúne no intuito de, mais uma vez, cumprir essa importante missão que lhe foi atribuída pelo art. 71, inciso I, da Constituição Federal, apreciando as contas prestadas, no exercício de 2015, pela ex-Presidente da República Dilma Vana Rousseff.

3. Cumprimento o eminente Ministro José Múcio Monteiro, Relator destas contas alusivas ao exercício de 2015, e a toda a equipe técnica que, sob a sua coordenação, contribuiu para a excelente qualidade do Relatório e do Projeto de Parecer Prévio ora submetidos a este Colegiado.

4. Ao examinar as peças que embasaram o presente parecer, chamou-me atenção a abordagem acerca do cenário econômico do País na análise das Contas do Governo da República de 2015.

5. Foram destacados os principais índices econômicos naquele exercício, dentre os quais: a) taxa de inflação, medida pelo IPCA, de 10,67%, que é a maior desde 2002, quando o índice se situou em 12,53%; b) aumento da taxa de desocupação, que finalizou o ano em 6,9%; c) encolhimento do PIB de 3,8% em relação a 2014, o que representa a pior performance desde 1990 e a última colocação entre os países do G20; d) taxa **per capita** do PIB com recuo de 4,6 %, o que indica que, em termos reais, a renda média anual da população caiu ainda mais que a produção; e e) redução do rendimento médio real, que ficou 6,7% inferior ao ano de 2014.

6. A análise do perfil dos gastos públicos em 2015 indicou, contudo, que, apesar desse cenário de grave crise econômica, não houve a esperada ampla redução dos dispêndios do Governo Federal, as despesas de consumo da Administração Pública, por exemplo, sofreram redução de apenas 1,0% no encerramento de 2015.

7. Diante desse quadro de descontrole dos gastos governamentais, o que se observa é que a degeneração nas contas públicas deveria ter sido o foco principal da política econômica do governo, contudo, houve fracasso na tentativa de conduzir uma política macroeconômica capaz de assegurar a estabilidade necessária para o avanço da economia brasileira, calcada no denominado tripé macroeconômico: ajuste fiscal, sistema de metas de inflação e flexibilização cambial por meio da adoção de câmbio flutuante.

8. Todo esse quadro econômico foi abordado no âmbito das contas do Governo da República e, do mesmo modo que em 2014, quando o TCU emitiu parecer no sentido da rejeição das contas da Presidente da República, em decorrência de 12 ilegalidades detectadas, em 2015 também foram identificados 21 indícios de irregularidades na gestão orçamentária e financeira e duas possíveis distorções nas informações contábeis

e de desempenho e, mantendo o procedimento de 2014, a Corte de Contas, por meio do Acórdão 1.497/2016 – Plenário, proferido em 15/06/2016, concedeu prazo para que a Presidente da República apresentasse suas contrarrazões quanto a esses indícios de irregularidades apontados, preservando-se o devido processo legal e os princípios do contraditório e da ampla defesa.

9. Após a análise das contrarrazões remetidas pela Presidência da República, a Secretaria de Macroavaliação Governamental e o Ministro José Múcio Monteiro, Relator destas contas alusivas ao exercício de 2015, consideram que a maioria das irregularidades não foram elididas.

10. Importante destacar que a obediência aos preceitos da Lei de Responsabilidade Fiscal não é só uma questão de legalidade mas garantia de estabilidade econômica. A maquiagem das contas públicas e as denominadas pedaladas fiscais criaram um contexto em que foram detectadas várias irregularidades no exercício de 2015, não se tratando somente de embasamento para que o parecer do TCU seja pela rejeição das contas da Chefe do Poder Executivo, mas fator que contribuiu para o quadro de crise na economia brasileira, em especial, no tocante ao fato de o País ter perdido o grau de investimento (selo de bom pagador) e atravessar uma recessão que pode ser a mais longa de sua história.

11. Tem-se, portanto, que, restando caracterizado que houve descumprimento frontal da LRF e descon sideração de dispositivos da legislação orçamentária, não há como se atestar a adequabilidade da aplicação dos recursos públicos por parte do Poder Executivo, no exercício de 2015.

Com essas considerações, manifesto minha anuência às propostas apresentadas por Sua Excelência, Ministro José Múcio Monteiro, a quem reafirmo os meus cumprimentos, extensivos a todos os servidores envolvidos com a elaboração do presente trabalho.

Sala das Sessões, em 05 de outubro de 2016.

**MARCOS BEMQUERER COSTA**

Ministro-Substituto



## **PRONUNCIAMENTO DO PRESIDENTE**

### **CONTAS DO GOVERNO DO EXERCÍCIO DE 2015**

Senhora Ministra,  
Senhores Ministros,  
Senhor Procurador-Geral,

Antes de declarar o resultado da votação, destaco o esforço conjunto de todas as Unidades Técnicas e dos Gabinetes envolvidos, em especial, cumprimento o Relator, Ministro José Múcio Monteiro pelo detido trabalho realizado na análise de tema tão complexo.

Sem afastar-se da técnica exigida para cumprir com excelência a tarefa atribuída a esta Casa pela Constituição Federal e legislação correlata, o Tribunal de Contas da União (TCU), em seu exame, permite à sociedade conhecer o resultado da atividade do governo federal, bem como constatar se houve observância plena aos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal, às normas e aos regulamentos na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, conforme estabelece a lei orçamentária anual.

Como essa atuação procura também induzir a melhoria da Administração Estatal na condução das diversas políticas governamentais, no sentido de apresentar um útil produto à sociedade, o TCU tem procurado aperfeiçoar as ações de controle, intensificando o intercâmbio nacional e internacional para compartilhamento de melhores práticas de auditoria financeira, aprimorando a gestão do desempenho e do desenvolvimento profissional e tem estimulado o uso da Tecnologia da Informação como instrumento de inovação a serviço do controle externo.

Respaldo no competente relatório encaminhado pela Secretaria de Macroavaliação Governamental, o eminente Ministro Relator, José Múcio, trouxe ao

debate situações extraídas das demonstrações contábeis da União que ensejaram a decisão ora adotada por este Colegiado.

Por verificar que as questões apresentadas foram objeto de conscientes reflexões por parte deste Colegiado, cumprimento, desde já, aos meus pares e ao Senhor Procurador-Geral do Ministério Público junto a este Tribunal

Parabenizo o eminente Relator pela condução dos trabalhos que resultaram na percuciente análise ora empreendida, a qual subsidiará o julgamento no âmbito do Congresso Nacional.

Registro, ao final, meus elogios, nas pessoas do Secretário Geral de Controle Externo, Rainerio Rodrigues Leite, do Coordenador da área, Luiz Akutsu, e do Secretário de Macroavaliação Governamental, Leonardo Rodrigues Albernaz, aos servidores envolvidos no fornecimento de elementos técnicos para confecção deste parecer prévio referente às contas de 2015. Registro, também, os cumprimentos ao ex-servidor desta Casa, Antônio Carlos D'Ávila Carvalho, aqui presente, pelas contribuições que deu a área técnica deste Tribunal durante os anos em que aqui exerceu suas atividades.

Por fim, agradecendo a presença de todos em mais uma Sessão Extraordinária de apreciação das contas de governo.



Processo TC nº 008.389/2016-0  
Contas da Presidente da República –  
Exercício de 2015

### COMUNICAÇÃO

Excelentíssimo Senhor Presidente,  
Excelentíssimos Senhores Ministros,  
Senhoras e Senhores,

Registro, desde logo, meus cumprimentos ao eminente Relator, Ministro José Múcio, bem como aos componentes de sua equipe e da Secretaria de Macroavaliação Governamental – Semag, pela qualidade técnica e abrangência do trabalho ora apresentado.

2. Nesta oportunidade, não pretendo discorrer ponto a ponto acerca das graves irregularidades encontradas nas Contas da ex-Presidente no exercício de 2015. Isto já foi feito na manifestação do MP/TCU constante dos autos, neste momento ratificadas.

3. Suficiente mencionar, apenas, que entre as conclusões da análise sobre as Contas do Governo do exercício de 2015, de forma bastante sintética, destacam-se as seguintes irregularidades:

a) Omissão de passivos da União junto ao Banco do Brasil, à Caixa Econômica Federal, ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social e ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, nas estatísticas da dívida pública divulgadas pelo Banco Central do Brasil ao longo do exercício de 2015;

b) pagamento de dívidas da União junto ao Banco do Brasil e ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social sem a devida autorização na Lei Orçamentária Anual ou em lei de créditos adicionais, inclusive com o registro irregular de subvenções econômicas;

c) realização de operações de créditos em descumprimento a disposições legais;

d) abertura de créditos suplementares, por meio de Decretos Não Numerados, contrariando disposições constitucionais e legais;

e) contingenciamentos de despesas discricionárias da União em montantes inferiores aos necessários para atingimento da meta fiscal vigente;

f) abertura de créditos extraordinários por meio de Medidas Provisórias com características de créditos suplementares e especiais e em desacordo com os requisitos constitucionais de urgência e imprevisibilidade;

g) abertura de créditos suplementares qualificados indevidamente como créditos extraordinários, que aumentaram as dotações autorizadas referentes às despesas primárias da União, de forma incompatível com o alcance do resultado primário do exercício;

4. Não obstante, entendo oportuno tecer breves considerações acerca do exame das presentes Contas do Governo, relativas ao exercício de 2015, realizado por esta Corte.

5. Considero que a avaliação das Contas do Presidente da República é o ápice do controle externo exercido sobre o Executivo Federal, na medida em que pode estabelecer regras de conduta, parâmetros orçamentários e fiscais para toda a Administração Pública Federal e que, pela sua importância institucional, certamente terá reflexos tanto nos entes estaduais quanto municipais.

6. Nesse contexto, o Tribunal deve considerar o cumprimento de inúmeras normas, tendo como destaque a verificação da observância às normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, em especial quanto ao que estabelece a Lei Orçamentária Anual.

7. Considerando que a abertura de créditos adicionais, de qualquer espécie, tem reflexo direto na execução dos orçamentos, é de se concluir, portanto, que tal matéria está no campo de verificação da apreciação das Contas prestadas pelo Presidente da República e, por conseguinte, submete-se à sistemática prevista pelos incisos IX do art. 49 e I do art. 71, ambos da CF/1988.

8. Dentre as irregularidades relacionadas aos créditos adicionais, foi verificada ocorrência relacionada ao crédito extraordinário, e o ponto central do questionamento formulado diz respeito aos

requisitos para abertura deste tipo de crédito, estabelecidos no § 3º do art. 167 da Constituição Federal, quando determina que somente será admitida para atender a **despesas imprevisíveis e urgentes**.

9. É indiscutível, vale sublinhar, que **os requisitos da imprevisibilidade e urgência da despesa submetem-se ao crivo desta Corte de Contas**. Em verdade, não é de hoje que o TCU se posiciona contra a utilização de crédito extraordinário em hipóteses não previstas na Constituição. Com efeito, esse tema foi abordado nos Acórdãos nºs 1173/2008-Plenário, 1523/2013-Plenário e 7790/2015-1ª Câmara.

10. De resto, ao se pronunciar em resposta a consultas formuladas pelo Ministro de Estado da Fazenda acerca da abertura de créditos extraordinários ao orçamento de 2016, o TCU, como não poderia ser diferente, reafirmou sua competência sobre a matéria.

11. Neste ponto, reafirmo que as especificidades das MPs que foram objeto das consultas neste ano de 2016 impedem que seja aplicado o mesmo entendimento desta Corte às Medidas Provisórias questionadas no exercício de 2015.

12. De início, ressalte-se que o que foi afirmado pelo Tribunal nas consultas apreciadas foi que a abertura de crédito extraordinário é cabível apenas se atendidos os requisitos constitucionais quanto à imprevisibilidade e à urgência da despesa.

13. Em breve síntese, as consultas versaram sobre despesas para o Brasil cumprir o compromisso de realização de grandes eventos internacionais; para pagar obrigações assumidas pela União; para evitar a descontinuidade de serviços públicos essenciais; e para ações de socorro e assistência às vítimas, restabelecimento de serviços essenciais e recuperação de cenários de desastres.

14. Vejamos, em breve síntese, as especificidades de cada consulta para melhor formulação do entendimento.

15. O Acórdão nº 1634/2016-Plenário considerou cabível a abertura de crédito extraordinário, no caso de grave crise do ente federado e para **viabilizar a realização de grandes eventos internacionais em que houve a assunção de compromissos por parte do Brasil**.

16. Resta evidente a situação específica de garantir a realização das Olimpíadas e das Paralimpíadas, inclusive a manutenção da segurança e ordem pública. Muito embora já se soubesse anos antes da realização de tais eventos, se há alguma culpa em relação ao planejamento ou alocação de recursos públicos, não poderia ser do Governo interino, então recém-empossado. Assim, a situação específica difere daquela em que o Governo da ex-Presidente estava no exercício regular do mandato no ano de 2015, sendo que o mesmo Governo que editou as medidas provisórias foi responsável pelo planejamento orçamentário e pelo seu acompanhamento.

17. Quanto ao pagamento de obrigações assumidas pela União, o TCU respondeu que as despesas e obrigações dos Poderes e órgãos autônomos da União não decorrem de decisões desta Corte, mas de determinações constitucionais e legais. O que o TCU registrou na decisão foi que, se insuficientes os créditos consignados na LOA, seria possível buscar a abertura de créditos adicionais, desde que cumpridos os respectivos requisitos constitucionais e legais.

18. Assim, não cabe alegar que existe relação entre as Medidas Provisórias em análise nas presentes Contas com o que foi decidido no Acórdão nº 1634/2016-Plenário.

19. O Acórdão nº 1716/2016-Plenário considerou cabível a abertura de crédito extraordinário quando a insuficiência de dotação puder potencialmente acarretar a **descontinuidade de serviços públicos essenciais**, tais como a prestação jurisdicional e outros direitos fundamentais que devem ser obrigatoriamente assegurados pelo Estado, nos casos em que a **insuficiência de dotação orçamentária possa gerar ônus para a União em razão da ocorrência de obrigação de despesa corrente de caráter inadiável, independentemente da previsão de crédito orçamentário, o que levará ao inevitável reconhecimento e confissão de dívida, nos termos do art. 29, § 1º, da Lei Complementar nº 101/2000**.

20. É importante deixar assente a especificidade do que fora decidido pelo Tribunal no acórdão em exame. Não se trata de qualquer despesa ordinária não adequadamente dotada no orçamento.

21. Nos termos do voto do Relator, trata-se de “(...) *dramática situação, de despesas obrigatórias e inadiáveis sem a **devida cobertura orçamentária**, [que] configura situação excepcional, extraordinária, que autoriza o reconhecimento da **imprevisibilidade da despesa obrigatória e inadiável desprovida da***

*devida, necessária e ordinária previsão orçamentária para a sua cobertura, por motivos alheios à vontade de quem terá de suportar a referida despesa”.*

22. Efetivamente, as despesas que foram autorizadas pelos créditos extraordinários, objetos das Medidas Provisórias em análise nos presentes autos, não guardam qualquer relação com o que foi decidido no Acórdão nº 1716/2016-Plenário.

23. O Acórdão nº 1863/2016-Plenário considerou cabível a abertura de créditos extraordinários destinados a ações de socorro, assistência às vítimas, restabelecimento de serviços essenciais e recuperação dos cenários de desastres, desde que atendidos os requisitos da despesa quanto à imprevisibilidade e à urgência, conforme estabelecido pela Constituição Federal.

24. Nesse Acórdão, o Tribunal estabeleceu uma diferença clara entre as situações de abertura de crédito extraordinário para desastres já acontecidos ou na iminência de acontecer e a possibilidade de abertura de crédito extraordinário para eventuais desastres futuros.

25. Assim, restou patente que a ocorrência de um desastre ou o seu risco iminente justificam a abertura de crédito extraordinário, por estarem plenamente atendidos os requisitos de urgência e imprevisibilidade.

26. Em relação a eventuais desastres futuros, o entendimento foi que não há impedimento para que essa estimativa seja realizada e esteja presente no PLOA, em item específico da programação orçamentária.

27. O Acórdão nº 1863/2016-Plenário, em verdade, confirma que os créditos extraordinários abertos pela MP 697/2015, destinados ao Ministério da Integração Nacional, não atenderam ao requisito da imprevisibilidade e urgência da despesa, pois não há especificação dos desastres naturais ou calamidades públicas que justificaram a abertura dos créditos. Apresentam características de ser um reforço de dotação para **calamidades futuras**, quando, nesse caso, o caminho adequado seria o envio de projeto de lei de crédito suplementar ao Congresso Nacional.

28. Não há, portanto, como aplicar às Medidas Provisórias 686/2015, 697/2015, 702/2015 e 709/2015 o mesmo entendimento utilizado por esta Corte às consultas formuladas pelo Poder Executivo Federal no ano de 2016. As Medidas Provisórias ora questionadas abriram créditos extraordinários para despesas ordinárias, diretamente relacionadas à consecução de políticas públicas que devem ser planejadas, monitoradas e avaliadas, com financiamento regularmente previsto na Lei Orçamentária Anual. São exemplos dessas despesas: implantação e modernização da infraestrutura; conclusão e início de obras; aquisição de equipamentos; ações culturais e de infraestrutura cultural; pagamento de desapropriações; aplicação do Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (Enade); entre outras.

29. Enfatizo que, ao trazer tal discussão para o âmbito das Contas do Governo, automaticamente o TCU está fomentando uma radical mudança no comportamento dos gestores públicos na forma como tratam os orçamentos públicos. Será incomensurável o serviço que este Tribunal estará prestando ao país caso possa, efetivamente, contribuir para que os gestores e políticos compreendam e obedeçam à legislação orçamentária, notadamente no que se refere ao uso adequado dos créditos adicionais do tipo extraordinário.

30. O uso de MPs para criar despesas e alterar o orçamento e a programação financeira da União se tornou praxe há alguns anos, praxe danosa, diga-se, à transparência, à gestão fiscal planejada e ao equilíbrio das contas públicas. Não há como se alcançar a fidedignidade dos dados orçamentários, a **verdade orçamentária**, em um contexto de falta de planejamento e de transparência, no qual a LOA passa a ser uma peça fictícia, pois constantemente alterada para permitir a abertura de créditos adicionais, sem o cumprimento dos requisitos legais.

31. E foi justamente no contexto de desequilíbrio das contas públicas que o Governo Federal se valeu de medidas e instrumentos na gestão financeira e orçamentária que afetaram frontalmente a fidedignidade dos dados do orçamento e os princípios da transparência e publicidade.

32. A abertura de créditos extraordinários por meio das Medidas Provisórias analisadas no relatório das Contas da ex-Presidente permitiu ao Poder Executivo a execução de despesas sem a autorização e o controle prévio do Congresso Nacional e, principalmente, sem que fosse devidamente demonstrada a imprevisibilidade das despesas.

33. A abertura abusiva desse tipo de crédito, à luz do sistema constitucional-orçamentário brasileiro, cria um verdadeiro orçamento paralelo, sem controle, e que, considerando o **contexto de desequilíbrio fiscal**, afeta sobremaneira dois pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal: **o planejamento e a transparência**.

34. Na atual crise fiscal e econômica por que passa o país, a banalização do uso de medida provisória pelo Poder Executivo para fixar gastos públicos por meio de créditos extraordinários, que camuflam a real natureza dessas despesas e que impactam o cumprimento das metas fiscais fixadas, deve ser objeto de firme condenação por parte do Tribunal de Contas da União. Não é possível permitir que tão importante e excepcional instrumento seja desvirtuado, servindo como estratégia para burlar restrições legais previstas nas normas orçamentárias e fiscais.

35. Em conclusão, entendo que as auditorias e análises das contrarrazões apresentadas, realizadas com objetivo de fundamentar a apreciação das Contas do Governo do exercício de 2015, trouxeram à tona um rol de irregularidades com repercussões graves no mérito do parecer a ser submetido ao Congresso Nacional, a fim de que aquela instituição proceda ao julgamento das Contas da Presidente da República.

36. Tais irregularidades, elencadas em minha manifestação anterior, são suficientes para afirmar que as Contas da ex-Presidente referentes ao exercício de 2015 **não** observaram os princípios constitucionais e legais que regem a Administração Pública Federal na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, em especial quanto ao que estabelece a Lei Orçamentária Anual.

37. Encerrando este breve pronunciamento, agradeço a equipe do meu gabinete – verdadeira *força tarefa* - que me auxiliou, de modo diligente e competente, no exame dos presentes autos e reitero meus cumprimentos ao Ministro José Múcio e a todos os que contribuíram para a elaboração deste importantíssimo relatório anual das Contas de Governo de 2015.

**Ministério Público**, em 5 de outubro de 2016.

(Assinado eletronicamente)  
**PAULO SOARES BUGARIN**  
Procurador-Geral