



REC
000161

SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

DENÚNCIA POR CRIME DE RESPONSABILIDADE Nº 1, DE 2016
(DRC nº 1, de 2015, na origem)

Recebido na COCETI em 1º / 7 / 16, às 19h48

Eduardo Sá
Eduardo Bruno do Lago de Sá
Matrícula: 228210

LAUDO PERICIAL

ESCLARECIMENTOS

Peritos:

João Henrique Pederiva (Coordenador)

Diego Prandino Alves

Fernando Álvaro Leão Rincon



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

DENÚNCIA POR CRIME DE RESPONSABILIDADE Nº 1, DE 2016

(DRC nº 1, de 2015, na origem)

LAUDO PERICIAL

ESCLARECIMENTOS

INDICE

1. DOS PEDIDOS DE ESCLARECIMENTOS APRESENTADOS.....	2
2. DA ANÁLISE DOS PEDIDOS.....	2
3. DOS ESCLARECIMENTOS	3
3.1. DOS ESCLARECIMENTOS SOLICITADOS PELA DEFESA	3
3.2. DOS ESCLARECIMENTOS SOLICITADOS PELO EXMO. SR. RELATOR SENADOR ANTONIO ANASTASIA	29
3.3. DOS ESCLARECIMENTOS SOLICITADOS PELA EXMA. SRA. SENADORA VANESSA GRAZZIOTIN	38
3.4. DOS ESCLARECIMENTOS SOLICITADOS PELO EXMO. SR. SENADOR LINDBERGH FARIAS.....	113
4. DA CONCLUSÃO	125



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

DENÚNCIA POR CRIME DE RESPONSABILIDADE Nº 1, DE 2016

(DRC nº 1, de 2015, na origem)

LAUDO PERICIAL

ESCLARECIMENTOS

1. DOS PEDIDOS DE ESCLARECIMENTOS APRESENTADOS

Ao Laudo (DOC 144) elaborado pela Junta Pericial foram apresentados Pedidos de Esclarecimentos formulados pela Defesa, pelo Exmo. Sr. Relator Senador Antonio Anastasia, pela Exma. Sra. Senadora Vanessa Grazziotin e pelo Exmo. Sr. Senador Lindbergh Farias.

Posteriormente, por meio do DOC 158, o Exmo. Sr. Senador Lindbergh Farias requereu que fosse retirado o Pedido de Esclarecimento sobre o item 4.1.7.

2. DA ANÁLISE DOS PEDIDOS

A análise dos Pedidos de Esclarecimentos apresentados, bem como as respostas formuladas pela Junta Pericial a tais Pedidos, guardou estrita consonância com as diretrizes já delineadas nos itens 2.2, 2.3, 2.4, 2.5 e 2.6 do Laudo Pericial (DOC 144).



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

3. DOS ESCLARECIMENTOS

A seguir, são apresentados esclarecimentos desta Junta Pericial quanto ao Laudo elaborado.

3.1. DOS ESCLARECIMENTOS SOLICITADOS PELA DEFESA

1. Sobre a afirmação “a estrita redação do art. 4º da LOA/2015 não faz menção à compatibilidade dos Decretos com a programação financeira” (p. 212)

O caput do art. 4º da LOA traz a seguinte observação:

“desde que as alterações promovidas na programação orçamentária sejam compatíveis com a obtenção da meta de resultado primário estabelecida para o exercício de 2015”

Do ponto de vista estritamente legal e tendo em vista a metodologia de apuração do resultado primário consagrada no art. 11, III, a da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2015 (Lei nº 13.080/2015) e explicitada na mensagem que encaminhou o projeto de lei orçamentária anual de 2015 (PLOA 2015), solicita-se esclarecer qual a base legal utilizada para remeter “a compatibilidade com a obtenção da meta de resultado primário estabelecida para o exercício” a outros termos que não os expostos na referida mensagem, tal como descrito a seguir:

“A Necessidade de Financiamento do Setor Público (NFSP) refere-se à metodologia consagrada internacionalmente para avaliação de políticas fiscais, consistindo na soma entre o resultado primário do setor público não financeiro e a apropriação de juros nominais por competência. O resultado primário de determinado ente, por sua vez, diz respeito à diferença entre receitas e despesas primárias, em um período de tempo, e pode ser apurado por dois critérios: a) variação do nível de endividamento líquido do ente durante o período considerado, deduzidos os juros nominais; ou b) soma dos itens de receita e despesa. O primeiro critério, chamado “abaixo da linha”, é calculado pelo Bacen e considerado o resultado oficial por fornecer também o nível de



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

endividamento final obtido com a geração do superávit/déficit primário." (Mensagem do PLOA 2015)

A questão se justifica na medida em não há na lei qualquer hipótese de resultado fiscal estabelecido e apurado, que não seja o consagrado pela ótica financeira, tal como o verificado pelo Banco Central e em consonância com os artigos 8º e 9º da LRF.

Ressalta-se que a LRF, além de não fazer menção a eventual cancelamento de dotações orçamentárias para apuração do resultado primário, remete às limitações de empenho e pagamento para a persecução da meta de resultado fiscal.

Para introduzir esclarecimento, remete-se à parte inicial da resposta elaborada para o Quesito 25 formulado pela acusação (p. 53 do DOC 144):

Preliminarmente à resposta, cabe diferenciar a *meta* de resultado primário do resultado primário em si.

A LDO/2015, em seu art. 11, inciso IV, dispõe que a Mensagem que encaminhar o Projeto de Lei Orçamentária de 2015 conterà a indicação do órgão que apurará os resultados primário e nominal, para fins de avaliação do cumprimento das metas.

Em atendimento ao citado preceito, a Mensagem Presidencial que encaminhou o PLOA/2015 consignou o seguinte:

Em observância ao art. 11, inciso IV, do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2015 (PLDO-2015), cumpre ressaltar que o Banco Central do Brasil (Bacen) é o responsável, ao final do exercício, pela apuração dos resultados fiscais para fins de verificação do cumprimento da meta fixada no Anexo de Metas Fiscais do PLDO-2015.

Compete ao Banco Central, portanto, a apuração, ao final do exercício, do resultado fiscal para fins de verificação do cumprimento da meta fixada no Anexo de Metas Fiscais da LDO/2015.

As **metas** de resultado primário e nominal, por outro lado, são estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais que, por força de art. 4º, § 1º, da LRF, deverá integrar o PLDO submetido pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional.

A meta, portanto, é a definição quantitativa prévia de um resultado primário a ser alcançado. Ao final do exercício financeiro, ao se comparar a meta previamente estabelecida no Anexo de Metas Fiscais com o resultado efetivamente apurado pelo Banco Central, pode-se concluir se houve ou não o cumprimento da meta.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Adicionalmente, esta Junta, ao se debruçar sobre o Quesito 4 formulado pela Defesa (p. 80-86 do DOC 144), elaborou profunda análise diferenciando a “programação financeira” da “programação orçamentária”. Essa diferenciação, inclusive, está expressamente destacada no item 4.1.1 das Conclusões do Laudo Pericial (p. 212 do DOC 144).

Assim, a base legal para considerar a alteração na programação orçamentária para fins de compatibilidade da edição dos Decretos com a LOA/2015 decorre do próprio art. 4º, *caput*, da LOA/2015, o qual se transcreve:

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: [grifo adicionado]

E a diferença entre a “alteração na programação orçamentária” e a “execução da despesa” é claramente evidenciada quando se compara essa condicionante específica para fins de abertura de créditos suplementares por decreto (art. 4, *caput*, LOA/2015) com a condicionante similar exigida para a abertura dos mesmos créditos por lei (art. 39, § 4º, LDO/2015):

Art. 39. Os projetos de lei relativos a créditos suplementares e especiais serão encaminhados pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional, também em meio magnético, preferencialmente de forma consolidada de acordo com as áreas temáticas definidas no art. 26 da Resolução no 1, de 2006-CN, ajustadas a reformas administrativas supervenientes, e por Poder.

[...]

§ 3º Acompanharão os projetos de lei concernentes a créditos suplementares e especiais exposições de motivos circunstanciadas que os justifiquem e indiquem as consequências dos cancelamentos de dotações propostos sobre a execução de atividades, projetos, operações especiais e respectivos subtítulos e metas.

§ 4º 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



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

obtenção do resultado primário anual previsto nesta Lei. [grifo adicionado]

Note-se que, para a abertura de créditos suplementares *mediante lei*, a LDO/2015 exige que o projeto esteja acompanhado de justificativa, pelo Poder Executivo, de que a **realização das despesas** suplementadas não afeta a obtenção da meta. Aqui, por opção do legislador, o elemento de compatibilidade entre o crédito e a meta é a **execução da despesa, e não a mera alteração da programação orçamentária** – alteração que ocorre com a simples sanção e publicação da lei de suplementação (art. 39, § 10, da LDO/2015).

Diversamente, no caso das suplementações de dotação por decreto, não é a realização da despesa que deve ser compatível com a obtenção da meta. Deve-se aferir a compatibilidade, com a meta, da **alteração promovida na programação orçamentária**, o que ocorre em momento anterior à realização da despesa. Essa diferenciação é de suma importância.

Deve-se pontuar que uma das regras básicas de hermenêutica é a que preconiza que “a lei não carrega palavras ou expressões inúteis”. Dessa maneira, se a opção do legislador (que, no caso da LDO e da LOA, legisla por proposta do Poder Executivo) foi adotar expressões diversas, cada qual com seu significado próprio, para fins de limitar a discricionariedade do Poder Executivo na abertura de créditos, a melhor interpretação é aquela que privilegia a competência do Congresso Nacional para dispor sobre diretrizes orçamentárias e orçamento anual, nos termos do art. 48, inciso II, da CF/88.

-
2. *Na resposta ao quesito 2 da acusação os peritos afirmam: “Ressalta-se que a meta para o exercício de 2015 foi aquela fixada pela Lei 13.199” e “ Considerando os resultados demonstrados no Relatório de Avaliação e Cumprimento das Meta Fiscais de 2015 (...) e os resultados apurados pelo Banco Central do Brasil, o Poder Executivo cumpriu a meta estabelecida”. Mais adiante: “Logo, os decretos de contingenciamento editados foram suficientes para assegurar o cumprimento das metas de resultado fiscal 2015”. Com base nessas afirmativas, pode-se concluir que o resultado da Perícia apontou para o cumprimento das metas estabelecidas para o exercício de 2015?*
-

Foi cumprida a meta vigente ao final do exercício de 2015, tal como fixado na LDO/2015, com as alterações promovidas pela Lei nº 13.199/2015.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Tal exposição encontra-se delineada nas respostas elaboradas para os Quesitos 2 e 28, ambos formulados pela Acusação (pp. 14-17 e 64-66, respectivamente, do DOC 144).

-
3. *Sobre a afirmação de que “dos quatro decretos ora em análise, que abriram crédito suplementar, três deles promoveram alterações na programação orçamentária incompatíveis com a obtenção da meta de resultado vigente há época da edição dos Decretos”*

Em diversos pontos da perícia, é afirmado que os decretos promoveram alterações nas programações incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário.

Na resposta ao item 2 dos quesitos do Relator, os peritos afirmam que os decretos publicados em 28 de julho tiveram “efeito fiscal negativo” de R\$ 1,26 bilhão e R\$ 0,37 milhão e que um dos decretos de 21 de agosto, teria um efeito de R\$ 493,59 milhões” (pp. 192 e 193).

No entanto, na resposta ao quesito 9 da acusação, a perícia traz um conceito “impacto fiscal concreto”. Qual é o significado deste conceito e em que ele se difere do impacto fiscal mencionado acima? Há dois significados possíveis de impacto fiscal, um concreto e outro não, baseado apenas em dotações orçamentárias?

Pede-se à perícia, que demonstre o fundamento legal da apuração do resultado primário por dotações orçamentárias, já que só se tem conhecimento daquele consagrado pela ótica financeira, tal como apurado pelo Banco Central e em consonância com os artigos 8º e 9º da LRF e com a indicação na Mensagem Presidencial da LOA sobre a forma de apuração do resultado primário oficial.

Tendo em vista a metodologia de apuração da meta, e os artigos 8º e 9º da LRF, qual é o fundamento legal utilizado para se compreender que a autorização orçamentária sem a ampliação do limite de empenho e pagamento afeta o resultado primário?



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Não havendo outro meio de controle da despesa que não os limites de empenho e pagamento nos termos do artigo 9º da LRF, pede-se que a perícia esclareça de qual forma o ato questionado, a edição dos decretos de crédito suplementar, ampliou os referidos limites dos órgãos que receberam a suplementação orçamentária, inclusive tendo em vista o fato de que o decreto de programação de 30 de julho e suas modificações determinam que a execução dos créditos esteja sujeita ao limite do contingenciamento, bem como o §13 do art. 52 da LDO 2015.

Quanto à primeira parte do questionamento o “efeito fiscal negativo” refere-se à alteração na programação orçamentária incompatível com a meta de resultado primário. O impacto concreto, por sua vez, refere-se ao impacto efetivo sobre o resultado primário. Mais uma vez, alerta-se que resultado primário e meta de resultado primário são conceitos distintos. Para mais detalhes, remete-se à resposta formulada para o Pedido de Esclarecimento 1 supra.

Assim, não há “dois significados possíveis de impacto fiscal, um concreto e outro não, baseado apenas em dotações orçamentárias”. O efeito fiscal negativo é baseado em dotações orçamentárias, para fins de conformação entre a alteração na programação orçamentária e a meta de resultado primário (art. 4º, *caput*, da LOA/2015). O impacto concreto, por sua vez, decorre da efetiva alteração do resultado primário aferido, decorrente da execução financeira, e não da execução orçamentária.

Quanto ao “fundamento legal da apuração do resultado primário por dotações orçamentárias”, remete-se, também, à resposta formulada para o Pedido de Esclarecimento 1 supra. Novamente, repisa-se que o fundamento legal utilizado é o art. 4º, *caput*, da LOA/2015, que adota “a alteração na programação orçamentária” promovida pela suplementação, e não a execução da despesa suplementada, para fins de aferição da compatibilidade entre o crédito e a obtenção da meta.

E o mesmo esclarecimento responde, também, a terceira parte do questionamento. Assim, “o fundamento legal utilizado para se compreender que a autorização orçamentária sem a ampliação do limite de empenho e pagamento afeta o resultado primário” decorre do art. 4º, *caput*, da LOA/2015.

A ampliação do limite de empenho não afeta o resultado primário *apurado*, mas altera a programação orçamentária. Logo, se essa alteração for incompatível com



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

a obtenção da meta, o crédito não contará com autorização legislativa, por afrontar o art. 4º, *caput*, da LOA/2015.

Por fim, relativamente à quarta parte do questionamento, remete-se, também, à resposta formulada para o Pedido de Esclarecimento 1 supra. O fato de haver contingenciamento posterior não elide o fato de que houve alteração na programação orçamentária decorrente da publicação e vigência dos decretos de suplementação.

O momento da alteração na programação orçamentária decorrente da edição do decreto de crédito suplementar é anterior ao momento em que ocorre o contingenciamento, com ele não se confundindo. Tanto é assim que o próprio questionamento aponta que o contingenciamento foi operacionalizado pelo Decreto nº 8.496/2015, editado e publicado em 30 de julho de 2015. Contudo, os Decretos não numerados de suplementação nos valores de R\$ 1,70 bilhão e R\$ 29,92 milhões foram publicados em 28 de julho de 2015, ou seja, em momento anterior ao Decreto nº 8.496/2015.

Assim, eventual contingenciamento posterior seria relevante apenas para fins de se verificar a limitação da execução da despesa suplementada, mas não para fins de verificação de alteração na programação orçamentária, já que esta é anterior ao contingenciamento.

Isso porque, para que uma suplementação venha a sofrer limitação de empenho ou de movimentação financeira, é indispensável que, antes, essa suplementação seja incorporada ao orçamento, ou seja, que tenha havido a alteração na programação orçamentária.

-
4. *Na resposta ao quesito 24 da defesa, sobre a execução das ações orçamentárias que foram contempladas com a suplementação, a tabela 38, deixa claro que, somadas, as ações orçamentárias suplementadas foram executadas abaixo do valor aprovada na LOA.*

É possível então afirmar que, mesmo dentre as ações orçamentárias suplementadas, houve compensação na sua execução de forma que se algumas dessas ações tenham sido executadas acima do limite inicialmente autorizado na LOA, outras foram executadas abaixo do limite autorizado na LOA, de forma que o impacto fiscal concreto destas ações em conjunto, o pagamento efetivo, foi inferior ao valor autorizado na LOA?



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

A Tabela 38, à p. 127 do Laudo (DOC 144), demonstra, relativamente ao conjunto das ações listadas nas Tabelas 34 a 37 e objeto de suplementação, que: a dotação inicial foi de R\$ 23,58 bilhões; dotação autorizada (inicial + créditos adicionais – cancelamentos/remanejamentos) foi de R\$ 27,47 bilhões; o valor empenhado foi de R\$ 22,64 bilhões; e o valor pago foi de R\$ 17,41 bilhões.

A avaliação acerca de eventual compensação fiscal na execução das ações orçamentárias listadas demandaria investigar se a subexecução de uma ação decorreu da superexecução de outra ação, o que além de transbordar o objeto da Perícia seria incompatível com o cronograma estabelecido para o trabalho pericial.

Ademais, como ressaltado na resposta elaborada para o Quesito 9 formulado pela Acusação (pp. 28-36 do DOC 144), esta Junta não logrou obter junto à SOF ou à STN informações pormenorizadas relativas à execução das suplementações, embora esses Órgãos do Poder Executivo tenham sido expressamente instados a fornecer essas informações por meio dos Ofícios nº 095/2016 e 096/2015 – CEI2016, respectivamente.

5. Na resposta ao quesito 25, tendo em vista o conceito de resultado primário, seria possível apresentar o mesmo cálculo apenas para as despesas primárias?

Do portal SIGA Brasil, foram extraídas as informações da Tabela 1. As células sombreadas em vermelho indicam valor inferior à dotação inicial da LOA/2015, enquanto as sombreadas em azul indicam valor superior.

Tabela 1: Despesa total executada em 2015

R\$				
Identificador de resultado primário ⁽¹⁾	Dotação inicial (LOA 2015)	Dotação autorizada	Total Empenhado	Total Pago
0	1.484.359.685.644,00	1.489.197.805.255,00	1.042.241.329.730,46	1.031.896.548.542,22
1	1.191.771.035.190,99	1.237.511.829.741,99	1.200.825.723.181,49	1.146.791.366.372,51
2	125.247.120.677,01	134.517.578.818,01	93.397.749.434,81	64.688.903.341,70
3	65.617.263.589,00	67.592.572.367,00	42.147.252.333,67	24.176.676.568,87
6	9.681.842.341,00	9.666.324.341,00	3.430.515.709,81	44.663.005,62
TOTAL ⁽²⁾	2.876.676.947.442,00	2.938.486.110.523,00	2.382.042.570.390,24	2.267.598.157.830,92

Fonte: SIGA Brasil. Elaboração própria.

Nota:

(1) Legenda dos IRPs (art. 7º, § 4º, da LDO/2015): I - financeira (RP 0); II - primária e considerada na apuração do resultado primário para cumprimento da meta, sendo: a) obrigatória, quando constar da Seção I do Anexo III (RP 1); b) discricionária não abrangida pelo PAC (RP 2); c) discricionária abrangida pelo PAC (RP 3); ou d) discricionária decorrente de programações incluídas ou acrescidas por emendas individuais (RP 6).

(2) Eventual divergência entre os valores totais constantes desta Tabela e da Tabela 38 do Laudo Pericial (DOC 144, p. 127) pode decorrer de ajustes realizados no âmbito do SIAFI.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

6. Na resposta ao quesito 38 da defesa, os autores afirmam que:

“eventos similares eram objeto de controvérsia, por parte de outros agentes sociais, a exemplo dos indícios de irregularidades levados a conhecimento do Congresso Nacional, em decorrência do Acórdão n 1464/2015 - TCU - Plenário, de 17 de junho de 2015”.

Pede-se que a perícia esclareça se, no acórdão de 17 de junho de 2015, havia referência aos Decretos de crédito suplementar de 2014.

Para a correta contextualização, cabe transcrever a totalidade do parágrafo em que se insere o excerto transcrito no questionamento, elaborado no bojo da resposta ao Quesito 38 formulado pela Defesa (DOC 144, p. 140):

Os fatos ora tratados – as equalizações devidas pelo Tesouro Nacional ao Banco do Brasil, ao longo de 2015, e os quatro decretos de créditos suplementares, editados em julho e agosto de 2015 – ocorreram sob a presunção de legitimidade, aos olhos daqueles que o praticaram. Contudo, **eventos similares eram objeto de controvérsia, por parte de outros agentes sociais, a exemplo dos indícios de irregularidades levados a conhecimento do Congresso Nacional, em decorrência do Acórdão nº 1464/2015 – TCU – Plenário, de 17 de junho de 2015.** [grifo adicionado]

No que tange aos Decretos de crédito suplementar de 2014, não há menção a eles no Acórdão TCU 1.464/2015 – Plenário.

Contudo, o excerto, ao fazer alusão a “eventos similares eram objeto de controvérsia”, referia-se ao item 9.2.9 do dito Acórdão, que guarda relação com os fatos ora periciados.

Em seu Quesito 38, a Defesa questionou quais os 13 pontos constantes do Parecer Prévio sobre as Contas de Governo da República referente ao exercício de 2014. Dentre eles, extrai-se o ponto 9.2.9:

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



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

de pelo menos R\$ 28,54 bilhões, quando da edição do Decreto 8.367/2014 (item 3.5.3 do Relatório) ¹

Assim, no Acórdão 1.464/2015 – Plenário, o TCU já apontara para o entendimento sobre a irregularidade de condução da execução orçamentária e financeira com base em uma meta de resultado primário ainda pendente de aprovação por parte do Congresso Nacional. Nesse ponto, registre-se parte do entendimento do Relator:

4. Importa ressaltar que as estimativas constantes deste relatório já consideram os efeitos da proposta encaminhada pelo Poder Executivo (PLN nº 36/2014) ao Congresso Nacional, de alteração da Lei nº 12.919, de 24 de dezembro de 2013, que “ Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2014” no sentido de ampliar a possibilidade de redução da meta de resultado primário no montante dos gastos relativos às desonerações de tributos e ao Programa de Aceleração do Crescimento – PAC.

Em face da deterioração da situação fiscal com relação ao cenário apontado no Relatório de Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais do 2º Quadrimestre de 2014 e, considerando a diminuição das receitas e o aumento das despesas primárias ressaltada no Relatório de Avaliação Orçamentária do 5º bimestre, mais uma vez impunha-se ao Poder Executivo apurar o montante necessário de contingenciamento e informar a cada órgão orçamentário dos Poderes Legislativo e Judiciário, do MPU e da DPU até o 22º dia após o encerramento do bimestre, por força do disposto no art. 9º da LRF, c/c o art. 51 da LDO 2014.

Como relatado anteriormente, a STN e a SOF, ao avaliarem as receitas e despesas primárias ao final do quinto bimestre de 2014, não indicaram a necessidade de contingenciamento. Ao contrário, alegaram que seria possível a ampliação do limite orçamentário e financeiro para custear despesas discricionárias em R\$ 10 bilhões, com amparo no projeto de lei de alteração da meta fiscal encaminhado ao Congresso Nacional. Diante disso, não se deve cogitar em responsabilidade dos demais Poderes e do Ministério Público, porquanto cabia ao Poder Executivo Federal a atribuição de indicar aos demais Poderes a necessidade de contenção de despesas. [grifo adicionado]

¹ TCU. Tribunal de Contas da União. Ata nº 22, de 17 de junho de 2015 - sessão extraordinária - Contas do Governo da República - Exercício 2014 - plenário. P. 3-5. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/CONSES/TCU_ATA_0_N_2015_22.pdf>. Acesso em: 18 jun. 2016.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Complementarmente, cumpre transcrever excerto do Acórdão TCU 2.461/2015 – TCU – Plenário, referente às Contas do Governo da República de 2014:

Destarte, por meio do Aviso 895-GP/TCU, de 12/8/2015, o Tribunal encaminhou a Sua Excelência cópia de despacho exarado naquela data pelo Ministro Relator, para ciência e manifestação sobre os seguintes fatos:

[...]

17.1.2. Abertura de créditos suplementares, entre 5/11/2014 e 14/12/2014, por meio dos Decretos Não Numerados 14028, 14029, 14041, 14042, 14060, 14062 e 14063, incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário então vigente, em desacordo com o art. 4º da Lei Orçamentária Anual de 2014, infringindo por consequência, o art. 167, inc. V da Constituição Federal, e com a estrita vinculação dos recursos oriundos de excesso de arrecadação ou de superávit financeiro, contrariando o parágrafo único do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal.

[...]

Em decorrência das irregularidades e dos achados apontados no capítulo 1 e das informações evidenciadas ao longo do relatório, propõe-se:

[...]

5. alertar o Poder Executivo Federal, com fulcro no art. 59, §1º, inciso V, da Lei de Responsabilidade Fiscal, acerca das irregularidades na gestão orçamentária da União durante o exercício de 2014, envolvendo a abertura de créditos suplementares, por meio dos Decretos Não Numerados 14028, 14029, 14041, 14042, 14060, 14062 e 14063, sem a observância do disposto nos arts. 4º da Lei 12.952/2014 e 167, inciso V, da Constituição Federal (item 8.8);

[...]

VISTOS, relatados e discutidos estes autos relativos à apreciação conclusiva sobre as Contas do Governo da República referentes ao exercício de 2014, 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



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

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. [grifo adicionado]

-
7. *Na resposta ao quesito 41 apresentado pela defesa, os peritos afirmam: “A propósito, no bojo da repartição das receitas tributárias, a Constituição Federal, art. 160, veda expressamente a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos aos demais entes federados” (p. 147). Em havendo excesso de arrecadação de uma receita a ser repartida, seria possível a não utilização desse excesso de arrecadação para a suplementação da despesa de transferência?*
-

A resposta consta do próprio Quesito 41 mencionado, bem como do art. 160 da CF/88, também citado.

A propósito, transcreve-se parte da resposta ao Quesito 41 apresentado pela Defesa:

A propósito, no bojo da repartição das receitas tributárias, a Constituição Federal, art. 160, veda expressamente a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos aos demais entes federados, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a imposto, conforme situações ali previstas. Entre essas, não consta a eventualidade do descumprimento de meta fiscal. Ao contrário, retenções dessa natureza podem ser interpretadas como eventual violação da cláusula pétrea federativa e indicativas da necessidade de intervenção para reorganização das finanças do ente em mora. [grifo adicionado]

-
8. *No tocante item 3 do ponto 4.1 da conclusão da perícia, afirma-se que seria necessária autorização legislativa prévia para conferir legalidade aos créditos suplementares criados por Decreto.*

Pede-se esclarecer, admitindo-se a tese exposta na perícia, qual seria o fundamento legal para abertura de créditos suplementares por projeto de lei, tendo em vista o disposto no art. 39, § 4º da LDO 2015, in verbis:



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

§ 4º 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.

Para responder a este questionamento, remete-se à resposta elaborada para o Pedido de Esclarecimento 1 supra.

Aqui, no caso da suplementação por meio de projeto de lei, por opção do legislador, o elemento de compatibilidade entre o crédito e a meta é a execução da despesa, e não a mera alteração da programação orçamentária – alteração que ocorre com a simples sanção e publicação da lei de suplementação (art. 39, § 10, da LDO/2015).

Diversamente, no caso das suplementações de dotação por decreto, não é a realização da despesa que deve ser compatível com a obtenção da meta. Deve-se aferir a compatibilidade, com a meta, da alteração promovida na programação orçamentária, o que ocorre em momento anterior à realização da despesa. Essa diferenciação é de suma importância.

Deve-se pontuar que uma das regras básicas de hermenêutica é a que preconiza que “a lei não carrega palavras ou expressões inúteis”. Dessa maneira, se a opção do legislador (que, no caso da LDO e da LOA, legisla por proposta do Poder Executivo) foi adotar expressões diversas, cada qual com seu significado próprio, para fins de limitar a discricionariedade do Poder Executivo na abertura de créditos, a melhor interpretação é aquela que privilegia a competência do Congresso Nacional para dispor sobre diretrizes orçamentárias e orçamento anual, nos termos do art. 48, inciso II, da CF/88.

-
9. *A perícia afirma que a execução de dotações constantes de 3 dos Decretos produziu consequências fiscais negativas sobre o resultado primário apurado.*

Parece que a conclusão tem como base apenas a classificação da despesa como primária.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

No entanto, sabe-se que o impacto fiscal está restrito aos limites de empenho e pagamento (nos termos do art. 9 da LRF), que é distribuído por órgão.

Nesse sentido, o impacto pressupõe aumento dos referidos limites. A efetiva utilização dos limites de empenho e pagamento para a dotação suplementada só poderá acontecer na hipótese de outra despesa não ser efetuada, posto que não há aumento dos limites por órgão.

Tendo em vista a afirmação do impacto fiscal negativo, pede-se à perícia que aponte o ato que ampliou os limites de empenho e pagamento dos órgãos que receberam a suplementação.

A redação do Pedido de Esclarecimento em análise não é clara. O questionamento parece usar o termo “aumento dos referidos limites” em lugar de “violação dos referidos limites”. Sendo assim, ante a redação dúbia, esta Junta adotará esse entendimento.

A análise sucinta acerca dos efeitos fiscais negativos consta do item 4.1.6 das Conclusões, abaixo transcrito:

6. Há efeitos negativos sobre a obtenção da meta resultado primário decorrentes da utilização do superávit financeiro do exercício anterior e do excesso de arrecadação como fontes para suplementação de despesas primárias.

No caso do superávit financeiro, os recursos constituem receita orçamentária de exercício anterior, não sendo computados como nova receita orçamentária no exercício em que se abre o crédito suplementar. A consequência é geração de uma despesa primária não compensada por uma arrecadação de receita primária ou cancelamento de uma despesa primária de montante equivalente.

No que tange ao excesso de arrecadação de receitas primárias, essas constituem receita primária do exercício e têm efeito positivo sobre o resultado primário. Assim, em uma situação de não cumprimento da meta, tal como a relatada nos diversos Relatórios de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias editados pelo Poder Executivo ao longo do exercício de 2015, esse excesso de arrecadação deve ser utilizado para a recomposição do resultado fiscal projetado, objetivando o atingimento da meta vigente na época considerada.

A exposição pormenorizada desse entendimento consta da resposta ao Quesito II.3 formulado pelo Exmo. Sr. Relator Senador Antonio Anastasia (pp. 193-198 do DOC 144).



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Ademais, também em extensa exposição, esta Junta demonstrou que ao menos uma programação de cada um desses três Decretos de suplementação submeteu-se à execução financeira, ou seja, a pagamento, com impacto fiscal negativo concreto sobre o resultado apurado. Essa análise consta da resposta formulada ao Quesito 8 da Acusação (pp. 28-36 do DOC. 144).

Note-se que, aqui, está-se a falar de **resultado apurado**, e não simplesmente de *meta* de resultado projetada. Isso significa que, se houve impacto fiscal negativo, houve a execução financeira dessas ações orçamentárias. E esse impacto independe de violação de eventual limite de empenho e movimentação financeira imposto aos órgãos.

Isso porque a execução financeira de uma suplementação realizada à conta de superávit financeiro do exercício anterior, por exemplo, significa aumentar a despesa primária sem haver a arrecadação de uma receita primária ou um cancelamento de despesa primária em montante equivalente. Ou seja, há o impacto primário negativo – decorrente da execução financeira da suplementação –, mas não o contrabalanço desse efeito.

Ademais, como mencionado pela Defesa no Pedido de Esclarecimento 1 supra, a Mensagem do Projeto de LOA/2015 esclarece que o resultado primário (ou seja, **resultado apurado**, e não a *meta* de resultado) “diz respeito à diferença entre receitas e despesas primárias, em um período de tempo”. Assim, pelo exposto no próprio excerto coligido, o resultado primário representa, tão somente, a diferença entre receitas e despesas primárias, em um período de tempo. Logo, havendo o aumento de uma despesa primária sem o registro de uma receita primária ou o cancelamento de outra despesa primária equivalente, o resultado primário será afetado negativamente.

-
10. *Afirma-se que a utilização de superávit do exercício anterior e do excesso de arrecadação como fontes para a suplementação de despesas primárias produz impactos negativos na meta de resultado primário, sendo que no caso do excesso de arrecadação só haveria impacto em períodos em que a meta não esteja sendo cumprida.*

Tal afirmativa parece ser realizada a partir da classificação da receita considerando a despesa primária. No entanto, a mera classificação da receita não



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

é suficiente para atestar o impacto primário, visto que esse impacto depende dos limites globais de empenho e pagamento da despesa de cada órgão.

Nesse sentido, pede-se que a perícia indique o fundamento legal para apurar resultado primário com base exclusivamente em fontes de receita e não nos limites de pagamento, em divergência ao que dispõe o art. 9º da LRF, na metodologia de apuração de resultado primário, no inciso II, do § 1º do art. 43 da Lei 4.320/64 e parágrafo único do art. 8º da LRF.

Esta Junta não logrou encontrar, no Laudo Pericial por ela elaborado, a informação de que se deve “apurar resultado primário com base exclusivamente em fontes de receita”. Ademais, o art. 9º da LRF não veicula “metodologia de apuração de resultado primário”.

Tal como exposto na resposta ao Pedido de Esclarecimento supra, a Mensagem do Projeto de LOA/2015 define o resultado primário como a “diferença entre receitas e despesas primárias, em um período de tempo”, não havendo menção a “limites de pagamento”.

Não se discute a possibilidade de abertura de créditos suplementares tendo como fonte de recursos o excesso de arrecadação, o que está expressamente consignado no inciso II do § 1º do art. 43 da Lei 4.320/1964. O que se apontou, de forma detalhada, às páginas 193 a 198 do Laudo Pericial (DOC 144), inclusive com gráficos ilustrativos, é que a abertura de créditos suplementares por decreto à conta de excesso de arrecadação leva a uma alteração na programação orçamentária incompatível com a obtenção da meta de resultado primário, **caso se esteja em uma situação de não cumprimento da meta.**

Essa é a conclusão constante da resposta elaborada para o Quesito II.3 do Exmo. Sr. Relator (p. 198 do Laudo Pericial – DOC 144):

Dessa maneira, no caso ora analisado, para que os Decretos em que verificado efeito fiscal negativo tivessem repercussão fiscal primária neutra, o montante de despesa primária suplementada deveria ter como fonte o cancelamento de dotações de mesma natureza. Qualquer outra fonte utilizada para a suplementação dessas despesas imprimiria efeito fiscal primário negativo, dado o cenário de não cumprimento da meta reconhecido pelo Poder Executivo a partir do dia 22 de maio de 2015, data de submissão do PLN 5/2015 ao Congresso Nacional, que tinha por objeto a redução da meta de superávit primário estabelecida na LDO/2015.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Quanto ao parágrafo único do art. 8º da LRF, seu comando destina-se, indiretamente, à apuração do superávit financeiro do exercício anterior – que também se presta a servir de fonte para abertura de créditos suplementares –, e não à apuração do superávit primário. Assim, assegura-se que o objeto da suplementação atenderá à vinculação atribuída às fontes de recursos.

-
11. *As respostas aos Quesitos 11 da Acusação e 60 da Defesa, conjuntamente consideradas, afirmam, em linhas gerais, que o atraso de qualquer obrigação da União com uma instituição financeira, mesmo que essa obrigação não imponha desembolso dessa mesma instituição financeira configura operação de crédito.*

Se a instituição financeira for controlada pela União, operação de crédito ilegal, inclusive.

Por sua vez, a resposta ao Quesito 63 da acusação cita prazo previsto no Decreto n. 8.535, de 1º de outubro de 2015, admite o prazo de 5 dias úteis para a cobertura de eventual insuficiência de recurso, vedada a existência de saldos negativos ao final de cada exercício financeiro (art. 3º pg. 1º e 3º).

No entendimento da junta, portanto, qualquer atraso configura operação de crédito ou há razoabilidade nessa classificação, particularmente quando considerados os efeitos fiscais desse atraso?

Não se logrou encontrar no Laudo Pericial a afirmação de que “que o atraso de qualquer obrigação da União com uma instituição financeira, mesmo que essa obrigação não imponha desembolso dessa mesma instituição financeira configura operação de crédito”.

O questionamento, ao se referir a “qualquer atraso”, suscita dúvida sobre tese, exigindo a avaliação de cada caso concreto. Assim, o questionamento não versa especificamente sobre os fatos descritos no item 2.3.2 do Laudo Pericial, extrapolando, portanto, o objeto da Perícia.

Ademais, no âmbito do Plano Safra, esta Junta entende que cabe aos normativos de regência delimitar o prazo para pagamento de obrigações junto ao Banco do Brasil. Esses normativos são editados pelo próprio Poder Executivo – tal como as Portarias do Ministério da Fazenda que regulam a relação entre a União e o Banco do Brasil no âmbito do Plano Safra. Dessa maneira, sendo o próprio Poder



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Executivo o autor dos normativos a que seus órgãos e gestores estarão submetidos, eventual alegação de falta de razoabilidade na definição de prazo constitui genuíno *venire contra factum proprium*.

Ante a ausência de prazo explícito para pagamento, vigoram as conclusões já tecidas nos itens 4.2.8 a 4.2.10 do Laudo Pericial (pp. 214-216 do DOC 144).

Destaca-se que qualquer normativo infralegal que defina ou que venha a definir prazo para o pagamento de obrigações financeiras contraídas pela União junto a instituições financeiras por ela controladas deverá estrita obediência aos preceitos da LRF, especialmente aqueles que caracterizam e vedam as operações de crédito entre ente da Federação e instituições financeiras estatais por ele controladas.

12. *Se, como estabelecido na resposta ao quesito 11, qualquer inadimplemento de débito da União com os bancos públicos constitui uma operação de crédito, indaga-se:*

a) fica vedada a contratação de bancos públicos para a prestação de serviços, considerando que o inadimplemento contratual é sempre uma possibilidade presente em uma relação negocial?

b) se o inadimplemento no pagamento das subvenções econômicas no âmbito do Plano Safra tem a natureza jurídica de operação de crédito ilegal, aplica-se a nulidade prevista no §1º do art. 33 da LRF, com o desfazimento das operações de crédito subsidiadas pelo Banco do Brasil aos agricultores?

c) à luz do ordenamento jurídico vigente, como é possível desconsiderar a forma adotada no negócio jurídico entre a União e o Banco do Brasil, no âmbito de Plano Safra, para requalificá-lo como operação de crédito, sem tornar ineficaz os seus regulares efeitos que vêm sendo produzidos desde 1992?

No que tange ao item “a”, o questionamento suscita dúvida sobre tese, não versando especificamente sobre os fatos descritos no item 2.3.2 do Laudo Pericial, extrapolando, portanto, o objeto da Perícia.

Relativamente ao item “b”, é esclarecedor o magistério de Maria Helena Diniz sobre os negócios jurídicos nulos:



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

A nulidade vem a ser a sanção, imposta pela norma jurídica, que determina a privação dos efeitos jurídicos praticado em desobediência ao que prescreve. [...]

Com a declaração da nulidade absoluta do negócio jurídico, este não produz qualquer efeito por ofender, gravemente, princípios de ordem pública. [...]

Por conseguinte, a nulidade absoluta é uma penalidade que, ante a gravidade do atentado à ordem jurídica, consiste na privação da eficácia jurídica que teria o negócio, caso fosse conforme a lei. De maneira que um ato negocial que resulta em nulidade é como se nunca tivesse existido, pois a declaração de sua invalidade produz efeitos *ex tunc*, retroagindo à data da sua celebração. Convém lembrar, como o faz Serpa Lopez, que a causa dessa sanção deve ser contemporânea ao negócio, pois são inadmissíveis motivos de nulidade baseados em circunstâncias posteriores, surgidas no curso da vida contratual.

[...]

Mesmo nulo ou anulável o negócio jurídico, é imprescindível a manifestação do Poder Judiciário a esse respeito porque a nulidade não opera *ipso iure*. A nulidade absoluta ou relativa só repercute se for decretada judicialmente; caso contrário, surtirá efeitos aparentemente queridos pelas partes; [...]

[...] Tanto a nulidade como a anulabilidade objetivam tornar inoperante o negócio jurídico que contém defeito nulificador. O decreto judicial da nulidade produz efeitos *ex tunc*, alcançando a declaração de vontade no momento da emissão [...] Com a invalidação do ato negocial, ter-se-á, quanto ao objeto, a restituição das partes contratantes ao *status quo ante*, ou seja, ao estado em que se encontravam antes da efetivação do negócio. [...]

Contudo, como vimos, essa retroatividade não é absoluta, pois não haverá reposição da situação ao *status quo ante*, atendendo-se ao princípio da boa-fé e respeitando certas consequências, quando não houver dolo ou culpa². [grifo adicionado]

Assim, de acordo com a festejada civilista, o juízo sobre a nulidade de negócio jurídico compete ao Poder Judiciário, inclusive no que tange ao efeito de eventual nulidade sobre os contratos realizados entre a instituição financeira e o tomador. Destaca-se que até eventual declaração de nulidade, as relações jurídicas seguem produzindo seus efeitos como se legítimas fossem.

² DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro, volume 1: teoria geral do direito civil. 29ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 583-587.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Dessa maneira, a manifestação sobre eventual nulidade das operações e sobre os efeitos dessa nulidade é matéria que ultrapassa as competências desta Junta Pericial.

Por fim, acerca o item “c”, é imperioso ressaltar que, no Laudo Pericial, esta Junta não manifestou entender que a relação jurídica entre o Banco do Brasil e o Tesouro é de prestação de serviços.

A doutrina civilista pátria é clara ao definir o contrato de prestação de serviços como uma **obrigação de fazer**. Nesse sentido, destaca-se a lição de Arnaldo Rizzardo³:

Concebe-se a prestação de serviços como o contrato sinalagmático através do qual uma das partes contratantes, designada prestadora (no Código de 1916 “locadora”), se compromete a prestar serviço ou mão de obra, que a outra, denominada beneficiária ou recebedora (no Código de 1916 “locatária”), **se compromete a remunerar**.

Ou, servindo-se do conceito de João Luiz Alves, “é o contrato sinalagmático em virtude do qual uma parte (locador) obriga-se a prestar à outra (**obrigação de fazer**) certos serviços, que essa outra (locatário) obriga-se a remunerar (obrigação de dar). [grifo adicionado]

Não é diferente o entendimento de Maria Helena Diniz⁴:

A prestação de serviço corresponde, de fato, a uma **obrigação de fazer**. Esse fazer, em geral, é determinado, certo e específico. Desse modo, o prestador executará o serviço conforme a sua natureza e o objeto do contrato. [...] [grifo adicionado]

Na mesma linha, Orlando Gomes⁵:

O art. 594 esclarece que pode ser objeto da prestação contratada “toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial”. Como visto no item anterior, a prestação de serviço distingue-se da prestação de obra, pois na primeira **o objeto da prestação é a atividade**, ainda que determinada e direcionada a um resultado, ao passo que na segunda o que se presta é a obra em si. [grifo adicionado]

Na operacionalização do Plano Safra, **o Banco do Brasil não se submete a uma obrigação de fazer (prestar serviço), mas a uma obrigação de dar (conceder mútuo ao beneficiário).**

³ RIZZARDO, Arnaldo. *Contratos*. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 602.

⁴ DINIZ, Maria Helena. *Código civil anotado*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2014 (art. 600)

⁵ GOMES, Orlando. *Contratos*. 26ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 356.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Sobre a diferença entre as obrigações de dar e de fazer, Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald explicam que

[...] as obrigações de dar são traduzidas na finalidade de entrega ou restituição de um bem (coisa ou direito), mediante atribuição patrimonial, por transferência de propriedade ou desapossamento do devedor. Diferentemente, nas obrigações de fazer, pretende o credor a prestação de um fato, consistente na realização de uma atividade pessoal ou serviço pelo devedor ou por um terceiro, que não resulta imediatamente a transferência de direitos subjetivos. Enfim, sobreleva aqui a conduta do devedor, e não o bem que eventualmente dela resulte.

[...]

Exemplificando, há uma polêmica acerca da natureza da obrigação do devedor, que envolve a correção monetária de saldos e creditamento de dinheiro em contas vinculadas ao FGTS. [...] A nosso sentir, trata-se de obrigação de dar, pois o que prepondera na espécie é a entrega da coisa (pecúnia), e não o fato ou a atividade que será desempenhada pela instituição financeira devedora. Com efeito, toda a obrigação de dar requer o desempenho de certo fazer, mas ele só será acessório à atividade principal. Nesse sentido, dispõe o Enunciado n. 160 do Conselho de Justiça Federal: “A obrigação de creditar dinheiro em conta vinculada de FGTS é obrigação de dar, obrigação pecuniária, não afetando a natureza da obrigação a circunstância de a disponibilidade do dinheiro depender da ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 20 da Lei n. 8.036/90”. [grifo adicionado] ⁶

Em complemento, Maria Helena Diniz pontua as diversas diferenças entre as obrigações de dar e de fazer dentre as quais destacam-se:

- a) a prestação, na obrigação de dar, consiste na entrega de um objeto, sem que tenha de fazê-lo previamente, e, na de fazer, na realização de um ato ou confecção de coisa, para depois entregá-lo a credor. Logo, na de dar, a prestação consiste na entrega de um bem prometido, para transferir seu domínio, conceder seu uso ou restituí-lo ao seu dono, e, na de fazer, o objeto da prestação é um ato do devedor com proveito patrimonial para o credor ou terceiro.
- b) a tradição da coisa é imprescindível na obrigação *ad dandum* (CC, arts. 1.266 e 1.267 (o que não se dá na *ad faciendum*).
- c) a pessoa do devedor, na obrigação de dar, fica em plano secundário; visa-se apenas a aquisição ou restituição do bem, não importando se

⁶ FARIAS, Cristiano Chaves; ROSENVALD, Nelson. *Direito das Obrigações*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, pp. 195-197.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

de “A” ou de “B”, de modo que a prestação pode ser fornecida por terceiro, estranho aos interessados (CC, arts. 304 e 305). O mesmo não ocorre na de fazer, em que a personalidade do devedor, em se tratando de obrigação personalíssima, passa a ter significado especial, pois o ato deve ser prestado pelo próprio sujeito. [...] [grifo adicionado]

O Banco do Brasil realiza uma operação de mútuo oneroso, em nome próprio, com o tomador final. No momento da concessão do mútuo ao beneficiário, o Banco do Brasil não atua como intermediário da União, ou seja, não se serve de recursos previamente repassados pela União, mas de recursos disponíveis em sua carteira. Nesse sentido, a instituição financeira assume o risco de crédito, exigindo até mesmo garantias para a concessão do crédito ⁷.

O mútuo realizado pelo Banco do Brasil, portanto, constitui legítima obrigação de dar, uma vez que: a) consiste na entrega de pecúnia ao mutuário, que a usa como se sua fosse; b) a tradição (entrega do dinheiro) é essencial para que o mútuo se materialize; c) a figura do Banco do Brasil não é indispensável à realização do mútuo, uma vez que uma operação desse tipo poderia ser realizada por qualquer outra instituição financeira.

O mútuo, nos termos do art. 586 do Código Civil pátrio, “é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade”. A coisa fungível, no caso ora em análise, é a pecúnia cedida ao mutuário, que tem o dever de restituir ao Banco do Brasil, com o pagamento dos juros devidos.

Portanto, no mútuo, não há obrigação de fazer. A obrigação do mutuante (no caso, Banco do Brasil), é entregar o objeto do mútuo (obrigação de dar); o mutuário (o agricultor ou qualquer outro que contraia o empréstimo), por sua vez, tem a obrigação de restituir a coisa no prazo estipulado, arcando com os juros devidos (art. 591 do Código Civil).

Rizzardo⁸, elenca entre as obrigações do mutuante (Banco do Brasil, no caso), o dever de “**entrega** da coisa objeto do mútuo ao outro contratante”. Entre os direitos deste, destaca a cobrança de juros, quando estipulados.

Maria Helena Diniz também vai na mesma linha, ao afirmar que o mutuante (no caso, quem contrai o empréstimo) tem a obrigação de restituir o que recebeu

⁷ Banco do Brasil. Cláusulas gerais do contrato de abertura de crédito rural fixo – Cláusulas especiais ao amparo do PRONAF - programa nacional de fortalecimento da agricultura familiar – PRONAF AF. Disponível em: <<http://www.bb.com.br/docs/pub/inst/dwn/ClausulasPronafC.pdf>>. Acesso em: 30 jun. 2016

⁸ RIZZARDO, Arnaldo. *Contratos*. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense: 2014. pp. 598-599.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

(dinheiro) em coisa da mesma espécie, qualidade e quantidade, dentro do prazo estipulado, bem como pagar o juro, se previsto. Quanto ao mutuante⁹:

Tem o mutuante certos deveres que não constituem efeitos da obrigação contratual assumida, mas elementos imprescindíveis para a formação do contrato. Trata-se da obrigação de: a) entregar a coisa objeto do mútuo; [...] [grifo adicionado]

Vê-se já haver um traço bastante distintivo entre o mútuo e a prestação de serviços: na primeira, há uma obrigação de dar por parte do Banco do Brasil (dar o valor do empréstimo, concedido em nome próprio), que tem o direito de ver restituído o valor emprestado, acrescido dos juros; na segunda, a obrigação é de fazer, ou seja, desempenhar uma atividade, sem obrigação de resultado, sem obrigação de dar. Por isso, não cabe o enquadramento da atividade do Banco do Brasil como prestação de serviços, nos termos da doutrina e da legislação pátrias, pois, ainda que atuando sob vontade estatal, o Banco do Brasil está submetido a uma obrigação de dar, e não de fazer.

A natureza jurídica das operações já seria suficiente para descaracterizar a prestação de serviços entre a União e o Banco do Brasil. Isso porque, em sendo uma prestação de serviços, o Banco do Brasil não assumiria nenhuma obrigação de dar, mas apenas obrigação de fazer. Estando sujeito a uma obrigação de dar (ser mutuante), não há como se falar em prestação de serviços.

Contudo, ainda há outro traço relevante: **a onerosidade característica do contrato de prestação de serviços.**

Segundo o art. 594 do Código Civil, “[t]oda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada **mediante retribuição**”. A doutrina civilista brasileira refuta a prestação de serviços a título gratuito.

Nesse sentido, Rizzardo esclarece que:

A remuneração, na prestação amparada pelo Código Civil, corresponde à contraprestação pecuniária pelo exercício ou pela execução da atividade prestada. **Não se presume a gratuidade. A retribuição é uma consequência natural.** [...] [grifo adicionado] ¹⁰

Não destoa o entendimento de Orlando Gomes:

Quem se obriga a prestar serviços sob esse regime jurídico faz jus à remuneração conhecida como honorários. A retribuição do trabalho

⁹ DINIZ, Maria Helena. Tratado teórico e prático dos contratos. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 358-359.

¹⁰ RIZZARDO, Arnaldo. *Op cit.*, p. 602.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

não se calcula, nesses casos, em função de tempo. O próprio resultado do serviço não é decisivo na sua fixação, como a reputação do profissional, os recursos do cliente e a importância do serviço.

[...]

O contrato de prestação de serviços é oneroso. Se gratuito o serviço prestado, ter-se-á doação ou contrato atípico. A retribuição será acordada entre as partes. [...] ¹¹

Também, nessa linha, Maria Helena Diniz ¹²:

O prestador do serviço faz jus a uma remuneração, cabendo a ele, em tratativas com o contratante, estabelecer o quantum e a forma desse pagamento. Em primazia, é feito em dinheiro, mas pode haver ajuste de outra forma permitida por lei. Quando essa retribuição não é estipulada, nem as partes envolvidas estabelecem consenso a seu respeito, a norma preconiza a sua fixação por arbitramento, de acordo com os costumes do lugar, levando-se em consideração o tempo de execução do serviço, bem como sua qualidade. Nesses casos, o Poder Judiciário será acionado, devendo avaliar todas as circunstâncias estabelecidas na lei para a fixação do valor que deverá ser pago.

A gratuidade da prestação de serviço é inaceitável, observado o disposto no art. 594 do NCC, o qual determina uma retribuição à prestação de serviço.

Jorge Lages Salomo, em exame do dispositivo em comento, estigmatiza o fato de ser possível a omissão do preço do serviço, asseverando, com eficiente observação: "(...) a remuneração constitui elemento essencial da prestação de serviços; não é admissível a ausência de sua estipulação, motivo pelo qual a parte inicial do citado art. 596 não tem razão de ser", e pondera que "o assunto deve merecer uma melhor consideração do legislador brasileiro". Assiste-lhe inteira razão. Indispensável que a remuneração esteja estipulada, é certo que tal elemento deve integrar o contrato. Nessa diretiva, formulou sugestão para a melhor redação do dispositivo. [grifo adicionado]

Segue, também, esse entendimento, FARIAS e ROSENVALD:

Não há prestação de serviços gratuita – que se aproximaria de uma servidão humana, lembrando tempos não saudosos da escravidão. A onerosidade, pois, é da essência deste contrato, não se presumindo, em

¹¹ GOMES, Orlando. *Op cit.*, pp. 355-356.

¹² DINIZ, Maria Helena. *Código civil anotado*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2014 (art. 586).



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

nenhuma hipótese, a gratuidade. Até mesmo porque, em se tratando de negócio jurídico bilateral, há contraprestação implícita ¹³.

Vê-se, portanto, que a remuneração é elemento essencial em um negócio jurídico que envolva a prestação de serviços.

Pois bem. Uma análise detida das Portarias MF 315/2014, 517/2014, 419/2015 e 915/2015, que regulam o Plano Safra no período apurado, permite identificar que o Banco do Brasil não é remunerado pela suposta prestação de serviço. As fórmulas de cálculo constantes dos anexos preveem, tão somente, a cobertura de custos administrativos e tributários, sujeitos à atualização pela taxa estabelecida em cada Portaria, caso não haja pagamento.

Ademais, e mais importante, essas quatro Portarias consignam a possibilidade de que o Banco do Brasil esteja obrigado a recolher recursos ao Tesouro, sujeitando-se, até mesmo, à inscrição na Dívida Ativa da União em caso de inadimplemento verificado no prazo de 30 dias após o término do prazo de equalização. Essa hipótese ocorrerá quando os encargos cobrados do tomador final do crédito rural excederem o custo de captação dos recursos acrescido dos custos administrativos e tributários. Tal previsão consta do art. 3º da Portaria MF 315/2014, do art. 3º da Portaria MF 517/2014, do art. 4º da Portaria MF 419/2015 e do art. 4º da Portaria MF 915/2015.

Assim, tem-se que, na relação entre Banco do Brasil e o Tesouro, **não há** dois traços essenciais, inerentes à prestação de serviços: **a obrigação de fazer e a onerosidade**.

Não sendo prestação de serviço, cabe buscar o melhor enquadramento para a relação entre a União e o Banco do Brasil.

Sob o aspecto contábil, as operações entre o Banco do Brasil e a União são pacificamente classificadas como operação de crédito, tal como resposta ao Pedido de Esclarecimento 5 formulado pelo Exmo. Sr. Senador Lindbergh Farias. Vigora, no caso, o princípio da prevalência da essência sobre a forma, que consta, inclusive, da 6ª Edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, editado pela STN. É relevante destacar, neste ponto, que **as “normas estabelecidas no MCASP são obrigatórias para todos os órgãos e entidades da administração direta e da administração indireta dos entes da Federação, incluindo seus fundos,**

¹³ FARIAS, Cristiano Chaves; ROSENVALD, Nelson. *Direito dos contratos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 897.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

autarquias, fundações, e empresas estatais dependentes e facultativas para as empresas estatais independentes” [grifo adicionado].

Sob o aspecto jurídico, o § 1º do art. 29 da LRF não deixa muitas dúvidas. O dispositivo consigna que “[e]quipara-se a operação de crédito a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas pelo ente da Federação, sem prejuízo do cumprimento das exigências dos arts. 15 e 16”.

Ora, o que é, para o Tesouro, contrair uma obrigação ou reconhecer, em seu passivo, uma dívida para com o Banco do Brasil, senão uma operação subsumível ao § 1º do art. 29 da LRF e proibida pelo art. 36 do mesmo diploma normativo?

Nesse lance, esta Junta reitera o entendimento de que os atrasos de pagamento, no âmbito do Plano Safra, constituem operação de crédito vedada pela LRF (item 4.2.11 da Conclusão do Laudo Pericial). Adicionalmente, esclarece-se não haver substrato normativo apto a caracterizar a relação entre a União e a instituição financeira como uma prestação de serviços, ante a inexistência de obrigação de fazer, a não onerosidade, e a verificação, somente, de obrigação de dar.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do Impeachment 2016

3.2. DOS ESCLARECIMENTOS SOLICITADOS PELO EXMO. SR. RELATOR SENADOR ANTONIO ANASTASIA

1. Pedidos de esclarecimento quanto aos quesitos formulados pelo Relator:

QUESITO 3

3. Consideradas as opções constantes do rol de recursos a que se referem o art. 43, § 10, da Lei nº 4.320/1964, os decretos de abertura de créditos suplementares, em apreciação na Comissão Especial do Impeachment 2016, poderiam ser ter sido elaborados de modo alternativo, de tal forma que apresentassem efeito fiscal primário neutro no plano orçamentário?

A perícia conclui que, para que os decretos de abertura de créditos suplementares tivessem repercussão fiscal primária neutra, o montante de despesa primária suplementada deveria ter como fonte o cancelamento de dotações de mesma natureza.

Em face dessa conclusão, solicito o seguinte esclarecimento: no caso concreto em exame, havia margem de cancelamento de despesas primárias discricionárias, consideradas as eventuais restrições existentes, em montante suficiente para as suplementações de despesas primárias constantes dos três decretos que apresentaram efeito fiscal primário negativo? A resposta deve incluir um exemplo de como essa opção poderia ter sido adotada, na prática, para ao menos um dos decretos objeto da denúncia em exame.

O Exmo. Sr. Relator solicita esclarecer se havia margem de cancelamento de despesas primárias discricionárias, consideradas as eventuais restrições existentes, em montante suficiente para as suplementações de despesas primárias constantes dos três decretos que apresentaram efeito fiscal primário negativo.

Visando a atender o Pedido de Esclarecimento formulado pelo Exmo. Sr. Relator, esta Junta efetuou consulta no SIGA Brasil, com o fim de identificar o montante de despesa primária discricionária em fonte de recursos livre (Fonte 100) que pudesse servir de fonte para suplementação.

Para tanto, buscou-se as dotações disponíveis no orçamento, ou seja, aquelas dotações livres, não comprometidas por empenhos em junho e julho de 2015 – meses que antecederam a edição dos três Decretos apreciados – bem como ao final



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

do exercício de 2015. Os resultados foram discriminados por subtítulo e filtrados por Fonte 100 e IRP 2.

Como o resultado da pesquisa listou mais de 2.600 subtítulos, cada qual com sua dotação inicial, dotação autorizada e dotação empenhada, optou-se por apresentar, somente, os dados consolidados, tal como consta da Tabela 2.

Tabela 2: Margem de cancelamento de despesas primárias – Fonte 100 e IRP 2

R\$						
Mês	Dotação inicial nos subtítulos (A)	Dotação autorizada nos subtítulos (B)	Dotação empenhada nos subtítulos (C)	D = 20% de A (art. 4º, I, "a" LOA/2015)	Saldo de empenhos livre nos subtítulos (E = B – C)	Margem de cancelamento nos subtítulos ⁽¹⁾
06/15	51.505.376.195,00	51.727.204.910,00	11.289.343.282,01	10.301.075.239,00	40.437.861.627,99	10.258.401.873,82
07/15	51.494.663.857,00	52.564.799.894,00	14.283.967.956,66	10.298.932.771,40	38.280.831.937,34	10.198.714.500,97
12/15	51.396.419.887,02	54.649.349.488,02	30.828.760.282,68	10.279.283.977,40	23.820.589.205,34	7.602.692.158,20

Fonte: SIGA Brasil.

Notas:

(1) Representa o somatório do menor valor entre D e E, em cada subtítulo.

A Tabela 2 demonstra que em junho de 2015 havia uma margem de cancelamento de dotações nos subtítulos de cerca de R\$ 10,26 bilhões. Em julho, essa margem de cancelamento era de R\$ 10,20 bilhões, decrescendo para R\$ 7,60 bilhões ao final do exercício.

Essa margem de cancelamento poderia ser utilizada para a suplementação de outros subtítulos, nos termos do art. 4º, inciso I, alínea "a", da LOA/2015. Assim, considerando que o efeito fiscal negativo decorrente da alteração na programação orçamentária promovida pelos três Decretos em apreço foi de R\$ 1,75 bilhão, tal como apontado na resposta ao Quesito 7 formulado pela Acusação (pp. 25-27 do DOC 144), pode-se afirmar que, à época da edição dos Decretos, havia margem orçamentária suficiente para o cancelamento de dotações. Ressalta-se que, considerando essa margem de 1,75 bilhão, a suficiência de margem de cancelamento se estendeu até o final do exercício. Como já apontado no Laudo Pericial, caso as suplementações ocorressem à conta de anulações de outras dotações, o efeito fiscal seria neutro.

A apresentação de um exemplo concreto esbarra nas opções alocativas do Poder Executivo, que deveria selecionar, para cancelamento, dentre esses mais de 2.600 subtítulos, aquelas programações menos prioritárias, com o fim de suplementar outras programações em subtítulos de maior prioridade. Além disso, por se tratar de um exercício em tese, e não de uma controvérsia fática, esta Junta considera que a matéria está fora do objeto do trabalho pericial.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Outro exercício possível é a demonstração de que a suplementação à conta de superávit pode ter sido desnecessária em alguns casos.

A seguir, esta Junta discorre sobre um exemplo, tomando uma das programações suplementadas pelo Decreto de 27 de julho de 2015, cujo valor total de suplementação foi de R\$ 1.701.389.028,00. A programação consultada consta do Quadro 1. A suplementação objeto da análise está em destaque.

Quadro 1: ação suplementada pelo Decreto 27/07/2015, no valor R\$ 1.701.389.028,00

ÓRGÃO: 26000 - Ministério da Educação

UNIDADE: 26237 - Universidade Federal de Juiz de Fora

ANEXO I

PROGRAMA DE TRABALHO (SUPLEMENTAÇÃO)

Crédito Suplementar

Recurso de Todas as Fontes R\$ 1,00

FUNCIÓNAL	PROGRAMÁTICA	PROGRAMA/AÇÃO/LOCALIZADOR/PRODUTO	ESF	GND	IRP	MOD	IU	FT	VALOR
2032		Educação Superior - Graduação, Pós-Graduação, Ensino, Pesquisa e Extensão							35.556.000
		ATIVIDADES							
12 364	2032 20RK	Funcionamento de Instituições Federais de Ensino Superior							35.556.000
12 364	2032 20RK 0031	Funcionamento de Instituições Federais de Ensino Superior - No Estado de Minas Gerais							35.556.000
			F	3	2	50	0	650	15.000.000
			F	3	2	90	0	650	18.137.000
			F	3	2	90	0	680	1.637.000
			F	3	2	90	0	681	782.000

Fonte: DOU

A Fonte suplementada em destaque é intitulada “650 - Recursos de Outras Fontes - Exercícios Anteriores - Recursos Próprios Não-Financeiros”.

O algarismo no primeiro dígito indica o Grupo de Fonte, enquanto os dois últimos representam a Especificação da Fonte. O Grupo 2 representa “Recursos de Outras Fontes - Exercício Corrente”, e o Grupo 6 identifica “Recursos de Outras Fontes - Exercícios Anteriores”.

Assim, as Fontes 250 e 650 são fontes de mesma Especificação (“50 - Recursos Próprios Não-Financeiros”), embora a **Fonte 250 identifique recursos próprios não financeiros arrecadados no exercício corrente** e a **Fonte 650 identifique recursos próprios não financeiros arrecadados em exercícios anteriores**.

As Tabelas 3 e 4 indicam a situação, ao longo do exercício de 2015, das Fontes 250 e 650, respectivamente, na mesma codificação de programação orçamentária apresentada no Quadro 1, inclusive no mesmo subtítulo, ou seja: Órgão 26237, Funcional 12364, Programática 2032.20RK.0031, Esfera Fiscal, GND 3, IRP 2, Modalidade de Aplicação 90 e IU 0.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Tabela 3: Fonte 250 – Programação constante do Quadro 1

R\$			
Mês	Autorizado	Empenhado	Dotação livre acumulada ⁽¹⁾
01/15	6.949.458,29	497.916,00	6.451.542,29
02/15	6.733.478,13	2.132.177,24	11.052.843,18
03/15	6.982.969,00	2.476.495,36	15.559.316,82
04/15	63.147.084,02	1.632.570,09	77.073.830,75
05/15	-171.907,71	3.750.336,49	73.151.586,55
06/15	-18.864,68	3.835.569,34	69.297.152,53
07/15	459.916,73	7.245.486,21	62.511.583,05
08/15	-98.142,91	1.015.790,75	61.397.649,39
09/15	-597.507,69	1.657.121,23	59.143.020,47
10/15	9.779,58	8.824.052,83	50.328.747,22
11/15	1.695.255,21	5.462.795,83	46.561.206,60
12/15	52.294.738,29	2.642.293,13	96.213.651,76
2015	137.386.256,26	41.172.604,50	96.213.651,76

Fonte: SIGA Brasil.

Notas:

(1) Os valores se referem ao valor livre no final de cada mês e decorrem da cumulação da diferença entre a dotação autorizada e o empenhado no mês, salvo na última linha da Tabela, que representa o valor total livre ao final do exercício.

Tabela 4: Fonte 650 – Programação constante do Quadro 1

R\$			
Mês	Autorizado	Empenhado	Dotação livre acumulada ⁽¹⁾
01/15	0	0	0
02/15	0	0	0
03/15	0	0	0
04/15	0	0	0
05/15	0	0	0
06/15	0	0	0
07/15	28.273.250,00 ⁽²⁾	0	28.273.250,00
08/15	-427.859,22	3.570.670,11	24.274.720,67
09/15	-91.687,40	4.217.743,27	19.965.290,00
10/15	-344.613,64	6.265.505,26	13.355.171,10
11/15	-1.706.543,18	4.865.211,97	6.783.415,95
12/15	-76.740,30	4.796.618,04	1.910.057,61
2015	25.625.806,26	23.715.748,65	1.910.057,61

Fonte: SIGA Brasil.

Notas:

(1) Os valores se referem ao valor livre no final de cada mês e decorrem da cumulação da diferença entre a dotação autorizada e o empenhado no mês, salvo na última linha da Tabela, que representa o valor total livre ao final do exercício.

(2) Desse montante, R\$ 18.137.000,00 são oriundos da suplementação promovida pelo Decreto sem número de 27 de julho de 2015, conforme Quadro 1.

A análise conjunta das Tabelas 3 e 4 permite concluir que, no mês anterior à publicação do Decreto de 27 de julho de 2015, cujo valor total de suplementação foi de R\$ 1.701.389.028,00, ou seja, em junho de 2015, havia cerca de R\$ 69,30 milhões em dotações livres (linha sombreada em azul na Tabela 3). De junho a



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

dezembro de 2015, essas dotações livres permaneceram acima de R\$ 45,00 milhões, encerrando o exercício de 2015 no patamar de R\$ 96,21 milhões.

Dado o volume de dotações livres na Fonte 250 nessa programação no momento da edição do Decreto de suplementação, e considerando que esse volume se manteve elevado desse momento até o final do exercício, é possível concluir que os montantes empenhados na Fonte 650 poderiam tê-lo sido na Fonte 250, que possuía dotação livre suficiente para comportar o empenho da suplementação de R\$ 18.137.000,00 constante do Quadro 1.

Vale dizer que a suplementação da Fonte 650, para essa programação, poderia não ter sido realizada, uma vez que a Fonte 250 possuía margem para comportar os R\$ 23.715.748,65 empenhados na Fonte 650 (e, por óbvio, também para os R\$ 18.137.000,00 constantes do Decreto de suplementação).

Assim, a utilização do superávit financeiro para fins de suplementação da Fonte 650 poderia, aparentemente, ter sido evitada nesse caso, hipótese em que os empenhos realizados na Fonte 650 seriam feitos na Fonte 250.

Ressalta-se, contudo, que essa análise pode esbarrar em eventual indisponibilidade de recursos financeiros disponíveis para o pagamento de despesas empenhadas na Fonte 250. Esse problema, em tese, não se verificaria no caso de empenhos na Fonte 650, uma vez que, por se tratar de suplementação à conta de superávit financeiro de 2014, presume-se que os recursos financeiros estejam disponíveis.

2. Pedidos de esclarecimento quanto aos quesitos formulados pela Acusação:

QUESITO 27

A MP 704 foi utilizada para pagar as pedaladas fiscais? Que áreas foram prejudicadas pela desvinculação realizada pela MP 704 e em que valor?

A perícia informa que, de acordo com nota divulgada pelo Ministério da Fazenda, em 5 de fevereiro de 2016, foram utilizados R\$ 21,0 bilhões de Fonte "0344 - Receitas de Emissão de Títulos do Tesouro Nacional - Superávit de Exercícios Anteriores" para o pagamento das pedaladas fiscais.

Em face dessa informação, solicito o seguinte esclarecimento: Essa fonte de recursos, em especial no que se refere à sua inclusão no orçamento ao longo de



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

2015, guarda alguma relação com a modificação de fonte de recursos efetuada pelo Decreto de R\$ 55,2 bilhões de 20/08/2015, informada nos itens 6 e 7 da sua Exposição de Motivos?

O Decreto não numerado de 20 de agosto de 2015 suplementou a fonte “344 – Títulos de Responsabilidade do Tesouro Nacional – Outras Aplicações – Exercícios Anteriores” em R\$ 51.396.096.150,00, conforme Quadros 2 e 3. Esse valor é parte de um total de R\$ 53.199.212.150,00, oriundo da “Fonte 143 – Títulos de Responsabilidade do Tesouro Nacional – Refinanciamento da Dívida Pública”.

Essa suplementação não provocou, somente, alteração de Fonte, mas promoveu alteração do GND dos recursos, que passaram de “6 – Amortização da Dívida”, para “2 – Juros e Encargos da Dívida”.

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 704, de 23 de dezembro de 2015. Seu art. 1º consignava que o superávit financeiro das fontes de recursos decorrentes de vinculação legal existentes no Tesouro Nacional em 31 de dezembro de 2014 poderia ser destinado à cobertura de despesas primárias obrigatórias no exercício de 2015, excetuando as fontes de recursos decorrentes de vinculação constitucional e de repartição de receitas a Estados e Municípios.

A Exposição de Motivos da dita Medida Provisória, em seu item 6, traz a seguinte explicação:

6. Nesse sentido, propõe-se a utilização das fontes de recursos existentes no Tesouro Nacional decorrentes de vinculações legais, relativas ao superávit financeiro, para cobrir despesas primárias obrigatórias da União. Pretende-se, com a medida, desvincular as fontes de recursos provenientes de Royalties 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. Ressalte-se que não se trata de eliminar as vinculações legais atualmente existentes, mas apenas corrigir eventuais distorções alocativas por intermédio da viabilização da aplicação do superávit financeiro dessas fontes de recursos decorrentes de vinculação legal, amparada por toda legitimidade e legalidade.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do Impeachment 2016

QUADRO 2 – Decreto não numerado de 20/08/2015: Fontes de cancelamento.

ÓRGÃO: 75000 - Refinanciamento da Dívida Pública Mobiliária Federal									
UNIDADE: 75101 - Recursos sob Supervisão do Ministério da Fazenda									
ANEXO II								Crédito Suplementar	
PROGRAMA DE TRABALHO (CANCELAMENTO)								Recurso de Todas as Fontes R\$ 1,00	
FUNCI ONAL	PROGRA MÁTICA	PROGRAMA/AÇÃO/LOCALIZADOR/PRO DUTO	E S F	G N D	R P	M O D	I U	F T E	VALOR
	0907	Operações Especiais: Refinanciamento da Dívida Interna							53.199.212.150
		OPERAÇÕES ESPECIAIS							
28 841	0907 0365	Refinanciamento da Dívida Pública Mobiliária Federal Interna							53.199.212.150
28 841	0907 0365 0001	Refinanciamento da Dívida Pública Mobiliária Federal Interna - Nacional	F	6	0	90	0	143	53.199.212.150
TOTAL – FISCAL									53.199.212.150
TOTAL – SEGURIDADE									0
TOTAL - GERAL									53.199.212.150

Fonte: DOU

QUADRO 3 – Decreto não numerado de 20/08/2015: suplementação.

ÓRGÃO: 71000 - Encargos Financeiros da União									
UNIDADE: 71101 - Recursos sob Supervisão do Ministério da Fazenda									
ANEXO I								Crédito Suplementar	
PROGRAMA DE TRABALHO (SUPLEMENTAÇÃO)								Recurso de Todas as Fontes R\$ 1,00	
FUNCI ONAL	PROGRA MÁTICA	PROGRAMA/AÇÃO/LOCALIZADOR/PRO DUTO	E S F	G N D	R P	M O D	I U	F T E	VALOR
	0905	Operações Especiais: Serviço da Dívida Interna (Juros e Amortizações)							53.199.212.150
		OPERAÇÕES ESPECIAIS							
28 843	0905 0455	Serviços da Dívida Pública Federal Interna							53.199.212.150
28 843	0905 0455 0001	Serviços da Dívida Pública Federal Interna - Nacional	F	2	0	90	0	344	51.396.096.150
			F	6	0	90	0	329	600.238.000
			F	6	0	90	0	359	166.097.000
			F	6	0	90	0	371	92.137.000
			F	6	0	90	0	397	944.644.000
	0906	Operações Especiais: Serviço da Dívida Externa (Juros e Amortizações)							2.000.000.000
		OPERAÇÕES ESPECIAIS							
28 844	0906 0425	Serviços da Dívida Pública Federal Externa							2.000.000.000
28 844	0906 0425 0001	Serviços da Dívida Pública Federal Externa - Nacional	F	2	0	90	0	144	2.000.000.000
TOTAL – FISCAL									55.199.212.150
TOTAL – SEGURIDADE									0
TOTAL - GERAL									55.199.212.150

Fonte: DOU



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Em razão da Medida Provisória nº 704/2015, esta Junta identificou a edição de duas Portarias pela SOF, quais sejam: Portaria nº 138, de 29 de dezembro de 2015, e Portaria nº 143, de 31 de dezembro de 2015. Essa segunda portaria, entre outras medidas, desvinculou R\$ 21.830.907.377,00 da programação anteriormente suplementada, cancelando esse mesmo montante na Fonte 344 constante do Quadro 2 e alocando-o na Fonte 100, que é uma fonte livre, desvinculada.

3. Pedidos de esclarecimento quanto aos quesitos formulados pela Defesa:

QUESITO 49

Que atos definem as regras para o Plano Safra de cada ano?

A perícia informa que o Conselho Monetário Nacional (CMN) participa da definição normativa que rege o Plano Safra.

Em face dessa informação, solicito o seguinte esclarecimento: quais decisões do CMN mais afetam as despesas com o pagamento de subvenções por equalização de taxas de juros no âmbito do Plano Safra?

Conforme resposta ao Quesito 58 formulado pela Defesa (p. 164 do Laudo):

43. Anualmente, por ocasião do planejamento do Plano de Safra do Governo Federal, os ministérios gestores da Política Agrícola (Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e Ministério do Desenvolvimento Agrário), em articulação com o Ministério da Fazenda, Ministério do Planejamento e o Banco Central do Brasil, propõem e submetem ao Conselho Monetário Nacional as regras que regulamentarão o crédito rural para o período, bem como as estratégias de atuação, de forma a contribuir para o crescimento do setor agropecuário, a produção de alimentos e a geração de renda para o País. Merece destaque:

a. a publicação dos normativos das linhas de crédito e dos encargos financeiros para o tomador final do crédito, por meio de Resoluções do Conselho Monetário Nacional; [...] [grifo adicionado]

Ademais, nessa mesma resposta, à p. 166 do Laudo, é explicado o seguinte, conforme extraído do DOC 132, encaminhado pela STN:

De outra parte, a Lei nº 4.829, de 5 de novembro de 1965, atribui ao Conselho Monetário Nacional- CMN a competência para disciplinar o crédito rural no país:



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do Impeachment 2016

"Art. 4º O Conselho Monetário Nacional, de acordo com as atribuições estabelecidas na Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, disciplinará o crédito rural do País e estabelecerá, com exclusividade, normas operativas traduzidas nos seguintes tópicos:

I- avaliação, origem e dotação dos recursos a serem aplicados no crédito rural;

II- diretrizes e instruções relacionadas com a aplicação e controle do crédito rural;

III- critérios seletivos e de prioridade para a distribuição do crédito rural;

IV- fixação e ampliação dos programas de crédito rural, abrangendo todas as formas de suplementação de recursos, inclusive refinanciamento. "

Dessa forma, a cada ano Safra, o CMN define por meio de Resolução as taxas de juros para as diversas linhas de financiamento que contam com subvenção do Governo Federal e o MF, com base na competência conferida pelo art. 5º da Lei nº 8.427/1992, publica Portarias definindo os citados critérios, limites e normas operacionais para a concessão da subvenção econômica. [grifo adicionado]

Por fim, é relevante destacar o art. 14 da Lei nº 4.826, de 15 de novembro de 1965:

Art. 14. Os termos, prazos, juros e demais condições das operações de crédito rural, sob quaisquer de suas modalidades, serão estabelecidos pelo Conselho Monetário Nacional, observadas as disposições legais específicas, não expressamente revogadas pela presente Lei, inclusive o favorecimento previsto no art. 4º, inciso IX, da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, ficando revogado o art. 4º do Decreto-lei nº 2.611, de 20 de setembro de 1940. [grifo adicionado]

Assim, embora o termo "mais afetam" contido no questionamento não seja de interpretação objetiva, esclarece-se que, relativamente ao Plano Safra, a disciplina do CMN mais relevante no que tange ao aspecto financeiro é a definição da taxa de juro que será suportada pelo tomador final do crédito.

Logo, ao fixar a taxa de juro ao tomador do crédito, indiretamente o CMN afeta a equalização devida, já que esta é "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" (art. 2º, *caput*, da Portaria MF nº 315/2014; art. 2º, *caput*, da Portaria MF nº 517/2014; art. 2º, *caput*, da Portaria MF nº 419/2015; e art. 2º, *caput*, da Portaria MF nº 915/2015).



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

3.3. DOS ESCLARECIMENTOS SOLICITADOS PELA EXMA. SRA. SENADORA VANESSA GRAZZIOTIN

3. Neste item 3, o Laudo, ao se referir ao total de cada decreto como incompatível com a meta de resultado, diverge do próprio Parecer aprovado pelo Plenário do Senado Federal, que se restringiu a parcelas dos créditos. Logo, precisam ser esclarecidos:

3.1. Quais as parcelas de cada crédito que teriam impactado a meta de resultado primário fixada para o exercício;

Inicialmente, importa esclarecer que a menção que se fez ao total de cada decreto, no 3º e no último parágrafo do item 3 do Laudo Pericial (pp. 18-19 do DOC 144), é apenas referencial, para que se pudesse identificar sobre quais decretos se falava naquele momento, visto que esses decretos não receberam numeração. Dessa forma, a parcela do valor do crédito que é incompatível com a meta de resultado não corresponde ao total de cada decreto, conforme foi demonstrado nos parágrafos de resposta ao Quesito 7 da Acusação (p. 27 do DOC 144).

A Tabela 5 indica a parcela de impacto de cada decreto.

Tabela 5: Origem dos Recursos indicados nos Decretos de suplementação

R\$1,00								
Crédito	Fonte dos Recursos				Total do Crédito	Aplicação		Parcela de Impacto Fiscal
	Superávit Financeiro	Excesso de Arrecadação	Cancelamento			Despesas Primárias	Despesas Financeiras	
			Despesas Primárias	Despesas Financeiras				
20/07/15	666.186.440	594.113.666	441.088.922	-	1.701.389.028	1.698.029.610	3.359.418	1.256.940.688
20/07/15	-	365.726	29.437.106	120.000	29.922.832	29.802.832	120.000	365.726
20/08/15	231.412.685	262.173.117	106.683.043	-	600.268.845	600.268.845	-	493.585.802
20/08/15	1.370.419	-	37.000.000	55.199.212.150	55.237.582.569	37.000.000	55.200.582.569	-
Total	898.969.544	856.652.509	614.209.071	55.199.332.150	57.569.163.274	2.365.101.287	55.204.061.987	1.750.892.216

Fonte: elaboração própria

3.2. Se, quando da possível execução, o alegado impacto constatado pelo Laudo poderia ser compensado, por exemplo, pela inexecução de outras programações;

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público¹⁴, item 4.5. as etapas da despesa pública consistem em: planejamento e execução, esta última

¹⁴ STN. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. 6. ed., p. 211. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasp>>. Acesso em: 30 jun. 2016



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

composta pelo empenho, liquidação e pagamento.

As programações inserem-se na etapa do planejamento da despesa orçamentária e se consolidam com a autorização concedida pela LOA ou pelos decretos de créditos adicionais.

O processo da fixação da despesa orçamentária é concluído com a autorização dada pelo poder legislativo por meio da lei orçamentária anual, ressalvadas as eventuais aberturas de créditos adicionais no decorrer da vigência do orçamento.¹⁵

É nessa etapa que as programações podem ser avaliadas para ceder lugar a outras, pelo regime de compensação.

Na execução da despesa ocorre o empenho, a liquidação e o pagamento das programações que permaneceram ativas no orçamento, não sendo aplicável, nesse momento, a reprogramação das ações orçamentárias.

Contudo, a possibilidade de adoção dessas compensações, ainda que no momento adequado, qual seja, o do planejamento, requer a avaliação em tese da decisão do gestor público, que escapa ao objeto da presente perícia.

3.3. Se, na eventualidade de ter ocorrido o impacto na meta, haveria cominação legal nas leis penais ou administrativas em razão desse fato;

Carvalho Pinto esclarece que:

As metas fiscais não são regras jurídicas propriamente ditas, a serem cumpridas em quaisquer circunstâncias. São parâmetros de planejamento e transparência, a serem observados na elaboração da lei orçamentária anual e na execução orçamentária. [...]

[...] As metas são indispensáveis, por outro lado, para dar racionalidade ao orçamento, vinculando-o a um planejamento fiscal de longo prazo. Elas evidenciam a análise que deve orientar a elaboração da lei orçamentária, que “fixa a despesa” (art. 165, § 8º, da Constituição), ou seja, autoriza o gasto público. Essa é a regra jurídica propriamente dita, cuja violação caracteriza crime de responsabilidade (art. 85, VI, da Constituição Federal). Na ausência dessa vinculação, a dívida pública pode sair do controle, o que comprometeria não apenas a credibilidade do País no mercado financeiro internacional, mas principalmente a

¹⁵ STN. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. 6. ed., p. 99. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mccasp>>. Acesso em: 30 jun. 2016.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

capacidade de manutenção dos serviços e investimentos públicos nos anos subsequentes.¹⁶

Nesse sentido, a Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000, em seu art. 5º, tipifica como infração administrativa a apresentação de lei de diretrizes orçamentárias que não contenha as metas fiscais na forma da lei:

Art. 5º Constitui infração administrativa contra as leis de finanças públicas:

I – deixar de divulgar ou de enviar ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas o relatório de gestão fiscal, nos prazos e condições estabelecidos em lei;

II – propor lei de diretrizes orçamentárias anual que não contenha as metas fiscais na forma da lei;

III – deixar de expedir ato determinando limitação de empenho e movimentação financeira, nos casos e condições estabelecidos em lei;

IV – deixar de ordenar ou de promover, na forma e nos prazos da lei, a execução de medida para a redução do montante da despesa total com pessoal que houver excedido a repartição por Poder do limite máximo.

§ 1º A infração prevista neste artigo é punida com multa de trinta por cento dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, sendo o pagamento da multa de sua responsabilidade pessoal.

§ 2º A infração a que se refere este artigo será processada e julgada pelo Tribunal de Contas a que competir a fiscalização contábil, financeira e orçamentária da pessoa jurídica de direito público envolvida

No que diz respeito ao cumprimento da LOA/2015, reputa-se como não autorizado o decreto que não guarda compatibilidade com a obtenção da meta de resultado primário estabelecida para o exercício de 2015. Assim, na hipótese de ocorrência de impacto negativo na meta, restaria configurada hipótese de infringência ao art. 359-D do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal):

Art. 2º O Título XI do Decreto-Lei nº 2.848, de 1940, passa a vigorar acrescido do seguinte capítulo e artigos:

"Art. 359-D. Ordenar despesa não autorizada por lei:" (AC)

"Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos." (AC)

¹⁶ PINTO, Victor Carvalho. *Qual é o valor jurídico das metas fiscais? O caso da LDO 2014*. Disponível em: <http://www.brasil-economia-governo.org.br/2015/02/02/qual-e-o-valor-juridico-das-metas-fiscais-o-caso-da-ldo-2014/>. Acesso em 30 jun. 2016.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

3.4. Se há a geração de despesa prevista no art. 15 da LRF com a mera edição de um decreto de suplementação orçamentária, tendo em vista o disposto no inciso II do art. 35 da Lei nº 4.320, de 1964;

No que tange à possível afronta ao art. 15 da LRF, transcrevem-se os dispositivos correlatos:

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.

Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:

[...]

II - declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º Para os fins desta Lei Complementar, considera-se:

[...]

II - compatível com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, a despesa que se conforme com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições.

Transcreve-se, igualmente, o art. 35 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

II - as despesas nele legalmente empenhadas.

A Lei 4.320/1964 definiu crédito suplementar como aquele destinado a reforço da dotação orçamentária. Ao mesmo tempo, o art. 35 da referida lei considerou pertencentes ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas. Dessa forma, no momento da edição do decreto de crédito suplementar, ocorre a ampliação da dotação orçamentária, não havendo geração de despesa. Se a dotação autorizada não for objeto de contingenciamento, a sua execução gerará despesa, consubstanciada pela emissão do empenho. Frise-se que, nessa situação, o impacto sobre a meta de resultado primário ocorrerá no momento do pagamento da despesa.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

3.5. Se a mera edição do decreto poderia impactar a obtenção da meta de resultado do exercício financeiro, tendo em vista o mesmo dispositivo da Lei nº 4.320, de 1964;

Conforme explanado na parte inicial da resposta ao Quesito 22 da Defesa (p. 119 do DOC 144), a edição do decreto de crédito suplementar amplia a programação orçamentária no momento da sua edição, que se incorpora à programação constante da dotação inicial autorizada pela LOA. As dotações consignadas nesse decreto passam a representar autorização de despesas válidas para o exercício financeiro do orçamento a que se referem.

Nesse ponto, cabe diferenciar impacto sobre a obtenção da meta, que se efetiva no momento da edição do crédito suplementar, daquele outro impacto real, que se verifica no momento do pagamento da despesa. O primeiro pressiona a obtenção do resultado primário fixado pela LDO, na medida em que amplia a autorização para a despesa. O segundo só se consolida com o efetivo pagamento da despesa que fora previamente autorizada.

No momento da edição do decreto suplementar, a despesa autorizada impacta a obtenção da meta de resultado do exercício financeiro, caso não decorra de anulação de outras despesas primárias, pois aumenta a projeção de gastos, interferindo na relação entre as receitas e despesas primárias, como foi demonstrado na resposta ao Quesito 20 da Defesa (p. 117 do DOC 144).

A SOF encaminhou aos autos o Ofício nº 34826/2016-MP (DOC 089), esclarecendo sobre o momento em que se verifica o impacto na apuração do resultado primário:

2. No que concerne à indagação constante do item (v) do citado Ofício, informo que o montante que impacta na apuração do resultado primário é aquele apurado no pagamento da despesa, e que o critério utilizado para apuração do cumprimento da meta de resultado primário é também pagamento da despesa (regime caixa - "acima da linha"), cuja a responsabilidade é da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda- STN/MF.

A incidência do inciso II, art. 35, da Lei 4.320/1964, guarda relação com o momento do empenho e, portanto, não tem ligação com a obtenção da meta de resultado primário, que se opera no nível do efetivo pagamento das despesas.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

3.6. Se, ao considerar a mera abertura de um crédito como impactante na meta de resultado, não deveria por simetria considerar no cálculo o montante de restos a pagar e a totalidade da despesa autorizada na lei orçamentária e nos créditos abertos e reabertos;

A mera abertura do crédito suplementar, se consignar despesas primárias não cobertas por anulação de dotações do próprio orçamento, tem impacto na meta de resultado e, justamente por essa razão, subordina-se aos comandos do art. 4º da LOA/2015, que determina a observância de compatibilidade com a obtenção dessa meta.

Ademais, conforme ponderou o Laudo Pericial (p. 212 do DOC 144), a compatibilidade do decreto de abertura de crédito deve ser aferida em relação à programação orçamentária, e não em relação à programação financeira:

A estrita redação do art. 4º da LOA/2015 não faz menção à compatibilidade entre os Decretos e a programação financeira, mas entre aqueles e a programação orçamentária. Os institutos, embora correlacionados, não se confundem. Exemplo disso é o pagamento de restos a pagar e a restituição de recursos de terceiros, que têm reflexos na programação financeira, mas não na orçamentária.

São dois momentos distintos aqueles que norteiam a análise do impacto sobre a meta fiscal. No primeiro, avalia-se a compatibilidade com a obtenção da meta de resultado primário, para que a dotação a ser suplementada não exerça pressão sobre o atingimento dessa meta. Não se cogita, nesse primeiro momento, aferir o impacto do pagamento dos restos a pagar e dos créditos abertos e reabertos, posto que estes resultam de dotações autorizadas em exercícios anteriores, apartados do orçamento do exercício de referência. No segundo momento é que esses dois fatores passam a ter relevância quando, juntamente com a despesa, são realizados pelo pagamento e aí sim, causam impacto definitivo na meta fixada. A LRF comanda o estabelecimento da programação financeira e do cronograma de execução mensal de desembolso, que se relaciona com esse segundo momento:

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.

A STN é o órgão responsável por essa programação e, ao elaborar os limites de movimentação financeira, realiza novo controle sobre o atingimento da meta fiscal:



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

O Decreto de Programação Financeira tem por objetivo compatibilizar a realização da receita e a execução da despesa, observando-se as metas de resultado primário estabelecidas, fixando limites para a movimentação e empenho e para o pagamento das despesas dos grupos "outras despesas correntes", "investimento" e "inversões financeiras" dos órgãos do Poder Executivo e respectivos restos a pagar de exercícios anteriores.¹⁷

São duas ações de controle que se completam: uma orçamentária e outra financeira. E durante o exercício financeiro, as projeções de receitas e de despesas podem ser revistas, pressupondo a adequação da programação financeira.

Revela-se incontroverso o fato de que a execução financeira define o momento de impacto na meta de resultado, a julgar, por exemplo, pelo § 4º, art. 39, da LDO/2015:

Art. 39. Os projetos de lei relativos a créditos suplementares e especiais serão encaminhados pelo Poder

Executivo ao Congresso Nacional, também em meio magnético, preferencialmente de forma consolidada de acordo com as áreas temáticas definidas no art. 26 da Resolução no 1, de 2006-CN, ajustadas a reformas administrativas supervenientes, e por Poder.

[...]

§ 4º 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. (grifo adicionado).

Tem-se, portanto, caracterizada a distinção entre os dois momentos de controle sobre a obtenção da meta de resultado primário. Conquanto sejam inter-relacionados, comportam efeitos diferentes sobre a meta fiscal: o da abertura de créditos suplementares pressiona o atingimento da meta fixada, porque amplia a dotação orçamentária, autorizando o gasto; o do pagamento da despesa efetiva o impacto sobre essa meta. Se, por certo, a insuficiência de recursos financeiros impede a execução das despesas e, por conseguinte, não concorre para causar impacto na meta fiscal, também é certo que a ampliação da dotação orçamentária configura autorização para a realização dessas despesas.

Além do mais, a dotação orçamentária não demanda apenas execução financeira. A autorização de despesa insere-se numa programação abrangente, deflagrando

¹⁷ Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/decreto-de-programacao-financeira>>. Acesso: 30 jun. 2016.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

ações administrativas preparatórias para que se possa dar efetividade à ação planejada, as quais consomem recursos. Nessa linha de ação, todo esforço converge para a execução da despesa que, se frustrada, compromete todos os processos já despendidos. Assim, a autorização consignada no decreto de crédito suplementar pressiona a obtenção de resultado primário, porque a dotação autorizada deflagra atividades nos órgãos solicitantes dos créditos que demandam recursos financeiros para a sua completude.

3.7. Qual a finalidade de fazer impactar no cálculo da meta de resultado programações que sequer é possível afirmar que serão executadas e que, se o forem, obedecerão o limite de contingenciamento.

Discorrer sobre a finalidade do dispositivo expresso no art. 4º da LOA não se revela compatível com o objetivo do presente trabalho pericial, pois demandaria tecer considerações sobre o real propósito que o legislador ordinário procurou imprimir ao comando. Ademais, o projeto de lei orçamentária é de iniciativa do Poder Executivo, como preconiza o inciso III do art. 165 da CF/88. E cabe à SOF, órgão do mesmo poder, realizar o monitoramento das projeções de alcance da meta de resultado primário. Portanto, não seria razoável supor que o Poder Executivo tangenciaria a aplicação dos comandos de uma lei por ele proposta para se distanciar do cumprimento de metas por ele mesmo calculadas.

Além disso, como foi mencionado no Laudo Pericial (p. 116 do DOC 144), a responsabilidade fiscal insere-se num contexto abrangente, consolidada por um sistema de princípios e normas que lhe definem o contorno, deles não se dissociando, para coibir ações que possam comprometer o equilíbrio das finanças públicas:

§ 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 entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a 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.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

6. Neste item 6, o Laudo afirma que a Lei nº 13.199/2015, decorrente do PLN 5/2015, entrou em vigor apenas em 03/12/2015, mas teria deixado implícita a ideia que a meta valeria apenas para o final do exercício. Logo, precisa ser esclarecida se:

6.1. A meta aprovada por meio da citada Lei é a meta válida para o exercício de 2015 ou para apenas parte dele, citando o amparo legal;

O PLN 5/2015 foi convertido na Lei nº 13.199, de 3 de dezembro de 2015. O art. 1º dessa lei promoveu alteração na LDO/2015 (Lei nº 13.080, de 2 de janeiro de 2015, nos seguintes termos:

Art. 1º A Lei no 13.080, de 2 de janeiro de 2015, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 2º A aprovação do Projeto de Lei Orçamentária de 2015 e a execução da referida Lei deverão ser compatíveis com a obtenção de resultado primário deficitário, para o setor público consolidado não financeiro, de R\$ 48.908.400.000,00 (quarenta e oito bilhões, novecentos e oito milhões e quatrocentos mil reais), sendo déficit primário de R\$ 51.824.400.000,00 (cinquenta e um bilhões, oitocentos e vinte e quatro milhões e quatrocentos mil reais) para os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social e de R\$ 0,00 (zero real) para o Programa de Dispendios Globais, conforme demonstrado no Anexo de Metas Fiscais constante do Anexo IV.

A meta aprovada por meio da citada lei é válida para o exercício de 2015, não havendo previsão para aplicação parcial dos valores que menciona.

O Laudo Pericial, na resposta ao Quesito 6 da Acusação, enfrentou o tema (pp. 24-25 do DOC 144):

Para fins de verificação do cumprimento da meta, o *caput* do art. 9º da LRF define como referência **“as metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais”** [grifo adicionado].

No ordenamento jurídico brasileiro, o regramento sobre a cogência das leis consta da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 - LINDB), que, no *caput* de seu art. 1º, consigna que “[s]alvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada”.

No que tange à Lei oriunda da aprovação do PLN 5/2015, qual seja, a Lei nº 13.199/2015, seu art. 4º dispunha que “[e]sta Lei entra em vigor na data de sua publicação”. Considerando que a publicação da Lei nº 13.199/2015 ocorreu em edição extra do DOU datada de 3 de dezembro



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

de 2015, é somente a partir dessa data que as disposições constantes da Lei nº 13.199/2015 passaram a integrar a matriz normativa do Direito pátrio.

Ademais, nos termos do *caput* do art. 37 da CF/88, a Administração Pública é pautada, entre outros, pelo princípio da legalidade, que exige a plena submissão da atividade administrativa ao estabelecido em lei. Nesse sentido, é esclarecedor o seguinte trecho da ementa do acórdão proferido pelo STF quando do julgamento do MS 28.033/DF (Rel. Min. Marco Aurélio, Plenário, DJE de 30/10/2014):

ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. A Administração Pública submete-se ao princípio da legalidade, sobrepondo-se ao regulamento a lei em sentido formal e material.

Dessa maneira, os Decretos de limitação de empenho e movimentação financeira, que visam a conformar a despesa primária discricionária às metas de resultados primário e nominal, devem observar as metas efetivamente estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, ou seja, devem se pautar pelas metas então vigentes. E os fundamentos para tal são dois: primeiro, porque a alteração ainda em tramitação não possui força cogente, nos termos da LINDB; segundo, porque o princípio constitucional da legalidade impõe à Administração a observância estrita do ordenamento jurídico posto, vigente.

Assim, pelos elementos expostos, a meta estabelecida para 2015 não é válida somente para o final do exercício, mas os novos valores só têm aplicação a partir da vigência da Lei nº 13.199/2015.

6.2. As metas de resultado estabelecidas no Anexo a que se refere o art. 9º da LRF é anual;

O Anexo IV.1 é intitulado “Anexo de Metas Fiscais Anuais” e logo no primeiro parágrafo prescreve:

Em cumprimento ao disposto na Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, o Anexo de Metas Anuais da Lei de Diretrizes Orçamentárias 2015, LDO-2015, estabelece a meta de resultado primário do setor público consolidado para o exercício de 2015 e indica as metas de 2016 e 2017. A cada exercício, havendo mudanças no cenário macroeconômico interno e externo, as metas são revistas no sentido de manter política fiscal responsável.

Mais adiante no mesmo anexo, a Tabela intitulada “Anexo IV.1.a – Anexo de Metas Anuais 2015 a 2017” expressa valores anuais.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

6.3. O alcance da meta de resultado é uma “obrigação” ou se a meta constitui-se em diretriz para a gestão dos recursos públicos.

O art. 31, § 1º, inciso II, da LRF, imputa responsabilidade objetiva para o gestor público, na hipótese que menciona:

Art. 31. Se a dívida consolidada de um ente da Federação ultrapassar o respectivo limite ao final de um quadrimestre, deverá ser a ele reconduzida até o término dos três subseqüentes, reduzindo o excedente em pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) no primeiro.

§ 1º Enquanto perdurar o excesso, o ente que nele houver incorrido:

I - estará proibido de realizar operação de crédito interna ou externa, inclusive por antecipação de receita, ressalvado o refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária;

II - obterá resultado primário necessário à recondução da dívida ao limite, promovendo, entre outras medidas, limitação de empenho, na forma do art. 9º.

Na hipótese ventilada, estaria o gestor público compelido por um mandamento cogente, expresso na lei. Por assim dispor, disciplinando hipótese de incidência do inciso II, a lei não se dispôs a estender-lhe o alcance a todos os demais casos.

Por essa acepção, a meta de resultado configuraria como elemento norteador para a gestão dos recursos públicos. O significado de “meta” remonta a um objetivo a ser alcançado, uma diretriz a ser perseguida na condução do orçamento. Observa-se, nesse ponto, o inciso II do art. 4º da LRF, que se refere às metas anuais como uma pretensão.

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no **§ 2º do art. 165 da Constituição** e:

§ 2º O Anexo conterá, ainda:

[...]

II - demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados **pretendidos**, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional; [grifo adicionado]

Os parâmetros que balizam a fixação das metas de resultado primário, notadamente aqueles constantes dos Anexos II e IV.1 da LDO, não são de domínio absoluto do governo. Como exemplo, destacam-se as projeções de demanda interna, a ampliação da oferta pelo crescimento da agropecuária, a produção



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do Impeachment 2016

industrial e o resultado da balança comercial. Todos esses fatores dependem do setor externo e recebem o impacto do recrudescimento da crise financeira internacional, desaceleração econômica de países da área do Euro e pressão sobre a demanda de *commodities*.

Não obstante todo esse cenário, prepondera sobre a gestão dos recursos públicos um sistema de princípios e comandos que visa ao atingimento das metas de resultado. Dentre eles, por exemplo, o art. 9º da LRF:

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 subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

O descumprimento desse artigo implica infração administrativa, nos termos do art. 5º, inciso III, da Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000:

Art. 5º Constitui infração administrativa contra as leis de finanças públicas:

[...]

III – deixar de expedir ato determinando limitação de empenho e movimentação financeira, nos casos e condições estabelecidos em lei;

Pelos elementos em evidência, conclui-se que as metas de resultado, pela sua característica prospectiva, conquanto sujeitem-se às oscilações dos fatores macroeconômicos que balizam o seu valor, não significam apenas uma figura simbólica, dissociada dos objetivos que devem ser perseguidos pela gestão pública; ao revés, essas metas consignam verdadeiros objetivos que devem ser perseverados durante toda a execução orçamentária e financeira, impondo ao gestor o dever de adotar as ações necessárias para o seu atingimento, nos termos dos comandos da LRF e da LDO.

-
7. O Laudo afirma, nos itens 7 e 8, que a Senhora Presidente da República não aguardou a aprovação do PLN 5/2015, para aprovar os decretos de suplementação. Em decorrência, a meta de resultado fiscal teria sido afetada em R\$ 1,75 bilhão, pela mera abertura dos decretos. Mas precisam ser esclarecidos:
-



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

7.1. Como a mera abertura de um crédito poderia afetar a meta de resultado primária fixada para o exercício, se, de acordo com ao art. 34 da Lei nº 4.320, de 1964, somente pertence ao exercício as despesas nele legalmente empenhadas;

A rigor, a abertura de um crédito suplementar não afeta a meta de resultado primário, posto que a meta é única, fixada pela LDO/2015, mas afeta a perspectiva de atingimento dessa meta. A meta de resultado primário é calculada pela diferença entre receitas e despesas primárias, como mostra a Tabela 32 do Laudo Pericial (p. 117 do DOC 144). Nesse contexto, a ampliação das despesas afeta o atingimento da meta.

Observando-se essa metodologia, por exemplo, no Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias do 2º Bimestre de 2015 (fls. 565 a 605 do Anexo I do DOC 050), percebe-se que qualquer alteração na projeção das receitas e das despesas primárias, ou ainda, em ambas, tem efeito no atingimento da meta e passa a demandar contingenciamento de igual valor para que as projeções não se afastem da meta fixada. A Tabela 33 do Laudo Pericial traz essa demonstração (p. 124 do DOC 144).

Como já foi explicado nos esclarecimentos prestados ao item 3.5. acima, o impacto do decreto de abertura de crédito sobre o atingimento da meta tem espectro orçamentário, enquanto o impacto real é avaliado ao final do exercício, quando a despesa efetivamente realiza-se pelo pagamento, nos dizeres da SOF (DOC 089). Assim, o art. 35 da Lei 4.320/1964 não guarda relação com a obtenção da meta de resultado primário, porque se relaciona ao momento do empenho e não ao do pagamento.

7.2. Como a mera abertura de um crédito poderia afetar a meta de resultado primário, se é a partir da aprovação ou alteração dos orçamentos, através da execução, que a meta é aferida;

A abertura de um crédito suplementar pressiona o atingimento da meta de resultado primário, porque amplia a dotação orçamentária, autorizando maior nível de despesas. A precaução insculpida no art. 4º da LOA/2015 requer a compatibilidade com a obtenção da meta de resultado primário fixada para o exercício de 2015, para que a suplementação não venha a comprometer justamente o atingimento dessa meta.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

O impacto na meta de resultado primário passa por dois momentos, como foi demonstrado no Laudo Pericial (p. 212 do DOC 144). No primeiro, o foco é orçamentário, relacionado à autorização para a realização dos gastos, que se opera pela suplementação e, nesse momento, afere-se a compatibilidade com a meta fixada. No segundo, opera-se o impacto real sobre a meta, com a execução das despesas autorizadas, pelo seu pagamento.

Se a meta de resultado primário é extraída da compilação das receitas e despesas primárias aprovadas no orçamento, afigura-se aplicável a mensuração do nível de compatibilidade da suplementação das despesas com essa meta, no momento da sua autorização, que no caso em comento, se deu na publicação dos decretos. Não se afiguraria defensável mensurar a compatibilidade da suplementação somente na execução da respectiva despesa, visto que, re realizado o pagamento, o ato restaria consolidado e compatível ou não, a meta seria afetada.

7.3. Quais despesas e receitas estariam sendo consideradas pelo Laudo na apuração da meta de resultado fixada para o exercício, tendo em vista que o art. 9º da LRF exige que se leve em consideração a “realização da receita”, mas não estimativa;

O Laudo Pericial considerou as despesas e receitas que resultaram na meta fixada para o exercício pela LDO/2015, conforme demonstra a Tabela 13 do Laudo Pericial (p. 66 do DOC 144). A tabela mostra a meta vigente na edição de cada Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias, bimestralmente, bem como as respectivas despesas e receitas que a compõem.

O art. 9º da LRF, ao revés do que afirma o item, tem conotação prospectiva. Se de um lado esse artigo faz referência à a realização da receita, do outro afirma que essa realização **poderá não comportar** o cumprimento das metas. Essa última assertiva denota um quadro de tendência que não se opera somente com a realização, mas também com a prospecção, pela comparação entre a receita realizada e aquela que fora projetada, conforme mostra o item 35 do Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias do 3º bimestre, publicado pela SOF.

Não se pode desconsiderar o fato de que o comportamento da arrecadação e a realização da despesa permeiam a execução do orçamento, mas, salvo os casos em que ocorre proposta de alteração da meta, o que se busca é o atingimento da meta fixada. Para tanto, os Relatórios de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias, durante a execução, vão ajustando as projeções de forma a alinhar o comportamento das receitas e despesas primárias àquela meta fixada. Nesse



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

contexto, não se pode afirmar que o art. 9º da LRF reporta-se unicamente à realização da receita, desconsiderando, para fins de contingenciamento, a estimativa de arrecadação das receitas. Além disso, a meta fixada resulta do balanceamento entre as receitas e despesas primárias e não é influenciada unicamente pela consideração da receita.

A receita realizada e a estimada integram-se de forma complementar, a primeira servindo de esteio para a projeção da segunda.

7.4. Se essa constatação preliminar, de que a meta de resultado fiscal teria sido afetada em R\$ 1,75 bilhão, se configurou no encerramento no exercício, quando a meta foi aferida em definitivo.

Como se demonstrou na resposta ao Quesito 09 da Acusação (pp. 28-35 do DOC 144), a Junta não logrou obter, junto aos órgãos do Poder Executivo, a informação de que necessitava para responder a esse quesito em sua completude.

A complexidade do tema reside no fato de que a dotação suplementar se agrega à dotação inicial, integrando-se à programação orçamentária pertinente. Não se executa a dotação inicial ou a dotação constante do ato de suplementação; o que se executa é a dotação autorizada pela programação orçamentária, composta pela soma indissociável da dotação inicial e da suplementação.

Ainda assim, de forma artesanal, seria possível proceder à análise da execução de cada ação orçamentária suplementada, para aferir o montante e o momento de impacto sobre a meta de resultado primário. Contudo, como foi explicitado no Laudo Pericial, essa investigação, embora teoricamente possível, demandaria um tempo incompatível com o cronograma estabelecido para os trabalhos desta Junta, sendo a SOF, como apontado alhures, o órgão com melhores condições de prover essa informação.

Ainda assim, esta Junta, para não declinar da resposta àquele quesito, procedeu a um exercício para mensurar e pode concluir que os Decretos investigados tiveram ações executadas e efetivamente pagas no decorrer de 2015, com impacto fiscal concreto negativo sobre o resultado primário do exercício (p. 36 do DOC 144).

Ademais, o objeto da denúncia não se circunscreve ao impacto dos decretos suplementares na sua execução, mas no momento da sua edição, por afronta à compatibilidade exigida pelo art. 4º da LOA/2015.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

9. Neste item, o Laudo entendeu por bem investigar a execução dos créditos, para concluir pelo impacto na obtenção da meta de resultado fixada para o exercício de 2015. No entanto, resolveu analisar exclusivamente a execução da parcela programática decorrente dos decretos, entendendo que qualquer parcela executada já demonstraria o impacto na meta. Por isso, precisam ser clarificados se:

9.1. É necessária a investigação da execução dos gastos, tendo em vista que a Denúncia nº 1/2016 se limita a acusar que apenas a “abertura” dos créditos, ou seja a edição dos decretos, seria incompatível com a obtenção da meta de resultado fixada para o exercício;

Preliminarmente, cabe esclarecer que esta Junta Pericial não resolveu analisar exclusivamente a execução da parcela programática decorrente dos decretos, entendendo que qualquer parcela executada já demonstraria o impacto na meta, deliberadamente. A sugestão de análise dessa parcela era condição para resposta a alguns quesitos da perícia, notadamente o Quesito 09 da Acusação (pp. 28-36 do DOC 144) e o Quesito 1 da Defesa, que perquiriam sobre o impacto dos decretos de crédito suplementar para o atingimento da meta, ao final de 2015.

Como dito na resposta ao item 7.4. acima, a Junta não obteve os dados suficientes para responder aos quesitos mencionados de forma completa, a despeito de ter solicitado as informações pelo Ofício nº 096/2016 – CEI. Sem essas informações e com prazos prementes, não haveria tempo hábil para a investigação individualizada de cada ação suplementada dos decretos, conforme foi exposto no Laudo Pericial (p. 30 do DOC 144), uma vez que na hipótese em que há mais de uma suplementação, é imprescindível conhecer a ordem cronológica de cada um dos créditos suplementares, em cada uma das programações. Além disso, a avaliação precisa da execução da dotação suplementar (excluída a dotação inicial e outras suplementações) exige a análise da programação detalhada por grupo de natureza de despesa, fonte de recursos, modalidade de aplicação, subtítulo, entre outros classificadores das programações orçamentárias.

Assim, o exercício para avaliar a execução de uma parcela suplementada para demonstrar o impacto na meta da respectiva ação não teve o condão de restringir o alcance da análise, mas tão somente demonstrar que, além de causar impacto na obtenção da meta de resultado primário, sob a ótica orçamentária, o crédito suplementar daquela ação também causou impacto na meta realizada ao final do exercício de 2015. Esse exercício veio reforçar o entendimento que a suplementação



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

de despesas, por decretos de créditos suplementares, pressiona o atingimento da meta na sua edição e, se executada, causa efeito real na meta ao final do exercício.

9.2. a eventual execução das programações decorrentes dos decretos poderia ter sido compensada pela inexecução de outras programações;

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público¹⁸, item 4.5. as etapas da despesa pública consistem em: planejamento e execução, esta última composta pelo empenho, liquidação e pagamento.

As programações inserem-se na etapa do planejamento da despesa orçamentária e se consolidam com a autorização concedida pela LOA ou pelos decretos de créditos adicionais.

O processo da fixação da despesa orçamentária é concluído com a autorização dada pelo poder legislativo por meio da lei orçamentária anual, ressalvadas as eventuais aberturas de créditos adicionais no decorrer da vigência do orçamento.

É nessa etapa que as programações podem ser avaliadas para ceder lugar a outras, pelo regime de compensação.

Na execução da despesa ocorre o empenho, a liquidação e o pagamento das programações que permaneceram ativas no orçamento, não sendo aplicável, nesse momento, a reprogramação das ações orçamentárias.

Contudo, a possibilidade de adoção dessas compensações, ainda que no momento adequado, qual seja, o do planejamento, requer a avaliação em tese da decisão do gestor público, o que escapa ao objeto da presente Perícia.

9.3. em sendo a execução total das despesas discricionárias inferior aos montantes autorizados originariamente na LOA 2015, seria correto afirmar que, ainda que parcela dos decretos tenha sido executada, tal execução teria sido compensada pela inexecução de outras despesas;

A avaliação acerca de eventual compensação fiscal na execução das ações orçamentárias listadas demandaria investigar se a subexecução de uma ação

¹⁸ STN. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. 6. ed. , p. 99, ss. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasp>>. Acesso em: 30 jun. 2016



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

decorreu da superexecução de outra ação, o que além de transbordar o objeto da Perícia seria incompatível com o cronograma estabelecido para o trabalho pericial.

Ademais, como ressaltado na resposta elaborada para o Quesito 9 formulado pela Acusação (pp. 28-30 do DOC 144), esta Junta não logrou obter junto à SOF ou à STN informações pormenorizadas relativas à execução das suplementações, embora esses Órgãos do Poder Executivo tenham sido expressamente instados a fornecer essas informações por meio dos Ofícios nº 095/2016 e 096/2015 – CEI2016, respectivamente.

Por outro lado, o item não deixou claro se a execução total das despesas discricionárias se refere à execução orçamentária, que se relaciona com o valor empenhado, ou à execução financeira, que se efetiva com o pagamento da despesa.

9.4. a execução é determinada pela Presidente da República, ou se a responsabilidade desta Autoridade se limita a editar cada decreto;

Ordenador de despesa é conceituado pelo Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, nos seguintes termos:

[Decreto-lei nº 200/1967] Art. 80. [...]

§ 1º Ordenador de despesas é toda e qualquer autoridade de cujos atos resultarem emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimento ou dispêndio de recursos da União ou pela qual esta responda.

§ 2º O ordenador de despesa, salvo conivência, não é responsável por prejuízos causados à Fazenda Nacional decorrentes de atos praticados por agente subordinado que exorbitar das ordens recebidas.

Ainda, nos termos do art. 58 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, o empenho cria obrigação de pagamento:

Art. 58. O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

Nos termos do art. 62 da mesma lei, o pagamento da despesa depende da regular liquidação e devida ordenação.

Art. 62. O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

O Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, disciplina o assunto na Seção IV – Pagamento da Despesa:

SEÇÃO IV

Pagamento da Despesa

Art. 43. A ordem de pagamento será dada em documento próprio, assinado pelo ordenador da despesa e pelo agente responsável pelo setor financeiro.

Dessa forma, a execução orçamentária das ações suplementadas pelos decretos em análise efetiva-se pela emissão do empenho e a execução financeira, pela regular liquidação e pagamento da despesa, todos esses atos atribuídos ao ordenador de despesa, não havendo óbices para que a Exma. Sra. Presidente da República atue nessa condição, no âmbito dos órgãos sob sua titularidade.

Nos documentos em exame por esta Junta Pericial, não foram identificados documentos legais que pudessem restringir a responsabilidade da Exma. Sra. Presidente da República unicamente à edição dos decretos, vedando-lhe a atuação como ordenadora de despesas, mas também não foi localizado ato presidencial de emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimimento ou dispêndio de recursos da União nas programações examinadas decorrentes dos decretos.

9.5. o cálculo de meta em qualquer fração do exercício representa a meta de resultado do exercício;

A Mensagem Presidencial ao Projeto de Lei Orçamentária 2015, discorre sobre o período de apuração do resultado primário:

A Necessidade de Financiamento do Setor Público (NFSP) refere-se à metodologia consagrada internacionalmente para avaliação de políticas fiscais, consistindo na soma entre o resultado primário do setor público não financeiro e a apropriação de juros nominais por competência. **O resultado primário de determinado ente, por sua vez, diz respeito à diferença entre receitas e despesas primárias, em um período de tempo, e pode ser apurado por dois critérios:**

- a) variação do nível de endividamento líquido do ente durante o período considerado, deduzidos os juros nominais; ou
- b) soma dos itens de receita e despesa.

O primeiro critério, chamado “abaixo da linha”, é calculado pelo Bacen e considerado o resultado oficial por fornecer também o nível de



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

endividamento final obtido com a geração do superávit/déficit primário.

O segundo, denominado “acima da linha”, é acompanhado pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STN/MF) e pela Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento,

Orçamento e Gestão (SOF/MP) e possibilita o controle dos itens que compõem o resultado, sendo fundamental para a elaboração dos orçamentos e do planejamento fiscal. [grifo adicionado].

Por sua vez, o § 4º, do art. 9º, da LRF, determina a avaliação quadrimestral pelo Poder Executivo do cumprimento das metas fiscais:

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 subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

[...]

§ 4º Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública na comissão referida no § 1º do art. 166 da Constituição ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais. [grifo adicionado].

Na mesma direção, desponta o comando do art. 128 da LDO/2015:

Art. 128. Para fins de realização da audiência pública prevista no § 4º do art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal, o Poder Executivo encaminhará ao Congresso Nacional, até três dias antes da audiência ou até o último dia dos meses de maio, setembro e fevereiro, o que ocorrer primeiro, relatórios de avaliação do cumprimento da meta de superávit primário, com as justificativas de eventuais desvios e indicação das medidas corretivas adotadas.

Assim, a legislação de regência determina a apuração do resultado primário por quadrimestre. Os Relatórios de Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais, elaborados pela STN, quadrimestralmente, fazem o cotejamento entre os resultados alcançados em cada período e a meta fixada para o exercício.

O resultado primário apurado por quadrimestre representa a diferença obtida entre as receitas e despesas primárias naquele período de referência, não representando o resultado do exercício, que só é apurado após o último



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

quadrimestre. Em relação ao exercício de 2015, o Relatório de Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais do 3º quadrimestre, publicado em fevereiro de 2016, trouxe o resultado primário do exercício de 2015¹⁹.

9.6. se o ato do Chefe do Poder Executivo se limita à abertura do crédito e se para a execução da despesa existem regras próprias a serem cumpridas pelos respectivos gestores.

A limitação do ato do Chefe do Poder Executivo foi abordada na resposta ao item 9.4. acima. O tema seguinte do item, que versa sobre as regras próprias a serem cumpridas pelos respectivos gestores, escapa do escopo do presente trabalho pericial, que não procedeu análise na execução das despesas que foram suplementadas pelos decretos suplementares, para aferir a sua regularidade.

13. Neste item, o Laudo atesta o custo total dos juros decorrentes dos passivos pagos pelo Tesouro ao Banco do Brasil em 2015, que teria chegado à cifra de R\$ 450,6 milhões. Mas faltou esclarecer se:

13.1. teria havido, por igual, custos decorrentes financeiros do atraso de pagamento de outras despesas, bem assim custos sociais relevantes, inclusive a possibilidade de paralização da prestação de determinados serviços públicos, caso o Tesouro tivesse pago oportunamente os passivos junto ao BB.

Em que pese à relevância do tema, impende esclarecer que esta Junta Pericial não logrou aferir o custo de oportunidade das ações do governo, tampouco os custos sociais decorrentes dessas ações. Nos termos do item 2.3.2 do Laudo Pericial (p. 7 do DOC 144), a perícia circunscreveu-se a controvérsias fáticas relacionadas a:

- 2 (dois) Decretos não numerados de crédito suplementar, editados em 27 de julho de 2015, nos valores de R\$ 1.701.389.028,00 e R\$ 29.922.832,00;
- 2 (dois) Decretos não numerados de crédito suplementar, editados em 20 de agosto de 2015, nos valores de R\$ 600.268.845 e R\$ 55.237.582.569; e

¹⁹Disponível em <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/446753/DPF_Relatorio_Meta_Fiscal_Quad3_2015/d13f654a-ece1-43e0-a637-d19f1a3e58f0>. Acesso em: 30 jun. 2016.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

- repasses não realizados ou realizados com atrasos pelo Tesouro Nacional ao Banco do Brasil, relativos à equalização de taxas de juros referentes ao Plano Safra, no exercício de 2015.

Conforme exposição no item 2.4 do Laudo Pericial, alguns quesitos foram rejeitados em face da formulação de questionamentos de caráter subjetivo ou que extrapolavam os estreitos limites da Denúncia. Foi o caso do Quesito 23 da Acusação, abaixo transcrito:

23) Quais foram os maiores beneficiados pela postergação de pagamentos às instituições financeiras federais referentes à execução de políticas e programas de governo?

Por essa razão, no estrito cumprimento da consistência das condições aprovadas naquele momento de propositura dos quesitos, esta Junta entende que o escopo do item extrapola o objeto do trabalho pericial autorizado pela CEI.

Na parte “4. Das Conclusões” do Laudo Pericial, são os seguintes os esclarecimentos requeridos:

I – Quanto ao item “4.1. Dos Decretos de Crédito Suplementar”:

1. Neste item, a Junta concluiu que o art. 4º da LOA 2015 não faz menção à “compatibilidade” entre os Decretos e a programação financeira, mas sim daqueles com a programação orçamentária. Assim, requeiro sejam esclarecidos:
 - 1.1. Se a “obtenção da meta de resultado primário estabelecida para o exercício financeiro de 2015”, prevista no caput, é realizada pelo seu aspecto orçamentário ou pelo seu aspecto financeiro;
-

A SOF encaminhou aos autos o Ofício nº 34826/2016-MP (DOC 089), esclarecendo sobre o momento em que se verifica o impacto na apuração do resultado primário:

2. No que concerne à indagação constante do item (v) do citado Ofício, informo que o montante que impacta na apuração do resultado primário é aquele apurado no pagamento da despesa, e que o critério utilizado para apuração do cumprimento da meta de resultado primário é também pagamento da despesa (regime caixa - “acima da linha”), cuja a responsabilidade é da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda- STN/MF.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Dessa forma, verifica-se que o resultado primário é realizado pelo pagamento da despesa e, portanto, relaciona-se com o aspecto financeiro.

1.2. O momento em que se pôde afirmar da obtenção ou não da meta fixada para o exercício de 2015;

O resultado primário relativo ao exercício de 2015 foi demonstrado no Relatório de Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais, Exercício de 2015, elaborado pela STN em fevereiro de 2015.²⁰ Portanto, o momento em que se mensura o atingimento ou não da meta fixada para o exercício de 2015 é aquele ao final do exercício, quando restam consolidados a arrecadação das receitas do período e o pagamento das despesas autorizadas.

O item 3 da Mensagem aos Ministros, que introduz esse Relatório, informa:

3. Neste relatório são apresentadas a demonstração e a avaliação do cumprimento da meta de resultado primário do conjunto dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, do Programa de Dispendios Globais das Empresas Estatais Federais não financeiras, bem como do setor público não financeiro, fixada para o exercício de 2015, conforme disposição dos normativos supracitados.

1.3. Se o resultado fiscal apurado em 2015 considerou alguma despesa apenas autorizada;

O resultado fiscal não considera as despesas apenas autorizadas, pois não é mensurado a partir das dotações orçamentárias, mas considera as despesas autorizadas e pagas, conforme elucida o ofício encaminhado pela SOF e acostado aos autos no DOC 089.

2. Aqui, a Junta concluiu que, dos quatro Decretos analisados, três promoveram alterações "incompatíveis" com a obtenção da meta. Embora mencione o valor total de cada decreto, não estabelece o montante preciso do impacto que cada um dos três teria feito na meta e qual o momento que esse impacto ocorre. Assim, requeiro sejam esclarecidos:

²⁰ Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/446753/DPF_Relatorio_Meta_Fiscal_Quad3_2015/d13f654a-ece1-43e0-a637-d19f1a3e58f0>. Acesso: 30 jun. 2016.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

2.1. O significado atribuído pela Junta ao termo "compatibilidade" e quais outros possíveis significados;

O termo foi empregado em três parágrafos do item 4.1 do Laudo da Junta Pericial.

1. A estrita redação do art. 4º da LOA/2015 não faz menção à compatibilidade entre os Decretos e a programação financeira, mas entre aqueles e a programação orçamentária. Os institutos, embora correlacionados, não se confundem. Exemplo disso é o pagamento de restos a pagar e a restituição de recursos de terceiros, que têm reflexos na programação financeira, mas não na orçamentária.

2. Nesse cenário, dos quatro Decretos não numerados ora em análise, que abriram crédito suplementar, três deles promoveram alterações na programação orçamentária incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário vigente à época da edição dos Decretos. São eles: os Decretos de 27 de julho de 2015, nos valores de R\$ 1.701.389.028,00 e R\$ 29.922.832,00; e o Decreto de 20 de agosto de 2015, no valor de R\$ 600.268.845,00. [...]

7. Segundo as informações apresentadas pela SOF (DOC 121 e seus anexos), nos processos de formalização dos Decretos não houve alerta de incompatibilidade com a meta fiscal. [...] ²¹

Nesse contexto, o significado atribuído ao termo "compatibilidade" foi de observância dos atos praticados – abertura dos decretos em apreço – aos preceitos legais e aos princípios jurídicos incidentes.

Outros possíveis significados extrapolam o escopo desta perícia.

2.2. Considerando que a meta fixada é um montante financeiro preciso, o valor exato do impacto de cada decreto (na parcela a que se refere o Parecer) na obtenção dessa meta, quais as demais despesas foram consideradas na apuração, o volume de receitas estimado e o montante da meta (resultado fiscal) após dito impacto, justificando o cálculo;

Quanto ao impacto, cabe a reprodução de parte da resposta ao Quesito 7 da Acusação.

- **28 de julho de 2015:** publicação de dois Decretos não numerados, suplementando dotações em R\$ 1,70 bilhão e R\$ 29,92 milhões, com

²¹ DOC 144, p. 212 e 213.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

efeito fiscal negativo, sobre a programação orçamentária, de R\$ 1,26 bilhão e R\$ 0,37 milhão, respectivamente. [...]

- **21 de agosto de 2015:** publicação de dois Decretos não numerados, suplementando dotações em R\$ 55,24 bilhões e R\$ 600,27 milhões. A alteração na programação orçamentária decorrente do primeiro Decreto não tem efeito fiscal. Entretanto, relativamente ao segundo Decreto, o efeito fiscal negativo sobre a programação orçamentária é de R\$ 493,59 milhões;²² [...]

A propósito das receitas e despesas consideradas na apuração do resultado fiscal, inclusive após o impacto dos Decretos, vale a reprodução da Tabela 13 do Quesito 28 da Acusação, que inclui a justificação do cálculo.

Assim, considerando que a meta prevista para o exercício de 2015 foi aquela fixada pela Lei nº 13.199/2015, qual seja, déficit de R\$ 118,7 bilhões para o Governo Federal²³ – não considerados os possíveis abatimentos constantes do art. 2º da Lei nº LDO/2015, com redação dada pela Lei nº 13.199/2015 –, o Poder Executivo, em seu Relatório de Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais de 2015, assim se manifestou (fl. 169 do Anexo III do DOC 050):

15. Ao final de 2015, o valor do equacionamento de passivos passível de abatimento atingiu R\$ 55,8 bilhões, enquanto verificou-se a frustração, em 2015, das receitas com os leilões das UHEs (R\$ 11,1 bilhões), totalizando uma possibilidade de abatimento de R\$ 66,9 bilhões, valor compatível com a diretriz estabelecida pelo art. 22 da Lei nº 13.080/15, alterado pela Lei nº 13.199/15. Dessa maneira, o valor máximo para o déficit primário do Governo Federal em 2015 corresponderia a R\$ 118,7 bilhões e o déficit máximo para o cumprimento da meta do setor público consolidado não financeiro corresponderia a R\$ 115,8 bilhões.

16. Encerrado o ano de 2015, verificou-se que o Governo Federal atingiu déficit primário de R\$ 118,4 bilhões, composto de déficits do Governo Central de R\$ 116,7 bilhões e das Empresas Estatais Federais de R\$ 1,7 bilhão, resultado superior ao mínimo exigido na LDO (déficit de R\$ 118,7 bilhões). Os Governos Regionais, por sua vez, atingiram um superávit primário de R\$ 7,1 bilhões. Assim, o resultado primário do setor público consolidado não financeiro foi de déficit de R\$ 111,2 bilhões, inferior ao valor máximo previsto na LDO (déficit de R\$ 115,8 bilhões). Dessa forma, **fica comprovado o atendimento ao art. 22 da LDO-2015, utilizando o disposto em seus parágrafos 42 e 52, alterado pela Lei nº 13.199/15.** [grifo constante do original].

De fato, o resultado primário para o Governo Federal em 2015 apurado pelo Banco Central foi de déficit de R\$ 118,38 bilhões, enquanto o déficit para o Governo Central foi de R\$ 116,66 bilhões, estando cumpridas, portando, as metas estabelecidas da LDO/2015.

²² DOC 144, p. 26.

²³ Vide Exposição de Motivos Interministerial EMI nº 00019/2016 MF MP, que enviou à Presidência da República o referido Relatório (fl. 210 do Anexo III do DOC 050).



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Se considerarmos, contudo, as metas estabelecidas originalmente na Lei nº 13.080/2015, os impactos fiscais dos Decretos de suplementação ora apreciados e as limitações de empenho e de movimentação financeira efetivadas, o contingenciamento adicional necessário seria conforme apontado na Tabela 13.²⁴

Tabela 13: Resultados Fiscais e contingenciamentos efetivos e necessários: exercício de 2015.

Item	LOA	R\$ bilhões				
		2º Bimestre	3º Bimestre	4º Bimestre	5º Bimestre	Dezembro
Receita Primária Líquida	1.223,39	1.158,27	1.111,58	1.111,57	1.056,69	1.056,69
Despesa Obrigatória	841,75	847,50	858,86	858,84	861,61	861,61
Despesa Discricionária	326,37	255,49	246,89	246,90	246,90	246,90
Resultado Primário (Meta)	55,28	55,28	5,83	5,83	-51,82	-51,82
Contingenciamento	-	(70,88)	(8,60)	0,0	(11,15)	11,15
Meta vigente	55,28	55,28	55,28	55,28	55,28	-51,82
Efeitos dos Dec. sup. (1)	-	-	-	(1,75)	-	-
Contingenciamento necessário	-	(70,88)	(58,05)	(1,75)	(107,10)	107,10
Valor adicional de contingenciamento necessário	-	-	(49,45)	(1,75)	(95,95)	-

Fonte: Relatórios de Avaliação de Receitas e de Despesas Primárias dos 2º, 3º, 4º e 5º bimestres de 2015 e de dezembro de 2015.

Notas:

(1) Efeitos primários decorrentes da alteração na programação orçamentária realizada pelos Decretos de crédito suplementar objeto desta pericia.

2.3. As fontes de recursos utilizadas, por decreto, em cada impacto;

As origens dos recursos empregados, por decreto e impacto, constam da Tabela sem número, denominada “DECRETOS DE SUPLEMENTAÇÃO EDITADOS EM 2015 E CONSTANTES DA DENÚNCIA POR CRIME DE RESPONSABILIDADE (R\$)”, do Parecer pela admissibilidade da Denúncia, aprovado, na CEI, em 6 de maio de 2016.²⁵

Em lugar daquela tabela – ainda com seis decretos, isto é, sem a exclusão dos dois decretos retirados do objeto da denúncia e com detalhes que dificultariam a reprodução – a Tabela 6, elaborada com base nos quatro decretos, sintetiza as informações sobre fontes e aplicações de recursos constantes dos decretos.

Tabela 6: Origem dos Recursos indicados nos Pareceres Jurídicos

R\$1,00								
Crédito	Fonte dos Recursos				Total do Crédito	Aplicação		Parcela de Impacto Fiscal
	Superávit Financeiro	Excesso de Arrecadação	Cancelamento			Despesas Primárias	Despesas Financeiras	
			Despesas Primárias	Despesas Financeiras				
20/07/15	666.186.440	594.113.666	441.088.922	-	1.701.389.028	1.698.029.610	3.359.418	1.256.940.688
20/07/15	-	365.726	29.437.106	120.000	29.922.832	29.802.832	120.000	365.726
20/08/15	231.412.685	262.173.117	106.683.043	-	600.268.845	600.268.845	-	493.585.802

²⁴ DOC 144, p. 67.

²⁵ Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getTexto.asp?t=192478&c=PDF&tp=1>>. Acesso em: 29 jun. 2016. P. 99 (consta17542 no rodapé).



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

20/08/15	1.370.419	-	37.000.000	55.199.212.150	55.237.582.569	37.000.000	55.200.582.569	-
Total	898.969.544	856.652.509	614.209.071	55.199.332.150	57.569.163.274	2.365.101.287	55.204.061.987	1.750.892.216

Fonte: elaboração própria

2.4. O que diferencia os três decretos que não causariam impacto dos que pretensamente causariam;

A referência a três decretos que não causariam impacto desconsidera a restrição de objeto dos trabalhos da CEI, conforme consta do Laudo Pericial.

Posteriormente, na 13ª Reunião da CEI, em 8 de junho de 2016, o Plenário da Comissão deliberou pela exclusão do objeto da Denúncia de dois decretos de crédito suplementar, nos termos constantes do Relatório do Exmo. Sr. Deputado Jovair Arantes, aprovado na Câmara dos Deputados:

O SR. ANTONIO ANASTASIA (Bloco Social Democrata/PSDB - MG) – O quadro, eminente Senador Lindbergh, que está na p. 90 – isso é o relatório do Jovair –, ele aponta despesas financeiras em cinco, e não em quatro. Então, na realidade, o próprio argumento dele teria, em tese, contradição.

Volto a dizer, o que arrima, o que ampara, o único argumento que abona a douda Defesa é exatamente quatro, excluindo os dois primeiros. Não há argumento outro a não ser este, de maneira muito objetiva. Porque, do contrário, se nós pensarmos que há um equívoco, voltam os seis.

Então, eu acho que a questão é essa.

O SR. JOSÉ EDUARDO CARDOZO – Pela ordem, Presidente. Eu vou apenas explicar o que de fato acontece, mas vou manifestar a minha concordância com o Relator para que não existam mais dúvidas.

Na verdade, o estudo do relatório do nobre Deputado Jovair, ele fala em dois decretos que seriam neutros por causa das despesas financeiras. Porém, de fato, quando ele, a posteriori, faz a menção ao quadro de decretos, ele fala dos dois primeiros. O entendimento da Defesa é que ele se referia, por uma razão de lógica, aos decretos neutros, mas, de fato, do ponto de vista da interpretação literal, terá razão o Sr. Relator, quer dizer, nós tentamos pegar o espírito do que dizia, obviamente, o Sr. Deputado Jovair Arantes.

Agora, dando o Sr. Relator esta interpretação à literalidade do exposto, para que não exista qualquer dúvida, a Defesa concorda com que sejam excluídos então os dois primeiros decretos, editados no dia 27, claro. Os demais, então, serão objeto da nossa discussão e serão objeto da denúncia. Então, eu apenas quero dizer, porque nós fomos ao espírito do que dizia o nobre Deputado Jovair Arantes ao dizer que eram decretos neutros. Porém, a literalidade, não o espírito, diz exatamente esta ponderação que foi feita pelo Senador Antonio Anastasia.

Então, a Defesa concorda com o posicionamento do Sr. Relator para todos os fins de direitos.

O SR. PRESIDENTE (Raimundo Lira. PMDB - PB) – Em votação a preliminar apresentada pelo Relator.

[...]

O SR. PRESIDENTE (Raimundo Lira. PMDB - PB) – Em votação.

As Sr^{as} e os Srs. Senadores que estão de acordo com o Relator permaneçam como estão. (Pausa.)

Aprovado.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Aprovada a manifestação do Relator, fica delimitado em quatro o número de decretos suplementares a serem considerados como objeto de acusação. [grifo adicionado] 26

Quanto à diferenciação apontada pela Junta Pericial, nos quatro decretos objeto de perícia, vale também a reprodução parcial do Laudo Pericial, no tocante à resposta ao Quesito 3 da Acusação.

Se o art. 4º, *caput*, da LOA/2015 autoriza, tão somente, a abertura de créditos suplementares cujas alterações promovidas na programação orçamentária sejam compatíveis com a obtenção da meta de resultado primário estabelecida para o exercício, é de se concluir os três Decretos que não se subsumem a tal regramento não encontram substrato legal de validade, ou seja, não possuem autorização legislativa. Esses três Decretos, portanto, afrontam o art. 167, inciso V, da CF/88, que veda “a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes”.

No que tange à possível afronta aos arts. 15 e 16 da LRF, transcrevem-se esses dispositivos, na parte relevante:

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.

Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:

[...]

II - declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º Para os fins desta Lei Complementar, considera-se:

[...]

II - compatível com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, a despesa que se conforme com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições.

Pelo já exposto, à época de sua edição, os Decretos promoviam alterações na programação orçamentária incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário estabelecida para o exercício de 2015.

Assim, ainda que os três Decretos de suplementação supracitados tenham contado com declaração de compatibilidade com a LDO/2015, nos termos exigidos pelo art. 16, inciso I, da LRF, não restou atendido um pressuposto anterior indispensável, qual seja, o da própria compatibilidade entre os Decretos e a meta, nos termos do § 1º, inciso I do mesmo dispositivo. E, assim, estará não observado, também, o art. 15 da LRF.

²⁶ DOC 144, p. 5-7



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Nesses termos, conclui-se que os dois Decretos publicados em 28 de julho de 2015, nos valores de R\$ 1.701.389.028,00 e R\$ 29.922.832,00, e o Decreto publicado em 21 de agosto de 2015 no valor de R\$ 600.268.845,00, são incompatíveis com o art. 167, inciso V, da CF/88, bem como com os art. 15 e 16, inciso II, c/c § 1º, inciso II, ambos da LRF.

27

2.5. Se a alegada "incompatibilidade" na abertura dos créditos poderia ser compensada, posteriormente, com a inexecução de outras programações;

A incompatibilidade dos decretos, aferida no momento das alterações promovidas na programação orçamentária, ocorreu no instante da sua publicação. Os quatro Decretos analisados abrem crédito suplementar e entraram em vigor, na data da publicação, que ocorreu em 28 de julho para dois deles e 21 de agosto de 2015 para o terceiro.

A propósito, vale a transcrição de passagem da resposta ao Quesito 2 da Exma. Sra. Senadora Ana Amélia.

Considerando a redação do dispositivo supra, **a alteração na programação orçamentária** é o parâmetro a ser considerado para fins de verificação de compatibilidade entre o decreto de crédito suplementar e obtenção da meta de resultado primário.

Como a alteração da programação orçamentária ocorre no momento da publicação do decreto – considerado que o decreto veicule cláusula de vigência imediata –, e não no momento da sua execução, pode-se afirmar que os decretos que abrem crédito suplementar, no momento de sua publicação, devem guardar compatibilidade com a meta de resultado primário em vigor, tal como estabelecido na lei de diretrizes orçamentárias e suas eventuais alterações.²⁸

Ademais, o art. 167, V, da Constituição Federal veda a abertura de crédito suplementar sem prévia autorização legislativa.

Assim, não há previsão legal ou constitucional para posterior compensação da incompatibilidade apontada.

²⁷ DOC 144, p. 18 e 19.

²⁸ DOC 144, p. 209.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

3. A Junta afirma que os decretos não se subsumem às condicionantes expressas no caput do art. 4º da LOA 2015, razão pela qual dependeriam de autorização legislativa prévia (art. 167, V, CF). Assim, devem ser esclarecidos:

3.1. A quais condicionantes do art. 4º os decretos não se subsumem;

Vale, de novo, a reprodução parcial do Laudo Pericial, no tocante à resposta ao Quesito 3 da Acusação.

Se o art. 4º, *caput*, da LOA/2015 autoriza, tão somente, a abertura de créditos suplementares cujas alterações promovidas na programação orçamentária sejam compatíveis com a obtenção da meta de resultado primário estabelecida para o exercício, é de se concluir os três Decretos que não se subsumem a tal regramento não encontram substrato legal de validade, ou seja, não possuem autorização legislativa. Esses três Decretos, portanto, afrontam o art. 167, inciso V, da CF/88, que veda “a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes”.²⁹

3.2. Qual (quais) a(s) condicionante(s) que inibe(m) a abertura de crédito por decreto, mas o autoriza por projeto de lei, indicando o normativo e respectivo dispositivo que ampara a resposta;

Segundo a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, os créditos suplementares são autorizados por lei e abertos por decreto.

[Lei nº 4.320/1964] Art. 42. Os créditos suplementares e especiais serão autorizados por lei e abertos por decreto executivo.

Assim, no âmbito do devido processo legislativo orçamentário, a abertura de crédito suplementar por decreto requer a autorização legislativa na forma de lei em sentido estrito. A CF/88, ao cuidar das atribuições do Congresso Nacional, destaca a competência do Congresso Nacional para dispor sobre orçamento anual entre outras matérias. Essa Constituição também faculta que uma lei ordinária específica, a LOA, autorize a abertura de créditos suplementares.

[CF/88] Art. 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre: [...]

²⁹ DOC 144, p. 18.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

II - plano plurianual, diretrizes orçamentárias, orçamento anual, operações de crédito, dívida pública e emissões de curso forçado; [...]

[Art. 165] § 8º A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

A LOA/2015, art. 4º, autorizou a abertura de créditos suplementares nas seguintes condições:

[LOA/2015] 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: [...]

Desse modo, o Anexo da Portaria nº 16, de 29 de abril de 2015, da SOF, indica os casos de edição de crédito suplementar por decreto executivo ou projeto de lei, entre outras possibilidades.

Antes da LOA/2015, a LDO/2015 disciplinou as alterações orçamentárias, inclusive a abertura de créditos suplementares por lei em sentido estrito.

[LDO/2015] Art. 39. Os projetos de lei relativos a créditos suplementares e especiais serão encaminhados pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional, também em meio magnético, preferencialmente de forma consolidada de acordo com as áreas temáticas definidas no art. 26 da Resolução nº 1, de 2006-CN, ajustadas a reformas administrativas supervenientes, e por Poder. [...]

§ 3º Acompanharão os projetos de lei concernentes a créditos suplementares e especiais exposições de motivos circunstanciadas que os justifiquem e indiquem as consequências dos cancelamentos de dotações propostos sobre a execução de atividades, projetos, operações especiais e respectivos subtítulos e metas.

§ 4º 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. [...]



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

§ 10. Os créditos de que trata este artigo, aprovados pelo Congresso Nacional, serão considerados automaticamente abertos com a sanção e publicação da respectiva lei. [...]

Art. 40. As propostas de abertura de créditos suplementares autorizados na Lei Orçamentária de 2015, ressalvado o disposto nos §§ 1º e 5º, serão submetidas ao Presidente da República, acompanhadas de exposição de motivos que inclua a justificativa e a indicação dos efeitos dos cancelamentos de dotações, observado o disposto no § 5º do art. 39. [...]

Assim, os créditos suplementares abertos por decreto exigem – por força do “caput” do art. 4º da LOA/2015 – imediata compatibilidade da programação orçamentária com a obtenção da meta fiscal. Os projetos de lei de créditos suplementares – por força do art. 39, 3º, da LDO/2015 – remetem à compatibilidade verificada no momento da realização das despesas objeto do crédito e à análise da matéria pelo Poder Legislativo.

Dessa forma, o decreto presidencial é o ponto terminal da tramitação administrativa de edição dos créditos suplementares, enquanto a apresentação de projeto de lei é apenas uma etapa do devido processo legislativo orçamentário relativo a tais créditos.

3.3. Qual bem jurídico a negativa de abertura de crédito por decreto visa proteger;

O controle legislativo do orçamento e das contas públicas é um bem jurídico a ser tutelado, como expressamente reconheceu o Constituinte Originário, ao destacar a competência do Congresso Nacional para dispor sobre orçamentos anuais, entre outras matérias de competência da União (art. 48, II). Esse bem jurídico protegido remete ainda à separação dos poderes, elegida a cláusula pétrea também pelo Constituinte Originário (art. 61, § 4º, III).

4. A Junta afirma que, à época da abertura dos créditos, a meta vigente era uma, mas a utilizada inclusive para a limitação de empenho e movimentação financeira foi a constante do PLN 5/2015. Deve ser esclarecido:

4.1. Se há uma meta determinada em lei a ser observada na abertura de créditos, citando o respaldo legal;



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

A LRF, art. 4º, § 1º, determina que as leis de diretrizes orçamentárias veiculem metas de resultado fiscal.

De fato, a LDO/2015 dispõe acerca dessa matéria.

[Lei nº 13.080, de 2 de janeiro de 2015] CAPÍTULO I

DAS METAS E PRIORIDADES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL

Art. 2º A aprovação do Projeto de Lei Orçamentária de 2015, bem como a execução da respectiva Lei, deverão ser compatíveis com a obtenção da meta de superávit primário, para o setor público consolidado não financeiro de R\$ 66.325.000.000,00 (sessenta e seis bilhões, trezentos e vinte e cinco milhões de reais), já considerada a redução do montante de R\$ 28.667.000.000,00 (vinte e oito bilhões, seiscentos e sessenta e sete milhões de reais) relativos ao Programa de Aceleração do Crescimento – PAC, sendo a meta de superávit primário dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social de R\$ 55.279.000.000,00 (cinquenta e cinco bilhões, duzentos e setenta e nove milhões de reais), e R\$ 0,00 (zero real) para o Programa de Dispendios Globais, conforme demonstrado no Anexo de Metas Fiscais constante do Anexo IV desta Lei. [...]

Esse dispositivo foi revogado, pela Lei nº 13.199, de 3 de dezembro de 2015, que alterou LDO/2015 a meta de resultado primário até então vigente.

Art. 1º A Lei no 13.080, de 2 de janeiro de 2015, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 2º A aprovação do Projeto de Lei Orçamentária de 2015 e a execução da referida Lei deverão ser compatíveis com a obtenção de resultado primário deficitário, para o setor público consolidado não financeiro, de R\$ 48.908.400.000,00 (quarenta e oito bilhões, novecentos e oito milhões e quatrocentos mil reais), sendo déficit primário de R\$ 51.824.400.000,00 (cinquenta e um bilhões, oitocentos e vinte e quatro milhões e quatrocentos mil reais) para os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social e de R\$ 0,00 (zero real) para o Programa de Dispendios Globais, conforme demonstrado no Anexo de Metas Fiscais constante do Anexo IV. [...]

A LOA/2015 exigia que as alterações na programação orçamentária fossem compatíveis com a obtenção da meta de resultado primário, conforme a resposta constante do Laudo Pericial ao Quesito 16 da Defesa reproduzido a seguir:

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.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Por esse prisma, em face de autorização prescrita na lei orçamentária, observados as condições e os limites ali preconizados, o legislador ordinário atribuiu ao Chefe do Poder Executivo a prerrogativa de abertura de créditos suplementares, o que se consubstanciaria, na essência, pela edição de decretos, instrumentos que são imanentes às suas atividades normativas.³⁰

4.2. Se há meta uma para a limitação de empenho e pagamento, citando o dispositivo legal;

A LRF determina que ao final de cada bimestre seja verificado se a realização da receita comporta o cumprimento das metas de resultado fiscal e seja promovida limitação de empenho e movimentação financeira nos montantes necessários, segundo critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

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 subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

Desse modo, os montantes considerados necessários são limitados, segundo critérios das respectivas leis de diretrizes orçamentárias. Conforme a LDO/2015,

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. [...]

§ 4º O Poder Executivo divulgará na internet e encaminhará ao Congresso Nacional e aos órgãos referidos no caput deste artigo, no prazo nele previsto, relatório que será apreciado pela Comissão Mista a que se refere o § 1º do art. 166 da Constituição Federal, contendo:

I - a memória de cálculo das novas estimativas de receitas e despesas primárias e a demonstração da necessidade da limitação de empenho e movimentação financeira nos percentuais e montantes estabelecidos por órgão;

³⁰ DOC 144, p. 107.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

II - a revisão dos parâmetros e das projeções das variáveis de que tratam o inciso XXI do Anexo II e o Anexo de Metas Fiscais;

III - a justificativa das alterações de despesas obrigatórias, explicitando as providências que serão adotadas quanto à alteração da respectiva dotação orçamentária, bem como os efeitos dos créditos extraordinários abertos;

IV - os cálculos relativos à frustração das receitas primárias, que terão por base demonstrativos atualizados de que trata o inciso XI do Anexo II, e demonstrativos equivalentes, no caso das demais receitas, justificando os desvios em relação à sazonalidade originalmente prevista;

V - a estimativa atualizada do superávit primário das empresas estatais, acompanhada da memória dos cálculos referentes às empresas que responderem pela variação;

VI - justificativa dos desvios ocorridos em relação às projeções realizadas nos relatórios anteriores; [...]

§ 5º Aplica-se somente ao Poder Executivo a limitação de empenho e movimentação financeira cuja necessidade tenha sido identificada fora da avaliação bimestral, devendo o relatório a que se refere o § 4º deste artigo ser divulgado na internet e encaminhado ao Congresso Nacional no prazo de até 7 (sete) dias úteis, contados a partir da data em que entrar em vigor o respectivo ato. [...]

Assim, cumpre ao Poder Executivo a apuração dos montantes necessários, assim como o compartilhamento dessas informações com os demais órgãos e a divulgação de critérios e parâmetros norteadores dessa apuração, inclusive no caso de limitação extemporânea.

Para mais detalhes, ver ainda a resposta ao Pedido de Esclarecimentos 4.1 da Exma. Sra. Senadora Vanessa Grazziotin.

4.3. Se a previsão constante no art. 9º da LRF, quanto à limitação de empenho e pagamento em caso de frustração na arrecadação, se refere ao momento da execução ou da elaboração orçamentária;

A limitação de empenho e de movimentação financeira previstas pelo art. 9º da LRF remetem às possibilidades de execuções orçamentária e financeira.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

5. A Junta cita que houve execução pelo menos de parte dos decretos citados, com consequências fiscais. Devem ser esclarecidos se:

5.1. Há ato presidencial na execução das programações decorrentes dos decretos;

Ato presidencial, na execução das programações decorrentes dos decretos, equivaleria à ordenação de despesa. Ordenador de despesa é conceituado pelo Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, nos seguintes termos:

[Decreto-lei nº 200/1967] Art. 80. [...]

§ 1º Ordenador de despesas é toda e qualquer autoridade de cujos atos resultarem emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimimento ou dispêndio de recursos da União ou pela qual esta responda.

§ 2º O ordenador de despesa, salvo conivência, não é responsável por prejuízos causados à Fazenda Nacional decorrentes de atos praticados por agente subordinado que exorbitar das ordens recebidas.

Esta Junta Pericial analisou a execução de apenas uma programação de cada um dos três decretos com efeitos fiscais negativos e não constatou ato de ordenação de despesa presidencial.

Cumpre recordar que, por limitações de dados e tempo, esta Junta Pericial examinou apenas uma programação de cada um dos três decretos, conforme consta no Laudo Pericial.

5. Embora não se tenha obtido informações completas relativas à execução das dotações suplementares constantes exclusivamente desses três Decretos (excluídas as dotações iniciais e demais suplementações), esta Junta identificou que pelo menos uma programação de cada decreto foi executada orçamentária e financeiramente no exercício financeiro de 2015, com consequências fiscais negativas sobre o resultado primário apurado.³¹

5.2. Antes da execução, as programações se sujeitam aos limites de contingenciamento;

A vigência da determinação dos limites de empenho e movimentação financeira antecede e incide nas programações. Por exemplo, na EM nº 00101/2015 MP, de 9 julho de 2015, relativa ao Decreto de crédito suplementar de 27 de julho de 2015,

³¹ DOC 144, p. 212.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

de R\$ 29, 9 milhões, ou seja, um dos decretos de crédito suplementar objeto da perícia, consta.

[...] e) as despesas relacionadas na alínea "a" serão executadas de acordo com os limites do Anexo I do Decreto nº 8.456, de 2015, conforme estabelece o § 2º do art. 1º do referido Decreto; e

f) as constantes das alíneas "b" e "c" não terão suas execuções sujeitas aos limites estabelecidos no Anexo I do referido Decreto, de acordo com o seu art. 1º, § 1º, inciso III. [...] ³²

O Decreto nº 8.456, de 22 de maio de 2015, que “Dispõe sobre a programação orçamentária e financeira, estabelece o cronograma mensal de desembolso do Poder Executivo para o exercício de 2015, e dá outras providências”, limita empenhos e pagamentos, como citado no trecho transcrito do Decreto de crédito suplementar.

5.3 .Embora houvesse impacto decorrente da execução dos decretos, se teria havido compensação com a inexecução de outras despesas;

A avaliação acerca de eventual compensação fiscal na execução das ações orçamentárias listadas demandaria investigar se a subexecução de uma ação decorreu da superexecução de outra ação, o que além de transbordar o objeto da Perícia seria incompatível com o cronograma estabelecido para o trabalho pericial.

Ademais, como ressaltado na resposta elaborada para o Quesito 9 formulado pela Acusação (pp. 28-30 do DOC 144), esta Junta não logrou obter junto à SOF ou à STN informações pormenorizadas relativas à execução das suplementações, embora esses Órgãos do Poder Executivo tenham sido expressamente instados a fornecer essas informações por meio dos Ofícios nº 095/2016 e 096/2015 – CEI2016, respectivamente.

5.4. A execução das programações discricionárias totais, entendidas como tais as referidas no art. 52, § 1º, da LDO 2015, foi superior ou inferior às programações originais da LOA 2015 nas programações discricionárias no mesmo conceito;

O art. 52, § 1º, da LDO/2015 considera como despesas primárias discricionárias as discriminadas no seu art. 7º, § 4º, II, alíneas "b", "c" e "d, isto é, os seguintes identificadores de resultado primário: 2 – discricionária não abrangida pelo PAC;

³² DOC 133, Anexo 2, Item 10.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do Impeachment 2016

3 – discricionária abrangida pelo PAC; ou 6 – discricionária decorrente de programações incluídas ou acrescidas por emendas individuais.

Vale a reprodução da Tabela 1 do Pedido de Esclarecimento 5 da Defesa (dando-lhe nova numeração – Tabela 7), com a execução das programações discricionárias totais por identificador de resultado primário.

Tabela 7: Despesa total executada em 2015

R\$ 1,00

Identificador de resultado primário ⁽¹⁾	Dotação inicial (LOA 2015)	Dotação autorizada	Total Empenhado	Total Pago
0	1.484.359.685.644,00	1.489.197.805.255,00	1.042.241.329.730,46	1.031.896.548.542,22
1	1.191.771.035.190,99	1.237.511.829.741,99	1.200.825.723.181,49	1.146.791.366.372,51
2	125.247.120.677,01	134.517.578.818,01	93.397.749.434,81	64.688.903.341,70
3	65.617.263.589,00	67.592.572.367,00	42.147.252.333,67	24.176.676.568,87
6	9.681.842.341,00	9.666.324.341,00	3.430.515.709,81	44.663.005,62
TOTAL ⁽²⁾	2.876.676.947.442,00	2.938.486.110.523,00	2.382.042.570.390,24	2.267.598.157.830,92

Fonte: SIGA Brasil. Elaboração própria.

Nota:

(1) Legenda dos IRPs (art. 7º, § 4º, da LDO/2015): I - financeira (RP 0); II - primária e considerada na apuração do resultado primário para cumprimento da meta, sendo: a) obrigatória, quando constar da Seção I do Anexo III (RP 1); b) discricionária não abrangida pelo PAC (RP 2); c) discricionária abrangida pelo PAC (RP 3); ou d) discricionária decorrente de programações incluídas ou acrescidas por emendas individuais (RP 6).

(2) Eventual divergência entre os valores totais constantes desta Tabela e da Tabela 38 do Laudo Pericial (DOC 144, p. 127) pode decorrer de ajustes realizados no âmbito do SIAFI.

6. Há conclusão de que existe efeitos negativos sobre a obtenção da meta, quando da utilização de superávit financeiro e do excesso de arrecadação como fontes de suplementação de despesas primárias. Mas devem ser esclarecidos:

6.1. Quais as fontes utilizadas pelos decretos que, potencialmente, segundo o Parecer, afetariam a obtenção da meta;

Qualquer fonte de recursos tem o potencial de afetar a obtenção da meta, pois tal afetação depende da confrontação específica e concreta entre receitas e despesas primárias e não primárias ou financeiras.

A propósito, o Ementário de Classificação das Receitas Orçamentárias, elaborado pela SOF, distingue a classificação de receitas por fontes da classificação por indicador de resultado primário.³³

³³ SOF. Ementário de Classificação das Receitas Orçamentárias, Brasília, 2015, p. 54 e 57.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

4.2.2 Classificação da Receita Orçamentária por FONTE DE RECURSOS

Essa classificação orçamentária busca identificar as origens dos ingressos financeiros que financiam os gastos públicos. Determinadas Naturezas de Receita, são agrupadas em Fontes de Recursos obedecendo a uma regra previamente estabelecida. Por meio do orçamento público, essas Fontes são alocadas em determinadas despesas de forma a evidenciar os meios para atingir os objetivos públicos.

Frente ao exposto, é a classificação que permite demonstrar a correspondência entre as fontes de financiamento e os gastos públicos, pois exterioriza quais são as Receitas que financiam determinadas Despesas. [...]

4.2.4 Classificação da Receita por Indicador de Resultado Primário

Esta classificação orçamentária da receita tem por objetivo identificar quais são as receitas que compõem o resultado primário do Governo.

Receita primária é o somatório das receitas fiscais líquidas (aquelas que não geram obrigatoriedade de contraprestação financeira, como ônus, encargos e devolução).

O cálculo da Receita Primária é efetuado somando-se as Receitas Correntes com as de Capital e, depois, excluindo da conta as receitas: de operações de crédito e seus retornos (juros e amortizações), de aplicações financeiras, de empréstimos concedidos e do superávit financeiro.

Receitas Financeiras são as provenientes de operações de crédito internas e externas, de aquisição de títulos de capital, de aplicações financeiras, de juros, de amortizações e do superávit financeiro.

A receita é classificada, ainda, como Primária (P) quando seu valor é incluído na apuração do Resultado Primário no conceito acima da linha, e Não-Primária ou Financeira (F) quando não é incluído nesse cálculo. Esse conceito surgiu quando o Brasil adotou metodologia de apuração do resultado primário oriunda de acordos com o Fundo Monetário Internacional - FMI. [...]

O indicador de receita que controla a obtenção da meta é o indicador de resultado primário da alocação dos recursos. Assim, o eventual comprometimento da meta decorre, como já mencionado, da confrontação entre receitas e despesas.

Por exemplo, uma receita primária não alocada ou alocada em despesas financeiras, independentemente da fonte, elevará o resultado primário, enquanto, a substituição de despesa primária por despesa financeira também elevará o



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

resultado primário, independentemente da fonte. Ao mesmo tempo, uma receita financeira que seja alocada em despesas financeiras não impactará o resultado primário, mas, se confrontada com uma despesa primária impactará tal resultado.

6.2. Se tais fontes eram vinculadas a certas despesas ou a certos órgãos;

As programações com execução examinadas pela Junta Pericial, na resposta ao Quesito 9 da Acusação, reproduzida parcialmente, no Pedido de Esclarecimento 6.3 da Exma. Sra. Senadora Vanessa Grazziotin, evidenciam, pelo menos, uma fonte vinculada.

De fato, a programação examinada, no Decreto de R\$ 1,7 bilhão, de 28 de julho de 2015, contém a Fonte 313, detalhada no “Ementário de Classificação das Receitas Orçamentárias”, entre outras. Seguem esclarecimentos sobre a vinculação dessa fonte.

- Fonte 313 – (3) Recursos do Tesouro - Exercícios Anteriores: (13) Contribuição do Salário – Educação.

Fonte composta por recursos provenientes da contribuição prevista no art. 212, § 5º, da Constituição Federal, como fonte adicional de financiamento do ensino fundamental público.

A contribuição é de 2,5% sobre a folha de pagamento, para empresas comerciais e industriais, inclusive entidades públicas e sociedades de economia mista, e é repartida entre os Estados e o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE, do Ministério da Educação, conforme disposto na Lei no 9.424, de 24 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei no 10.832, de 29 de dezembro de 2003.³⁴

O dispositivo constitucional vincula essa fonte à educação básica pública.

[CF/88, art. 212] § 5º A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006)

Por conseguinte, havia fontes vinculadas nos decretos em apreço.

Para mais detalhes, sobre o impacto da execução dessa e outras programações, na obtenção do resultado primário, ver o trecho da resposta ao Quesito 9 da Acusação

³⁴ SOF. Ementário de Classificação das Receitas Orçamentárias, Brasília, 2015, p. 426 e 427.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO
Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

transcrito no Pedido de Esclarecimentos 6.3 da Exma. Sra. Senadora Vanessa Grazziotin.

6.3. Se, havendo vinculação, as fontes poderiam, legalmente, ser utilizadas para obtenção do resultado fixado para o exercício;

A mera vinculação não compele necessariamente à imediata aplicação dos recursos obtidos nem impede a utilização desses recursos de modo compatível com a obtenção do resultado fixado para o exercício.

No contexto do devido processo legislativo orçamentário, as afetações de recursos precisam ser ainda compatibilizadas com outras normas incidentes na despesa pública, como a exigência de compatibilidade das alterações de programações orçamentárias com a obtenção dos resultados fiscais almejados.

Assim, fontes vinculadas podem ser utilizadas para a obtenção do resultado primário em observância do devido processo da despesa pública.

Foram examinadas as execuções orçamentária e financeira de uma programação constante em cada decreto considerado incompatível com o art. 4º, “caput”, da LOA/2015, conforme o trecho transcrito a seguir da resposta ao Quesito 9 da Acusação.

Dada a autorização contida no art. 38, § 1º, inciso III, da LDO/2015³⁵, e considerando as inúmeras Portarias editadas pela SOF ao longo do exercício financeiro com base nesse permissivo, promovendo alterações qualitativas nas programações constantes da LOA/2015, a SOF parece ser o órgão mais apto para destacar a execução das dotações que constam *exclusivamente* dos Decretos sob análise.

Isso acontece porque, uma vez que a dotação inicial é suplementada, o crédito suplementar se agrega à dotação inicial, integrando-se à

³⁵ Art. 38. As classificações das dotações previstas no art. 7º, 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. § 1º As alterações de que trata o caput poderão ser realizadas, justificadamente, se autorizadas por meio de: [...] III - portaria da Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, no que se refere aos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social: a) para as fontes de recursos, inclusive as de que trata o art. 110, observadas as vinculações previstas na legislação, para os identificadores de uso e de resultado primário e para as esferas orçamentárias, exceto para as alterações do identificador de resultado primário 6 (RP 6); b) para os títulos das ações e subtítulos, desde que constatado erro de ordem técnica ou legal; e c) para ajustes na codificação orçamentária, decorrentes da necessidade de adequação à classificação.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

programação orçamentária pertinente. Não se executa a dotação inicial ou a dotação constante do ato de suplementação; o que se executa é a dotação autorizada pela programação orçamentária, composta pela soma indissociável da dotação inicial e da suplementação.

Embora não seja simples, a identificação da execução exclusivamente do crédito suplementar, às vezes, é viável de forma artesanal. Por exemplo, no caso de uma dotação inicial que sofreu apenas uma suplementação ao longo do exercício, sem cancelamentos posteriores, é possível identificar se os pagamentos realizados na programação superam o valor da dotação inicial, hipótese em que, invariavelmente, parte do crédito suplementar foi pago.

Contudo, na hipótese em que há mais de uma suplementação, é imprescindível conhecer a ordem cronológica de cada um dos créditos suplementares, em cada uma das programações. Além disso, a avaliação precisa da execução da dotação suplementar (excluída a dotação inicial e outras suplementações) exige a análise da programação detalhada por grupo de natureza de despesa, fonte de recursos, modalidade de aplicação, subtítulo, entre outros classificadores das programações orçamentárias.

No caso dos quatro Decretos ora analisados, são 355 as programações suplementadas³⁶. O estudo preciso da execução exclusivamente dos decretos que suplementaram essas programações exigira identificar, para cada uma delas, a existências de outros decretos ou leis de créditos suplementares que as antecederam ou sucederam, bem como eventuais alterações qualitativas promovidas por portarias da SOF e cancelamentos de dotações posteriores. Concluída essa etapa, passar-se-ia a analisar a execução orçamentária e financeira, a nível detalhado, de cada uma das 355 programações.

Essa investigação, embora teoricamente possível, demandaria um tempo incompatível com o cronograma estabelecido para os trabalhos desta Junta, sendo a SOF, como apontado alhures, o órgão com melhores condições de prover essa informação.

Contudo, ao para menos assegurar que os Decretos foram, de fato, executados com algum efeito fiscal, basta demonstrar, em cada Decreto, a execução de, ao menos, uma programação que tenha sido suplementada à conta de superávit financeiro ou de excesso de arrecadação – uma vez que as programações suplementadas à conta de anulação de dotações primárias têm efeito fiscal neutro.

³⁶ Considerando apenas o detalhamento por órgão orçamentário, unidade orçamentária, programa, ação e fonte, tal como apresentado pela SOF no Anexo do DOC 121. Contudo, o número é ainda maior quando feito o detalhamento por grupo de natureza de despesa, modalidade de aplicação e subtítulo.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

A seguir, faz-se esse exercício. Serão considerados apenas os três Decretos cujas alterações na programação orçamentária são incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário em 2015, nos termos do *caput* do art. 4º da LOA/2015. Dessa forma, não será analisado o Decreto de 20 de agosto de 2015 que suplementou dotações em R\$ 55,28 bilhões, pois seu efeito é neutro do ponto de vista fiscal. As informações foram extraídas do Anexo 1 do DOC 121 e do sistema SIGA Brasil.

- O Decreto de 27 de julho de 2015, no valor de R\$ 1.701.389.028,00, suplementa 247 programações³⁷, usando como fontes: superávit financeiro apurado no balanço patrimonial do exercício de 2014, no valor de R\$ 666.186.440,00, excesso de arrecadação, no valor de R\$ 594.113.666,00, e anulação parcial de dotações orçamentárias, no valor de R\$ 441.088.922,00.

Dentre as diversas suplementações realizadas com recursos de superávit financeiro, R\$ 294.880.000,00 foram destinados à ação “0509 – Apoio ao Desenvolvimento da Educação Básica - Nacional” no âmbito da Unidade Orçamentária “26.298 - Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação”. O código da classificação funcional da programação é 12.847 e da classificação programática é 2030.0509.0001. A suplementação ocorreu no âmbito do Orçamento Fiscal, IRP 2, modalidade de aplicação 90, IU 0 e Fonte 313, sendo R\$ 244.880.000,00 alocados no GND 3 e R\$ 50.000.000 alocados no GND 4.

A Tabela 4 demonstra a execução da referida dotação suplementar no GND 3:

³⁷ Considerando apenas o detalhamento por órgão orçamentário, unidade orçamentária, programa, ação e fonte, tal como apresentado pela SOF no Anexo do DOC 121.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Tabela 4: execução de dotação específica constante do Decreto de crédito suplementar no valor de R\$ 1.701.389.028

							R\$ mil
Mês	Dot. In. ⁽¹⁾	Créd. Sup.	Autorizado	Empenhado	Liquidado	Pago	Imp. Total ⁽²⁾
01/15	0	0	0	0	0	0	0
02/15	0	0	0	0	0	0	0
03/15	0	0	0	0	0	0	0
04/15	0	0	0	0	0	0	0
05/15	0	0	0	0	0	0	0
06/15	0	0	0	0	0	0	0
07/15	0	244.880	244.880	0	0	0	0
08/15	-121	0	-121	0	0	0	0
09/15	-48	0	-48	213.002	4.799	260	260
10/15	-2	0	-2	-148.471	1.847	4.853	5.113
11/15	-4.888	0	-4.888	-27.656	5.020	4.437	9.550
12/15	-76.871	0	-76.871	123	9.083	3.200	12.751
2015	-81.929	244.880	162.951	36.998	20.750	12.751	-

Fonte: SIGA Brasil.

Notas:

(1) Dotação inicial. Valores negativos indicam cancelamentos ou remanejamentos promovidos ao longo do exercício

(2) Impacto fiscal concreto acumulado ao longo do exercício decorrente da execução da programação.

As células sombreadas em azul indicam o mês de edição e o valor do Decreto de suplementação. As células sombreadas em vermelho indicam o momento em que se inicia e o impacto fiscal negativo decorrente da execução da programação, ou seja, em setembro de 2015.

É possível, contudo, que o Decreto tenha gerado impacto fiscal em momento anterior, ou seja, em julho, mês da sua edição. Isso porque, aqui, está-se fazendo a análise de uma única programação (das 247 programações suplementadas), escolhida ao acaso, apenas para fins de comprovação da eventual ocorrência do impacto fiscal negativo decorrente da execução do Decreto. Contudo, a execução de uma outra programação suplementada pelo Decreto pode ter gerado impacto fiscal concreto ainda no mês de julho de 2015.

Com isso, é possível assegurar que houve pagamentos relacionados às dotações contidas, exclusivamente, no crédito suplementar em análise.

Dado que o valor total pago nessa programação foi de R\$ 12.750.893,96, e considerando que nela não havia dotação inicial, esse é o montante do impacto fiscal negativo decorrente **exclusivamente** essa programação.

Como já esposado, o impacto fiscal concreto decorrente da execução das dotações constantes de todo o Decreto demandaria realizar investigação similar para cada uma das programações suplementadas.

- O Decreto de 27 julho de 2015, no valor de R\$ 29.922.832, suplementa 14 programações³⁸ e teve como fontes: **excesso de arrecadação de Recursos de Convênios, no valor de R\$**

³⁸ Considerando apenas o detalhamento por órgão orçamentário, unidade orçamentária, programa, ação e fonte, tal como apresentado pela SOF no Anexo do DOC 121.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

365.726,00, e anulação parcial de dotações orçamentárias, no valor de R\$ 29.557.106,00.

O valor correspondente ao excesso de arrecadação destinou-se à suplementação de uma única ação, no âmbito da Unidade Orçamentária “53201 - Companhia de Desenvolvimento dos Vales do São Francisco e do Parnaíba – CODEVASF”, qual seja: “Funcionamento de Estações e Centros de Pesquisa em Aquicultura - No Estado de Minas Gerais”, cujo código da classificação Funcional é 20.608 e da classificação Programática é 2052.2819.0031. A suplementação ocorreu no âmbito do Orçamento Fiscal, sob a GND 3, IRP 2, Modalidade de Aplicação 90, IU 0 e Fonte 281.

A Tabela 5 demonstra a execução da referida dotação suplementar:

Tabela 5: execução de dotação específica constante do Decreto de crédito suplementar no valor de R\$ 29.922.832

Mês	Dot. In. ⁽¹⁾	Créd. Sup.	Autorizado	Empenhado	Liquidado	Pago	Imp. Total ⁽²⁾
01/15	45.590,00	0	45.590,00	0	0	0	0
02/15	45.590,00	0	45.590,00	60.787,00	0	0	0,00
03/15	45.590,00	0	45.590,00	75.983,00	0	0	0,00
04/15	410.317,00	0	410.317,00	0	19.331,89	17.876,59	17.876,59
05/15	0	0	0	14.494,00	35.484,07	36.939,37	54.815,96
06/15	0	0	0	211.055,28	15.043,78	9.741,88	64.557,84
07/15	-360	365.726,00	365.366,00	184.954,37	66.539,46	65.872,88	130.430,72
08/15	-27,95	0	-27,95	365.151,40	106.078,84	62.567,80	192.998,52
09/15	0	0	0	0	80.941,96	101.108,87	294.107,39
10/15	0	0	0	-10.192,87	33.681,32	62.993,93	357.101,32
11/15	0	0	0	10.192,87	311.336,03	264.801,14	621.902,46
12/15	0	0	0	-12.331,52	231.656,18	278.191,07	900.093,53
2015	546.699,05	365.726,00	912.425,05	900.093,53	900.093,53	900.093,53	-

Fonte: SIGA Brasil.

Notas:

(1) Dotação inicial. Valores negativos indicam cancelamentos ou remanejamentos promovidos ao longo do exercício

(2) Impacto fiscal concreto acumulado ao longo do exercício decorrente da execução da programação.

As células sombreadas em azul indicam o mês de edição e o valor do Decreto de suplementação. As células sombreadas em vermelho indicam o momento em que o valor pago supera a dotação até então autorizada, no valor de R\$ 546.699,05. Esse é, também, o momento em que se verifica a concretização do efeito fiscal negativo decorrente do decreto. Ou seja, é durante o mês de novembro de 2015 que se iniciaram os pagamentos relacionados às dotações contidas, exclusivamente, no crédito suplementar em análise.

Como o valor total pago dessa programação foi de R\$ 900.093,53, e considerando que a dotação autorizada, excluído o Decreto, era de R\$ 546.699,05, o valor do crédito suplementar que foi efetivamente pago – e que imprime efeito fiscal negativo – é de R\$ 353.394,48 (96,63% da suplementação, no valor R\$ 365.762,00).



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Assim, fica demonstrado que também esse Decreto foi executado com efeitos fiscais concretos negativos.

- O Decreto de 20 de agosto de 2015, no valor de R\$ 600.268.845,00 suplementa 85 programações³⁹, usando como fontes: **superávit financeiro apurado no balanço patrimonial do exercício de 2014, no valor de R\$ 231.412.685,00, excesso de arrecadação, no valor de R\$ 262.173.117,00, e anulação parcial de dotações orçamentárias, no valor de R\$ 106.683.043,00.**

Dentre as diversas suplementações realizadas com recursos de superávit financeiro, R\$ 40.787.001,00 foram destinados à Ação “2000 – Administração da Unidade – Nacional” no âmbito da Unidade Orçamentária “30108 - Departamento de Polícia Federal”. O código da classificação Funcional da programação é 06.122 e da classificação Programática é 2112.2000.0001. A suplementação ocorreu no âmbito do Orçamento Fiscal, IRP 2, Modalidade de Aplicação 90, IU 0 e Fonte 374, sendo R\$ 24.600.000,00 alocados no GND 3 e R\$ 16.187.001,00 alocados no GND 4.

A Tabela 6 demonstra a execução da referida dotação suplementar no GND 3:

Tabela 6: execução de dotação específica constante do Decreto de crédito suplementar no valor de R\$ 600.268.846

Mês	Dot. In. ⁽¹⁾	Créd. Sup.	Autorizado	Empenhado	Liquidado	Pago	Imp. Total ⁽²⁾
01/15	0	0	0	0	0	0	0
02/15	0	0	0	0	0	0	0
03/15	0	0	0	0	0	0	0
04/15	0	0	0	0	0	0	0
05/15	0	0	0	0	0	0	0
06/15	0	0	0	0	0	0	0
07/15	0	0	0	0	0	0	0
08/15	0	24.600.000,00	24.600.000,00	3.972.628,72	0	0	0
09/15	0	0	0	14.362.654,46	3.166.827,84	2.913.597,87	2.913.597,87
10/15	0	0	0	3.431.451,58	4.385.850,19	4.358.084,06	7.271.681,93
11/15	0	0	0	23.333,68	4.066.017,04	3.382.406,06	10.654.087,99
12/15	-148,80	0	-148,8	1.311.621,96	3.203.912,42	1.495.371,22	12.149.459,21
2015	-148,80	24.600.000,00	24.599.851,20	23.101.690,40	14.822.607,49	12.149.459,21	-

Fonte: SIGA Brasil.

Notas:

(1) Dotação inicial. Valores negativos indicam cancelamentos ou remanejamentos promovidos ao longo do exercício

(2) Impacto fiscal concreto acumulado ao longo do exercício decorrente da execução da programação.

As células sombreadas em azul indicam o mês de edição e o valor do Decreto de suplementação. As células sombreadas em vermelho indicam o momento em que se iniciam os

³⁹ Considerando apenas o detalhamento por órgão orçamentário, unidade orçamentária, programa, ação e fonte, tal como apresentado pela SOF no Anexo do DOC 121.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

pagamentos e o impacto fiscal negativo decorrente da execução da programação, ou seja, em setembro de 2015.

É possível, contudo, que o Decreto tenha gerado impacto fiscal em momento anterior, ou seja, em agosto, mês da sua edição. Isso porque, aqui, está-se fazendo a análise de uma única programação (das 85 programações suplementadas), escolhida ao acaso, apenas para fins de comprovação da ocorrência do impacto fiscal negativo decorrente da execução do Decreto. Contudo, a execução de uma outra programação suplementada pelo Decreto pode ter gerado impacto fiscal concreto ainda no mês de agosto de 2015.

Com isso, é possível assegurar que houve pagamentos relacionados às dotações contidas exclusivamente do crédito suplementar em análise.

Dado que o valor total pago dessa programação foi de R\$ 12.149.459,21, e considerando que nela não havia dotação inicial, esse é o montante do impacto fiscal negativo decorrente exclusivamente essa programação.

Como já esposado, o impacto fiscal concreto decorrente da execução das dotações constantes de todo o Decreto demandaria realizar essa investigação para cada uma das programações suplementadas.

Embora não se possa, no presente trabalho pericial, precisar o montante total pago decorrente da execução das dotações exclusivamente constantes dos três Decretos de suplementação ora analisados, pelo estudo elaborado é possível afirmar que os Decretos investigados tiveram ações executivas e efetivamente pagas no decorrer de 2015, com impacto fiscal concreto negativo sobre o resultado primário do exercício.

Em suma, a alteração das programações orçamentárias e a execução dessas programações com observância apenas de algumas das normas incidentes, como a vinculação das fontes, mas inobservância de outras, a exemplo da compatibilidade com a obtenção do resultado fixado, pode ensejar desconformidades com o devido processo da despesa pública.

Por fim, cabe aos legisladores e aos magistrados a solução de eventuais antinomias entre as várias determinações incidentes, de modo a harmonizar a ordem jurídica e promover a estabilidade e a segurança jurídicas.

**SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO**Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016**6.4. Quais parcelas se referem a excesso de arrecadação e quais se referem a superávit financeiro;**

A informação solicitada consta da Tabela 8.

Tabela 8: Origem dos Recursos dos decretos de créditos suplementares

R\$1,00

R\$1,0

Crédito	Fonte dos Recursos				Total do Crédito	Aplicação		Parcela de Impacto Fiscal
	Superávit Financeiro	Excesso de Arrecadação	Cancelamento			Despesas Primárias	Despesas Financeiras	
			Despesas Primárias	Despesas Financeiras				
20/07/15	666.186.440	594.113.666	441.088.922	-	1.701.389.028	1.698.029.610	3.359.418	1.256.940.688
20/07/15	-	365.726	29.437.106	120.000	29.922.832	29.802.832	120.000	365.726
20/08/15	231.412.685	262.173.117	106.683.043	-	600.268.845	600.268.845	-	493.585.802
20/08/15	1.370.419	-	37.000.000	55.199.212.150	55.237.582.569	37.000.000	55.200.582.569	-
Total	898.969.544	856.652.509	614.209.071	55.199.332.150	57.569.163.274	2.365.101.287	55.204.061.987	1.750.892.216

Fonte: decretos de créditos suplementares não numerados de 20/07/2015 e 20/08/2015

6.5. Se havia fonte de recursos vinculada a convênio ou a doações;

A informação solicitada consta da Tabela 9, em que se verifica a origem dos recursos créditos:

Tabela 9: Detalhamento da origem dos Recursos dos decretos de créditos suplementares

R\$1,00

Crédito suplementar de 20/07/2015, no valor de R\$ 1.701.389.028			
Descrição	Fonte	Valor	
		Superávit Financeiro	Excesso de Arrecadação
Contribuição do Salário Educação	13	344.880.000	-
Contribuições para os programas PIS/PASEP	40	3.359.418	-
Recursos Próprios Não Financeiros	50	262.320.233	12.909.477
Recursos Próprios Financeiros	80	34.962.200	7.037.311
Recursos de Convênios	81	20.571.589	12.394.170
Doações de Pessoas Físicas e Instituições Públicas e Privadas Nacionais	96	93.000	561.772.708
Total		666.186.440	594.113.666
Crédito suplementar de 20/07/2015, no valor de R\$ 29.922.832			
Recursos de Convênios	81	-	365.726
Total		-	365.726
Crédito suplementar de 20/08/2015, no valor de R\$ 600.268.845			
Recursos Próprios Não Financeiros	50	6.204.000	84.406.627
Taxas e Multas pelo Exercício do Poder de Polícia e Multas Provenientes de Processos Judiciais	74	111.595.001	-
Recursos de Convênios	81	98.495.212	139.726.490
Doações de Pessoas Físicas e Instituições Públicas e Privadas Nacionais	96	15.118.472	18.040.000
Recursos Próprios Financeiros	80	-	20.000.000
Total		231.412.685	262.173.117
Crédito suplementar de 20/08/2015, no valor de R\$ 55.237.582.569			
Títulos de Responsabilidade do Tesouro Nacional – Outras Aplicações	44	1.370.419	-
Total		1.370.419	-

Fonte: decretos de créditos suplementares não numerados de 20/07/2015 e 20/08/2015 e MTO



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

O MTO⁴⁰ apresenta as seguintes descrições para as fontes relacionadas aos Recursos de Convênios e às Doações de Pessoas Físicas e Instituições Públicas e Privadas Nacionais:

Fonte - 81 - Recursos de Convênios

Observação:

Fonte composta por recursos originários de convênios e instrumentos congêneres (acordos, contratos e ajustes), realizados entre a Administração direta e indireta da União e os Estados, o Distrito Federal e suas Entidades, os Municípios e suas Entidades e Instituições Privadas, para consecução de objetivos de interesse comum dos partícipes. Considera-se convênio ou instrumento congênere, qualquer acordo ou ajuste que discipline a transferência de recursos públicos e tenha como partícipe órgão da administração pública federal direta, autárquica ou fundacional, empresa pública ou sociedade de economia mista que estejam gerindo recursos dos orçamentos da União, visando à execução de programas de trabalho, projeto/atividade ou evento de interesse recíproco, em regime de mútua cooperação.

Fonte - 96 - Doações de Pessoas Físicas e Instituições Públicas e Privadas Nacionais

Observação:

Fonte composta pelos recursos não reembolsáveis recebidos pelo Governo Brasileiro de pessoas ou de agências nacionais de desenvolvimento que possuem personalidade jurídica de direito público ou direito privado, dentre as quais: Sociedades de Economia Mista e Empresas Públicas. A especificação de fonte própria para acolhimento de doações, anteriormente classificadas como as fontes 150 e 250, atendem à necessidade de facilitar o controle da execução, uma vez que geralmente esses recursos são dirigidos a finalidades pré-determinadas em contratos.

Ao descrever a características das fontes acima destacadas, o MTO não indicou claramente se os recursos são vinculados. Na descrição da Fonte 96, o Manual destaca que os recursos a ela relacionados **geralmente** são dirigidos a finalidades pré-determinadas em contratos.

⁴⁰ SOF. Secretaria de Orçamento Federal. Manual técnico de orçamento MTO. Edição 2015, Brasília, 2014. Disponível em: <http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico/mto_2015-1a-edicao-05-08.pdf>. Acesso em: 29 jun. 2016.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

6.6. Se, em havendo, as fontes decorrentes de convênios e de doações podem ser destinados ao pagamento de juros;

A informação solicitada não foi objeto da perícia e eventuais esclarecimentos sobre essa questão restariam dissociadas das respostas contidas no Laudo Pericial. Ademais, a resposta a esse questionamento demandaria discorrer sobre a aplicação dos recursos das dotações consignadas pelos decretos de crédito suplementar, que escapa ao escopo da denúncia, que versou sobre a incompatibilidade dos decretos, no momento da sua edição, com o art. 4º da LOA/2015.

6.7. Se seria legalmente adequada a retenção de recursos de fontes vinculadas para redução da dívida líquida ou pagamento de juros;

Uma vez mais a questão não envolve controvérsia fática que tenha sido objeto da denúncia, não tendo essa Junta Pericial analisado fatos que extrapolaram a mensuração do impacto da edição dos decretos nas metas de resultado primário.

6.8. Se há fontes ordinárias nas parcelas dos créditos que, segundo o Parecer aprovado pelo Senado, impactariam a meta de resultado.

A Junta Pericial entendeu que “fontes ordinárias” equivalem a

b) destinação não vinculada (ou ordinária): é o processo de alocação livre entre a origem e a aplicação de recursos, para atender a quaisquer finalidades, desde que dentro do âmbito das competências de atuação do órgão ou entidade.⁴¹

O Ementário de Classificação das Receitas Orçamentárias define receitas ordinárias.

FONTE 00 - Recursos Ordinários

Receitas do Tesouro Nacional, de natureza tributária, de contribuições, patrimonial, de transferências correntes e outras, sem destinação específica, isto é, que não estão vinculadas a nenhum órgão ou programação e nem são passíveis de transferências para os Estados, o

⁴¹ SOF. *Manual técnico de orçamento MTO*. Edição 2015, Brasília, 2014, p. 22. Disponível em: <http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico/mto_2015-1a-edicao-05-8.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2016.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Distrito Federal e os Municípios. Constituem recursos disponíveis para livre programação.⁴²

Conforme já mencionado no Laudo Pericial, Quesito 25 da Acusação, cabe diferenciar *meta* de resultado primário do resultado primário em si. Segue transcrição do trecho pertinente.

A LDO/2015, em seu art. 11, inciso IV, dispõe que a Mensagem que encaminhar o Projeto de Lei Orçamentária de 2015 conterà a indicação do órgão que apurará os resultados primário e nominal, para fins de avaliação do cumprimento das metas.

Em atendimento ao citado preceito, a Mensagem Presidencial que encaminhou o PLOA/2015 consignou o seguinte:

Em observância ao art. 11, inciso IV, do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2015 (PLDO-2015), cumpre ressaltar que o Banco Central do Brasil (Bacen) é o responsável, ao final do exercício, pela apuração dos resultados fiscais para fins de verificação do cumprimento da meta fixada no Anexo de Metas Fiscais do PLDO-2015.

Compete ao Banco Central, portanto, a apuração, ao final do exercício, do resultado fiscal para fins de verificação do cumprimento da meta fixada no Anexo de Metas Fiscais da LDO/2015.

As **metas** de resultado primário e nominal, por outro lado, são estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais que, por força de art. 4º, § 1º, da LRF, deverá integrar o PLDO submetido pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional.

A meta, portanto, é a definição quantitativa prévia de um resultado primário a ser alcançado. Ao final do exercício financeiro, ao se comparar a meta previamente estabelecida no Anexo de Metas Fiscais com o resultado efetivamente apurado pelo Banco Central, pode-se concluir se houve ou não o cumprimento da meta.⁴³

Se o Pedido de Esclarecimento remeter à meta, esta não é impactada por alterações nas programações orçamentárias.

Se a referência for ao impacto dessas fontes no resultado fiscal, são necessárias informações pormenorizadas das execuções financeiras das suplementações. Conforme resposta ao Quesito 9 da Acusação (pp. 28-36 do DOC 144), constante do Laudo Pericial, esta Junta não logrou obter tais informações junto à SOF ou à STN, embora esses Órgãos do Poder Executivo tenham sido expressamente

⁴² SOF. *Ementário de Classificação das Receitas Orçamentárias*, Brasília, 2015, p. 425.

⁴³ DOC 144, p. 53 e 54.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

instados a fornecer essas informações por meio dos Ofícios nº 095/2016 e 096/2015 – CEI2016, respectivamente.

2. Neste item, bem assim no item 11, o Laudo Pericial conclui taxativamente que "houve operações de crédito" do Tesouro Nacional junto ao Banco do Brasil, em decorrência de atrasos de pagamento das subvenções. Deve ser esclarecido, no entanto:

2.1. Qual o amparo doutrinário ou jurisprudencial para a conclusão da Junta;

Segundo o MCASP⁴⁴ (pp. 211-212), o conceito de operação de crédito foi estabelecido de forma exemplificativa pela LRF. Assim:

[...] as operações de crédito **nem sempre** envolvem o usual crédito junto a uma instituição financeira com o consequente ingresso de receita orçamentária nos cofres públicos, como, por exemplo, nos casos de assunção, reconhecimento ou confissão de dívidas. [grifo adicionado]

É esclarecedor, ainda, o mandamento contido no MCASP (p. 141) para a "Mensuração de Ativos e Passivos", que reproduz o item 22 da "NBC T 16.5 – Registro Contábil"⁴⁵, das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público:

Os registros contábeis das transações das entidades do setor público devem ser efetuados, considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, **prevalecendo, nos conflitos entre elas, a essência sobre a forma**. [grifo adicionado]

Importa ressaltar que disposição – assim como todas as demais constantes do MCASP – tem aplicabilidade obrigatória para a União, conforme definido no próprio Manual (p. 25):

As normas estabelecidas no MCASP são obrigatórias para todos os órgãos e entidades da administração direta e da administração indireta dos entes da Federação, incluindo seus fundos, autarquias, fundações, e empresas estatais dependentes e facultativas para as empresas estatais independentes. [grifo adicionado]

⁴⁴ STN. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. 6. ed. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasp>>. Acesso em: 28 jun. 2016.

⁴⁵ CFC. Conselho Federal de Contabilidade. *Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11*. Brasília: CFC, 2012. Disponível em: < http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 28 jun, 2016.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Sérgio de Iudícibus⁴⁶ traz dois exemplos capazes de ilustrar bem a aplicação do **princípio contábil da essência sobre a forma**:

Por exemplo, se uma entidade precisa de um financiamento e o consegue, mas desde que transfira, temporariamente, a titularidade jurídica de um imóvel ao financiador, para reavê-lo quando da liquidação da dívida, normalmente produz um contrato de venda, com cláusula de recompra após um certo período, e adiciona um contrato de "aluguel: durante esse período. Os aluguéis e o valor da recompra são nada mais nada menos do que o valor original da dívida e seus encargos financeiros.

Ora, o registro desses contratos conforme essa formalização não evidencia o que de fato está ocorrendo: não há aluguel efetivamente nenhum, o financiado não tem nenhum interesse em vender o imóvel e nem o financiador em adquiri-lo; tudo está sendo de uma certa forma "encenado" por razões de maior garantia jurídica do financiador. Logo, para representar melhor o balanço e o resultado da entidade, mostrando o que de fato economicamente é a realidade, é necessário que o contador faça com que a essência econômica dos fatos prevaleça sobre essas formas jurídicas quando estas não se casam com aquelas. Assim, o contador precisa registrar, na verdade, uma operação de financiamento tomado, com o devido reconhecimento ao longo do tempo dos juros, e pagamento final da dívida, e não uma venda, um aluguel e uma recompra. Caso contrário, os usuários, principalmente os externos à entidade, de forma alguma entenderão o que de fato se passa na entidade; se a contabilidade não retratar dessa forma, fica escondida a dívida no balanço, desaparece temporariamente também o imóvel do balanço, surge um aluguel que não é genuíno, não são evidenciadas as despesas financeiras.

O outro clássico exemplo é o do arrendamento mercantil financeiro, em que uma entidade "arrenda" um equipamento por três anos, paga esse "arrendamento" e depois adquire esse bem por R\$ 1,00 após o último pagamento. Assume, logo de início, totalmente o controle, os riscos e os benefícios do equipamento que só não é seu juridicamente porque, por problemas também de garantia, permanece no nome do banco financiador. Que situação mais esdrúxula: se seguida a contabilização pela forma, o equipamento fica no balanço do banco, e não no da indústria; o banco não mostra seu direito recebível do financiado, e este não mostra de forma alguma sua dívida.

A prevalência da Essência sobre a Forma faz com que se registre essa operação como de fato é a realidade econômica subjacente a esses

⁴⁶ IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade introdutória*. 11. ed. - São Paulo: Atlas, 2010.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

contratos: operação de compra de um equipamento pela indústria financiada pelo banco. Se não for assim, como o usuário, principalmente o externo, pode ter uma ideia do que de fato ocorre? E se ele não tem a informação correta, e passa a saber disso, sua insegurança aumenta, sua dúvida sobre as informações contábeis também, e se ele estiver para dar crédito ou fazer investimento nessa empresa ou nesse banco exigirá um retomo muito maior pelo risco maior que assume por não saber bem o que ocorre.

Assim, o princípio da **prevalência da essência sobre a forma** visa a assegurar que as demonstrações contábeis reflitam, com transparência e fidedignidade, as operações capazes de impactar o patrimônio da entidade.

Ademais, esta Junta entende que a relação jurídica entre o Banco do Brasil e a União não contém elementos indispensáveis para a caracterização de uma prestação de serviços, tal como resposta elaborada para o Pedido de Esclarecimentos 12 formulado pela Defesa, à qual remetemos.

Não obstante, mesmo que tal relação fosse considerada uma prestação de serviços, esta Junta observou a acumulação de passivos ao longo de 2015 entre o Banco do Brasil e o Tesouro Nacional, decorrentes de atrasos no pagamento de equalizações devidas à instituição financeira. Esses atrasos culminaram com a incidência de correção do principal, na ordem de R\$ 450 milhões, sendo esse valor somente relativo às parcelas vencidas entre janeiro e novembro de 2015.

O valor devido pela União ao Banco do Brasil ao final de 2014 era de R\$ 10,91 bilhões, e, ao final de 2015, de R\$ 3,38 bilhões (vide resposta ao Quesito 12 da Acusação – p. 39 do DOC 144). Tais valores foram registrados pelo Banco do Brasil em seu ativo, e deveriam ser registrados pela União em seu passivo, como manda o art. 50, inciso II, da LRF.

Esses passivos, ainda que não registrados, representam assunção de dívida, subsumindo-se ao § 1º do art. 29 da LRF. Por consequência, inevitável é a afronta ao art. 36, *caput*, da LRF.

Por fim, cumpre reproduzir as respostas aos Quesitos 43 a 45 da Defesa.

43. O que entende por operação de crédito à luz do ordenamento jurídico brasileiro?

Acerca do verbete operações de crédito, Sanches afirma que:

[...] entende-se por operação de crédito toda e qualquer obrigação decorrente de financiamentos ou empréstimos, inclusive de arrendamento mercantil, mediante a celebração de contratos, emissão ou aceite de títulos ou a concessão de



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

quaisquer garantias que representem compromissos assumidos com credores situados no País ou no exterior [...] ⁴⁷

A LRF define operação de crédito como compromisso financeiro decorrente de eventos que exemplifica, mas não limita. Desse modo, as operações de crédito consistem em compromissos financeiros assumidos em razão de abertura de crédito, entre outras operações assemelhadas, inclusive com derivativos financeiros, a que se equiparam a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas por ente federado.

Art. 29. Para os efeitos desta Lei Complementar, são adotadas as seguintes definições: [...]

III - operação de crédito: compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros; [...]

§ 1º Equipara-se a operação de crédito a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas pelo ente da Federação [...]

A vedação da realização de operação de crédito entre entes federados é exemplificada, pela LRF, art. 35, com a novação, o refinanciamento ou a postergação de dívida contraída anteriormente.

A STN é o Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal, a quem cabe evidenciar a situação orçamentária, financeira e patrimonial da União e registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União⁴⁸. A STN edita normas gerais para consolidação das contas públicas e reconhece, no MCASP, que “O conceito de operação de crédito foi estabelecido de forma exemplificativa pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) [...]”⁴⁹. Ao mesmo tempo, a STN ressalta que “[...] as operações de crédito nem sempre envolvem o usual crédito junto a uma instituição financeira com o consequente ingresso de receita orçamentária nos cofres públicos, como, por exemplo, nos casos de assunção, reconhecimento ou confissão de dívidas.”⁵⁰

Por disposição constitucional, o Senado Federal dispõe sobre limites globais e condições para as operações de crédito externo e interno de

⁴⁷ SANCHES, Osvaldo Maldonado. *Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins*. 2. Ed. Brasília: Prisma/OMS, 2004, p. 232.

⁴⁸ Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, que “Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências”

⁴⁹ STN. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. 6. Ed., p. 211. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasp>>. Acesso em: 18 jun. 2016.

⁵⁰ STN, *op. cit.*, p. 212. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasp>. Acesso em: 18 jun. 2016.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

entes federados, suas autarquias e demais entidades controladas pelo Poder Público federal⁵¹. Nesse contexto, a Resolução do Senado Federal nº 43, de 9 de abril de 2002, “Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências”. Em sua definição de operação de crédito, o Senado Federal exclui, entre outras, a equiparação do parcelamento de débitos preexistentes junto a instituições não financeiras, desde que não impliquem elevação do montante da dívida consolidada líquida.

Desse modo, considerando o escopo e os objetivos da perícia, o refinanciamento ou o parcelamento de débitos preexistentes que eleve a dívida consolidada líquida ou cuja contraparte seja instituição financeira equipara-se ao conceito de operação de crédito⁵².

44. O inadimplemento de obrigações ex-lege pode ser considerado uma operação de crédito?

Kioshi Harada⁵³, ao cuidar do crédito público, afirma que, para a generalidade dos autores, o crédito público corresponde, na teoria geral dos contratos, ao mútuo, empréstimo de consumo, em contraposição ao comodato, que configura empréstimo de uso.

Assim, para a generalidade dos autores, crédito público é um contrato que objetiva a transferência de certo valor em dinheiro de uma pessoa, física ou jurídica, a uma entidade pública para ser restituído, acrescido de juros, dentro de determinado prazo ajustado.⁵⁴

Essa concepção de crédito parece demasiadamente restrita, em face dos conceitos abertos empregados no direito público.

⁵¹ CF/88, art. 52, VII.

⁵² Resolução do Senado Federal nº 43, de 2002: “Art. 3º Constitui operação de crédito, para os efeitos desta Resolução, os compromissos assumidos com credores situados no País ou no exterior, em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros. § 1º Equiparam-se a operações de crédito: I - recebimento antecipado de valores de empresa em que o Poder Público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto, salvo lucros e dividendos, na forma da legislação; II - assunção direta de compromisso, confissão de dívida ou operação assemelhada, com fornecedor de bens, mercadorias ou serviços, mediante emissão, aceite ou aval de títulos de crédito; III - assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento a posteriori de bens e serviços. § 2º Não se equiparam a operações de crédito: I - assunção de obrigação entre pessoas jurídicas integrantes do mesmo Estado, Distrito Federal ou Município, nos termos da definição constante do inciso I do art. 2º desta Resolução; II - parcelamento de débitos preexistentes junto a instituições não-financeiras, desde que não impliquem elevação do montante da dívida consolidada líquida.”

⁵³ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 24 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

⁵⁴ HARADA, *op. cit.*, p. 130.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Ricardo Lobo Torres ⁵⁵, por exemplo, no contexto do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, lembra que operações de crédito são entendidas como empréstimos, financiamentos e abertura de direito de saque sob qualquer forma. Ademais, os conceitos exemplificativos e as equiparações empregados pela Resolução do Senado Federal nº 43, de 9 de abril de 2002, e pela LRF também extrapolam as exigências de contrato, a transferência de valor com restituição e termo ajustado previamente.

A vedação da realização de operação de crédito entre entes federados é exemplificada, pela LRF, art. 35, com a novação, o refinanciamento ou a postergação de dívida contraída anteriormente.

A STN é o Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal, a quem cabe evidenciar a situação orçamentária, financeira e patrimonial da União e registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União. A STN edita normas gerais para consolidação das contas públicas e reconhece, no MCASP, que “O conceito de operação de crédito foi estabelecido de forma exemplificativa pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) [...]”. Ao mesmo tempo, a STN ressalta que “[...] as operações de crédito nem sempre envolvem o usual crédito junto a uma instituição financeira com o consequente ingresso de receita orçamentária nos cofres públicos, como, por exemplo, nos casos de assunção, reconhecimento ou confissão de dívidas.”

As Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, observadas pelo Brasil, contemplam o reconhecimento de evento que cria obrigações legais ou não formalizadas que façam com que a entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação (IPSAS 19 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes).

18. Os seguintes termos são usados nesta Norma, com os significados especificados:

Obrigação não formalizada é uma obrigação que decorre das ações da entidade em que:

- (a) por meio de padrão estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de declaração atual suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e
- (b) em consequência, a entidade cria uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades. [...] ⁵⁶

⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

⁵⁶ IFAC. International Federation of Accountants. *Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público* – edição 2010, p. 535. Disponível em: <portalcf.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2016.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

A Resolução do Senado Federal nº 43, de 9 de abril de 2002, “Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências”. Em sua definição de operação de crédito, o Senado Federal exclui, entre outras, a equiparação do parcelamento de débitos preexistentes junto a instituições não-financeiras, desde que não impliquem elevação do montante da dívida consolidada líquida. Desse modo, o parcelamento de débitos preexistentes que eleve a dívida consolidada líquida ou cuja contraparte seja instituição financeira equipara-se ao conceito de operação de crédito.

Nesses termos, o fundamento original do débito já não é mais relevante para a sua caracterização como operação de crédito, devido à ação de parcelamento ou refinanciamento da obrigação. Basta que a operação financeira impacte na dívida consolidada líquida ou tenha por contraparte um agente do sistema financeiro.

Eventuais incertezas sobre o prazo de liquidação das operações e o impacto sobre o valor desembolsado tampouco impedem o reconhecimento contábil da obrigação como operação de crédito, que ocorre na forma de provisão, a ser registrada nos balanços e resultados conforme a probabilidade de realização.

19. As provisões podem ser distinguidas de outros passivos tais como contas a pagar e passivos derivados de apropriações por competência (*accruals*) porque há incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso futuro necessário para a sua liquidação.”⁵⁷

Como sintetiza o MCASP, “Provisão é um passivo de prazo ou valor incerto”⁵⁸.

Desse modo, as definições de operação de crédito da Resolução, da LRF e do MCASP são compatíveis com obrigações *ex-lege*, por comportarem situação equiparáveis ao refinanciamento ou parcelamento de débitos tendo por contraparte instituição financeira que exerce atividade econômica.

Por exemplo, o art. 5º da Lei nº 8.427, de 27 de maio de 1992, que “Dispõe sobre a concessão de subvenção econômica nas operações de crédito rural”, estabelece que a equalização, se cabível na dotação orçamentária reservada à finalidade, poderá “[...] ser realizada de uma só vez, a valor presente do montante devido ao longo das respectivas

⁵⁷ IFAC. International Federation of Accountants. *Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público* – edição 2010, p. 536. Disponível em: <portalcf.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2016.

⁵⁸ STN. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. 6. Ed., p. 182. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasp>>. Acesso em: 18 jun. 2016.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

operações de crédito [...]”. Em sentido contrário, o pagamento postergado da equalização devida à instituição financeira incorpora o custo de financiamento do saldo obrigacional da operação de crédito com remuneração do montante equivalente ao capital emprestado, ainda que sob a denominação de “atualização”.

Para mais detalhes, ver Quesito 43.

45. O inadimplemento do pagamento das subvenções econômicas pela União ao Banco do Brasil, no âmbito do Plano Safra, pode ser caracterizado como uma operação de crédito, nos termos do art. 36 da LRF?

O quesito comporta várias questões.

A primeira delas reside na caracterização do que seja inadimplemento do pagamento das subvenções econômicas, pela União ao Banco do Brasil, no âmbito do Plano Safra, em 2015, regulado pela Lei nº 8.427, de 27 de maio de 1992, que “Dispõe sobre a concessão de subvenção econômica nas operações de crédito rural” e pelas Portarias nº 517, de 23 de dezembro de 2014, nº 419, de 26 de junho de 2015, e nº 915, de 7 de dezembro de 2015, todas do Ministério da Fazenda. A segunda questão consiste na caracterização desse inadimplemento como operação de crédito. A terceira questão versa sobre a incidência do art. 36 da LRF no alegado inadimplemento.

A caracterização do inadimplemento da União ocorre, no âmbito do Plano Safra, pela incidência de “atualização” nos valores devidos⁵⁹. Tal “atualização” emprega a taxa Selic e a poupança, conforme a metodologia de cálculo da equalização atualizada constante dos Anexos I das já mencionadas Portarias. Desse modo, existe correção de valores, com remuneração do capital equivalente à equalização devida, em lugar de atualização, isto é, da mera atualização da expressão monetária decorrente da variação do poder aquisitivo da moeda. Conforme informa o Banco Central do Brasil,

Define-se Taxa Selic como a taxa média ajustada dos financiamentos diários apurados no Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais. Para fins de cálculo da taxa, são considerados os financiamentos diários relativos às operações registradas e liquidadas no próprio Selic e em sistemas operados por câmaras ou prestadores de serviços de compensação e de

⁵⁹ Portaria nº 517, de 23 de dezembro de 2014, do Ministério da Fazenda. “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.”



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

liquidação (art. 1º da Circular nº 2.900, de 24 de junho de 1999, com a alteração introduzida pelo art. 1º da Circular nº 3.119, de 18 de abril de 2002).⁶⁰

[...]

Remuneração dos Depósitos de Poupança

De acordo com a legislação atual (*), a remuneração dos depósitos de poupança é composta de duas parcelas:

I - a remuneração básica, dada pela Taxa Referencial - TR, e

II - a remuneração adicional, correspondente a:

a) 0,5% ao mês, enquanto a meta da taxa Selic ao ano for superior a 8,5%; ou

b) 70% da meta da taxa Selic ao ano, mensalizada, vigente na data de início do período de rendimento, enquanto a meta da taxa Selic ao ano for igual ou inferior a 8,5%. [...]⁶¹

Por exemplo, o Anexo da Portaria de 2014, reproduzido a seguir, demonstra que a equalização incorpora custos administrativos e tributários corrigidos pela taxa média Selic e diferenciais de taxas de captação dos recursos e os encargos cobrados do tomador final do crédito rural corrigidos pelo rendimento da caderneta de poupança.

Anexo I

METODOLOGIAS DE CÁLCULO [...]

b) Cálculo da equalização atualizada referente à alínea "a":

$EQA^* = [EQL_1 \times (1 + TMS)] + [EQL_2 \times (1 + RDP_A)]$ [...]

Legenda:

EQA = equalização devida atualizada até o dia do pagamento; [...]

EQL₁ = Parcela do EQL referente aos custos administrativos e tributários a que estão sujeitas as instituições financeiras;

EQL₂ = Parcela do EQL referente ao diferencial de taxas entre o custo de captação de recursos e os encargos cobrados do tomador final do crédito rural; [...]

RDP = Taxa de rendimento ponderado da caderneta de Poupança Rural (rendimentos básicos mais adicionais), na forma unitária; [...]

RDP_A = RDP acumulada do período de atualização, na forma unitária. A proporção do RDP do mês de pagamento deve ser calculada com base em dias úteis;

TMS = Taxa Média SELIC efetiva acumulada do período de atualização, na forma unitária; [...]

Esses fatores de correção, ainda que denominados como atualização, pela Portaria de 2014, são mantidos nas Portarias de 2015 e evidenciam a remuneração do capital, isto é, do valor original da subvenção devida a título de equalização. A necessidade de "atualização" do valor original indica o reconhecimento do momento crítico, em que o inadimplemento, pela União, pode ensejar danos excessivos e injustos ao Banco do Brasil, caso o valor não fosse corrigido. Tal momento pode também ser utilizado como confissão do termo final do prazo de pagamento da subvenção, na forma de equalização devida pelo valor original. Ao mesmo tempo, esse momento constitui o termo inicial da

⁶⁰ BC. BANCO CENTRAL DO BRASIL. *Taxa Selic*. Conceito. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/htms/selic/conceito_taxaselic.asp>. Acesso em: 18 jun. 2016.

⁶¹ BC. BANCO CENTRAL DO BRASIL. *Remuneração dos Depósitos de Poupança*. Disponível em: <<http://www4.bcb.gov.br/pec/poupanca/poupanca.asp>>. Acesso em: 18 jun. 2016.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

operação de crédito, pela caracterização da mora pelo inadimplemento da relação obrigacional regulada pelas citadas Portarias.

Tanto é assim, que a Lei nº 8.427, de 1992, prevê, no art. 5º, a possibilidade de a concessão da subvenção ocorrer de uma só vez, a valor presente do montante devido ao longo das respectivas operações de crédito, se cabível na dotação orçamentária reservada à finalidade.

A Resolução do Senado Federal nº 43, de 9 de abril de 2002, "Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências". Em sua definição de operação de crédito, além das definições e equiparações constantes da LRF, o Senado Federal exclui, entre outras, a equiparação do parcelamento de débitos preexistentes junto a instituições não financeiras, desde que não impliquem elevação do montante da dívida consolidada líquida. Desse modo, o parcelamento de débitos preexistentes que eleve a dívida consolidada líquida ou cuja contraparte seja instituição financeira, como é o presente caso, equipara-se ao conceito de operação de crédito.

A terceira questão do quesito remete à caracterização desse inadimplemento como operação de crédito, nos termos do art. 36 da LRF, que veda operações de crédito entre instituição financeira estatal e sua controladora, para o que vale a transcrição do *caput*.

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.

Parágrafo único. O disposto no caput não proíbe instituição financeira controlada de adquirir, no mercado, títulos da dívida pública para atender investimento de seus clientes, ou títulos da dívida de emissão da União para aplicação de recursos próprios.

Nesse sentido, existe aparente conflito entre o artigo da LRF e a correção do valor equivalente à subvenção devida, praticada com base nas já mencionadas Portarias, respaldadas em competências regulamentares, atribuídas pelo art. 5º da Lei nº 8.427, de 27 de maio de 1992, ao Ministro de Estado da Fazenda, para a definição de critérios, limites e normas operacionais na concessão da subvenção de equalização de juros em apreço. O inadimplemento demarca o termo inicial da operação de crédito, pela correção dos valores equalizáveis.

Para mais detalhes, ver Quesitos 43, 44 e 57.

2.2. Se há decisão judicial ou de órgão de controle externo, quanto à existência de "operação de crédito" na relação da União com bancos públicos, no âmbito do Plano Safra;



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Ver Pedido de Esclarecimento 2.1.

2.3. Se o atraso no pagamento ou a previsão de incidência de juros são elementos essenciais à configuração de uma "operação de crédito";

O impacto dessas operações de crédito, na dívida consolidada líquida, era reconhecido, na dívida líquida do setor público (DLSP) e nos resultados primário e nominal, até novembro de 2015, pelo Banco Central do Brasil, apenas na ocasião dos pagamentos do Tesouro Nacional ao Banco do Brasil. Contudo, a Autoridade Financeira também apurou esse impacto, retroativamente, pelo registro mensal, na contabilidade das entidades credoras, desde 2009. Desse modo, os saldos existentes em 31 de dezembro de 2015 já incorporam esta metodologia.

9. Ressalte-se, nesse aspecto, que o BC realiza a apuração das estatísticas macroeconômicas do setor fiscal com base em estoques de ativos e passivos financeiros do setor público, e não de receitas e despesas públicas. A tarefa de apuração das estatísticas macroeconômicas do setor fiscal pela Autoridade Monetária é realizada com base nas principais fontes de registro do financiamento do setor público, a saber: a contabilidade do sistema financeiro, os sistemas de liquidação e custódia de títulos públicos e as transações externas registradas no balanço de pagamentos. O acesso a essas fontes de dados permite a compilação da DLSP [dívida líquida do setor público] e do resultado fiscal pela Autoridade Monetária, a partir da evolução dos ativos e passivos incluídos na DLSP - metodologia conhecida como "abaixo da linha", em oposição à metodologia "acima da linha", que apura o resultado fiscal com base na diferença entre receitas e despesas públicas. É possível visualizar nas publicações fiscais divulgadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) pela ótica "acima da linha", dados sobre os pagamentos mensais das despesas associadas àqueles passivos incorporados pelo BC nas suas estatísticas. [...]

11. Por outro lado, ainda de acordo com determinação do TCU exarada no referido Acórdão, o BC passou a incluir no saldo da DLSP, a partir de dezembro de 2015, o montante dos mencionados passivos da União que foram objeto do Acórdão, com base nos valores registrados na contabilidade das entidades envolvidas (BB, CEF, Finame e FGTS). Ressalte-se que até a apuração referente a novembro de 2015, o padrão metodológico adotado nas estatísticas macroeconômicas do setor fiscal, divulgadas pelo BC, captava os impactos fiscais dessas obrigações por ocasião dos pagamentos efetuados pelo Tesouro Nacional, a partir da redução de suas disponibilidades de caixa (Conta Única). A partir da apuração referente a dezembro de 2015, divulgada na Nota para



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Imprensa - Política Fiscal de 29 de janeiro de 2016, as estatísticas passaram a incorporar esses estoques no momento do registro mensal na contabilidade das entidades credoras. Essa mudança foi objeto de comunicação do BC por ocasião da divulgação daquela Nota para a Imprensa - Política Fiscal, conforme transcrição abaixo:

Ao mesmo tempo, o Acórdão nº 3.297/2015-TCU-Plenário determinou que o Banco Central do Brasil publique quadro específico que evidencie, de forma individualizada, a evolução de cada um dos referidos passivos, de 2009 a 2015, discriminando os impactos mensais no estoque da DLSP e nos resultados fiscais primário e nominal; e que registre nas estatísticas fiscais divulgadas pela Instituição os estoques dessas dívidas, conforme a posição de 31 de dezembro de 2015.

Em cumprimento a essas determinações proferidas pelo TCU, foram inseridos nesta Nota para a Imprensa - Política Fiscal os Quadros números 43 a 45, nos quais estão evidenciados, de forma individualizada, a evolução mensal dos estoques dos referidos passivos, bem como os impactos mensais que esses montantes teriam tido no estoque da DLSP e nos resultados fiscais primário e nominal, na forma determinada no item 9.4.2 do Acórdão nº 3.297/2015. Do mesmo modo, os saldos existentes em 31 de dezembro de 2015, também evidenciados nos mencionados Quadros 43, 44 e 45, foram incorporados ao estoque da DLSP do mês de dezembro de 2015, com impactos nos resultados fiscais apurados para o período.

Ressalte-se, por oportuno, que as estatísticas fiscais divulgadas pelo Banco Central do Brasil passam, doravante, a incorporar os efeitos fiscais dos eventos tratados no Acórdão nº 3.297/2015 a partir dos registros mensais efetuados na contabilidade das entidades credoras (Banco do Brasil, Caixa Econômica Federal, Finame e FGTS), que seguem o critério de competência. Até novembro de 2015, o padrão metodológico adotado nas estatísticas fiscais divulgadas pelo Banco Central do Brasil captava os impactos dessas obrigações por ocasião dos pagamentos efetuados pelo Tesouro Nacional, a partir da redução de suas disponibilidades de caixa (Conta Única).

Cumpre esclarecer uma dúvida razoável sobre o termo inicial da operação de crédito ora em apreço, isto é, entre o Tesouro Nacional e o Banco do Brasil, em 2015, relativa ao Plano Safra.

A relação obrigacional entre o Tesouro Nacional e o Banco do Brasil surge, junto com a contratação do mútuo, entre este Banco e os beneficiários daquela relação de mútuo, estabelecida nas condições previstas para a subvenção econômica de equalização da taxa de juros. Contudo, essa ainda não é uma obrigação exigível nem líquida, pois a exigibilidade ocorre apenas após o período de apuração e a liquidação do valor depende da verificação pelo Tesouro Nacional das informações pertinentes prestadas pelo Banco do Brasil. Dada a falta de exigibilidade, o reconhecimento contábil dessa relação obrigacional assume a forma de provisão, consoante respostas aos Quesitos 43 a 45 da Defesa.⁶²

⁶² DOC 144, p. 150 a 157.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Considerando que a exigibilidade e a liquidez da obrigação são posteriores ao surgimento da relação obrigacional descrita no parágrafo anterior, esta Junta Pericial adotou interpretação conservadora para a definição do momento crítico de reconhecimento da operação de crédito, o que elide eventuais questionamentos ou dúvidas sobre a efetividade do termo inicial da operação de crédito.

Dado o já exposto, o atraso de pagamento e a previsão da incidência de juros, são marcos acessórios que contribuem para a determinação conservadora do termo inicial da operação de crédito, mas não são essenciais para o reconhecimento da essência jurídica e contábil dessa operação de crédito.

Ademais, segundo o MCASP⁶³ (pp. 211-212), o conceito de operação de crédito foi estabelecido de forma exemplificativa pela LRF. Assim:

[...] as operações de crédito **nem sempre** envolvem o usual crédito junto a uma instituição financeira com o consequente ingresso de receita orçamentária nos cofres públicos, como, por exemplo, nos casos de assunção, reconhecimento ou confissão de dívidas. [grifo adicionado]

É esclarecedor, ainda, o mandamento contido no MCASP (p. 141) para a “Mensuração de Ativos e Passivos”, que reproduz o item 22 da “NBC T 16.5 – Registro Contábil”⁶⁴, das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público:

Os registros contábeis das transações das entidades do setor público devem ser efetuados, considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, **prevalecendo, nos conflitos entre elas, a essência sobre a forma**. [grifo adicionado]

Importa ressaltar que disposição – assim como todas as demais constantes do MCASP – tem aplicabilidade obrigatória para a União, conforme definido no próprio Manual (p. 25):

As normas estabelecidas no MCASP são obrigatórias para todos os órgãos e entidades da administração direta e da administração indireta dos entes da Federação, incluindo seus fundos, autarquias, fundações, e empresas estatais dependentes e facultativas para as empresas estatais independentes. [grifo adicionado]

⁶³ STN. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. 6. ed. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasp>>. Acesso em: 28 jun. 2016.

⁶⁴ CFC. *Conselho Federal de Contabilidade. Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11*. Brasília: CFC, 2012. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 28 jun, 2016.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Sérgio de Iudícibus⁶⁵ traz dois exemplos capazes de ilustrar bem a aplicação do **princípio contábil da essência sobre a forma**:

Por exemplo, se uma entidade precisa de um financiamento e o consegue, mas desde que transfira, temporariamente, a titularidade jurídica de um imóvel ao financiador, para reavê-lo quando da liquidação da dívida, normalmente produz um contrato de venda, com cláusula de recompra após um certo período, e adiciona um contrato de "aluguel: durante esse período. Os aluguéis e o valor da recompra são nada mais nada menos do que o valor original da dívida e seus encargos financeiros.

Ora, o registro desses contratos conforme essa formalização não evidencia o que de fato está ocorrendo: não há aluguel efetivamente nenhum, o financiado não tem nenhum interesse em vender o imóvel e nem o financiador em adquiri-lo; tudo está sendo de uma certa forma "encenado" por razões de maior garantia jurídica do financiador. Logo, para representar melhor o balanço e o resultado da entidade, mostrando o que de fato economicamente é a realidade, é necessário que o contador faça com que a essência econômica dos fatos prevaleça sobre essas formas jurídicas quando estas não se casam com aquelas. Assim, o contador precisa registrar, na verdade, uma operação de financiamento tomado, com o devido reconhecimento ao longo do tempo dos juros, e pagamento final da dívida, e não uma venda, um aluguel e uma recompra. Caso contrário, os usuários, principalmente os externos à entidade, de forma alguma entenderão o que de fato se passa na entidade; se a contabilidade não retratar dessa forma, fica escondida a dívida no balanço, desaparece temporariamente também o imóvel do balanço, surge um aluguel que não é genuíno, não são evidenciadas as despesas financeiras.

O outro clássico exemplo é o do arrendamento mercantil financeiro, em que uma entidade "arrenda" um equipamento por três anos, paga esse "arrendamento" e depois adquire esse bem por R\$ 1,00 após o último pagamento. Assume, logo de início, totalmente o controle, os riscos e os benefícios do equipamento que só não é seu juridicamente porque, por problemas também de garantia, permanece no nome do banco financiador. Que situação mais esdrúxula: se seguida a contabilização pela forma, o equipamento fica no balanço do banco, e não no da indústria; o banco não mostra seu direito recebível do financiado, e este não mostra de forma alguma sua dívida.

A prevalência da Essência sobre a Forma faz com que se registre essa operação como de fato é a realidade econômica subjacente a esses

⁶⁵ IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade introdutória*. 11. ed. - São Paulo: Atlas, 2010.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

contratos: operação de compra de um equipamento pela indústria financiada pelo banco. Se não for assim, como o usuário, principalmente o externo, pode ter uma ideia do que de fato ocorre? E se ele não tem a informação correta, e passa a saber disso, sua insegurança aumenta, sua dúvida sobre as informações contábeis também, e se ele estiver para dar crédito ou fazer investimento nessa empresa ou nesse banco exigirá um retomo muito maior pelo risco maior que assume por não saber bem o que ocorre.

Assim, o princípio da **prevalência da essência sobre a forma** visa a assegurar que as demonstrações contábeis reflitam, com transparência e fidedignidade, as operações capazes de impactar o patrimônio da entidade.

Ademais, esta Junta entende que a relação jurídica entre o Banco do Brasil e a União não contém elementos indispensáveis para a caracterização de uma prestação de serviços, tal como resposta elaborada para o Pedido de Esclarecimentos 12 formulado pela Defesa, à qual remetemos.

Não obstante, mesmo que tal relação fosse considerada uma prestação de serviços, esta Junta observou a acumulação de passivos ao longo de 2015 entre o Banco do Brasil e o Tesouro Nacional, decorrentes de atrasos no pagamento de equalizações devidas à instituição financeira. Esses atrasos culminaram com a incidência de correção do principal, na ordem de R\$ 450 milhões, sendo esse valor somente relativo às parcelas vencidas entre janeiro e novembro de 2015.

O valor devido pela União ao Banco do Brasil ao final de 2014 era de R\$ 10,91 bilhões, e, ao final de 2015, de R\$ 3,38 bilhões (vide resposta ao Quesito 12 da Acusação – p. 39 do DOC 144). Tais valores foram registrados pelo Banco do Brasil em seu ativo, e deveriam ser registrados pela União em seu passivo, como manda o art. 50, inciso II, da LRF.

Esses passivos, ainda que não registrados, representam assunção de dívida, subsumindo-se ao § 1º do art. 29 da LRF. Por consequência, inevitável é a afronta ao art. 36, *caput*, da LRF.

Por fim, cumpre reproduzir as respostas aos Quesitos 43 a 45 da Defesa.

43. O que entende por operação de crédito à luz do ordenamento jurídico brasileiro?

Acerca do verbete operações de crédito, Sanches afirma que:

[...] entende-se por operação de crédito toda e qualquer obrigação decorrente de financiamentos ou empréstimos, inclusive de arrendamento mercantil, mediante a celebração de contratos, emissão ou aceite de títulos ou a concessão de



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

quaisquer garantias que representem compromissos assumidos com credores situados no País ou no exterior [...] ⁶⁶

A LRF define operação de crédito como compromisso financeiro decorrente de eventos que exemplifica, mas não limita. Desse modo, as operações de crédito consistem em compromissos financeiros assumidos em razão de abertura de crédito, entre outras operações assemelhadas, inclusive com derivativos financeiros, a que se equiparam a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas por ente federado.

Art. 29. Para os efeitos desta Lei Complementar, são adotadas as seguintes definições: [...]

III - operação de crédito: compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros; [...]

§ 1º Equipara-se a operação de crédito a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas pelo ente da Federação [...]

A vedação da realização de operação de crédito entre entes federados é exemplificada, pela LRF, art. 35, com a novação, o refinanciamento ou a postergação de dívida contraída anteriormente.

A STN é o Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal, a quem cabe evidenciar a situação orçamentária, financeira e patrimonial da União e registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União⁶⁷. A STN edita normas gerais para consolidação das contas públicas e reconhece, no MCASP, que “O conceito de operação de crédito foi estabelecido de forma exemplificativa pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) [...]”⁶⁸. Ao mesmo tempo, a STN ressalta que “[...] as operações de crédito nem sempre envolvem o usual crédito junto a uma instituição financeira com o consequente ingresso de receita orçamentária nos cofres públicos, como, por exemplo, nos casos de assunção, reconhecimento ou confissão de dívidas.”⁶⁹

Por disposição constitucional, o Senado Federal dispõe sobre limites globais e condições para as operações de crédito externo e interno de

⁶⁶ SANCHES, Osvaldo Maldonado. *Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins*. 2. Ed. Brasília: Prisma/OMS, 2004, p. 232.

⁶⁷ Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, que “Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências”

⁶⁸ STN. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. 6. Ed., p. 211. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasp>>. Acesso em: 18 jun. 2016.

⁶⁹ STN, *op. cit.*, p. 212. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasp>. Acesso em: 18 jun. 2016.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

entes federados, suas autarquias e demais entidades controladas pelo Poder Público federal⁷⁰. Nesse contexto, a Resolução do Senado Federal nº 43, de 9 de abril de 2002, “Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências”. Em sua definição de operação de crédito, o Senado Federal exclui, entre outras, a equiparação do parcelamento de débitos preexistentes junto a instituições não financeiras, desde que não impliquem elevação do montante da dívida consolidada líquida.

Desse modo, considerando o escopo e os objetivos da perícia, o refinanciamento ou o parcelamento de débitos preexistentes que eleve a dívida consolidada líquida ou cuja contraparte seja instituição financeira equipara-se ao conceito de operação de crédito⁷¹.

44. O inadimplemento de obrigações ex-lege pode ser considerado uma operação de crédito?

Kioshi Harada⁷², ao cuidar do crédito público, afirma que, para a generalidade dos autores, o crédito público corresponde, na teoria geral dos contratos, ao mútuo, empréstimo de consumo, em contraposição ao comodato, que configura empréstimo de uso.

Assim, para a generalidade dos autores, crédito público é um contrato que objetiva a transferência de certo valor em dinheiro de uma pessoa, física ou jurídica, a uma entidade pública para ser restituído, acrescido de juros, dentro de determinado prazo ajustado.⁷³

Essa concepção de crédito parece demasiadamente restrita, em face dos conceitos abertos empregados no direito público.

⁷⁰ CF/88, art. 52, VII.

⁷¹ Resolução do Senado Federal nº 43, de 2002: “Art. 3º Constitui operação de crédito, para os efeitos desta Resolução, os compromissos assumidos com credores situados no País ou no exterior, em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros. § 1º Equiparam-se a operações de crédito: I - recebimento antecipado de valores de empresa em que o Poder Público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto, salvo lucros e dividendos, na forma da legislação; II - assunção direta de compromisso, confissão de dívida ou operação assemelhada, com fornecedor de bens, mercadorias ou serviços, mediante emissão, aceite ou aval de títulos de crédito; III - assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento a posteriori de bens e serviços. § 2º Não se equiparam a operações de crédito: I - assunção de obrigação entre pessoas jurídicas integrantes do mesmo Estado, Distrito Federal ou Município, nos termos da definição constante do inciso I do art. 2º desta Resolução; II - parcelamento de débitos preexistentes junto a instituições não-financeiras, desde que não impliquem elevação do montante da dívida consolidada líquida.”

⁷² HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 24 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

⁷³ HARADA, *op. cit.*, p. 130.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Ricardo Lobo Torres ⁷⁴, por exemplo, no contexto do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, lembra que operações de crédito são entendidas como empréstimos, financiamentos e abertura de direito de saque sob qualquer forma. Ademais, os conceitos exemplificativos e as equiparações empregados pela Resolução do Senado Federal nº 43, de 9 de abril de 2002, e pela LRF também extrapolam as exigências de contrato, a transferência de valor com restituição e termo ajustado previamente.

A vedação da realização de operação de crédito entre entes federados é exemplificada, pela LRF, art. 35, com a novação, o refinanciamento ou a postergação de dívida contraída anteriormente.

A STN é o Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal, a quem cabe evidenciar a situação orçamentária, financeira e patrimonial da União e registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União. A STN edita normas gerais para consolidação das contas públicas e reconhece, no MCASP, que “O conceito de operação de crédito foi estabelecido de forma exemplificativa pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) [...]”. Ao mesmo tempo, a STN ressalta que “[...] as operações de crédito nem sempre envolvem o usual crédito junto a uma instituição financeira com o consequente ingresso de receita orçamentária nos cofres públicos, como, por exemplo, nos casos de assunção, reconhecimento ou confissão de dívidas.”

As Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, observadas pelo Brasil, contemplam o reconhecimento de evento que cria obrigações legais ou não formalizadas que façam com que a entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação (IPSAS 19 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes).

18. Os seguintes termos são usados nesta Norma, com os significados especificados:

Obrigação não formalizada é uma obrigação que decorre das ações da entidade em que:

- (a) por meio de padrão estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de declaração atual suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e
- (b) em consequência, a entidade cria uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades. [...] ⁷⁵

⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

⁷⁵ IFAC. International Federation of Accountants. *Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público* – edição 2010, p. 535. Disponível em: <portalcfp.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2016.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

A Resolução do Senado Federal nº 43, de 9 de abril de 2002, “Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências”. Em sua definição de operação de crédito, o Senado Federal exclui, entre outras, a equiparação do parcelamento de débitos preexistentes junto a instituições não-financeiras, desde que não impliquem elevação do montante da dívida consolidada líquida. Desse modo, o parcelamento de débitos preexistentes que eleve a dívida consolidada líquida ou cuja contraparte seja instituição financeira equipara-se ao conceito de operação de crédito.

Nesses termos, o fundamento original do débito já não é mais relevante para a sua caracterização como operação de crédito, devido à ação de parcelamento ou refinanciamento da obrigação. Basta que a operação financeira impacte na dívida consolidada líquida ou tenha por contraparte um agente do sistema financeiro.

Eventuais incertezas sobre o prazo de liquidação das operações e o impacto sobre o valor desembolsado tampouco impedem o reconhecimento contábil da obrigação como operação de crédito, que ocorre na forma de provisão, a ser registrada nos balanços e resultados conforme a probabilidade de realização.

19. As provisões podem ser distinguidas de outros passivos tais como contas a pagar e passivos derivados de apropriações por competência (*accruals*) porque há incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso futuro necessário para a sua liquidação.”⁷⁶

Como sintetiza o MCASP, “Provisão é um passivo de prazo ou valor incerto”⁷⁷.

Desse modo, as definições de operação de crédito da Resolução, da LRF e do MCASP são compatíveis com obrigações *ex-lege*, por comportarem situação equiparáveis ao refinanciamento ou parcelamento de débitos tendo por contraparte instituição financeira que exerce atividade econômica.

Por exemplo, o art. 5º da Lei nº 8.427, de 27 de maio de 1992, que “Dispõe sobre a concessão de subvenção econômica nas operações de crédito rural”, estabelece que a equalização, se cabível na dotação orçamentária reservada à finalidade, poderá “[...] ser realizada de uma só vez, a valor presente do montante devido ao longo das respectivas

⁷⁶ IFAC. International Federation of Accountants. *Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público* – edição 2010, p. 536. Disponível em: <portalcf.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2016.

⁷⁷ STN. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. 6. Ed. , p. 182. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasp>>. Acesso em: 18 jun. 2016.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

operações de crédito [...]”. Em sentido contrário, o pagamento postergado da equalização devida à instituição financeira incorpora o custo de financiamento do saldo obrigacional da operação de crédito com remuneração do montante equivalente ao capital emprestado, ainda que sob a denominação de “atualização”.

Para mais detalhes, ver Quesito 43.

45. O inadimplemento do pagamento das subvenções econômicas pela União ao Banco do Brasil, no âmbito do Plano Safra, pode ser caracterizado como uma operação de crédito, nos termos do art. 36 da LRF?

O quesito comporta várias questões.

A primeira delas reside na caracterização do que seja inadimplemento do pagamento das subvenções econômicas, pela União ao Banco do Brasil, no âmbito do Plano Safra, em 2015, regulado pela Lei nº 8.427, de 27 de maio de 1992, que “Dispõe sobre a concessão de subvenção econômica nas operações de crédito rural” e pelas Portarias nº 517, de 23 de dezembro de 2014, nº 419, de 26 de junho de 2015, e nº 915, de 7 de dezembro de 2015, todas do Ministério da Fazenda. A segunda questão consiste na caracterização desse inadimplemento como operação de crédito. A terceira questão versa sobre a incidência do art. 36 da LRF no alegado inadimplemento.

A caracterização do inadimplemento da União ocorre, no âmbito do Plano Safra, pela incidência de “atualização” nos valores devidos⁷⁸. Tal “atualização” emprega a taxa Selic e a poupança, conforme a metodologia de cálculo da equalização atualizada constante dos Anexos I das já mencionadas Portarias. Desse modo, existe correção de valores, com remuneração do capital equivalente à equalização devida, em lugar de atualização, isto é, da mera atualização da expressão monetária decorrente da variação do poder aquisitivo da moeda. Conforme informa o Banco Central do Brasil,

Define-se Taxa Selic como a taxa média ajustada dos financiamentos diários apurados no Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais. Para fins de cálculo da taxa, são considerados os financiamentos diários relativos às operações registradas e liquidadas no próprio Selic e em sistemas operados por câmaras ou prestadores de serviços de compensação e de

⁷⁸ Portaria nº 517, de 23 de dezembro de 2014, do Ministério da Fazenda. “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.”



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

liquidação (art. 1º da Circular nº 2.900, de 24 de junho de 1999, com a alteração introduzida pelo art. 1º da Circular nº 3.119, de 18 de abril de 2002).⁷⁹

[...]

Remuneração dos Depósitos de Poupança

De acordo com a legislação atual (*), a remuneração dos depósitos de poupança é composta de duas parcelas:

I - a remuneração básica, dada pela Taxa Referencial - TR, e

II - a remuneração adicional, correspondente a:

a) 0,5% ao mês, enquanto a meta da taxa Selic ao ano for superior a 8,5%; ou

b) 70% da meta da taxa Selic ao ano, mensalizada, vigente na data de início do período de rendimento, enquanto a meta da taxa Selic ao ano for igual ou inferior a 8,5%. [...]⁸⁰

Por exemplo, o Anexo da Portaria de 2014, reproduzido a seguir, demonstra que a equalização incorpora custos administrativos e tributários corrigidos pela taxa média Selic e diferenciais de taxas de captação dos recursos e os encargos cobrados do tomador final do crédito rural corrigidos pelo rendimento da caderneta de poupança.

Anexo I

METODOLOGIAS DE CÁLCULO [...]

b) Cálculo da equalização atualizada referente à alínea "a":

$EQA^* = [EQL_1 \times (1 + TMS)] + [EQL_2 \times (1 + RDP_A)]$ [...]

Legenda:

EQA = equalização devida atualizada até o dia do pagamento; [...]

EQL₁ = Parcela do EQL referente aos custos administrativos e tributários a que estão sujeitas as instituições financeiras;

EQL₂ = Parcela do EQL referente ao diferencial de taxas entre o custo de captação de recursos e os encargos cobrados do tomador final do crédito rural; [...]

RDP = Taxa de rendimento ponderado da caderneta de Poupança Rural (rendimentos básicos mais adicionais), na forma unitária; [...]

RDP_A = RDP acumulada do período de atualização, na forma unitária. A proporção do RDP do mês de pagamento deve ser calculada com base em dias úteis;

TMS = Taxa Média SELIC efetiva acumulada do período de atualização, na forma unitária; [...]

Esses fatores de correção, ainda que denominados como atualização, pela Portaria de 2014, são mantidos nas Portarias de 2015 e evidenciam a remuneração do capital, isto é, do valor original da subvenção devida a título de equalização. A necessidade de "atualização" do valor original indica o reconhecimento do momento crítico, em que o inadimplemento, pela União, pode ensejar danos excessivos e injustos ao Banco do Brasil, caso o valor não fosse corrigido. Tal momento pode também ser utilizado como confissão do termo final do prazo de pagamento da subvenção, na forma de equalização devida pelo valor original. Ao mesmo tempo, esse momento constitui o termo inicial da

⁷⁹ BC. BANCO CENTRAL DO BRASIL. *Taxa Selic*. Conceito. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/htms/selic/conceito_taxaselic.asp>. Acesso em: 18 jun. 2016.

⁸⁰ BC. BANCO CENTRAL DO BRASIL. *Remuneração dos Depósitos de Poupança*. Disponível em: <<http://www4.bcb.gov.br/pec/poupanca/poupanca.asp>>. Acesso em: 18 jun. 2016.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

operação de crédito, pela caracterização da mora pelo inadimplemento da relação obrigacional regulada pelas citadas Portarias.

Tanto é assim, que a Lei nº 8.427, de 1992, prevê, no art. 5º, a possibilidade de a concessão da subvenção ocorrer de uma só vez, a valor presente do montante devido ao longo das respectivas operações de crédito, se cabível na dotação orçamentária reservada à finalidade.

A Resolução do Senado Federal nº 43, de 9 de abril de 2002, “Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências”. Em sua definição de operação de crédito, além das definições e equiparações constantes da LRF, o Senado Federal exclui, entre outras, a equiparação do parcelamento de débitos preexistentes junto a instituições não financeiras, desde que não impliquem elevação do montante da dívida consolidada líquida. Desse modo, o parcelamento de débitos preexistentes que eleve a dívida consolidada líquida ou cuja contraparte seja instituição financeira, como é o presente caso, equipara-se ao conceito de operação de crédito.

A terceira questão do quesito remete à caracterização desse inadimplemento como operação de crédito, nos termos do art. 36 da LRF, que veda operações de crédito entre instituição financeira estatal e sua controladora, para o que vale a transcrição do *caput*.

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.

Parágrafo único. O disposto no caput não proíbe instituição financeira controlada de adquirir, no mercado, títulos da dívida pública para atender investimento de seus clientes, ou títulos da dívida de emissão da União para aplicação de recursos próprios.

Nesse sentido, existe aparente conflito entre o artigo da LRF e a correção do valor equivalente à subvenção devida, praticada com base nas já mencionadas Portarias, respaldadas em competências regulamentares, atribuídas pelo art. 5º da Lei nº 8.427, de 27 de maio de 1992, ao Ministro de Estado da Fazenda, para a definição de critérios, limites e normas operacionais na concessão da subvenção de equalização de juros em apreço. O inadimplemento demarca o termo inicial da operação de crédito, pela correção dos valores equalizáveis.

Para mais detalhes, ver Quesitos 43, 44 e 57.

2.4. Se o reconhecimento de uma "operação de crédito" é feito no momento de sua contratação ou somente após a constatação no atraso do pagamento;



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Ver Pedido de Esclarecimento 2.3 supra.

2.5. Quando teria sido prolatada tal decisão;

Ver Pedidos de Esclarecimento 2.1 e 2.3 supra.

2.6. A que período de competência se referem e a partir de que data seriam devidos os valores citados (R\$ 9,51 bilhões e R\$ 10,65 bilhões).

Segue planilha fornecida pela STN à Comissão com a competência dos valores devidos em 2014 (Tabela 10).

Tabela 10 – Valor devido pelo Tesouro Nacional ao Banco do Brasil ao final do exercício de 2014

R\$ 1,00		
Anos em que foram geradas (devidas)	Valor Nominal	Valor devido até 31/12/2014, atualizado
2007	144.013	295.921
2008	933.717	1.663.172
2009	102.242.264	165.194.765
2010	53.777.988	80.760.102
2011	233.916.285	316.556.306
2012	600.583.270	738.476.425
2013	2.807.585.823	3.225.657.104
2014	4.712.960.653	5.032.507.096
Total Geral	8.512.144.014	9.561.110.891

Fonte: Anexo VII do DOC 132.

A posição de R\$ 10,65 bilhões, em 15 de dezembro de 2015, foi expressamente referida, pela Secretaria do Tesouro Nacional, da seguinte maneira.

(ix) a evolução, mês a mês, no exercício de 2015, do valor devido pelo Tesouro Nacional ao Banco do Brasil, esclarecendo se esses valores foram contabilizados como passivo pelo Tesouro Nacional, e, se sim, a partir de que data;

Resposta: Em relação aos valores do Plano Safra devidos ao Banco do Brasil e que foram apresentadas para cobrança pelo banco, os mesmos foram liquidados dentro do próprio exercício de 2015 (estoque até 2014 e devidos em 2015), não restando obrigações a serem contabilizadas em relação a tais referências, ou seja, devidas até 2015. [...]

x) o valor total devido pelo Tesouro Nacional ao Banco do Brasil em 15 de dezembro de 2015 e ao final do exercício de 2015 e a posição



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

correspondente registrada no balanço patrimonial do Banco do Brasil, apontando a conciliação de eventuais divergências;

Resposta: O valor total referente às subvenções do Plano Safra devido ao Banco do Brasil até dia 15 de dezembro de 2015 é de R\$ 10.647.484.899,64 (valores atualizados). Ao final do exercício de 2015 não havia valores a serem pagos, considerando as cobranças apresentadas pelo Banco do Brasil. Ou seja, o valor devido e apresentado até dia 15 de dezembro foi completamente quitado. [...] ⁸¹

⁸¹ p. 4 do DOC 132.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

3.4. DOS ESCLARECIMENTOS SOLICITADOS PELO EXMO. SR. SENADOR LINDBERGH FARIAS

1. I. Dos decretos de crédito suplementar

a) Sobre os itens 4.1.2 e 4.1.3

O Laudo Pericial em análise conclui, em seu item 4.1.2, que dos quatro Decretos não numerados ora em análise, que abriram crédito suplementar, *três deles promoveram alterações na programação orçamentária incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário vigente à época da edição dos Decretos.*

No item 4.1.3, a Junta Pericial afirma que como esses decretos não se subsumem às condicionantes expressas no caput do art. 4º da LOA 2015, sua abertura demandaria autorização legislativa prévia, nos termos do art. 167, inciso V, da CF/88.

Há aqui a primeira inconsistência nas conclusões apresentadas pela Junta Pericial.

O art. 4º Lei nº 13.115, de 20 de abril de 2015, Lei Orçamentária Anual de 2015, que trata da autorização para a abertura de créditos suplementares no exercício de 2015, veicula diversas condicionantes, que constam de seus 29 (vinte e nove) incisos, que se desdobram em diversas alíneas, e em 7 (sete) parágrafos.

A quais condicionantes, especificamente, a Junta Pericial se refere quando constata a não subsunção dos decretos suplementares indicados à autorização legislativa prevista no inciso V do art. 167 da CF, e materializada no art. 4º da LOA de 2015?

Não basta alegar genericamente, há que se demonstrar com o máximo de especificidade possível, o suposto descumprimento das condicionantes. Requer, portanto, o detalhamento e especificação das condicionantes que supostamente teriam sido desrespeitadas pelos três decretos indicados pela Junta Pericial.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Requer, portanto, o detalhamento e especificação das condicionantes que supostamente teriam sido desrespeitadas pelos três decretos indicados pela Junta Pericial.

Vale, de novo, a reprodução parcial do Laudo Pericial (DOC 144, p. 18), no tocante à resposta ao Quesito 3 da Acusação.

Se o art. 4º, caput, da LOA/2015 autoriza, tão somente, a abertura de créditos suplementares **cujas alterações promovidas na programação orçamentária sejam compatíveis com a obtenção da meta de resultado primário estabelecida para o exercício**, é de se concluir os três Decretos que não se subsumem a tal regramento não encontram substrato legal de validade, ou seja, não possuem autorização legislativa. Esses três Decretos, portanto, afrontam o art. 167, inciso V, da CF/88, que veda “a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes”⁸². [grifo adicionado]

Não foi, portanto, atendida a seguinte condicionante, **em destaque**, do art. 4º, caput, da LOA/2015:

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: [...]

A exposição ainda é mais aclarada à luz das respostas ao Quesito 7 formulado pela Acusação (pp. 25-27 do DOC 144), ao Quesito I.3 formulado pelo Exmo. Sr. Relator (pp. 193-198 do DOC 144) e ao Quesito 2 formulado pela Exma. Sra. Senadora Ana Amélia (pp. 207-208 do DOC 144).



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

2. I. Dos decretos de crédito suplementar

b) Sobre o item 4.1.4

Na conclusão constante do item 4.1.4 a Junta Pericial afirma que a meta fiscal vigente à época da edição dos decretos supostamente ilegais era aquela constante da LOA de 2015 e não a do PLN nº 5, de 2015, que posteriormente foi transformado na Lei nº 13.199, de 2015.

Entendemos que a Junta Pericial apresentou, nesse ponto, análise superficial, não adequadamente aprofundada sobre o impacto do princípio da anualidade orçamentária sobre todo o processo. Faz-se necessária análise menos literal e mais substantiva do tema à luz da Constituição Federal.

É necessário, ainda, para preencher a lacuna encontrada, que a Junta se manifeste sobre o efeito convalidatório da aprovação da Lei nº 13.199, de 2015, que não contém nenhuma cláusula revocatória de decretos supostamente editados em desrespeito à autorização legislativa concedida pelo Congresso Nacional.

Uma pormenorizada digressão foi feita em relação à impossibilidade de se conferir validade a uma disposição ainda constante de projeto de lei, ou seja, ainda pendente de aprovação legislativa. A respeito, remete-se à resposta elaborada para o Quesito 6 formulado pela Acusação (pp. 24-25 do DOC 144):

Para fins de verificação do cumprimento da meta, o *caput* do art. 9º da LRF define como referência “as metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais” [grifo adicionado].

No ordenamento jurídico brasileiro, o regramento sobre a cogência das leis consta da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 - LINDB), que, no *caput* de seu art. 1º, consigna que “[s]alvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada”.

No que tange à Lei oriunda da aprovação do PLN 5/2015, qual seja, a Lei nº 13.199/2015, seu art. 4º dispunha que “[e]sta Lei entra em vigor na data de sua publicação”. Considerando que a publicação da Lei nº 13.199/2015 ocorreu em edição extra do DOU datada de 3 de dezembro de 2015, é somente a partir dessa data que as disposições constantes da Lei nº 13.199/2015 passaram a integrar a matriz normativa do Direito pátrio.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Ademais, nos termos do *caput* do art. 37 da CF/88, a Administração Pública é pautada, entre outros, pelo princípio da legalidade, que exige a plena submissão da atividade administrativa ao estabelecido em lei. Nesse sentido, é esclarecedor o seguinte trecho da ementa do acórdão proferido pelo STF quando do julgamento do MS 28.033/DF (Rel. Min. Marco Aurélio, Plenário, DJE de 30/10/2014):

ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. A Administração Pública submete-se ao princípio da legalidade, sobrepondo-se ao regulamento a lei em sentido formal e material.

Dessa maneira, os Decretos de limitação de empenho e movimentação financeira, que visam a conformar a despesa primária discricionária às metas de resultados primário e nominal, devem observar as metas efetivamente estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, ou seja, devem se pautar pelas metas então vigentes. E os fundamentos para tal são dois: primeiro, porque a alteração ainda em tramitação não possui força cogente, nos termos da LINDB; segundo, porque o princípio constitucional da legalidade impõe à Administração a observância estrita do ordenamento jurídico posto, vigente.

Ademais, a exposição acima transcrita é reforçada à luz do princípio da anualidade orçamentária. Diego Prandino Alves⁸³, ao citar Ricardo Lobo Torres e Eduardo Bastos Furtado de Mendonça, assim discorre:

Torres (2006) e Mendonça (2010), entre outros financistas, lecionam que o princípio da anualidade orçamentária decorre do princípio da segurança jurídica. Nada obstante, dado seu espírito, **consideramos que o princípio da anualidade orçamentária advém de um princípio anterior ao da segurança jurídica: o da “segurança política”**. A segurança jurídica é um dos alicerces do Estado de Direito, representando a própria paz social e – em matéria orçamentária – resguardando os direitos fundamentais do cidadão-contribuinte (TORRES, 2006). **A segurança política, por sua vez, representa a situação estável e previsível mediante a qual a representatividade do cidadão é assegurada, sendo condição impreterível para a construção do Estado Democrático**. Sem segurança política não há como se falar em segurança jurídica. **Em matéria orçamentária, no que concerne à anualidade dos orçamentos, a segurança política manifesta-se mediante a renovação anual pela Casa Representativa – no Brasil, o**

⁸³ ALVES, Diego Prandino. *Carry-over: a flexibilização do princípio da anualidade orçamentária como indutora da qualidade do gasto público e da transparência fiscal*. Brasília: ESAF, 2011. Monografia premiada com menção honrosa no XVI Prêmio Tesouro Nacional – 2011. Economia e Contabilidade do Setor Público. Brasília. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XVIPremio/politica/MHpfceXVIPTN/Tema_3_MH1.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2016.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Congresso Nacional – da autorização para que sejam arrecadados, geridos e gastos os recursos públicos. [...]

O princípio da anualidade – ou da periodicidade – orçamentária remete à necessidade de que os orçamentos sejam prévia e periodicamente aprovados pelo Poder Legislativo. Assim, o princípio não veicula, apenas, a noção de temporalidade do orçamento, mas, também, expressa a necessidade de que esses orçamentos sejam submetidos à prévia aprovação legislativa. É, por isso, um princípio que visa a conferir legitimidade aos orçamentos.

Nesse sentido, ressalte-se caber ao Congresso Nacional **dispor**, mediante **proposta** do Poder Executivo, sobre diretrizes orçamentárias, nos termos do art. 48, inciso II, c/c art. 165, inciso II, ambos da CF/88.

Passa-se a abordar a segunda parte do questionamento, acerca de eventual efeito convalidatório decorrente da aprovação, pelo Congresso Nacional, do PLN 5/2015.

Em temas correlatos, o Supremo Tribunal Federal já asseverou que a sanção posterior, pelo Chefe do Poder Executivo, não tem o condão de convalidar eventual vício de iniciativa legislativa (nesse sentido, vide (ADI 2.867, rel. min. Celso de Mello, Plenário, DJ de 9-2-2007 e ADI 2.305, rel. min. Cezar Peluso, Plenário, DJE de 5-8-2011).

Há, também, jurisprudência no sentido de que a lei de conversão não convalida vícios existente em medida provisória (vide (ADI 4.048-MC, rel. min. Gilmar Mendes, Plenário, DJE de 22-8-2008 e ADI 4.049-MC, rel. min. Ayres Britto, Plenário, DJE de 08-5-2009).

Assim, considerando que os Decretos ora analisados não atenderam o requisito contido no *caput* do art. 4º da LOA/2015, tal como explanado na resposta ao Pedido de Esclarecimento 1 supra, os créditos suplementares nele veiculados não contam com autorização legislativa, estando, pois, em desacordo com o comando do art. 167, inciso V, da CF/88. Nesses termos, mesmo com a aprovação do PLN 5/2015, os Decretos contrariariam a CF/88, na origem, ou seja, na sua edição, não havendo falar em convalidação posterior decorrente da sanção da Lei nº 13.199/2015.

3. I. Dos decretos de crédito suplementar

c) Sobre o item 4.1.7



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Na conclusão nº 7, do item 4.1 que trata das conclusões referentes aos decretos de crédito suplementar, a Junta Pericial afirma:

7. Segundo as informações apresentadas pela SOF (DOC 121 e seus anexos), nos processos de formalização dos Decretos não houve alerta de incompatibilidade com a meta fiscal.

Ficou evidenciado ao longo de toda a instrução probatória promovida até aqui pela Comissão Especial destinada a analisar a Denúncia nº 1, de 2016, pela análise dos documentos acostados aos autos e pelo depoimento das testemunhas, que o processo de elaboração orçamentária referente à edição de decretos de crédito suplementar é um processo complexo, com diversas etapas, com prazos definidos, responsabilidades especificadas, que abarcam desde as questões relacionadas ao mérito da proposta (de competência das áreas finalísticas setoriais e da Casa Civil), passando por sua adequação orçamentária e financeira (de competência dos órgãos setoriais e central do sistema de planejamento e orçamento), e por sua sustentabilidade jurídico-constitucional (de competência das Consultorias Jurídicas dos Ministérios e Subchefia de Assuntos Jurídicos da Casa Civil).

Todos esses atos de competência de diversas autoridades, organizados e estruturados em sistema eletrônico que fixa parâmetros e balizas técnicos, compõem o *iter* do ato complexo que se conclui com a assinatura da Presidenta da República.

É humanamente impossível – e isso foi repetido *ad nauseam* pelas testemunhas - que a Presidenta da República tenha a capacidade de analisar e identificar violações à legislação de regência, se não houver alerta das áreas técnicas e jurídicas. Diversas testemunhas afirmaram, ainda, que no caso de dúvidas ou de fuga aos parâmetros, a minuta de decreto sequer é encaminhada à Presidenta da República.

As minutas dos decretos e as dezenas de páginas de anexos, repletos de códigos e valores, somente são encaminhadas à assinatura presidencial quando escoimados de seus vícios.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Assim, apenas a título de argumentação, ainda que os três decretos indicados pela Junta Pericial fossem viciados, seria humanamente impossível à Presidente da República identificar seus vícios sem que houvesse algum alerta.

E a Junta Pericial afirma peremptoriamente no item 4.1.7 que não houve alerta.

Assim, para suprir importante omissão, em face da realidade de elaboração do processo orçamentário no âmbito do Poder Executivo, pede-se à Junta Pericial que esclareça se, inexistindo alerta da área orçamentária e da área jurídica do Governo, era possível à Presidenta Dilma Rousseff identificar supostos vícios e desrespeito às diversas condicionantes fixadas no art. 4º da Lei nº 13.115, de 2015.

Pedido de Esclarecimento retirado a requerimento do Exmo. Sr. Senador Lindbergh Farias, nos termos do DOC 158.

4. I. Dos decretos de crédito suplementar

d) Sobre o item 4.1.8

Toda a doutrina e jurisprudência pátrias indicam que o crime de responsabilidade há de ser motivado por dolo específico de seu agente, no caso em tela, da Presidenta Dilma Rousseff.

Vimos anteriormente que o processo de elaboração orçamentária no âmbito do Poder Executivo Federal é ato complexo, parametrizado, hierarquizado, concatenado e sucessivo, com competências técnicas e jurídicas distribuídas por órgãos setoriais e centrais dos sistemas de planejamento e orçamento e de controle da legalidade dos atos da administração.

Nesse procedimento, cabe à Presidenta da República, por força do que determina o art. 84, inciso VI, da CF, a assinatura de decretos que disponham sobre a organização e funcionamento da administração e, no caso concreto, sobre a expedição de decretos de créditos suplementares.

Nesse sentido, indaga-se, com intuito de afastar ambiguidade do laudo pericial, se a Junta Pericial ao se manifestar na conclusão 4.1.8 pela existência de *ato comissivo da Exma. Sra. Presidente da República na edição dos Decretos, sem*



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

controvérsia sobre sua autoria, tratava apenas de aspectos formais, já que é óbvia a competência presidencial para expedir decretos (art. 84, inciso VI, da CF).

Era essa dimensão formal o objeto da conclusão 4.1.8 ou houve, pela Junta, algum juízo de valor quanto à culpabilidade da Presidenta Dilma Rousseff, vale dizer, se Sua Excelência agiu com dolo expreso de violar a probidade na administração e a legislação orçamentária?

Conforme ressaltado no item 2.3.2 do Laudo Pericial (DOC 144, p. 8) a perícia deve se “ater a controvérsias fáticas”. Nesse mister, a Junta reputou incontroversa a autoria dos Decretos, que pode ser confirmada mediante pesquisa no Diário Oficial da União.

Assim, foge ao objeto da Perícia e à competência desta Junta a avaliação acerca da existência de dolo da Exma. Sra. Presidente da República na edição dos Decretos ora periciados. Ademais, esse juízo significaria adentrar no próprio mérito da causa, o que compete, no atual estágio do processo, exclusivamente aos Exmo. Srs. Senadores, nos termos do art. 31 da Lei nº 1.079/1950 e do art. 52, inciso I, da CF/88.

5. II. Das operações no âmbito do Plano Safra 2015

Em face da conclusão contida no item 12 (4.2.12), parece evidente a impossibilidade de tentativa de responsabilização da Senhora Presidenta da República, justamente por inexistir ato comissivo de Sua Excelência que tenha contribuído para que ocorressem atrasos nos pagamentos da equalização das taxas de juros do Plano Safra de 2015.

Podem, todavia, ser suscitados esclarecimentos sobre as conclusões contidas nos itens 4.2.2 e 4.2.11, em que a Junta Pericial afirma que os atrasos nos pagamentos das subvenções concedidas no âmbito do Plano Safra, devidos ao Banco do Brasil, têm o condão de convolar uma operação de prestação de serviços em operação de crédito.

A análise empreendida pela Junta é perfunctória e parece colidir com a melhor doutrina.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do Impeachment 2016

Ademais, a fundamentação legal adotada para justificar a caracterização dos atrasos de pagamentos como operação de crédito não possui a menor pertinência. Vejamos.

Alega que os atrasos são operação de crédito e como tal violam o previsto no art. 36 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que só afirma essa vedação, não a conceitua.

Adota como conceito de operação de crédito o contido no inciso III e § 1º do art. 29 da LRF. É evidente que os atrasos nos pagamentos das subvenções não podem ser classificados como *compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros*.

É flagrante a inutilidade da remissão ao § 1º do art. 29 da LRF que trata da *equiparação da assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas pelo ente da Federação, sem prejuízo do cumprimento das exigências dos arts. 15 e 16, à operação de crédito*.

Da mesma forma, não há sentido em se utilizar da regra contida no caput do art. 35 da LRF que veda a operação de crédito entre entes da federação ao caso concreto em que se tem a relação de prestação de serviços entre a União e o Banco do Brasil.

Em face da superficialidade e da pouca consistência, entendemos ser necessário que a Junta pericial aprofunde a análise deste ponto do laudo.

Para esclarecer, remete-se à resposta elaborada para o Quesito 57 formulado pela Defesa (DOC 144. p. 162).

Segundo o MCASP⁸⁴ (pp. 211-212), o conceito de operação de crédito foi estabelecido de forma exemplificativa pela LRF. Assim:

[...] as operações de crédito **nem sempre** envolvem o usual crédito junto a uma instituição financeira com o consequente ingresso de receita

⁸⁴ STN. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. 6. ed. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasp>>. Acesso em: 28 jun. 2016.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

orçamentária nos cofres públicos, como, por exemplo, nos casos de assunção, reconhecimento ou confissão de dívidas. [grifo adicionado]

É esclarecedor, ainda, o mandamento contido no MCASP (p. 141) para a “Mensuração de Ativos e Passivos”, que reproduz o item 22 da “NBC T 16.5 – Registro Contábil”⁸⁵, das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público:

Os registros contábeis das transações das entidades do setor público devem ser efetuados, considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, **prevalecendo, nos conflitos entre elas, a essência sobre a forma**. [grifo adicionado]

Importa ressaltar que disposição – assim como todas as demais constantes do MCASP – tem aplicabilidade obrigatória para a União, conforme definido no próprio Manual (p. 25):

As normas estabelecidas no MCASP são obrigatórias para todos os órgãos e entidades da administração direta e da administração indireta dos entes da Federação, incluindo seus fundos, autarquias, fundações, e empresas estatais dependentes e facultativas para as empresas estatais independentes. [grifo adicionado]

Sérgio de Iudícibus⁸⁶ traz dois exemplos capazes de ilustrar bem a aplicação do **princípio contábil da essência sobre a forma**:

Por exemplo, se uma entidade precisa de um financiamento e o consegue, mas desde que transfira, temporariamente, a titularidade jurídica de um imóvel ao financiador, para reavê-lo quando da liquidação da dívida, normalmente produz um contrato de venda, com cláusula de recompra após um certo período, e adiciona um contrato de “aluguel: durante esse período. Os aluguéis e o valor da recompra são nada mais nada menos do que o valor original da dívida e seus encargos financeiros.

Ora, o registro desses contratos conforme essa formalização não evidencia o que de fato está ocorrendo: não há aluguel efetivamente nenhum, o financiado não tem nenhum interesse em vender o imóvel e nem o financiador em adquiri-lo; tudo está sendo de uma certa forma “encenado” por razões de maior garantia jurídica do financiador. Logo, para representar melhor o balanço e o resultado da entidade, mostrando o que de fato economicamente é a realidade, é necessário

⁸⁵ CFC. Conselho Federal de Contabilidade. *Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11*. Brasília: CFC, 2012. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2016.

⁸⁶ IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade introdutória*. 11. ed. - São Paulo: Atlas, 2010.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

que o contador faça com que a essência econômica dos fatos prevaleça sobre essas formas jurídicas quando estas não se casam com aquelas. Assim, o contador precisa registrar, na verdade, uma operação de financiamento tomado, com o devido reconhecimento ao longo do tempo dos juros, e pagamento final da dívida, e não uma venda, um aluguel e uma recompra. Caso contrário, os usuários, principalmente os externos à entidade, de forma alguma entenderão o que de fato se passa na entidade; se a contabilidade não retratar dessa forma, fica escondida a dívida no balanço, desaparece temporariamente também o imóvel do balanço, surge um aluguel que não é genuíno, não são evidenciadas as despesas financeiras.

O outro clássico exemplo é o do arrendamento mercantil financeiro, em que uma entidade “arrenda” um equipamento por três anos, paga esse “arrendamento” e depois adquire esse bem por R\$ 1,00 após o último pagamento. Assume, logo de início, totalmente o controle, os riscos e os benefícios do equipamento que só não é seu juridicamente porque, por problemas também de garantia, permanece no nome do banco financiador. Que situação mais esdrúxula: se seguida a contabilização pela forma, o equipamento fica no balanço do banco, e não no da indústria; o banco não mostra seu direito recebível do financiado, e este não mostra de forma alguma sua dívida.

A prevalência da Essência sobre a Forma faz com que se registre essa operação como de fato é a realidade econômica subjacente a esses contratos: operação de compra de um equipamento pela indústria financiada pelo banco. Se não for assim, como o usuário, principalmente o externo, pode ter uma ideia do que de fato ocorre? E se ele não tem a informação correta, e passa a saber disso, sua insegurança aumenta, sua dúvida sobre as informações contábeis também, e se ele estiver para dar crédito ou fazer investimento nessa empresa ou nesse banco exigirá um retomo muito maior pelo risco maior que assume por não saber bem o que ocorre.

Assim, o princípio da **prevalência da essência sobre a forma** visa a assegurar que as demonstrações contábeis reflitam, com transparência e fidedignidade, as operações capazes de impactar o patrimônio da entidade.

Ademais, esta Junta entende que a relação jurídica entre o Banco do Brasil e a União não contém elementos indispensáveis para a caracterização de uma prestação de serviços, tal como resposta elaborada para o Pedido de Esclarecimentos 12 formulado pela Defesa, à qual remetemos.

Não obstante, mesmo que tal relação fosse considerada uma prestação de serviços, esta Junta observou a acumulação de passivos ao longo de 2015 entre o Banco do



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

Brasil e o Tesouro Nacional, decorrentes de atrasos no pagamento de equalizações devidas à instituição financeira. Esses atrasos culminaram com a incidência de correção do principal, na ordem de R\$ 450 milhões, sendo esse valor somente relativo às parcelas vencidas entre janeiro e novembro de 2015.

O valor devido pela União ao Banco do Brasil ao final de 2014 era de R\$ 10,91 bilhões, e, ao final de 2015, de R\$ 3,38 bilhões (vide resposta ao Quesito 12 da Acusação – p. 39 do DOC 144). Tais valores foram registrados pelo Banco do Brasil em seu ativo, e deveriam ser registrados pela União em seu passivo, como manda o art. 50, inciso II, da LRF.

Esses passivos, ainda que não registrados, representam assunção de dívida, subsumindo-se ao § 1º do art. 29 da LRF. Por consequência, inevitável é a afronta ao art. 36, *caput*, da LRF.



SENADO FEDERAL COMO ÓRGÃO JUDICIÁRIO

Junta Pericial designada no âmbito da Comissão Especial do *Impeachment* 2016

4. DA CONCLUSÃO

Ante o exposto, mantêm-se inalteradas as conclusões exaradas no Laudo Pericial (DOC 144).

Brasília, 1º de julho de 2016

João Henrique Pederiva
(Coordenador)

Diego Prandino Alves

Fernando Álvaro Leão Rincon