



# CONGRESSO NACIONAL

## AVISO (CN) Nº 6, DE 2023

(nº 1.486/2022, na origem)

Encaminha, Acórdão 2527/2022-TCU/Plenário, nos autos do TC-038.365/2019-7, que trata de Relatório de Inspeção, tendo por objeto apurar indícios de execução irregular de despesas a título de exercícios anteriores.

**AUTORIA:** Tribunal de Contas da União

**DESPACHO:** À Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização

**PUBLICAÇÃO:** DCN de 20/04/2023



[Página da matéria](#)

Aviso nº 1486 - GP/TCU

Brasília, 2 de dezembro de 2022.

Senhor Presidente,

Encaminho a Vossa Excelência, para conhecimento, cópia do Acórdão nº 2527/2022 (acompanhado dos respectivos Relatório e Voto) proferido pelo Plenário desta Corte de Contas, na Sessão Ordinária de 23/11/2022, ao apreciar o TC-038.365/2019-7, da minha relatoria.

O mencionado processo trata de Relatório de Inspeção, tendo por objeto apurar indícios de execução irregular de despesas a título de exercícios anteriores, notadamente no que se refere ao cumprimento do art. 167, inciso II, da Constituição Federal (CF/1988), como também à observância da legislação infraconstitucional, com destaque para as disposições da Lei 4.320/1964 e da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF).

Atenciosamente,

*(Assinado eletronicamente)*

MINISTRO BRUNO DANTAS  
Vice-Presidente, no exercício da Presidência

A Sua Excelência o Senhor  
Deputado Federal CELSO SABINO  
Presidente da Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização  
Congresso Nacional  
Brasília – DF

Aviso nº 1486 - GP/TCU

Brasília, 2 de dezembro de 2022.

Senhor Presidente,

Encaminho a Vossa Excelência, para conhecimento, cópia do Acórdão nº 2527/2022 (acompanhado dos respectivos Relatório e Voto) proferido pelo Plenário desta Corte de Contas, na Sessão Ordinária de 23/11/2022, ao apreciar o TC-038.365/2019-7, da minha relatoria.

O mencionado processo trata de Relatório de Inspeção, tendo por objeto apurar indícios de execução irregular de despesas a título de exercícios anteriores, notadamente no que se refere ao cumprimento do art. 167, inciso II, da Constituição Federal (CF/1988), como também à observância da legislação infraconstitucional, com destaque para as disposições da Lei 4.320/1964 e da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF).

Atenciosamente,

*(Assinado eletronicamente)*

MINISTRO BRUNO DANTAS  
Vice-Presidente, no exercício da Presidência

A Sua Excelência o Senhor  
Deputado Federal CELSO SABINO  
Presidente da Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização  
Congresso Nacional  
Brasília – DF

GRUPO I – CLASSE V – Plenário

TC 038.365/2019-7

Natureza: Relatório de Inspeção

Interessado: Ministério da Economia

Unidades Jurisdicionadas: Casa Civil da Presidência da República; Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico; Controladoria-Geral da União; Instituto Nacional do Seguro Social; Ministério da Cidadania; Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (extinto); Ministério da Economia; Ministério da Educação; Ministério da Saúde; Secretaria do Tesouro Nacional.

Representação legal: não há.

SUMÁRIO: INSPEÇÃO. MINISTÉRIO DA ECONOMIA. INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL (INSS). FUNDO NACIONAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (FNAS). CONSELHO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO (CNPQ). APURAÇÃO DE INDÍCIOS DE IRREGULARIDADE NA EXECUÇÃO DE DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (DEA). ASSUNÇÃO DE COMPROMISSOS SEM ORÇAMENTAÇÃO SUFICIENTE NO EXERCÍCIO QUE SE DEU O FATO GERADOR PRODUZINDO PASSIVOS SEM LASTRO ORÇAMENTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 167, INCISO II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. OBRIGAÇÕES DO BRASIL COM ORGANISMOS INTERNACIONAIS SEM DOTAÇÃO ORÇAMENTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE NORMATIVOS PARA RECONHECIMENTO DE PASSIVOS SEM SUPORTE ORÇAMENTÁRIO. NECESSIDADE DE AVALIAR POSSÍVEIS IMPACTOS DA EXECUÇÃO IRREGULAR DE DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES NOS AGREGADOS FISCAIS DA UNIÃO. CIÊNCIA. ARQUIVAMENTO.

## RELATÓRIO

Adoto como relatório, com os ajustes necessários, a instrução da equipe de fiscalização da Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag) deste Tribunal (peça 170), que contou com a aquiescência da Diretoria Técnica (peça 171):

### “1. INTRODUÇÃO

#### 1.1. Objetivo Geral

1. Trata-se de fiscalização, do tipo inspeção, com o objetivo de apurar indícios de execução irregular de despesas a título de exercícios anteriores, notadamente no que se refere ao cumprimento do art. 167, inciso II, da CF/1988, que veda a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais, como também à observância da legislação infraconstitucional que rege a matéria, com destaque para as disposições da Lei 4.320/1964 e da Lei Complementar 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

2. A presente fiscalização é decorrente do Acórdão 2.457/2019-TCU-Plenário (TC 021.655/2019-7,

de relatoria do ministro Bruno Dantas), foi realizada nos Ministérios da Saúde, da Educação, da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações e da Cidadania e se estendeu a outros órgãos e entidades que apresentaram execução de despesas a título de exercícios anteriores.

#### 1.2. Objetivos Específicos e Questões de Auditoria

3. A análise do objeto desta fiscalização está subdividida em três seções. Na primeira seção, apresenta-se a contextualização dos fatos que ensejaram a realização do presente trabalho. Posteriormente, explicitam-se as disposições constitucionais-legais sobre o tema, como também se expõe a relevância do atendimento dessas normas, visando à higidez intertemporal das finanças públicas. Por fim, na terceira seção do relatório, realiza-se a análise técnica, a partir dos achados relevantes para o trabalho.

4. Com vistas ao alcance desses objetivos, formularam-se as seguintes questões de auditoria, detalhadas na Matriz de Planejamento à peça 99:

a. A despesa de exercício anterior atende aos requisitos legais para o reconhecimento dessa obrigação?

b. O reconhecimento da DEA foi motivado pela assunção de obrigação sem dotação orçamentária suficiente no exercício de origem, decorrente de violação do art. 167, inciso II, da CF/1988?

c. A Administração tornou pública a motivação para o reconhecimento de dívida para pagamento de despesas de exercícios anteriores? Se sim, a motivação está aderente às normas que regem a matéria?

d. Houve o reconhecimento formal (procedimento administrativo específico) da obrigação de pagamento pela autoridade competente para empenhar a despesa?

e. O procedimento administrativo específico, se houver, contém os elementos mínimos estabelecidos pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)?

f. Houve o adequado registro do passivo, em contas específicas do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), conforme dispõe a Macrofunção Siafi 02.11.40 - Reconhecimento de Passivos?

#### 1.3. Metodologia

5. A presente inspeção foi realizada em conformidade com as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União, aprovadas pela Portaria-TCU 280/2010, e revisadas pela Portaria-TCU 168/2011, e, de modo subsidiário, com os Padrões de Auditoria de Conformidade estabelecidos pela Portaria-Segecex 26/2009.

6. Os procedimentos de auditoria basearam-se em exame da legislação pertinente, dos registros efetivados no Siafi, entre 2018 e 2020, de consultas ao Tesouro Gerencial, por meio das quais foram selecionadas as Unidades Orçamentárias (UOs) que executaram os maiores valores a título de DEA e/ou cuja execução de despesas dessa natureza apresentou comportamento atípico ao longo dos três últimos exercícios. Registre-se que, tendo em conta que a execução de DEA se refere a compromissos assumidos em exercícios já encerrados, excepcionalmente, impôs-se necessária a análise pontual de atos e fatos anteriores ao aludido período. Adicionalmente, realizou-se a análise das respostas às diligências, bem como de informações obtidas em reuniões com servidores das unidades jurisdicionadas.

7. Em face das irregularidades detectadas, foram realizadas oitivas das unidades jurisdicionadas envolvidas, com fulcro no art. 250, inciso V, do Regimento Interno do TCU (peças 108, 109, 110, 111 e 116). As respostas encaminhadas (peças 122-123, 124-128, 132-134, 135-139, 140-151 e 153-167) foram objeto de análise circunstanciada neste Relatório Final, propondo-se os encaminhamentos pertinentes.

8. Na mesma linha, em atenção ao disposto no art. 14, § 1º, da Resolução-TCU 315/2020, a fim de oportunizar aos destinatários da eventual deliberação do Tribunal a apresentação de comentários sobre as propostas formuladas, o Relatório Preliminar desta inspeção (peça 102) foi submetido à

apreciação da Secretaria do Tesouro Nacional e da Controladoria-Geral da União, cujos comentários apresentados (peças 120-121 e 129-131, respectivamente) também foram devidamente considerados neste Relatório Final.

#### 1.4. Volume de Recursos Fiscalizados e Benefício da Ação de Controle

9. O volume de recursos fiscalizados alcança R\$ 20,8 bilhões e equivale às despesas primárias executadas a título de exercícios anteriores no âmbito da União, entre 2018 e 2020.

10. Estima-se que o presente trabalho tem o potencial de melhorar a transparência dos relatórios do Governo Federal, estimular o atendimento às disposições insculpidas na Constituição Federal e fornecer subsídios para a atuação do Congresso Nacional.

## 2. HISTÓRICO

11. No curso do exercício de 2019, especificamente na realização dos trabalhos atinentes ao TC 021.655/2019-7 (relatoria do ministro Bruno Dantas), o qual teve por objetivo acompanhar receitas, despesas, contingenciamento, resultado primário e meta fiscal do 3º bimestre de 2019, de relatoria do ministro Bruno Dantas, verificou-se expressivo crescimento das despesas executadas no Elemento de Despesa 92 - Despesas de Exercícios Anteriores (DEA), no âmbito de UOs do Poder Executivo Federal.

12. Tais situações poderiam sinalizar a insuficiência de orçamento ao custeio de compromissos governamentais no exercício em que se deu o fato gerador da obrigação, indicando possível violação ao disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988 (vedação à realização de despesas e à assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais). Ou seja, como a Administração poderia não dispor de orçamentação suficiente para custear todos os seus compromissos no exercício de origem, as obrigações não lastreadas por dotações seriam honradas nos anos seguintes, por meio da execução de DEA.

13. Após o recebimento das respostas às diligências, constatou-se que os valores pagos a título de despesas de exercícios anteriores em algumas dessas unidades, especificamente no âmbito do Fundo Nacional de Assistência Social (FNAS) e do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq), de fato, decorriam de compromissos não lastreados por dotação suficiente nos anos de 2017 e 2018, indicando possível violação ao dispositivo constitucional insculpido no art. 167, inciso II, da CF/1988.

14. Diante de tais fatos, por meio do Acórdão 2.457/2019-TCU-Plenário (relator ministro Bruno Dantas), o Plenário desta Corte de Contas autorizou a realização da presente inspeção, visando à apuração dos indícios de execução irregular de despesas a título de exercícios anteriores nas unidades que executam despesas primárias da União.

15. Nesse rumo, o presente relatório visou analisar obrigações incorridas entre 2017 a 2019 que ensejaram o registro de passivos sem lastro orçamentário e a consequente execução de DEA, nos anos subsequentes (2018 a 2020).

16. Nesta inspeção, foram encontradas novas irregularidades acerca de assunção de obrigações sem orçamento, ensejando a assunção de passivos a descoberto que foram ou estão sendo custeados por dotações dos exercícios seguintes ao de sua geração, a partir da execução de DEA.

17. Convém ainda destacar a conveniência e a oportunidade da realização de trabalho visando analisar a conformidade da execução de despesas a título de exercícios anteriores, uma vez que, desde o exercício de 2017, está em vigor o Novo Regime Fiscal (Teto de Gastos), materializado pela Emenda Constitucional (EC) 95/2016, que estabeleceu limites individualizados para as despesas primárias no âmbito dos Poderes/órgãos da União.

18. Nesse sentido, é importante rememorar que, sob a perspectiva orçamentária do Teto de Gastos, o cumprimento dessa regra fiscal pressupõe a realização de despesas ou a assunção de obrigações respeitando-se o limite das dotações primárias anualmente autorizadas pelo Congresso Nacional. Assim, a violação ao art. 167, inciso II, decorrente da assunção de compromissos que extrapolem as dotações orçamentárias, contrasta também com os preceitos estabelecidos pela EC 95/2016.



19. Ademais, desde o advento do Novo Regime Fiscal (NRF), verifica-se a redução nominal no volume de despesas discricionárias submetidas aos limites estabelecidos pela EC 95/2016, comprimidas pelo crescimento das despesas obrigatórias em ritmo mais acelerado que a correção anual do Teto de Gastos. Com efeito, como se verá adiante, os achados acerca do descumprimento do art. 167, inciso II, da CF/1988 e o consequente registro de uma DEA estão em boa medida relacionados à insuficiência recorrente de dotações discricionárias.

20. Complementarmente, ante a noticiada dificuldade de se cumprir o Teto de Gastos em 2021 (em face ao volume de despesas discricionárias alocados no Projeto de Lei do Congresso Nacional (PLN) 28/2020, Projeto de Lei Orçamentária Anual - PLOA 2021, consoante o Acórdão 2.828/2020-TCU-Plenário, rel. min. Aroldo Cedraz), o controle sobre o estrito atendimento da vedação à realização de despesas ou à assunção de compromissos sem lastro orçamentário torna-se imprescindível ao cumprimento das disposições da EC 95/2016, e, por consequência à higidez das finanças públicas.

### 3. CONTEXTUALIZAÇÃO TEÓRICO-LEGAL

3.1. Orçamento como instrumento autorizativo/limitador da atividade governamental e a estreita relação entre o descumprimento do art. 167, inciso II, da CF/1988 e o reconhecimento de DEA

21. Antes de se abordarem os achados de auditoria, torna-se imperioso fazer um breve esboço, a fim de se ressaltar a relevância do atendimento das regras insculpidas no art. 167, inciso II, da CF/1988, visando à preservação intertemporal da higidez das finanças públicas.

22. Nesse rumo, o Orçamento Público assume relevante papel de expressar, em termos monetários e em bases anuais, os esforços do Estado no sentido de atender às demandas da sociedade, a quem cabe financiar o aparato estatal por meio do pagamento de tributos.

23. As peças orçamentárias, ao tempo em que se prestam a operacionalizar o planejamento governamental, mostram-se imprescindíveis ao efetivo exercício do controle societal e parlamentar, uma vez que, a par do Orçamento Geral da União, a sociedade científica-se das prioridades governamentais, por meio da alocação de recursos às diversas programações a serem realizadas durante o exercício financeiro.

24. O controle parlamentar é exercido desde a deliberação da proposta de orçamento anual encaminhada pelo Poder Executivo, passando pelo acompanhamento da execução orçamentária e culminando no julgamento das contas do Presidente da República, com o auxílio deste Tribunal de Contas, a quem compete emitir parecer prévio.

25. Sob a dimensão jurídica, a peça orçamentária tem força de lei ordinária, aprovada pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum, conforme dispõe o art. 166, *caput*, da CF/1988, a qual, após sanção do Chefe do Poder Executivo, origina a Lei Orçamentária Anual (LOA). Dessa lei de efeitos concretos, é possível extrair duas funções essenciais às finanças públicas, sem as quais a peça orçamentária torna-se mero instrumento de registro: i) autorizar a realização da despesa e a assunção de compromissos pelo Poder Público para determinado exercício; e ii) fixar limites anuais ao volume de gastos, os quais devem ser respeitados pelos gestores públicos, nos diferentes níveis de atuação governamental.

26. As disposições constitucionais estabelecidas nos arts. 165 a 169, conjuntamente com outras normas insculpidas na Carta Magna, ou positivadas na legislação infraconstitucional, com destaque para a LRF e a Lei 4.320/1964, recepcionada pela Constituição Federal de 1988 com estatuto de lei complementar, constituem rígido arcabouço legal, estabelecendo princípios e regras de observância obrigatória àqueles que gerem a coisa pública.

27. Uma regra essencial à higidez das finanças públicas está estampada no art. 167, inciso II, da CF/1988, nos seguintes termos:

Art. 167. São vedados:

(...)

II - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos

orçamentários ou adicionais;

28. Intimamente ligado aos pressupostos da responsabilidade na gestão orçamentária e fiscal, o art. 167, inciso II, da CF/1988 visa impedir a geração de passivos sem o devido suporte orçamentário, o que, sob a ótica da despesa, poderia resultar em severo descontrole dos gastos e, consequentemente, em elevação do endividamento público, à margem dos controles legalmente instituídos.

29. A par disso, depreende-se desse mandamento constitucional a existência de vedações em termos monetários e temporais. Nesse sentido, o legislador constituinte proibiu que a Administração realize despesas ou assuma obrigações em montantes superiores às dotações orçamentárias, as quais representam os limites monetários aos compromissos estatais. Com efeito, esses limites monetários têm vigência adstrita a um único exercício financeiro, constituindo, assim, limite temporal para a realização da despesa. Essa combinação de limites monetários e temporais é materializada pela edição das Leis Orçamentárias Anuais e por suas respectivas leis de créditos adicionais.

30. Impende destacar que o aludido dispositivo constitucional explicita os termos ‘despesas’ e ‘obrigações diretas’. Dessa forma, o constituinte ampliou a abrangência da vedação estabelecida no art. 167, inciso II, proibindo não somente a realização de despesas, em sentido estrito, mas também a assunção de obrigações diretas não lastreadas por orçamento.

31. Nessa mesma esteira, convém destacar o trecho do Voto Condutor do Acórdão 1.839/2019-TCU-Plenário, de relatoria do ministro Walton Alencar Rodrigues:

Todas as ações realizadas pelo governo com o intuito de implementar políticas públicas, cumprir suas competências, atuar como regulador, orientador e direcionador da economia etc., que impliquem dispêndio de recursos públicos, estão incluídas nos conceitos de despesa pública e, como tal, precisam estar representadas no orçamento, por meio da consignação de dotação específica (...)

32. De forma complementar, quando se fala em realização de despesas ou assunção de obrigações em determinado exercício financeiro, não se deve perder de vista o princípio da competência, norteador da contabilidade aplicada ao setor público. Conforme disposto no art. 50, inciso II, da LRF, a despesa e a assunção de compromissos serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa.

33. Destarte, em consonância com o princípio da competência, sob a dimensão orçamentária, os compromissos governamentais devem ser reconhecidos no momento da ocorrência do fato gerador. Assim, em regra, a orçamentação anual deve ser suficiente para custear todas as obrigações cujo fato gerador ocorra no respectivo exercício.

34. Acrescenta-se ainda que o princípio orçamentário da universalidade/globalização reforça esse aparato de normas, cuja finalidade é impedir a geração de passivos à margem da autorização orçamentária anual. O aludido postulado estabelece que todas as receitas e todas as despesas devem estar contidas na LOA. Tal princípio visa expor a integralidade de receitas estimadas e despesas públicas autorizadas nas respectivas peças orçamentárias, impedindo, assim, a realização de dispêndios sem a indispensável autorização do Parlamento.

35. O princípio da universalidade/globalização orçamentária está presente no ordenamento jurídico pátrio desde a Constituição de 1946, sendo incorporado por normas editadas posteriormente, como é o caso da Lei 4.320/1964, a qual dispõe que:

Art. 2º - A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade.

Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

(...)



Art. 4º A Lei de Orçamento compreenderá todas as despesas próprias dos órgãos do Governo e da administração centralizada, ou que, por intermédio deles se devam realizar, observado o disposto no artigo 2º. (grifou-se)

36. Anota o ilustre professor James Giacomoni que o princípio da universalidade é considerado indispensável para o controle parlamentar sobre as finanças públicas, ao possibilitar ao Poder Legislativo:

a) conhecer *a priori* todas as receitas e despesas do governo e dar prévia autorização para a respectiva arrecadação e realização;

b) impedir ao Executivo a realização de qualquer operação de receita e despesa sem prévia autorização parlamentar;

c) conhecer o exato volume global das despesas projetadas pelo governo, a fim de autorizar a cobrança dos tributos estritamente necessários para atendê-las. (GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. ed 15. Atlas. São Paulo, 2010, p. 67; grifou-se)

37. Cotejando-se o princípio da universalidade com o disposto no art. 167, inciso II, conclui-se que é vedada a realização de despesas ou assunção de obrigações que não estejam autorizadas na LOA ou que esses compromissos superem os valores consignados no orçamento anual e nas leis de créditos adicionais. A internalização desses pressupostos é essencial à perfeita compreensão do raciocínio que se desenvolve na presente seção.

38. Sob a ótica operacional, a autorização parlamentar para dispêndio é representada por dotações da LOA, as quais devem ser previamente empenhadas para que o Estado execute uma despesa. Nesse sentido, estabelece a Lei 4.320/1964 que é vedada a realização de despesa sem prévio empenho (art. 60). Complementarmente, o empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos (art. 59).

39. Considerando as regras e os princípios apresentados, a violação ao art. 167, inciso II, da CF/1988 caracteriza-se pela situação em que o gestor assume determinado compromisso perante terceiros, mesmo não dispondo de orçamento suficiente. Em termos práticos, gera-se a obrigação, mas não há a emissão de empenho prévio, em razão da inexistência de dotações suficientes. Nessa esteira, em apertada síntese, pode-se dizer que o descumprimento do art. 167, inciso II, da CF/1988 ocorre quando se tem uma obrigação não lastreada por empenho em saldos suficientes.

40. Nesse cenário, caso a dotação necessária ao custeio dessa obrigação assumida seja disponibilizada somente em exercício futuro, a Administração, quando emitir o empenho, deverá registrar contabilmente a despesa no Elemento 92 - Despesas de Exercícios Anteriores (DEA). Dessa maneira, dentre as despesas registradas no Elemento 92 - DEA, parcela desses gastos pode ser derivada de descumprimento do art. 167, inciso II, da CF/1988.

41. Exemplo que bem ilustra a situação acima narrada relaciona-se aos denominados ‘contratos de gaveta’, por meio dos quais, eventualmente, o administrador, não dispondo de prévia e suficiente orçamentação em um ano ‘A’, firma contrato com determinado fornecedor ou prestador de serviço, para empenho e pagamento no ano ‘A+1’. Nesse cenário, mesmo não dispondo de autorização orçamentária suficiente (dotações), o serviço é executado ou o bem fornecido no ano ‘A’. Porém, a emissão do empenho somente ocorrerá após a disponibilização do orçamento, o que, no caso hipotético, se dará no ano ‘A+1’. Nesse contexto, a despesa somente será empenhada em ‘A+1’ e registrada no Elemento 92 - DEA, por se referir a compromissos cujo fato gerador se deu em exercício já encerrado.

42. Nesse ponto, cabe a diferenciação entre uma DEA e as despesas executadas a título de Restos a Pagar. A DEA refere-se a compromissos, sem suporte orçamentário, não empenhados e não pagos no exercício de origem. Já os Restos a Pagar relacionam-se a compromissos com o devido suporte orçamentário, cujas dotações foram devidamente empenhadas no exercício de referência, mas que não foram pagas.

43. Impende ainda ressaltar que o ponto fulcral do raciocínio que ora se desenvolve centra-se na disponibilidade orçamentária para realizar uma despesa ou contrair uma obrigação e,

consequentemente, no comprometimento da dotação por meio da emissão do empenho. Assim, não se leva em conta o momento em que ocorre o pagamento da despesa, mas, sim, quando a dotação foi ou deveria ter sido empenhada. Não obstante, sem dispor de orçamento suficiente, consequentemente, a Administração não poderá realizar a quitação de uma obrigação, tendo em conta que o pagamento constitui o último estágio da despesa pública. Rememore-se que a emissão do empenho é condição necessária ao pagamento de qualquer despesa orçamentária.

44. Registre-se ainda que as principais normas fiscais vigentes no Brasil estão alicerçadas no pressuposto de que uma despesa somente será realizada ou uma obrigação somente será assumida se houver prévia existência de dotação orçamentária suficiente. Com efeito, o descumprimento desse pressuposto resulta em desobediência a uma série de outras regras fiscais, com potencial de comprometer a higidez das finanças públicas, como também de colocar à prova a fidedignidade dos registros contábeis, orçamentários e fiscais do Estado brasileiro.

45. Ademais, a geração de passivos não lastreados por orçamento suficiente pode impactar os resultados fiscais, o nível de endividamento público, o cumprimento da ‘Regra de Ouro’ (art. 167, inciso III, da CF/1988), entre outras regras, que têm como pressuposto básico o cumprimento do art. 167, inciso II, da CF/1988.

### 3.2. Possíveis sanções aplicáveis em caso de descumprimento do art. 167, inciso II, da CF/1988

46. Dada a relevância da regra veiculada pelo art. 167, inciso II, da CF/1988, essa matéria foi tratada por outras normas infraconstitucionais, as quais, além de regulamentarem o tema, estabelecem severas sanções àqueles que derem causa ao seu descumprimento.

47. A LRF dispõe que serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação sem adequação orçamentária (art. 15). Complementarmente, a fim de delimitar o conceito de adequação orçamentária, a LRF informa que:

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

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

I - adequada com a lei orçamentária anual, a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício; (grifou-se)

48. A LRF também veda a assunção de obrigações com fornecedores sem autorização orçamentária e equipara a prática de tal conduta à realização de operações de crédito (art. 37, inciso IV, da LRF).

49. Assinale-se ainda que as Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDOs) de diferentes exercícios vêm disciplinando, de forma inequívoca, a vedação à realização de despesa ou a adoção de qualquer medida que viabilize a sua realização sem lastro orçamentário suficiente. A seguir, apresenta-se o dispositivo da Lei 14.116/2020, LDO para 2021, versando sobre o tema:

Art. 163. A despesa não poderá ser realizada se não houver comprovada e suficiente disponibilidade de dotação orçamentária para atendê-la, vedada a adoção de qualquer procedimento que viabilize a sua realização sem observar a referida disponibilidade.

50. Outras normas de singular relevância no ordenamento jurídico pátrio também dispõem sobre a assunção de obrigações ou a realização de despesas sem lastro orçamentário suficiente, notadamente acerca de eventuais sanções àqueles que derem causa ao descumprimento constitucional-legal, como se segue:

#### Lei 8.429/1992 (Lei de Improbidade Administrativa)

Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e notadamente:

IX - ordenar ou permitir a realização de despesas não autorizadas em lei ou regulamento; (grifou-se)

Decreto-Lei 2.848/1940 (Código Penal)

Ordenação de despesa não autorizada

Art. 359-D. Ordenar despesa não autorizada por lei:

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

Lei 1.079/1950 (Lei dos Crimes de Responsabilidade)

DOS CRIMES CONTRA A GUARDA E LEGAL EMPREGO DOS DINHEIROS PÚBLICOS:

Art. 11. São crimes contra a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos:

1 - ordenar despesas não autorizadas por lei ou sem observância das prescrições legais relativas às mesmas;

### 3.3. Hipóteses em que a legislação prevê a execução de uma DEA

51. Conforme apresentado na seção anterior, as despesas orçamentárias devem ser previamente autorizadas pelo Congresso Nacional e empenhadas no exercício em que ocorrer o respectivo fato gerador. Não obstante, em situações excepcionais, a legislação infraconstitucional possibilita a alteração dessa sistemática, sem prescindir de apuração de eventual responsabilidade dos gestores. Essas atípicas situações estão positivadas na Lei 4.320/1964 e se prestam a dotar o ordenamento jurídico de meios para que o Estado honre seus compromissos, ainda que a obrigação não esteja lastreada por orçamentação suficiente no exercício de origem.

52. Nesses casos, após o reconhecimento formal (por meio de procedimento administrativo específico) e contábil (em contas específicas do Siafi) de um passivo não suportado por orçamento, a Administração utiliza as dotações pertencentes a exercícios posteriores ao período em ocorreu o respectivo fator gerador da obrigação e executa uma DEA.

53. Por constituir procedimento excepcional no manejo orçamentário, a legislação infraconstitucional estabelece estrito rol de hipóteses em que uma obrigação deve ser reconhecida a título de exercícios anteriores. O tema é tratado no art. 37 da Lei 4.320/1964 nos seguintes termos:

Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica. (grifou-se)

54. Posteriormente, a matéria foi regulamentada pelo Decreto 62.115/1968, revogado pelo Decreto 93.872/1986, que melhor define as situações apresentadas no art. 37 da Lei 4.320/1964, como se transcreve a seguir:

Art. 22 - As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida, e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagos à conta de dotação destinada a atender despesas de exercícios anteriores, respeitada a categoria econômica própria (Lei 4.320/64, art. 37).

§ 1º O reconhecimento da obrigação de pagamento, de que trata este artigo, cabe à autoridade competente para empenhar a despesa.

§ 2º Para os efeitos deste artigo, considera-se:

a) despesas que não se tenham processado na época própria, aquelas cujo empenho tenha sido considerado insubsistente e anulado no encerramento do exercício correspondente, mas que,

dentro do prazo estabelecido, o credor tenha cumprido sua obrigação;

b) restos a pagar com prescrição interrompida, a despesa cuja inscrição como restos a pagar tenha sido cancelada, mas ainda vigente o direito do credor;

c) compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício, a obrigação de pagamento criada em virtude de lei, mas somente reconhecido o direito do reclamante após o encerramento do exercício correspondente. (grifou-se)

55. Em que pesem a Lei 4.320/1964 e seu respectivo decreto regulamentar terem sido editados em momento anterior à promulgação da CF/1988, não se verifica incompatibilidade com as normas insculpidas na Carta Magna. Pelo contrário, não se observa na legislação infraconstitucional permissão para o descumprimento do art. 167, inciso II, da CF/1988, ou para a violação aos princípios da universalidade, da anualidade orçamentária ou da competência.

56. Compulsando-se o art. 37 da Lei 4.320/1964 com as demais normas do Direito Financeiro, com destaque para o art. 167, inciso II, da CF/1988, conclui-se que a citada Lei Geral das Finanças Públicas (Lei 4.320/1964) inseriu no mundo jurídico meios para que a Administração Pública possa honrar seus compromissos, ainda que não haja o respectivo empenho da despesa no exercício em que a obrigação se originou.

57. Nesses termos, eventual prática de ato irregular do ponto de vista orçamentário (obrigação sem orçamentação suficiente), em regra, não tem o condão de escusar a Administração de honrar seus compromissos perante terceiros. Do contrário, configurar-se-ia hipótese de enriquecimento sem causa, amplamente vedada pela lei formal (e.g. art. 59, parágrafo único, da Lei 8.666/1993), jurisprudência (AI 680.939-AgR/RS, AI 582.457-AgR/MG, RMS 25.104/DF) e doutrina. Com efeito, cabe à Administração adimplir a obrigação, a fim de resguardar o direito de terceiros de boa-fé e preservar a necessária segurança jurídica entre Estado e administrados, sem prejuízo da apuração de eventual responsabilidade dos agentes que deram causa à irregularidade orçamentária.

58. Ademais, as hipóteses elencadas no art. 22 do Decreto 93.872/1986, que regulamenta o art. 37, da Lei 4.320/1964, além de excepcionais, direcionam a fatos, em regra, imprevistos ou não conhecidos pela gestão no exercício em que se deu o fato gerador da obrigação.

59. A primeira hipótese de reconhecimento de despesas a título de exercícios anteriores, ‘despesas que não se tenham processado na época própria’ (alínea ‘a’, § 2º, do art. 22 do Decreto 93.872/1986), refere-se àqueles compromissos ‘cujo empenho tenha sido considerado insubsistente e anulado no encerramento do exercício correspondente’. Sob a dimensão operacional da execução da despesa, essa primeira hipótese pressupõe a prévia existência de dotação orçamentária, a qual foi devidamente empenhada no exercício de referência, mas, por motivos alheios à vontade da Administração, o empenho é anulado, remanescendo um compromisso sem suporte orçamentário.

60. À guisa de exemplo, cite-se a anulação de empenho decorrente de irregularidade em processo licitatório, em razão de vícios causados por agentes públicos. Mesmo que se declare a nulidade do certame, poderá remanescer o dever de indenizar o contratado pelo que este houver executado até a data da declaração de nulidade do contrato (art. 59, parágrafo único, da Lei 8.666/1993). Nesse ínterim, caso em exercício futuro reconheça-se o dever de indenizar à contratada e inexistindo os correspondentes empenhos pertencentes ao exercício em que se celebrou o contrato, poderão ser reconhecidas DEAs e emitidos novos empenhos à conta de dotações do exercício em que se reconhecer a obrigação de pagamento.

61. Já a previsão contida na alínea ‘b’ do mesmo dispositivo, ‘restos a pagar com prescrição interrompida’, relaciona-se a despesas ‘cuja inscrição como restos a pagar tenha sido cancelada, mas ainda vigente o direito do credor’. Nessa situação, em caso de cancelamento de um empenho inscrito em restos a pagar e remanescendo a obrigação estatal (que, a partir do cancelamento do empenho, não terá suporte orçamentário), a Administração tem o dever de honrar esse compromisso, o que será viabilizado mediante o reconhecimento de uma DEA, a partir da utilização de dotações dos exercícios subsequentes.

62. Nessa esteira, cite-se, por exemplo, situação hipotética em que uma operadora de telefonia móvel apresenta faturas acerca da prestação de serviços incorrida há quatro exercícios financeiros encerrados. Nesse contexto, constatada a efetiva e regular prestação do serviço, e não mais dispondo de empenho inscrito em restos a pagar, em face do cancelamento procedido anteriormente, a Administração será obrigada a quitar essa dívida, o que poderá ser viabilizado mediante a emissão de empenho à conta de dotação destinada a despesas de exercícios anteriores.

63. Já a alínea 'c', § 2º, do art. 22 do Decreto 93.872/1986 apresenta a hipótese que comporta cognição mais ampla acerca do reconhecimento de uma DEA. O aludido dispositivo menciona que 'os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício' são aqueles referentes a 'obrigação de pagamento criada em virtude de lei, mas somente reconhecido o direito do reclamante após o encerramento do exercício correspondente'. Percebe-se que a alínea 'c' trata de forma mais genérica sobre as despesas que podem ser reconhecidas a título de DEA, bastando que a obrigação seja 'criada em virtude de lei' (requisito material) e que não tenha sido reconhecido o direito do administrado no exercício em que ocorre o respectivo fato gerador (requisito temporal).

64. Um exemplo que bem ilustra a situação apresentada na alínea 'c' refere-se a eventual decisão judicial que determine a um ente público o pagamento de valores a um administrado, como resultado do reconhecimento de um direito previsto em lei. Caso a decisão judicial tenha reflexos sobre exercícios já encerrados, a Administração poderá utilizar as dotações do exercício em curso e reconhecer uma DEA, a fim de honrar tais obrigações. Essa situação é muito comum na União no que se refere ao pagamento de requisições de pequeno valor decorrentes de sentenças judiciais transitadas em julgado.

65. Repise-se que as hipóteses mencionadas no art. 37 da Lei 4.320/1964, regulamentadas pelo art. 22 do Decreto 93.872/1986, prestam-se a munir o arcabouço jurídico de meios para que o Estado possa honrar seus compromissos perante terceiros, ainda que a obrigação não estivesse lastreada por dotações pertencentes ao exercício em que se deu o respectivo fato gerador. Ademais, a possibilidade de se honrar tais compromissos com base na Lei 4.320/1964 não exime a Administração de apurar os fatos ensejadores do passivo sem suporte orçamentário e de aplicar sanções aos responsáveis, em caso de violação ao art. 167, inciso II, da CF/1988.

66. Assim, a análise da regularidade dessa despesa deve incidir especialmente sobre as razões de fato e de direito que ensejaram a geração de compromisso sem orçamento, e não especificamente na quitação da obrigação, que se dá por meio do reconhecimento do passivo e da execução de uma DEA.

3.4. Operacionalização e requisitos formais necessários ao reconhecimento de uma obrigação sem lastro orçamentário e a consequente execução de DEA

67. A Lei 10.180/2001 estabelece que o Sistema de Contabilidade Federal é integrado pela Secretaria do Tesouro Nacional, na condição de órgão central, e pelos órgãos setoriais (art. 17, incisos I e II). À luz da mencionada lei e do disposto no art. 7º, inciso I, do Decreto 6.976/2009, cabe à STN, secretaria que integra o atual Ministério da Economia, estabelecer normas e procedimentos contábeis para o adequado registro dos atos e dos fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da Administração Pública, promovendo o acompanhamento, a sistematização e a padronização da execução contábil.

68. Nesse sentido, dentre os normativos elaborados pela Secretaria do Tesouro Nacional, destacam-se o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) 8ª edição e a Macrofunção Siafi 021140 - Reconhecimento de Passivos, os quais explicitam de forma direta orientações acerca do registro de passivos sem lastro orçamentário e da execução de despesas a título de exercícios anteriores.

69. Impende observar que tanto o MCASP como a Macrofunção Siafi 021140 dispõem que o reconhecimento do passivo (ou 'reconhecimento de dívida', conforme termo contido nos normativos da STN) e a consequente execução de DEA sejam suportados pelos correspondentes registros contábeis e por documentação formal.

70. No que tange aos procedimentos contábeis, os normativos da STN, replicando os dispositivos



das últimas LDOs (e.g. art. 163, § 1º, da Lei 14.116/2020, LDO 2021), informam que a ‘a contabilidade registrará todos os atos e fatos relativos à gestão orçamentária, financeira e patrimonial, independentemente de sua legalidade’. Nesse rumo, cabe à contabilidade evidenciar a existência de passivos sem suporte orçamentário, ainda que os atos que os originaram padeçam de vícios legais, não eximindo a Administração da apuração de responsabilidade pelo gestor, se for o caso.

71. Em regra, esse passivo sem suporte orçamentário deve ser reconhecido no momento da ocorrência do fato gerador da obrigação, ou seja, no exercício de referência do compromisso estatal, o que impõe a evidenciação de um registro patrimonial dessa obrigação.

72. Posteriormente, quando da emissão do empenho para a honra dessas obrigações, a STN estabelece que ‘Caso o crédito orçamentário conste em orçamento de exercício posterior à ocorrência do fato gerador da obrigação, deverá ser utilizada natureza de despesa com elemento de despesa 92 - Despesas de Exercícios Anteriores’. Nota-se, portanto, que quaisquer despesas empenhadas cujo fato gerador tenha ocorrido em exercícios já encerrados deverão ser registradas no Elemento de Despesa 92.

73. No que se refere à documentação formal que deve acompanhar o reconhecimento do passivo e a consequente execução de DEA, o MCASP enumera uma série de informações, as quais comporão o procedimento administrativo específico, a fim de que o gestor público evidencie a necessária motivação para a realização desse procedimento excepcional, como também para que se dê a adequada publicidade ao ato. Nessa esteira, o MCASP, na seção 4.8 Despesas de Exercícios Anteriores, estabelece o seguinte:

O reconhecimento da obrigação de pagamento das despesas com exercícios anteriores, pela autoridade competente, deverá ocorrer em procedimento administrativo específico, sendo necessário, no mínimo, os seguintes elementos:

- a. Identificação do credor/favorecido;
- b. Descrição do bem, material ou serviço adquirido/contratado;
- c. Data de vencimento do compromisso;
- d. Importância exata a pagar;
- e. Documentos fiscais comprobatórios;
- f. Certificação do cumprimento da obrigação pelo credor/favorecido;
- g. Motivação pelo qual a despesa não foi empenhada ou paga na época própria.

O reconhecimento da obrigação de pagamento das despesas com exercícios anteriores cabe à autoridade competente para empenhar a despesa. (grifou-se)

74. Observe-se que o texto positivado no MCASP estabelece um comando aos gestores, de observância obrigatória, acerca de procedimento formal para o reconhecimento de um passivo. Assim, consubstanciado nas competências legais de que dispõe a STN, na condição de Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal, o MCASP impõe (não faculta) a instauração de procedimento administrativo específico, de forma que o gestor apresente as razões de fato e de direito (motivação) pelas quais a obrigação não foi empenhada em época própria.

75. Complementarmente, por meio da Macrofunção Siafi 021140, a STN exemplifica modelo de documento de ‘Termo de Reconhecimento de Dívida’ para que o Ordenador de Despesas explicita as razões de fato e de direito que ensejaram o reconhecimento de um passivo sem suporte orçamentário, como se verifica a seguir:

Figura 1 - Termo de Reconhecimento de Dívida - Macrofunção Siafi 021140



Termo de Reconhecimento de Dívida	
Em conformidade com o art. 100 da Lei nº. 4.320 de 17 de março de 1964, reconheço a dívida no valor de R\$ _____ (por extenso) junto a _____ (especificar o credor),	
CNPJ/CPF nº _____,	situada à _____
(especificar endereço comercial) pelos _____	
(especificar os serviços/aquisições que motivaram o pagamento).	
Informo que o passivo foi reconhecido sem o correspondente recurso orçamentário devido _____	
_____ (justificativa dos motivos pela ausência de cobertura orçamentária).	
Memória de cálculo da estimativa do valor contábil do passivo (se for o caso)	
_____	
_____	
Local, ____ de _____ de ____.	
_____ Ordenador de Despesas Assinatura e Carimbo	

Fonte: STN.

76. Não obstante os esforços do Órgão Central de Contabilidade Federal, e, sobretudo, a existência de legislação constitucional e infraconstitucional acerca da vedação de assunção de compromissos sem devido suporte orçamentário, verificou-se o descumprimento em larga escala da legislação atinente à matéria.

77. Os achados de auditoria evidenciam desde o descumprimento do art. 167, inciso II, da Carta Magna (por meio da constituição deliberada de obrigações sem orçamento suficiente), passando pelo não atendimento de procedimentos formais (com destaque para a falta de procedimentos administrativos específicos para a exposição da motivação do ato de reconhecimento de dívida), culminando no inadequado ou até mesmo na inexistência de registro contábil evidenciando esses compromissos.

78. Em verdade, o descumprimento do art. 167, inciso II, da CF/1988 é verificado tanto em unidades que executam anualmente bilhões de Reais em despesas orçamentárias como naquelas que executam menor volume de recursos. Atenta, porém, que, agregando-se ocorrências perpetradas por diversas unidades ao longo dos exercícios financeiros, pode-se alcançar montantes expressivos.

79. Assim, gestores, mesmo não dispondo de orçamentação suficiente, contraíram obrigações, de forma a gerar passivos que somente foram (ou serão) empenhados em exercícios seguintes, constituindo uma espécie de rolagem de compromissos, o que é vedado pelas normas do Direito Financeiro.

80. Além de contrastar com os mandamentos legais, tal procedimento tem potencial para distorcer os resultados fiscais da União, podendo comprometer a fidedignidade das informações contábeis, e, sobretudo, gerar passivos não autorizados pelo Parlamento, comprometendo as gestões futuras, as quais, além de lidar com as inúmeras demandas da sociedade e a escassez de recursos, deverão honrar dívidas assumidas por administradores que os precederam.

#### 4. EXAME TÉCNICO

81. Além da análise da legislação afeta à matéria, os procedimentos de auditoria adotados na presente inspeção envolveram a seleção das unidades jurisdicionadas a partir dos volumes de despesas executadas a título de exercícios anteriores. Para tanto, preliminarmente, foram selecionadas aquelas unidades que apresentaram os maiores volumes de execução no Siafi no Elemento de Despesa 92 - DEA, nos anos de 2018 a 2020, as quais, em geral, remetem a compromissos assumidos nos respectivos anos antecedentes.

82. Posteriormente, foram realizados exames amostrais nos próprios documentos do Siafi, a fim de verificar se os registros efetuados pelas unidades executoras atendiam minimamente aos requisitos legais para o registro do passivo sem suporte orçamentário e para a execução de uma DEA, como também se continham motivação legal para a execução de despesas de tal natureza, mormente com foco em possível descumprimento do art. 167, inciso II, da CF/1988. Assim, buscou-se verificar se os gestores, deliberadamente, deixaram de empenhar a despesa no exercício em que ocorreu o fato gerador da obrigação por não existir dotação orçamentária necessária e suficiente.

83. Nesse contexto, o presente capítulo, dedicado à análise técnica, está segregado em dois diferentes grupos. O primeiro grupo abarca as unidades que executaram os maiores valores de DEA, as quais poderiam ter descumprido o multicitado dispositivo constitucional. Assim, foram solicitadas informações aos seguintes órgãos/entidades: Ministério da Cidadania (peça 3); Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) (peça 5); Fundo Nacional de Saúde (peça 49); Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) (peça 50); Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) (peças 51 e 68); Secretaria-Executiva do Ministério da Economia (peças 65 e 66); e Secretaria de Assuntos Econômicos Internacionais (Sain) (peças 55 e 96).

84. Da análise documental oferecida como resposta, não restaram dúvidas de que a constituição de passivo sem lastro orçamentário no INSS, na Sain, no FNAS e no CNPq derivou de insuficiência de dotações, ainda que a Administração conhecesse previamente o montante de compromissos e o orçamento disponível para custeá-los. Nas demais unidades diligenciadas, em que pesem os expressivos volumes de execução de despesas a título de DEA, não foram constatados indícios de irregularidades do ponto de vista do cumprimento do art. 167, inciso II, da Lei Maior.

85. O segundo grupo refere-se a outras unidades gestoras, que executaram menores valores a título de DEA e que, da análise dos registros do Siafi, também apresentaram possível descumprimento das vedações impostas pelo art. 167, inciso II, da CF/1988, e sobretudo, desrespeitaram requisitos formais e contábeis para o reconhecimento de um passivo sem suporte orçamentário e para a execução de despesas dessa natureza.

86. Ressalte-se, porém, que as unidades desse segundo grupo não foram diligenciadas, por constituírem vasto rol, o que poderia inviabilizar a realização da presente inspeção no âmbito desta Semag, uma vez que um dos objetivos deste processo de fiscalização é aferir a legalidade da execução orçamentária, o que exigiria o exame de todo o documental que lastreou a assunção do passivo e a execução da DEA.

87. Não obstante, a partir da análise amostral dos documentos Siafi expedidos pelas unidades desse segundo grupo, foi possível concluir que a assunção de passivos sem lastro orçamentário e a possível violação do art. 167, inciso II, da CF/1988 têm ocorrido em larga escala, o que, no agregado, tem o potencial para macular a higidez das finanças públicas do país. Ademais, por meio da análise dos registros contábeis dessas unidades que movimentam menor volume de recursos, fica patente a necessidade de aprimoramento das normas que regem a matéria, como também de eventuais ajustes nos sistemas estruturantes, com destaque para o Siafi, no sentido de se exigir minimamente o registro de informações necessárias ao reconhecimento de uma obrigação sem suporte orçamentário.

4.1. Unidades Gestoras com maior volume anual executado a título de DEA, em decorrência de descumprimento do art. 167, inciso II, da CF/1988

88. Como sobredito, entre as unidades que apresentaram maiores valores a título de DEA, constatou-se descumprimento de normas do Direito Financeiro, especialmente do art. 167, inciso II, da CF/1988, em quatro órgãos/entidades do Poder Executivo Federal: INSS, Sain, FNAS e CNPq. Assim, nos tópicos seguintes apresentam-se os achados relacionados às respectivas unidades.

#### 4.1.1 Instituto Nacional do Seguro Social

89. Verificou-se que o INSS, em pelo menos duas situações, descumpriu o disposto no art. 67, inciso II, da CF/1998. A primeira delas e de maior materialidade refere-se à insuficiência orçamentária para custear obrigações com benefícios previdenciários, de 2017 a 2019. A segunda

está relacionada à prestação de serviços executada pela Empresa de Tecnologia e Informações da Previdência (Dataprev), sem autorização orçamentária, o que, novamente, gerou passivos sem dotações suficientes.

4.1.1.1 Insuficiência orçamentária para o custeio de despesas com benefícios previdenciários no âmbito do INSS

90. Constatou-se que, pelo menos, desde 2016, o Poder Executivo não reserva orçamentação suficiente para cobrir todas as obrigações com benefícios previdenciários dos respectivos exercícios. Com efeito, a parcela de obrigações sem orçamento tem sido custeada com dotações do exercício imediatamente seguinte, o que afronta o art. 167, inciso II, da CF/1988 e outras regras do Direito Financeiro que pressupõem a prévia existência de dotação suficiente para que o Estado assuma compromissos financeiros.

91. Preliminarmente, deve-se dizer que o achado que se segue acerca da irregularidade constatada atinente às obrigações com benefícios previdenciários, especificamente em relação ao exercício de 2019, já foi objeto de apontamento no âmbito do processo TC 018.177/2020-4, de relatoria do ministro Bruno Dantas, por meio do qual o TCU emitiu Parecer Prévio sobre as Contas do Presidente da República de 2019, que deu origem ao Acórdão 1.437/2020-TCU-Plenário. Naquela ocasião, o aludido achado foi consignado como irregularidade pelo Plenário desta Corte de Contas e ensejou recomendação nos seguintes termos:

#### Irregularidade

1.2. Realização de despesas com benefícios previdenciários em montante superior aos respectivos créditos orçamentários ou adicionais do exercício de 2019, contrariando a vedação contida no art. 167, inciso II, da Constituição Federal (seção 4.2.2);

#### Recomendação

3.10. Ao Poder Executivo Federal que aprimore o processo de estimação da despesa e de alocação orçamentária no âmbito do Regime Geral da Previdência Social, de modo a assegurar que as respectivas dotações sejam suficientes para custear todos os benefícios previdenciários do exercício (seção 4.2.2);

92. A citada análise visou examinar a regularidade dos atos praticados frente ao comando constitucional que veda a realização de despesas ou a assunção de obrigações sem suporte orçamentário (art. 167, inciso II), limitando-se aos atos praticados em 2019. No entanto, nesta assentada, o período em exame é mais amplo, englobando a análise da regularidade dos atos praticados entre 2017 e 2019.

93. A título de esclarecimento, com relação à irregularidade atinente aos atos praticados em 2019, esta unidade técnica verificou que, em 7/1/2020, o INSS emitiu nota de empenho no elemento 92 (DEA), valendo-se de dotações do orçamento de 2020, no valor de R\$ 1,47 bilhão, para custear despesas referentes a dezembro de 2019. No documento Siafi a seguir, verifica-se a materialização desse registro, por meio do qual o executor da despesa corretamente evidencia no campo ‘observação’ a finalidade daquele empenho, bem como a que período a despesa se refere:

Figura 2 - Nota de Empenho emitida pelo INSS

DATA EMISSAO	: 07Jan20	NUMERO	: 2020NE000004				
UG EMITENTE	: 513001 - COORDENACAO DE ORCAMENTO E FINANÇAS DO FRGPS						
GESTAO EMITENTE	: 57904 - FUNDO DO REGIME GERAL DA PREVIDENCIA SOCIAL						
FAVORECIDO	: 513001/57904 - COORDENACAO DE ORCAMENTO E FINANÇAS DO FRGPS						
TAXA:							
OBSERVACAO							
ATENDER PAGAMENTO DE BENEFICIOS PREVIDENCIARIOS FRGPS, COMP. DEZ2019, CONFORME RELATORIO SISPAGEN/PPB/RB947/953/2019 E PRECON007/2020.							
EVENTO	ESF	PTRES	FONTE	ND	UGR	PI	V A L O R
401092	2	174304	0154000000	339092	561581	BENPREV.URB	1.474.370.656,57
TIPO: ESTIMATIVO SISTEMA DE ORIGEM:							NE ORIGINAL: 2020NE592544

Fonte: Siafi.

94. Tal achado indica descumprimento do disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988, ou seja, a orçamentação consignada ao custeio de despesas com benefício previdenciário não foi suficiente para cobrir todos os compromissos no exercício de 2019, o que ensejou a utilização de orçamentação de 2020 para cobrir tais obrigações.

95. Adicionalmente, em consulta ao Siafi, verificou-se que, entre 2017 e 2019, o INSS também vinha utilizando dotações desses exercícios para custear despesas dos anos imediatamente anteriores, sugerindo reiterada violação ao disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988. Porém, nessas ocasiões, a despesa sequer havia sido registrada contabilmente como uma DEA. Ao revés, os operadores do INSS executaram a despesa como pertencente ao exercício de 2019, o que, além do descumprimento do dispositivo constitucional na origem da assunção de uma obrigação sem orçamento necessário, constitui inconsistência no registro contábil, descumprindo os normativos da STN, e, sobretudo, não evidenciando de forma fidedigna os atos e fatos da gestão orçamentária e contábil do INSS, autarquia que executa o maior valor absoluto de despesas primárias na União.

96. A partir das constatações, por meio do Ofício 6-284/2020-TCU/Semag (peça 51), esta equipe de fiscalização diligenciou o INSS com o intuito de verificar as razões de fato e de direito que ensejaram a utilização de dotações do exercício seguinte para custear despesas de anos já encerrados.

97. Em relação às obrigações previdenciárias de dezembro de 2019 (e empenhadas e pagas em 2020), por meio de despacho, anexo ao Ofício-SEI 105/2020/GABPRE/PRES-INSS (peça 60), a autarquia confirmou que a despesa não foi empenhada no exercício em que se originou o compromisso, em razão da insuficiência de orçamento para custear todos os benefícios previdenciários do exercício de 2019. Nesse rumo, o INSS teceu mais detalhes acerca da operacionalização dos pagamentos de benefícios previdenciários, informando que as despesas atinentes ao último mês do ano são pagas tanto ao final de dezembro, quanto nos primeiros dias de janeiro do ano subsequente.

98. Complementarmente, informou que ‘para garantir a competência da despesa pública, liquida-se a totalidade da despesa em dezembro, inscrevendo os valores a serem pagos em janeiro em Restos a Pagar Processados’ (peça 60, p. 1). Assim, o gestor demonstrou conhecer os estritos cânones orçamentários, notadamente a necessidade de se empenhar a despesa previamente à assunção da obrigação, ainda que o respectivo pagamento se dê posteriormente.

99. Contudo, segundo o INSS, o correto procedimento - de se empenhar previamente as dotações em valor suficiente para custear todas as obrigações do exercício - foi inviabilizado, em razão da supressão de dotações procedida pela SOF nos últimos dias do exercício financeiro. A autarquia informou que, até meados de dezembro de 2019, dispunha de orçamentação suficiente para custear todas as despesas com benefícios previdenciários estimadas para o exercício. No entanto, parcela dessa dotação foi suprimida pela SOF, o que resultou na insuficiência orçamentária em relação aos compromissos assumidos para dezembro. Dada a relevância, reproduz-se o mencionado excerto da resposta do INSS (peça 60, p. 1):

2.4. Do exposto, pode-se concluir que a maciça (folha) relativa a dezembro é paga tanto no mês de dezembro quanto em janeiro e, para garantir a competência da despesa pública, liquida-se a totalidade da despesa em dezembro, inscrevendo os valores a serem pagos em janeiro em Restos a Pagar Processados.

2.5. Ocorre que a SOF realizou bloqueios orçamentários, conforme notas de bloqueio informadas na planilha (Sei 0308000), o que motivou a emissão do Ofício SEI 38/2019/DGPA/PRES - INSS - (Processo Sei 35014.037162/2019-47), com a finalidade de requerer que o saldo orçamentário fosse restabelecido, mas a demanda não foi atendida tampouco houve resposta por parte da SOF. (grifou-se)

100. Complementa noticiando que foi encaminhado expediente aos ‘órgãos responsáveis pela gestão orçamentária do FRGPS, solicitando o desbloqueio orçamentário para garantir a cobertura da despesa da folha de pagamento de benefícios de dezembro de 2019’ (peça 60, p. 2), porém a demanda, segundo o INSS, não foi atendida pela respectiva setorial orçamentária, tampouco pela SOF.

101. No que se refere aos valores pagos em janeiro de 2019 (referente a despesas atinentes a 2018), porém não registrados como DEA, o INSS afirmou, de igual maneira, que o orçamento de 2018 não foi suficiente para cobrir todas as despesas com benefícios previdenciários daquele ano. Assim, foi necessário se valer das dotações de 2019 para custear despesas atinentes a dezembro de 2018.

102. No que tange ao encaminhamento dos processos administrativos específicos que viabilizaram o pagamento de despesas a título de exercícios anteriores (conforme estabelece o MCASP), o INSS informou que ‘Não há processo administrativo em virtude de se tratar da folha de pagamento de benefícios, com tramitação imediata, e o processo ser sistêmico’ (peça 60, p. 3).

103. Diante das alegações do INSS, notadamente tendo em vista que a insuficiência orçamentária em 2019 ocorreria supostamente em razão da atuação do Órgão Central de Orçamento Federal (SOF/ME), por meio do Ofício 8-284/2020-TCU/Semag (peça 65), a equipe de fiscalização diligenciou o Ministério da Economia, órgão que agrupa em sua estrutura diferentes atores que têm participação direta na alocação orçamentária do INSS: SOF; Secretaria de Previdência da Secretaria Especial de Trabalho e Previdência do Ministério da Economia (SPREV); e Secretaria de Gestão Corporativa do Ministério da Economia (SGC).

104. A SOF, órgão responsável por consolidar as projeções de despesas com benefícios previdenciários no âmbito do Regime Geral de Previdência Social (RGFPS), por meio da Nota Técnica-SEI 9558/2020/ME (peça 81), informou que a estimativa de despesas com benefícios previdenciários foi realizada com base nas previsões mais atualizadas à época, as quais foram fornecidas pela SPREV, conforme a Nota Técnica-SEI 15.832/2019/ME (peça 80).

105. Asseverou a SOF que, durante todo o exercício, suas projeções mantiveram-se aderentes aos efetivos níveis de execução de despesas com benefícios previdenciários. Ademais, salientou que o represamento na concessão de benefícios previdenciários, que reduzia a projeção de despesas ao longo de 2019, foi ratificado tanto pela SPREV como pelo INSS, não se observando a tendência de reversão desse movimento, como se verifica no excerto da Nota Técnica-SEI 9.558/2020/ME, oferecida pela SOF, como resposta à diligência do TCU (peça 81, p. 2):

Ao se observar a execução até novembro das despesas com benefícios pôde-se averiguar a impossibilidade da reversão do represamento ainda em 2019. De fato, em reunião realizada em 4 de novembro de 2019, com a participação da SOF, da SPREV e do INSS (nomeadamente, sua Diretoria de Benefícios), essa última confirmou que não havia expectativa de reversão do represamento até o fim daquele ano, e que a tendência de queda em relação ao projetado provavelmente se manteria. Com isso, e com os argumentos e projeções constantes da Nota Técnica SEI 15832/2019/ME da SPREV, houve decisão de considerar seus valores. (grifou-se)

106. Noticiou ainda que a estimativa de despesa com benefícios previdenciários foi considerada no Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias (RARDP) extemporâneo de dezembro de 2019, o qual, além de ser utilizado como instrumento de gestão fiscal, presta-se como subsídio para a abertura de créditos adicionais, conforme o art. 4º, § 1º, da Lei 13.808/2019 (LOA 2019).



107. Acerca da solicitação de recomposição orçamentária requerida pelo INSS, a SOF informou que o Ofício-SEI 38/2019/DGPA/PRES-INSS foi encaminhado em 31/12/2019 à SGC, setorial orçamentária do Ministério da Economia, mas não teria sido recebido pela própria SOF, que apenas tomou conhecimento desse expediente no âmbito do processo de fiscalização instaurado pelo TCU (peça 81, p. 2).

108. A SPREV, estrutura responsável por elaborar as estimativas de despesas com benefícios previdenciários, por intermédio da Nota Técnica-SEI 9.459/2020/ME (peça 70), informou que a Nota Técnica-SEI 15.832/2019/ME (peça 80), utilizada pela SOF para estimar a despesa com benefícios previdenciários em 2019, foi elaborada com a finalidade primordial de subsidiar o relator-geral do Projeto de Lei Orçamentária Anual de 2020 acerca das projeções de despesas do exercício de 2020, mas não para mensurar a despesa referente a dezembro de 2019.

109. Informou que a projeção atinente ao exercício de 2019 constante da mesma Nota Técnica ‘foi elaborada com base no fluxo de caixa do FRGPS daquele ano, o que exigiria eventuais adaptações para que as projeções refletissem a despesa empenhada’.

110. Noticiou ainda que os represamentos na concessão de benefícios impõem dificuldades adicionais à acurada mensuração da despesa. Informou que, em janeiro de 2020, havia um total de dois milhões de requerimentos de benefícios aguardando conclusão, dos quais ‘mais de 1 milhão estavam pendentes de análise pela autarquia há mais de 45 dias’ (peça 70, p. 1).

#### *Análise Preliminar*

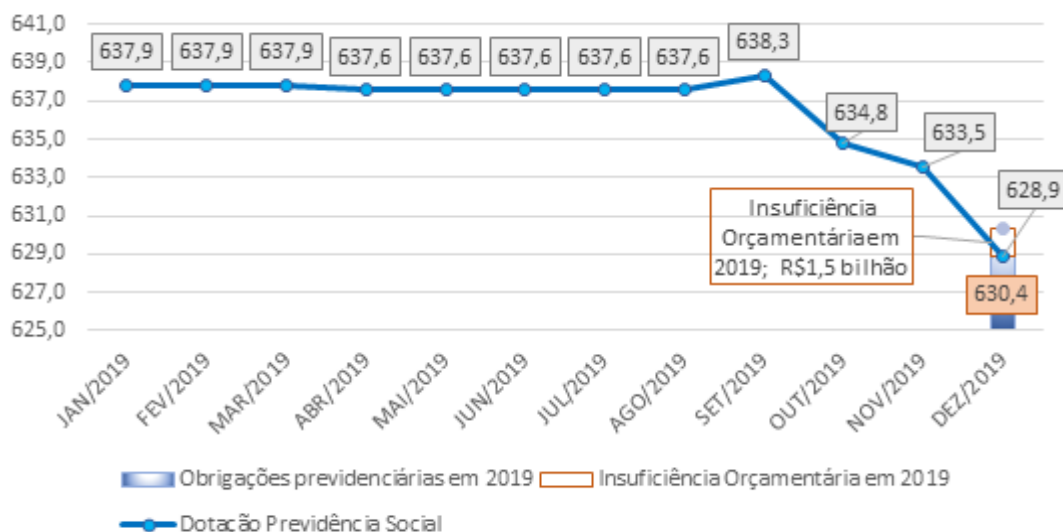
111. Conforme exposto no capítulo 3 do presente relatório, a autorização orçamentária é condição indispensável à realização de qualquer despesa pública. Sob a ótica orçamentária, em regra, qualquer obrigação governamental somente deve ser constituída mediante a prévia existência de dotação suficiente, devidamente aprovada pelo Parlamento. No entanto, nos casos em que se trata de dispêndios obrigatórios, sem controle de fluxo, devidamente positivados em lei, como é o caso dos benefícios previdenciários, essa lógica se inverte, ou seja, reconhecido o direito do beneficiário, o Estado é compelido a alocar recursos ao custeio dos benefícios previdenciários. Esse é o entendimento que vigora atualmente no Brasil, o qual ultrapassa as fronteiras do Direito Financeiro e encontra espeque nos direitos e garantias fundamentais, considerando todo o contexto que envolve os benefícios previdenciários e as regras de cobertura da previdência social no Brasil.

112. Especificamente no exercício de 2019, verificou-se que as dotações consignadas na Lei 13.808/2019, LOA 2019, eram mais que suficientes para custear todos os benefícios previdenciários naquele exercício. Porém o Poder Executivo Federal, com a prerrogativa de que dispõe de propor ao Congresso Nacional alterações orçamentárias, reduziu essa dotação a níveis insuficientes para custear todas as obrigações previdenciárias incorridas até o fim do exercício.

113. Em termos numéricos, a LOA 2019 consignou R\$ 637,9 bilhões ao custeio de benefícios previdenciários; no entanto, esse valor foi reduzido a R\$ 628,9 bilhões ao final do exercício. Do valor total suprimido no exercício (R\$ 9 bilhões), cerca de R\$ 5,9 bilhões foram remanejados nos dois últimos meses de 2019. O gráfico a seguir demonstra a evolução das dotações destinadas ao custeio de benefícios previdenciários ao longo de 2019 comparada às necessidades de orçamento ao final do mesmo exercício. Foram consideradas todas as despesas no âmbito do Regime Geral de Previdência Social, assim incluídos: benefícios previdenciários, benefícios judiciais e compensação previdenciária.

Gráfico 1 - Evolução das dotações destinadas às despesas com benefícios previdenciários em 2019  
R\$ bilhões





Fonte: Siop.

114. Mesmo que remanejamentos orçamentários não sejam vedados pela legislação, aparenta imprudente suprimir, nos últimos quarenta dias do exercício, cerca de R\$ 5,9 bilhões das dotações destinadas ao pagamento de benefícios previdenciários, sobretudo tendo em conta as variáveis que poderiam impactar o montante de obrigações dessa natureza no exercício de 2019, conforme relato do próprio Poder Executivo, e eventuais as sanções em caso de insuficiência orçamentária. Ainda que tal remanejamento visasse ao custeio de outras relevantes políticas públicas.

115. Não se olvidam os argumentos acerca dos represamentos ocorridos nos procedimentos de concessão de benefícios, o que poderia conferir certo grau de incerteza às projeções. Ademais, não seria razoável esperar a perfeita exatidão dessas projeções. No entanto, a dificuldade em se mensurar a despesa, como reportado pela SPREV, exigiria ainda mais cautela. Se existiam significativos riscos de desvios em relação às projeções de despesas, caberia ao Poder Executivo mitigá-los. Ao revés, o Poder Executivo Federal assumiu o risco de insuficiência de orçamento para cobrir despesas com benefícios previdenciários em 2019.

116. A irregularidade frente à Constituição Federal se consuma com a inobservância por parte do INSS acerca das despesas projetadas no RARDP extemporâneo de dezembro de 2019, a qual lastreou o posterior remanejamento de dotações do INSS, e com a intempestiva solicitação de recomposição de orçamento, materializada pelo Ofício-SEI 38/2019/DGPA/PRES-INSS (peça 89). O mencionado expediente é datado de 31/12/2019 e foi encaminhado à SGC às 12h29 desse mesmo dia, limitando sobremaneira qualquer atuação dessa setorial orçamentária e da SOF no sentido de recompor cerca de R\$ 2,1 bilhões (valor solicitado no ofício) a poucas horas do encerramento do exercício financeiro.

117. Assim, ao final do exercício de 2019, o Poder Executivo Federal possuía compromissos a título de benefícios previdenciários que excediam as respectivas dotações orçamentárias. Além de ser ratificada pela própria autarquia, conforme o Despacho de 6/2/2020 (TC 038.365/2019-7, peça 60), a insuficiência orçamentária pode ser comprovada a partir do registro de um passivo sem lastro orçamentário em conta específica no Siafi, como se verifica na Nota de Lançamento de Sistema 2019NS003895 - Unidade Gestora 513001 - Coordenação de Orçamento e Finanças do FRGPS, datada de 31/12/2019, apresentada a seguir:

Figura 3 - Nota de Lançamento de Sistema - Reconhecimento de passivo sem lastro orçamentário

DATA EMISSAO	: 31Dez19	VALORIZACAO	: 31Dez19	NUMERO	: 2019NS003895
UG/GESTAO EMITENTE:	513001 / 57904	- COORDENACAO DE ORCAMENTO E FINANÇAS DO FR			
FAVORECIDO	: 513001 / 57904	- COORDENACAO DE ORCAMENTO E FINANÇAS DO			
TITULO DE CREDITO	: 2019FL000594	DATA VENCIMENTO	: 31Dez19		
L EVENTO	INSCRICAO	CLAS.CONT	CLAS.ORD	V A L O R	
01 581888 513001		211210100			
		321210100		1.378.393.842,43	

DATA EMISSAO : 31Dez19 VALORIZACAO : 31Dez19 NUMERO : 2019NS003895  
 UG/GESTAO EMITENTE: 513001 / 57904 - COORDENACAO DE ORCAMENTO E FINANÇAS DO FR  
 FAVORECIDO : 513001 / 57904 - COORDENACAO DE ORCAMENTO E FINANÇAS DO  
 TITULO DE CREDITO : 2019FL000594 DATA VENCIMENTO : 31Dez19

**OBSERVACAO**

12/2019 - CORRESPONDENTE AO PAGAMENTO DE BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS - FRGPS, P  
 REVISTO PARA 02/01/2020, DE ACORDO COM O DISPOSTO NO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE  
 SERVIÇOS FIRMADO ENTRE O INSS E REDE BANCÁRIA, CONFORME RELATÓRIOS SISPAGBEN/PP  
 B/RB947/2019. **REGISTRO DE INSUFICIÊNCIA ORÇAMENTÁRIA.**

Fonte: Siafi.

118. Sem embargo das considerações da SPREV, no sentido de demonstrar as variáveis que poderiam impactar as projeções de despesas com benefícios previdenciários em 2019, com destaque para a Reforma da Previdência e os represamentos na concessão de benefícios, verificou-se ainda que, em sucessivos exercícios, o Poder Executivo Federal não tem reservado dotação suficiente para custear todas as obrigações com benefícios previdenciários, resultando em passivos a descoberto, os quais foram custeados com dotações dos exercícios seguintes, como se verifica na tabela a seguir, o que constitui afronta direta ao art. 167, inciso II, da CF/1988, como também desobediência aos princípios orçamentários da universalidade, competência e anualidade.

Tabela 1 - Obrigações com benefícios previdenciários sem suporte orçamentário no exercício de origem

Ano de emissão do empenho	Ordem Bancária	Competência	Valor (R\$)
2019	2019OB800028	dez/18	1.672.843.521,98
	2019OB800035	dez/18	136.428.028,47
	2019OB800031	dez/18	253.167,45
	<b>Total</b>		<b>1.809.524.717,90</b>
2018	2018OB800023	dez/17	971.304.523,83
	2018OB800024	dez/17	303.256.557,01
	2018OB800026	dez/17	1.042.670,76
	2018OB800031	dez/17	142.853.598,83
	<b>Total</b>		<b>1.418.457.350,43</b>
2017	2017OB800029	dez/16	1.152.707.991,20
	2017OB800032	dez/16	56.934.216,36
	2017OB800034	dez/16	1.230.165.810,18
	2017OB800037	dez/16	248.429.301,20
	<b>Total</b>		<b>2.688.237.318,94</b>

Fonte: Siafi.

119. Nesse rumo, conclui-se que a insuficiência orçamentária ocorrida em 2019 não constitui fato isolado, impactado pelas variáveis presentes àquele exercício, mas sim uma rotina nos últimos exercícios financeiros. Essa espécie de rolagem de compromissos sem orçamentação não se

coaduna com a gestão fiscal responsável, tampouco com o comando constitucional estabelecido no art. 167, inciso II.

120. Ademais, surpreende o fato narrado pela SPREV no sentido de que a projeção de despesas contida na Nota Técnica-SEI 5.832/2019/ME não era instrumento apto a mensurar a despesa ao fim do exercício de 2019. Segundo a SPREV, a mencionada projeção de despesas exigiria adaptações a fim de compatibilizar os fluxos de caixa ao regime de competência da despesa orçamentária. No entanto, os valores informados pela SPREV foram incorporados pela SOF para fins orçamentários sem essa necessária adequação.

121. Para além da irregularidade de ponto de vista orçamentário, impende destacar outra irregularidade do ponto de vista contábil e documental, com substancial reflexo na transparência na quitação desses passivos.

122. Até o exercício de 2019, o INSS sequer registrava essa despesa no Elemento 92 (DEA), como também não realizava o reconhecimento desse passivo sem lastro orçamentário em processo administrativo específico. Ou seja, a Administração do INSS executava o pagamento desses passivos sem lastro orçamentário como uma despesa do exercício, o que, além de ser irregular sob a ótica contábil, macula a transparência da execução dessa despesa de natureza tão excepcional. Complementarmente, a inadequação desse registro pode ocultar a prática de atos irregulares, como aqueles ocorridos no âmbito do INSS.

123. Somente a partir de meados do exercício de 2019, após fiscalização desta Corte de Contas sobre os demonstrativos financeiros do Fundo do Regime Geral de Previdência Social (TC 034.518/2018-5, de relatoria da ministra Ana Arraes), o INSS passou a registrar tais despesas e outras cujo fato gerador ocorrera em exercícios já encerrados no Elemento de Despesa 92 - DEA. Constatou-se àquela oportunidade que o INSS ‘utilizou o orçamento do ano de 2019 para empenhar a despesa do exercício anterior (2018), como se despesa do exercício corrente fosse, ou seja, as despesas foram empenhadas no elemento 90 e não no 92 como preconiza o MCASP’.

124. Até então, a autarquia fazia tão somente o registro de um passivo sem suporte orçamentário, por meio de conta contábil específica no Siafi (211210100). Ainda que tal procedimento evidencie contabilmente a existência de um passivo, dada a natureza da execução de uma DEA, todos os procedimentos formais devem ser seguidos, a fim de se conferir a necessária transparência às citadas despesas, como também possibilitar a publicização das razões de fato e de direito que lastrearam a assunção de obrigação sem orçamento e, conseqüentemente, a apuração de eventual responsabilidade dos gestores.

125. Adicionalmente, os gestores do INSS nem mesmo instruíam procedimento administrativo específico a fim de motivar o aludido ato, o que, além de não se coadunar com os normativos da STN, conferia contornos de regularidade à insuficiência orçamentária bilionária ocorrida no âmbito da autarquia.

126. Dessa forma, reputa-se grave o conjunto de irregularidades ocorrido no âmbito do INSS. O descumprimento reiterado do art. 167, inciso II, da CF/1988, combinado com o não atendimento de requisitos contábeis e formais para o reconhecimento de um passivo e execução de DEA, é um fato deveras preocupante, notadamente por envolver valores tão significativos e por violar regras basilares das finanças públicas.

127. Complementarmente, a materialidade dos valores envolvidos e o descumprimento reiterado de mandamento constitucional, como também de normas legais e infralegais, têm potencial para sensibilizar os resultados fiscais da União, como também comprometem a necessária transparência dos atos da Administração Pública, ainda que não tenha havido prejuízo direto aos beneficiários do Regime Geral de Previdência Social.

128. Oportuno assinalar que o INSS opera como uma unidade executora da despesa, cuja participação na alocação orçamentária e no pagamento de benefícios previdenciários faz parte de uma estrutura maior, composta por outros órgãos do Poder Executivo, com destaque para o Ministério da Economia. Nesse rumo, conclui-se que, não somente o INSS, mas também outras estruturas no âmbito do Poder Executivo concorreram para que esse extenso rol de irregularidades

se materializasse, especialmente no que se refere à insuficiência orçamentária.

129. Nessa esteira, a fim de coibir a geração de passivos sem lastro orçamentário, durante o exercício de 2020, a SOF tem capitaneado movimento no âmbito do Poder Executivo visando compatibilizar as projeções de despesas com benefícios previdenciários, sob as dimensões orçamentária e financeira.

130. Em que pesem iniciativas como a da SOF, a sequência de faltas cometidas no seio da alocação e execução orçamentária, com o consequente descumprimento de regras materiais e formais concernentes ao reconhecimento de passivos e, consequente execução de DEA, com potencial para distorcer os demonstrativos contábeis e fiscais da União, impõe a pronta atuação desta Corte de Contas.

131. Vale lembrar que a não alocação de dotações suficientes à cobertura de obrigações gera folga orçamentária no exercício de referência, o que possibilita a autorização para realização de novas despesas. Não se deve perder de vista que o procedimento executado potencialmente possibilitou a assunção de compromissos para além do limite de despesas primárias estabelecido pela EC 95/2016, especialmente em 2019.

132. Por todo o exposto, considerando a gravidade dos achados ora relatados, e em homenagem aos princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, realizaram-se as oitivas da Secretaria-Executiva do Ministério da Economia e da Presidência do Instituto Nacional do Seguro Social, com fulcro no art. 250, inciso V, do Regimento Interno do TCU (RITCU), bem como na delegação de competência insculpida no art. 1º, inciso II, da Portaria-MIN-BD 1/2014, com vistas a que tais unidades jurisdicionadas se pronunciassem, em caráter institucional e no prazo de 45 dias, sobre os achados em comento, apresentando elementos adicionais sobre as razões de fato e de direito que impuseram o não atendimento da legislação nos casos em análise.

#### *Respostas às Oitivas*

##### *Secretaria-Executiva do Ministério da Economia - (peças 124 e 125)*

133. A Secretaria-Executiva do Ministério da Economia, por meio da SOF, informa que, a partir da primeira manifestação, que se deu no âmbito do Ofício 8-284/2020-TCU/Semag (peça 65) por meio da Nota Técnica-SEI 9558/2020/ME (peça 81), tomou uma série de providências e esforços para minimizar riscos de futura inscrição em DEA da despesa previdenciária. Nesse sentido, alega que foram colocadas em implementação as seguintes medidas (peça 125, p. 2, item 6):

(i) atualização da matriz de responsabilidades da Necessidade de Financiamento do Governo Central (NFGC), com a inclusão do INSS como órgão responsável pela projeção orçamentária de Benefícios Previdenciários; (ii) estabelecimento de cronograma para os processos orçamentários; (iii) inclusão do *float* previdenciário no RARDP, PLOA, PLDO e Plano Plurianual (PPA); (iv) e esforços de comunicação e alinhamento com os órgãos competentes, quais sejam, SOF, SPREV e INSS.

134. Afirma que as duas primeiras medidas foram formalizadas na Junta de Execução Orçamentária (JEO) em 10/12/2020 e estarão formalmente estabelecidas para o exercício de 2021. No que se refere à terceira medida, aduz que (peça 125, p. 6):

(...) o RADP do 3º bimestre representou a primeira etapa de implementação do *float* previdenciário. Mais especificamente, trouxe nova abordagem para a discriminação da despesa com Benefícios Previdenciários no orçamento, que foi adotada, daquele momento em diante, em todos os RARDP do exercício de 2020. Referida abordagem trouxe maior clareza e transparência na divulgação de dados, além de minimizar riscos associados à insuficiência de dotação orçamentária para honra de todos os compromissos associados a essa despesa no exercício.

(...)

11. No caso dos Benefícios Previdenciários, existe uma discrepância entre sua mensuração pela ótica orçamentária (empenho) e pela financeira (fluxo de caixa), diferença que advém da lógica

de pagamento dessa despesa, que ocorre nos cinco últimos dias úteis do mês para alguns beneficiários, e nos primeiros cinco dias úteis do mês subsequente para todos os demais. Essa sistemática de pagamentos resulta no chamado *float*, a diferença entre a despesa orçamentária e a financeira.

12. Diante disso, e da necessidade de que as Avaliações Bimestrais atendam a essas duas lógicas de mensuração, entendeu-se como solução a adoção de duas projeções para as despesas previdenciárias: uma orçamentária, para balizar as alterações orçamentárias, e outra financeira, para acompanhamento de resultados fiscais, estando o INSS a cargo das projeções orçamentárias e a SPREV das financeiras. O TCU expressou concordância em relação a esse entendimento em reuniões realizadas ao longo de 2020.

13. Para o Relatório do 3º bimestre, por exemplo, foram consideradas as projeções constantes das Notas Técnicas 28246/2020/ME, de 15 de julho de 2020, e 17/2020/PRES/DIRBEN, de 14 de julho de 2020, da SPREV e INSS, respectivamente. O mesmo ocorreu nos RARDP do 4º e 5º bimestres.

135. Ademais, com relação ao orçamento público, de forma a compatibilizar o orçamento com a meta de resultado primário, foi apresentado o cálculo do *float* para a despesa previdenciária no PLOA 2021, cujo detalhamento foi efetuado em Mensagem Presidencial que encaminhou a referida proposta orçamentária ao Congresso Nacional.

136. No que se refere à quarta medida, a SOF informa que vem sendo empreendido esforço adicional no sentido de alinhamento entre os órgãos e eliminação de possíveis assimetrias de informação que podem resultar em riscos relacionados à despesa previdenciária. Nesse sentido, menciona que têm sido realizadas reuniões e contatos informais entre SOF, SPREV e INSS, e cita como exemplo reunião realizada entre os referidos órgãos em 16/6/2020 para definição de fluxo, etapas e pontos focais desse procedimento, e das atribuições e responsabilidades de cada órgão envolvido.

137. Salienta que as medidas acima referem-se ao enfrentamento de riscos, entretanto, destaca que, além de riscos, a despesa previdenciária envolve incertezas, isto é, riscos não mensuráveis e imprevisíveis. Nesse ponto cita fatores de incerteza, como a Reforma da Previdência, o represamento de requerimento de benefícios (e sua reversão) nos últimos anos, os programas de revisão de benefícios com indício de irregularidade, bem como as incertezas resultantes da crise econômica, social e de saúde pública decorrente da pandemia de Covid-19.

138. Por fim, menciona que em 2020 é possível observar os primeiros efeitos positivos das medidas adotadas pela SOF, salientando que a dotação orçamentária no mês de dezembro de 2020 foi suficiente para arcar com a despesa previdenciária em sua totalidade, tanto pela ótica orçamentária, quanto pela ótica financeira.

*Presidência do Instituto Nacional do Seguro Social - (peça 151)*

139. Conforme informado pelo INSS (peça 151, p. 2):

A composição dos pagamentos de benefícios previdenciários pode ser separada em três grandes montantes. O primeiro se refere à folha mensal de pagamento, que compreende as parcelas mensais de benefícios previamente concedidos e mantidos por mais de uma competência. O segundo abrange a concessão diária de benefícios, ou seja, o conjunto de benefícios novos, concedidos no curso da competência a que se refere a folha de pagamentos, sofrendo influência direta do volume e da velocidade de crescimento da carteira de benefícios mantidos pelo INSS. O terceiro montante, consubstanciado no pagamento diário, diz respeito, principalmente, aos restabelecimentos de benefícios suspensos ou cessados e aos pagamentos de valores não pagos de competências anteriores, por solicitação do beneficiário

140. Feita a observação acima, a autarquia aduz que apenas o primeiro montante, que é a folha mensal de pagamento, possui um nível seguro de previsibilidade, haja vista ser composta de parcelas mensais referentes a benefícios já mantidos pelo INSS. Ademais, afirma que os outros dois montantes dependem de variáveis aleatórias, sendo possível apenas sua estimativa, com base



geralmente na série histórica dos valores pagos, ressaltando que (peça 151, p. 2):

(...) a concessão e o pagamento diário de benefícios, que já não são, por si sós, perfeitamente previsíveis, por compreenderem despesas novas, também sofrem a influência de fatores que transbordam à esfera decisória do INSS, quais sejam, decisões judiciais que determinam ao INSS a concessão e/ou o restabelecimento de benefícios, com reflexos em pagamentos administrativos.

141. O INSS alega que emitiu nota de empenho no elemento 92 (DEA), valendo-se de dotações do orçamento de 2020, no valor de R\$ 1,47 bilhão, para custear despesas referentes a dezembro de 2019 e que a autarquia executa o maior valor absoluto de despesas primárias da União. Foram dispendidos R\$ 626,5 bilhões, demonstrando que a inscrição em DEA representa 0,23% do volume financeiro executado, isto é, uma margem de erro menor que  $\pm 1\%$ , aceitável para qualquer modelo estatístico de previsibilidade.

142. O INSS esclarece ainda que, não obstante a realização de despesas com benefícios previdenciários referentes ao exercício de 2019 com dotações orçamentárias de 2020 (DEA), não restaram concretizados quaisquer prejuízos ao erário. Ademais, salienta que, de forma a reduzir o descolamento entre a execução orçamentária e financeira do FRGPS da ordem de R\$ 2 bilhões a R\$ 3 bilhões por ano, a partir de 2020, a SOF passou a receber, além da projeção financeira da SPREV, uma projeção orçamentária do INSS, o que reduz ainda mais o risco de erros de estimativa.

143. No que se refere à afirmação do item 114 do relatório preliminar, de que houve intempestiva solicitação de recomposição de orçamento, o INSS esclarece que (peça 151, p. 2-3):

(...) o Ofício-SEI 38/2019/DGPA/PRES-INSS, de 31.12.2019, não foi o único expediente providenciado pelo INSS. Antes disso, houve outras comunicações eletrônicas, expedidas em datas anteriores, inclusive no dia 20.12.2019, o que demonstra que a Autarquia Previdenciária adotou, tempestivamente, as medidas que lhe eram possíveis, visando assegurar a suficiência orçamentária para o cumprimento das obrigações relativas ao exercício de 2019. Citam-se, nesse sendo: E-mail Respostas (2493958), E-mail Fontes 50 e 54 - Ações 0E81 e 0E82 (2696674), E-mail Resposta 1 (2493993), Planilha BENEF PREV - EXECUCAO MENSAL e Projeção 2019 (2499647), Planilha EXECUCAO DESPESA FRGPS (2499645), Planilha Panorama (2499644) e Planilha Projeção 2019 (2499651).

Destaca-se, ainda, que, em 19.12.2019, a Divisão de Acompanhamento Contábil da Despesa, vinculada à Coordenação de Contabilidade do INSS, já indicava a necessidade de regularização acerca da inversão de saldo na conta contábil '622110000 - Crédito Disponível', nas Unidades Gestoras 510002 e 513002, tendo enviado, no dia seguinte, a mensagem de alerta emitida pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN, conforme documentos juntadas ao presente (E-mail ajuste saldo bloqueado SOF (2494022), E-mail Comunicação de Saldo invertido (2494069) e E-mail Comunicação de Saldo invertido 2 (2494080). Portanto, não foi o Ofício-SEI 38/2019/DGPA/PRES-INSS, datado de 31.12.2019, a única comunicação expedida pelo INSS à SOF, haja vista que outros expedientes de comunicação haviam sido providenciados previamente.

144. Quanto aos itens 309 e 310 do relatório preliminar, que tratam da não utilização da rubrica de despesa de exercício anterior nos exercícios de 2017 e 2018, o INSS esclarece que (peça 151, p. 3):

(...) nos anos anteriores, a CGOFC adotava o entendimento de que a despesa em questão não se enquadrava como DEA, considerando as disposições da Lei 4.320/64 e da doutrina de Haroldo da Costa Reis, trazida em seu livro 'A Lei 4.320 Comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal 35ª Edição - IBAM 2015', páginas 110 e 111, transcrita abaixo:

Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos à conta de



dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

A partir de tal disposição, o renomado doutrinador conclui:

Analisaremos, pois, os três casos, de per si, e o respectivo atendimento por esta dotação.

No primeiro, para que as despesas possam ser pagas por essa dotação, a lei estabelece como condição *sine qua non* a existência de crédito próprio no orçamento respectivo, com saldo suficiente para atendê-las, embora não processada na época própria. (grifo do autor).

145. Nesse sentido, o INSS alega que, como não havia saldo orçamentário suficiente para atender à referida despesa, não utilizou a rubrica de DEA nos exercícios de 2017 e 2018, entretanto, à época, realizou registros dos passivos permanentes, dando total transparência aos fatos ocorridos no âmbito da autarquia.

146. Quanto à formalização de processos de pagamento, o INSS informa que se deve levar em conta os riscos elevados de os trâmites retardarem o efetivo provisionamento aos agentes pagadores nos prazos estabelecidos em contrato, cujo instrumento prevê a incidência de taxa Selic quando da ocorrência de atrasos nos repasses pactuados. Ademais, afirma que, no caso em concreto em 2019, um eventual atraso nos repasses acarretaria um prejuízo para a Administração Pública de R\$ 200.000,00 por dia de atraso.

147. Com relação à formalização de processo administrativo, a autarquia alega ainda que a Macrofunção Siafi 02.11.40, no item 4.1, apenas sugere a adoção dos procedimentos, contudo observa-se que o comando dado pela STN é a título sugestivo, e destina-se às despesas gerais comuns a todos os órgãos e entidades da Administração Pública. Salienta que, quando a referida macrofunção remete um credor com indicação de nome, CNPJ, CPF e endereço, inviabiliza a adoção desse procedimento para o caso da folha de pagamento de benefícios, que contempla um universo amplo de beneficiários.

#### *Análise Final*

148. As informações prestadas pela Secretaria-Executiva do Ministério da Economia, por meio da SOF, sinalizam que, após o envio do Ofício 8-284/2020-TCU/Semag (peça 65), foram tomadas diversas providências no sentido de minimizar riscos de futura inscrição em DEA da despesa previdenciária.

149. Com relação às informações prestadas, observa-se que a SOF implementou aprimoramento metodológico nas projeções de despesas com benefícios previdenciários do Regime Geral de Previdência Social, sob as óticas orçamentária e financeira. Inovação que foi noticiada no Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias da União do 3º bimestre de 2020 nos seguintes termos (peça 27, p. 27, do TC 026.394/2020-0):

74. Ao mesmo tempo em que o Relatório de Avaliação bimestral tem como objetivo avaliar e balizar o cumprimento da meta fiscal ao longo do exercício, conforme art. 9º da LRF, serve também como lastro para a abertura de créditos adicionais, conforme §1º do art. 4º da LOA-2020 (Lei 13.308/2019). Nesse sentido, para sua elaboração, é necessário compatibilizar os diferentes regimes contábeis que norteiam as finanças públicas. No caso dos Benefícios Normais, existe uma discrepância entre sua mensuração pela ótica orçamentária (empenho) e pela financeira (fluxo de caixa), diferença que advém da lógica de pagamento dessa despesa, que ocorre nos cinco últimos dias úteis do mês para alguns beneficiários, e nos primeiros cinco dias úteis do mês subsequente para todos os demais.

75. Essa sistemática de pagamentos resulta no chamado *float*, a diferença entre a despesa orçamentária e a financeira. Diante disso, e da necessidade de que as Avaliações Bimestrais atendam a essas duas lógicas de mensuração, entende-se que seria adequado adotar duas projeções para as despesas previdenciárias: uma orçamentária, para balizar as alterações orçamentárias, e outra financeira, para acompanhamento de resultados fiscais, estando o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) a cargo das projeções orçamentárias e a Secretaria de Previdência do Ministério da Economia (SPREV-ME) das financeiras.

150. Por ocasião do acompanhamento dos resultados fiscais e da execução orçamentária e financeira da União no 3º bimestre de 2020, objeto do Acórdão 2.533/2020-TCU-Plenário, de relatoria do ministro Walton Alencar Rodrigues, este Tribunal reconheceu o mérito dessa mudança metodológica, destacando que:

69. As despesas com Benefícios Previdenciários têm como particularidade o pagamento nos cinco últimos dias úteis do mês para parcela dos beneficiários, e nos primeiros cinco dias úteis do mês subsequente para os demais. Assim, ao final do exercício financeiro, gera-se discrepância entre as estimativas da despesa sob as óticas orçamentária e financeira.

70. O aperfeiçoamento da metodologia está em plena consonância com os apontamentos realizados por esta Corte de Contas, por ocasião da apreciação das Contas do Presidente da República de 2019, TC 018.177/2020-4, de relatoria do ministro Bruno Dantas. (...)

71. Uma das razões da insuficiência orçamentária para custear despesas com Benefícios Previdenciários em 2019 foi justamente a inexistência de metodologia que segregasse as estimativas sob a ótica orçamentária, visando ao empenho de todas as despesas pertencentes ao exercício, da projeção sob a perspectiva financeira, a fim de se estimar os valores a serem efetivamente pagos no período. Das constatações da equipe técnica deste Tribunal, concluiu-se que a despesa era estimada tão somente sob a ótica financeira, o que resultou em insuficiência de dotações para empenhar algumas obrigações nos últimos dias do exercício.

72. Destarte, reputa-se positivo o aperfeiçoamento da metodologia capitaneado pela SOF, notadamente por se coadunar com o regramento do Direito Financeiro e por possibilitar mais transparência às projeções de despesas no RARDP, as quais se prestam concomitantemente como indicador dos resultados fiscais e como lastro para autorização de novas despesas por meio de créditos adicionais.

151. Com efeito, cabe ressaltar que a sistemática de pagamentos de benefícios previdenciários referentes a dezembro acarreta desvio entre os valores orçados e pagos, dado que parcela das despesas de dezembro devem ser empenhadas no exercício de referência, mas somente serão pagas no início de janeiro do ano subsequente.

152. Para o exercício de 2020, o Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias da União do 5º bimestre indicou que cerca de R\$ 3,5 bilhões de despesas empenhadas a título de benefícios previdenciários seriam pagos no exercício seguinte. Para o exercício de 2021, a Mensagem Presidencial de Encaminhamento do Projeto de Lei Orçamentária Anual da União ao Congresso Nacional explicitou um impacto projetado decorrente do ajuste caixa/competência nas despesas com benefícios previdenciários da ordem de R\$ 7,6 bilhões. Ademais, até meados de agosto de 2021, foram executados somente R\$ 19 milhões a título de benefícios de exercícios anteriores, materialidade que pode ser considerada residual se comparada ao valor de R\$ 1,5 bilhão executado em 2020.

153. Com relação a esses fatos, inclusive, no Parecer Prévio sobre as Contas do Presidente da República de 2020, entendeu-se que as providências adotadas pelo Poder Executivo iam ao encontro do propósito da recomendação monitorada, visando assegurar a suficiência das dotações destinadas ao custeio anual dos benefícios pagos pelo Regime Geral da Previdência Social (Acórdão 1.515/2021-TCU-Plenário, de relatoria do ministro Walton Alencar Rodrigues).

154. No que se refere aos demais argumentos apresentados pelo INSS, não obstante a gravidade dos fatos narrados em sede do relatório preliminar desta inspeção, verifica-se que a autarquia em 20/12/2019 tentou adotar medidas, ainda que sem sucesso, visando assegurar a suficiência orçamentária para o cumprimento das obrigações relativas ao exercício de 2019 (peça 141), ou seja, antes de 31/12/2019. Nesse sentido, ainda que se acatem os argumentos do INSS quanto à intempestiva solicitação do orçamento, é importante registrar que a multicitada irregularidade decorreu da atuação ou inação de diferentes estruturas do Poder Executivo no que se refere à alocação orçamentária federal.

155. Com relação ao reconhecimento de passivos sem lastro orçamentário até 2019, deve-se registrar que tal procedimento deveria ser precedido de processo administrativo específico a fim de

motivar o aludido ato, visto que tal prática maculava a transparência da execução dessa despesa. A alegação de que a despesa precisava ser paga com celeridade não obsta a devida motivação pela administração. No que se refere ao aspecto contábil, entende-se que, como a partir de meados do exercício de 2019, após fiscalização deste Tribunal (itens 123 e 124 deste relatório), o INSS passou a registrar tais despesas e outras cujo fato gerador ocorrera em exercícios já encerrados no Elemento de Despesa 92 - DEA, o ajuste possa ser suficiente para dar mais transparência aos registros.

#### 4.1.1.2 Insuficiência orçamentária para o custeio de despesas com sistemas de informação junto à Dataprev

156. Ainda no que se refere ao INSS, verificou-se novamente assunção de compromissos sem suporte orçamentário suficiente. Neste caso, o INSS contraiu obrigações além da autorização orçamentária para contratar serviços junto à Dataprev.

157. Conforme registros do Siafi, entre os exercícios de 2014 e 2015, houve significativos registros de passivos reconhecidos sem cobertura orçamentária assumidos junto à Dataprev. Em 2016, o passivo sem lastro orçamentário assumido junto à estatal federal alcançou o valor máximo registrado nos cinco últimos exercícios, perfazendo o total de R\$ 659,3 milhões. Entre 2016 e 2020, houve redução desses passivos por meio de pagamentos de DEA, combinados com o reconhecimento de novas obrigações sem lastro orçamentário (essas em menor escala). Com efeito, em outubro de 2020, os registros do Siafi informam que o INSS acumulava um passivo sem suporte orçamentário da ordem de R\$ 327,0 milhões junto à Dataprev.

158. Já, em 2016, houve o pagamento de R\$ 363,5 milhões à Dataprev a título de DEA, o que reduziu o volume de passivos sem cobertura orçamentária. Assim, o passivo sem orçamento junto à Dataprev poderia ter atingido o montante de R\$ 1.022,8 milhões, ao final de novembro de 2016.

159. Sobre o tema, por meio do Ofício Requisição 10-284/2020-TCU/Semag (peça 68), a equipe de fiscalização novamente diligenciou o INSS, com a finalidade de colher informações sobre as razões de fato e de direito que ensejaram a assunção de obrigações além das disponibilidades orçamentárias. Nesse rumo, o INSS encaminhou o Ofício SEI 272/2020/GABPRE/PRES-INSS (peça 92, p. 4-5), cujo despacho anexo, entre outras informações, noticiou o seguinte:

3. No que se refere a alínea ‘a’ do item 5, cujo teor apresenta-se abaixo, cumpre informar:

*‘5. Considerando os preceitos da gestão fiscal responsável, por meio de ações planejadas e transparentes, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, bem como o disposto no art. 167, inciso II, da Constituição Federal, art. 37, inciso IV, da LC 101/2000, e, em complemento às diligências contidas no Ofício de Requisição 6-284/2020 - TCU, de 24/1/2020, solicito a Vossa Senhoria, com fulcro no art. 87, inciso III, da Lei 8.443/1992, que encaminhe, até o dia 17/3/2020, o que segue:*

*a. Razões para que as obrigações assumidas junto à Dataprev, notadamente aqueles passivos sem cobertura orçamentária, não terem sido originalmente empenhadas à conta das dotações do exercício financeiro a que originalmente pertenciam, em especial nos anos de 2014 a 2016, período em que se verifica significativo crescimento do volume de passivos registrados por insuficiência orçamentária;’*

3.1. A Lei Orçamentária Anual (LOA), notadamente nos últimos 10 (dez) anos, tem consignado dotação orçamentária menor, exercício a exercício, nas rubricas de despesas discricionárias, para todos os órgãos da Administração Pública Federal. E, em relação ao INSS, não haveria de ser diferente.

3.2. De todas as despesas discricionárias do INSS, o contrato mantido com a Dataprev, para prestação de serviço de processamento da folha de pagamento de benefícios (dentre outros serviços prestados), sempre foi o de maior valor, e isso não poderia ser diferente, uma vez que estamos falando do processamento de informações relativas a dezenas de milhões de cidadãos, todos os meses.

3.4. O custo deste serviço é elevadíssimo, e embora o INSS tenha, ano após ano, envidado todos

os esforços legais cabíveis e necessários para obter a suplementação orçamentária necessária à cobertura do contrato com a Dataprev, nem sempre obteve êxito, principalmente nos anos de 2014 a 2016, quando o país enfrentou séria retração econômica, o que levou o governo federal à frustração de receitas e consequente necessidade de bloquear/contingenciar o orçamento das despesas discricionárias, a fim de poder honrar as despesas obrigatórias e diminuir o déficit público.

3.5. Além disso, e não menos importante, é preciso deixar registrado que o serviço prestado pela Dataprev não poderia ser descontinuado em hipótese alguma, devido à falta de créditos orçamentários para cobertura contratual, sob pena de interrupção nos pagamentos aos segurados, o que causaria um problema ainda maior, de ordem social, econômica e política. Este é o principal motivo do significativo crescimento de passivos registrados, por insuficiência orçamentária, nos anos de 2014 a 2016.

4. Acerca da alínea ‘b’ (*b. Justificativas para que a quitação da obrigação não tenha ocorrido até a presente data;*), esclarecemos que a resposta está alinhada ao que foi informado na alínea ‘a’. A dotação orçamentária consignada na LOA, nos últimos anos, não é suficiente sequer para cobertura do contrato com a Dataprev. Neste sentido, para o INSS consignar créditos orçamentários na Natureza de Despesa de Exercícios Anteriores (339092), haverá a necessidade de remanejá-los da Natureza de Despesa do exercício corrente. Procedendo desta forma, estará resolvendo um problema de passivo, e criando um novo problema, o que torna a situação um círculo vicioso.

(...)

6. A fim de elucidar a questão apresentada na alínea ‘d’ (*d. Conforme se verifica na Tabela 2, entre 2015 e 2019, houve pagamentos da ordem de R\$ 384,3 milhões a título de DEA à Dataprev. Nesse contexto, eventual não quitação no prazo de vencimento dessas obrigações acarretou a cobrança de juros de mora e de multas? Se sim, qual o montante pago nesse período referente a juros e multas?*), informa-se que não há registro contábil, no SIAFI, referente a juros de mora, nem de multas, no período informado (2015 a 2019).

7. Quanto a alínea ‘e’ (*e. Notas Técnicas, pareceres jurídicos e/ou outros documentos, se houver, que subsidiaram a assunção de obrigações junto à Dataprev sem dotação orçamentária suficiente;*), a presente gestão desconhece a existência de documentos nesse sentido. No período de 2014 a 2020, o INSS teve diversos dirigentes em cargos estratégicos que estiveram envolvidos, em maior ou menor grau, com o contrato com a Dataprev.

7.1. Em relação à Dataprev, pelos longos anos de parceria contratual, e pela exclusividade na prestação do serviço, até mesmo porque é uma empresa que foi criada para prestação de serviços ao INSS, sempre teve conhecimento das dificuldades orçamentárias enfrentadas pelo contratante. (grifou-se)

#### *Análise Preliminar*

160. Novamente, verifica-se a assunção de obrigações além da autorização orçamentária conferida ao INSS pelo Congresso Nacional, em frontal descompasso com o art. 167, inciso II, da CF/1988. Desta vez, tem-se a assunção de compromisso perante empresa estatal federal, mediante a prestação de serviços por parte da Dataprev, sem dotação suficiente, gerando passivos não lastreados por empenho.

161. Da consulta dos registros constantes do SIAFI (conta contábil 213110400, ISF ‘P’), verifica-se que o volume de obrigações sem suporte orçamentário assumido junto à Dataprev alcançou o montante de R\$ 659,3 milhões, ao final de novembro de 2016. Significativa parcela desse valor deriva de passivos constituídos em 2014 e 2015. Em outubro de 2020, os registros contábeis do INSS evidenciavam a existência de R\$ 327,0 milhões em obrigações sem cobertura orçamentária. A redução do passivo é resultante da quitação parcial dessas obrigações (mediante execução de DEA), acompanhada em menor escala de reconhecimento de novos compromissos sem suporte orçamentário.



162. A existência desses passivos, além de colidir frontalmente com as normas do Direito Financeiro, sugere uma indesejável relação orçamentário-financeira entre o INSS e uma estatal federal não dependente, em que a segunda presta serviços à primeira, sem a devida contrapartida. Com efeito, esse mecanismo desonera temporariamente os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social (OFSS), impactando positivamente esses orçamentos, mas compromete o resultado da estatal.

163. Ademais, além de contrastar com o art. 167, inciso II, da CF/1988, tal mecanismo também é vedado pelo art. 37, inciso IV, da LRF (assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento a *posteriori* de bens e serviços). Assim, é forçoso concluir que o INSS vem realizando movimentos que se equiparam a operações de crédito junto à estatal federal, mecanismo peremptoriamente vedado pela LRF.

164. Outro fato digno de relato é que boa parte dos compromissos sem suporte orçamentário originados em 2015 e 2016 resultam de obrigações sem cobertura contratual. Ou seja, a Dataprev prestou serviços ao INSS sem a prévia e indispensável celebração de contrato.

165. Tal constatação se materializa a partir da análise de documentos do Siafi (*i.g.* 2017NE000067 - UG 5120006) e, sobretudo, do exame do documental solicitado pela equipe de fiscalização. A simples leitura de documentos acostados ao Processo 35000.000039/2016-87 (peça 92, p. 50-92), encaminhado pelo INSS, permite concluir por tal irregularidade. À guisa de exemplo, o próprio gestor do INSS informa em despacho que determinada fatura encaminhada para pagamento a título de DEA é ‘referente aos serviços prestados pela empresa Dataprev ao INSS em 2015, sem cobertura contratual’ (grifo do original) (peça 92, p. 66-67). O valor apresentado no aludido processo informa que havia um passivo da ordem de R\$ 63,3 milhões sem cobertura orçamentária e sem a devida formalização de contrato formal entre as partes.

166. Impende ressaltar o esforço empreendido pelo INSS visando à redução desse estoque de compromissos não lastreados por dotações. Ademais, nos últimos exercícios, o reconhecimento de passivos dessa natureza vem ocorrendo de forma incremental, uma vez que o estoque de obrigações assumidas junto à Dataprev deriva em boa parte de insuficiência orçamentária ocorrida entre 2013 e 2015.

167. No que tange ao cumprimento de regras formais relacionadas ao reconhecimento de passivos sem lastro orçamentário, cite-se ainda que o INSS formalizou procedimento específico, a fim de evidenciar as razões de fato e de direito que ensejaram o reconhecimento desse passivo sem lastro orçamentário junto à Dataprev, diferentemente do que ocorreu com as obrigações previdenciárias reconhecidas a título de DEA (citado no item 4.1.1.1), em que o próprio INSS sequer explicitou a motivação para a insuficiência orçamentária em questão.

168. Outrossim, reconhece-se a relevância do serviço prestado pela Dataprev, visando ao pagamento dos benefícios previdenciários em favor de milhões de brasileiros. No entanto, cabe ao Poder Executivo, responsável pelo pagamento de benefícios previdenciários, assegurar recursos suficientes ao adequado funcionamento de toda a cadeia de serviços que suportam tal política pública.

169. Sem embargo, causa apreensão o descumprimento de regras tão básicas do Direito Financeiro e da Lei Geral de Licitações e Contratos (Lei 8.666/1993, art. 60), como constatado no âmbito do INSS. Não bastasse a assunção de compromissos além das dotações autorizadas, a prestação de serviços pela Dataprev sem a devida formalização de contrato representa sérios riscos às finanças, com elevado potencial de prejuízo ao erário.

170. Uma autarquia que é responsável pela execução da despesa primária que, em termos absolutos, representa o maior gasto primário anual da União deveria ser exemplo no cumprimento das regras impostas pelo ordenamento jurídico àqueles que gerem a coisa pública. No entanto, o descumprimento reiterado de normas positivadas no ordenamento jurídico pátrio, com destaque para as regras e princípios do Direito Financeiro e das disposições estabelecidas pela Lei 8.666/1993, exige a pronta atuação desta Corte de Contas.

171. Nesse sentido, considerando a gravidade do achado ora relatado, e em homenagem aos

princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, realizou-se a oitiva da Presidência do Instituto Nacional do Seguro Social, com fulcro no art. 250, inciso V, do RITCU, bem como na delegação de competência insculpada no art. 1º, inciso II, da Portaria-MIN-BD 1/2014, com vistas a que se pronunciasse, em caráter institucional e no prazo de 45 dias, sobre o achado em comento, apresentando elementos adicionais sobre as razões de fato e de direito que impuseram a prática de tal irregularidade.

*Resposta à Oitiva*

*Presidência do Instituto Nacional do Seguro Social - (peça 151)*

172. O INSS informa que ao longo dos últimos anos adotou medidas de melhorias de gestão no instrumento contratual. Inicialmente cita as peculiaridades e os problemas ocorridos no âmbito do Contrato 106/2012, apresentando em sequência os demais contratos e as melhorias adotadas quando da sua elaboração.

173. Com relação ao Contrato 106/2012, ressalta que (peça 151, p. 4):

(...) em novembro/2015, a Coordenação-Geral de Orçamento, Finanças e Contabilidade do INSS, encaminhou despacho, por meio do Processo 35000.000961/2012-41, informando que não havia disponibilidade orçamentária para fazer face a prorrogação contratual da Ação Orçamentária 2292 - Serviço de Processamento de Dados de Benefícios Previdenciários (70,22% do valor global do contrato), para o exercício de 2015. Convém esclarecer que esse contrato era composto por 3 ações orçamentárias: 2564 - Gestão de Cadastro para a Previdência - CNIS, a 2583 - Processamento de Dados do Benefício de Prestação Continuada - BPC e a 2292 - Serviço de Processamento de Dados de Benefícios Previdenciários.

Naquele período, os serviços que integravam essa Ação 2292, continuaram a ser prestados, sem cobertura contratual, em comum acordo, com todas as áreas de negócio do Instituto. Essas despesas foram indenizadas por meio de processos administrativos próprios de reconhecimento de dívida, a fim de evitar o enriquecimento ilícito do Instituto. A descontinuidade dos serviços da referida ação orçamentária, causaria um grande impacto no atendimento de todos os beneficiários do Instituto, a nível nacional, uma vez que eram serviços e sistemas finalísticos de atendimento e concessão de benefícios.

Esse reconhecimento ocorreu no período de 14/11/2015 a 15/08/2016, uma vez que o novo contrato não foi assinado, face a divergências em torno de questões relacionadas à contratação da DATAPREV, pelo INSS, para a prestação de serviços de tecnologia da informação, que não foram solucionadas integralmente, o que motivou a formalização de compromisso arbitral junto à Câmara de Conciliação e Arbitragem da AGU - CCAF, conforme processo administrativo tombado sob a NUP 00400.001057/2018-51.

174. Com relação aos demais contratos, cita as melhorias adotadas no âmbito dos contratos 003/2016 e 49/2018. Com relação a esse último, salienta que buscou solucionar a deficiência de estrutura da área de Tecnologia da Informação (TI), adotando medidas estruturantes, bem como designando equipe para a fiscalização do instrumento contratual. Ademais, a autarquia ressalta que em 2020 foi instituído Grupo de Trabalho - GT, para os novos contratos entre o INSS e a Dataprev e destaca que (peça 151, p. 4):

Os objetivos desse GT - Análise de Custos instituído pela portaria 772/PRES/INSS, de 08 de julho de 2020, para avaliação e parecer conclusivo quanto a sua adequação aos custos envolvidos na prestação dos serviços. O referido GT concluiu pela adequação da abertura de custos seguindo o modelo da SGD e permitindo a rastreabilidade dos insumos envolvidos na prestação dos serviços. (Despacho SEI Nº 1953775).

O planejamento da contratação em 2020 dos novos instrumentos contratuais, observaram as recomendações do Relatório Preliminar 201900762 (SEI Nº 0111427), da CGU e da IN 01/2019-SGD/ME. O mesmo relatório recomendou que houvesse a separação dos objetos do contrato, de forma a manter em um deles apenas os itens essenciais previdenciários finalísticos.



175. No que se refere aos valores apontados pelo TCU referentes ao período de 2014 a 2016, o INSS esclarece que o referido montante é composto também de encargos decorrentes de pagamentos em atraso, e que sua quitação ainda não ocorre em razão de a dotação orçamentária consignada na LOA, nos últimos anos, não ser suficiente para atender à despesa adicional. Ademais, salienta que o aumento na conta do passivo permanente decorre dos encargos oriundos dos pagamentos em atraso, não havendo, a partir de 2017, compromissos firmados sem o devido lastro orçamentário.

176. A autarquia ressalta que em 2014 a situação foi alertada por diversas vezes no relatório de gestão do INSS. Nesse sentido, cita trecho do referido relatório (peça 151, p. 4):

Como já alertado em outras oportunidades, há perceptível desconexão entre as despesas do Instituto e os recursos orçamentários viabilizados. Exemplo disso é o que sucede na relação contratual com a DATAPREV - o ano iniciou-se com débitos na ordem de R\$ 188 milhões e findou com o acréscimo de outros R\$ 172 milhões. Para 2015, a perspectiva é preocupante, pois a dívida poderá chegar a patamar jamais imaginado, algo em torno de R\$ 649 milhões.

177. Ademais, salienta que o problema relacionado à dívida junto à Dataprev e a impossibilidade de paralisação dos serviços por falta orçamentária já foram objeto de avaliação do TCU. Nesse sentido, cita trechos do TC 005.693/2015-2 (de relatoria do ministro Vital do Rêgo) em que é relatada a redução de verbas orçamentárias para despesas contratuais em 2014 e 2016.

178. Por fim, o INSS alega que (peça 151, p. 5):

(...) buscará instrumentos que viabilizem a liquidação do crédito junto à DATAPREV, por intermédio de encontro de contas, com possíveis obrigações da DATAPREV com o INSS, podendo, inclusive, utilizar-se da Câmara de Conciliação e Arbitragem da AGU - CCAF, como já ocorreu em procedimentos anteriores.

Considerando o tempo decorrido, a atual gestão irá constituir grupo de trabalho específico para rever toda a dívida entre a DATAPREV e o INSS, cujos resultados serão comunicados a esse Tribunal.

#### *Análise Final*

179. No que se refere aos argumentos apresentados no item 175 deste relatório, convém observar que não há, a partir de 2017, compromissos firmados entre o INSS e a Dataprev sem o devido lastro orçamentário, sendo o aumento na conta do passivo permanente decorrente dos encargos oriundos dos pagamentos em atraso. Nesse sentido, reitera-se a análise contida no item 166 deste relatório, quanto ao reconhecimento do esforço empreendido pelo INSS para a não realização de compromissos sem o devido lastro orçamentário.

180. Com relação aos argumentos apresentados no item 178 relacionados à constituição de grupo de trabalho para rever os passivos entre a Dataprev e o INSS, entende-se que a medida é essencial, visto que a existência desses passivos, da ordem de R\$ 327,0 milhões - conforme registros de outubro de 2020, colidem com as normas do Direto Financeiro e sugerem uma indesejável relação orçamentária e financeira entre o INSS e uma estatal federal não dependente, mecanismo que desonera temporariamente os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social (OFSS), impactando positivamente esses orçamentos, mas que compromete o resultado da estatal.

181. Quanto à não formalização contratual apontada nos itens 164 e 165 do presente relatório, que gerou um passivo sem cobertura orçamentária e sem a devida formalização de contrato entre as partes, entende-se que as informações prestadas não justificam a continuidade da ação orçamentária 2292 sem cobertura contratual. Com relação a esse ponto, apesar dos impactos que a descontinuidade dos serviços da Dataprev pudesse causar, visto que se tratava do pagamento de benefícios previdenciários em favor de milhões de brasileiros, causa apreensão o descumprimento de regras tão básicas do Direito Financeiro e da Lei Geral de Licitações e Contratos (Lei 8.666/1993, art. 60).

182. Ressalte-se que a análise empreendida por esta Semag visou apurar indícios de assunção de

compromissos sem orçamentação suficiente, fato observado nos compromissos firmados pelo INSS junto à Dataprev principalmente em 2014 e 2015 (item 161). Entretanto, conforme já relatado, houve irregularidade, também, na própria formalização da despesa, ante o descumprimento do art. 60 da Lei 8.666/1993.

183. Feitas essas considerações, entende-se que deva ser dada ciência ao INSS e à Dataprev, com fulcro no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992, c/c os arts. 2º, inciso II, e 9º, inciso I, da Resolução-TCU 315/2020, de que:

a) a existência de passivos entre essas entidades colide com as normas de Direito Financeiro, criando uma indesejável relação orçamentária-financeira em que serviços são prestados sem a devida contrapartida, fato que contrasta com o art. 167, inciso II, da CF/1988, bem como com o art. 37, inciso IV, da LRF (assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento *a posteriori* de bens e serviços);

b) a assunção de compromissos sem cobertura contratual firmados entre o INSS e a Dataprev entre 2015 e 2016 descumpra regras básicas do Direito Administrativo, contrariando o disposto no art. 60 da Lei 8.666/1993.

184. Por fim, considerando que a análise empreendida por esta Semag está mais direcionada ao apontamento de indícios de irregularidades nos aspectos financeiros e orçamentários e que o caso em tela também envolveu assunção de compromissos sem cobertura contratual firmados entre o INSS e a Dataprev entre 2015 e 2016, entende-se necessário informar a decisão a ser proferida nestes autos à Secretaria de Controle Externo da Previdência, do Trabalho e da Assistência Social (SecexPrevidência), que detém o INSS e a Dataprev em sua clientela, para que essa unidade técnica avalie a conveniência e a oportunidade de realizar um exame técnico e mais aprofundado da matéria, bem como de acompanhar a redução do passivo de R\$ 327,0 milhões em obrigações, conforme registros de outubro de 2020.

#### 4.1.2 Secretaria de Assuntos Econômicos Internacionais - Ministério da Economia

185. A equipe de fiscalização também identificou que, entre 2017 e 2019, o Poder Executivo Federal contraiu obrigações junto a organismos internacionais em montante superior às respectivas dotações orçamentárias, gerando passivos bilionários, não lastreados por empenho, o que configura mais uma violação ao art. 167, inciso II, da CF/1988.

186. Especificamente no que tange aos atos praticados em 2019, o achado que se segue acerca da irregularidade referente à assunção de obrigações com organismos internacionais em montantes superiores às dotações orçamentárias também foi objeto de apontamento no âmbito do Acórdão 1.437/2020-TCU-Plenário, de relatoria do ministro Bruno Dantas, por meio do qual o TCU emitiu parecer prévio acerca das contas do Presidente da República de 2019. Naquela ocasião, o aludido achado foi consignado como irregularidade pelo Plenário desta Corte de Contas, nos seguintes termos:

1.3. Assunção de obrigações junto a organismos internacionais em montante superior aos respectivos créditos orçamentários ou adicionais do exercício de 2019, contrariando a vedação contida no art. 167, inciso II, da Constituição Federal (seção 4.2.2);

187. De forma a complementar, visando mitigar os sucessivos descumprimentos do art. 167, inciso II, da CF/1988, o TCU, nessa mesma oportunidade, emitiu o seguinte alerta:

4.7. Alertar o Poder Executivo Federal, com fulcro no art. 59, § 1º, inciso V, da Lei Complementar 101/2000, de que o expressivo hiato entre as projeções de obrigações com organismos internacionais e as respectivas dotações orçamentárias representa potencial risco de descumprimento sistemático do disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988 (seção 4.2.2).

188. Superado o aparte, em consulta ao Tesouro Gerencial e ao Siafi, verificou-se que a Unidade Gestora (UG) 170191 - Secretaria de Assuntos Econômicos Internacionais (Sain), no exercício financeiro de 2019, empenhou, liquidou e pagou R\$ 680,1 milhões despesas a título DEA, o que corresponde a cerca de 29,3% de toda a dotação empenhada pela aludida UG no mesmo período.

189. O elevado montante despertou atenção, tendo em vista a natureza excepcional e residual das despesas executadas a título de exercícios anteriores. Nesse rumo, por meio do Ofício 7-284/2020-TCU/Semag (peça 55), a equipe de fiscalização diligenciou a Sain, unidade integrante do Ministério da Economia, à qual cabe executar a maior parcela de despesas com organismos internacionais no âmbito do Poder Executivo, a fim de apresentar as razões de fato e de direito que ensejaram a execução de DEA em valores tão expressivos.

190. Por meio do Ofício-SEI 41.935/2020/ME (peça 91), a Sain afirmou que o reconhecimento de DEA em 2019 derivou de insuficiência orçamentária em exercícios anteriores. Noticiou que sistematicamente as obrigações contraídas pela República Federativa do Brasil junto a organismos internacionais têm sido superiores às dotações anualmente consignadas nas peças orçamentárias, o que resulta em assunção de passivos não lastreados por orçamento. Informou que os valores pagos em 2019 a título de DEA referem-se aos seguintes exercícios:

Tabela 2 - Valores registrados em DEA no âmbito da UG 170191 em 2019

Competência	Valor (R\$)
2018	419.311.098,73
2017	4.249.943,17
2016	292.744,35
2015	107.837.514,59
2014	148.611.550,47
2013	502.669,52
<b>Total</b>	<b>680.805.520,83</b>

Fonte: Sain.

191. Ressaltou a Sain que tais despesas, embora tenham suas respectivas dotações consignadas na LOA como discricionárias, ou seja, sujeitas a limitações de empenho e movimentação financeira, trata-se de compromissos derivados de expressa manifestação do Presidente da República e referendados pelo Congresso Nacional (art. 49, inciso I, c/c art. 84, inciso VIII, da Constituição Federal), que se caracterizam por complexo processo para extinção de seus efeitos na seara orçamentário-financeira, diferenciando-se sobremaneira das despesas discricionárias típicas, em relação às quais se identifica a factível opção do gestor em realizar ou não o gasto.

192. Complementarmente, a Sain apresentou o contínuo descompasso entre as obrigações assumidas pela República Federativa do Brasil e a orçamentação consignada àquela secretaria. A tabela seguinte foi elaborada pela própria Sain, de forma a evidenciar as obrigações junto a organismos internacionais cotejadas com a orçamentação consignada nas respectivas Leis Orçamentárias Anuais (créditos iniciais e adicionais):

Tabela 3 - Necessidades x dotações destinadas ao custeio de obrigações com organismos internacionais

R\$ milhões

Programação: Contribuições a OIs - Programa 910				
Ano	Necessidade (a)	LOA Inicial (b)	LOA Final (c)	diferença (c) -(a)
2017	3.039,00	1.275,78	1.049,67	-1.989,33
2018	3.261,00	1.374,36	1.613,55	-1.647,45
2019	3.628,99	486,35	1.027,97	-2.601,02
2020	3.658,00	31,85	*	*
Programação: Integralizações a OIs - Programa 913				
Ano	Necessidade (a)	LOA Inicial (b)	LOA Final (c)	Diferença (c) -(a)
2017	3.041,00	1.293,79	1.384,80	-1.656,20
2018	1.717,00	884,93	2.045,28	328,28
2019	2.593,84	15,95	1.289,92	-1.303,92

Programação: Contribuições a OIs - Programa 910				
2020	3.824,00	5,57	*	*

Fonte: Sain (peça 91, p. 5). \*Exercício ainda não encerrado à época desta inspeção

193. Nota-se, portanto, que a orçamentação anualmente destinada a compromissos assumidos junto a organismos internacionais vem sendo reduzida (à exceção do exercício de 2018). Comportamento comum de despesas discricionárias após a instituição da EC 95/2016 (Teto de Gastos), uma vez que as despesas obrigatórias têm se elevado em ritmo mais acelerado que a correção anual do Teto de Gastos, comprimindo as despesas discricionárias, sobretudo no âmbito do Poder Executivo.

194. Chama atenção a informação contida na Nota Técnica SEI 13556/2019/ME (peça 91, p. 133). No documento, os gestores da Sain informam sobre os passivos do Brasil junto a organismos internacionais e solicitam providências urgentes junto às mais elevadas instâncias do Ministério da Economia, visando à necessária recomposição orçamentária, sob pena de o país perder o poder de voto na Organização das Nações Unidas (ONU):

22. O Brasil é atualmente o segundo maior devedor da ONU. Os compromissos, atualizados para 21/11/2019, somam USD 415.874.800,70, dos quais USD 143.058.597 milhões referem-se ao orçamento regular e, o restante, a compromissos com missões de paz e tribunais internacionais vinculados ao sistema das nações unidas.

23. O valor leva em conta os pagamentos realizados pelo Ministério da Economia em novembro corrente, de cerca de USD 23 milhões destinados a saldar parte das dívidas com Missões de Paz.

24. Há risco considerável de que o Brasil, pela primeira vez na história, perca o direito a voto na ONU a partir de 1º de janeiro de 2020. Para evitar esse cenário, o valor atualizado cujo pagamento mínimo é imprescindível, até o final deste ano, é de USD 126.641.139,00. (grifou-se)

195. Para além das nuances relacionadas à política externa brasileira, a qual escapa ao objetivo deste trabalho, diante da constatação da irregularidade sob o ponto de vista orçamentário (violação reiterada ao art. 167, inciso II, da CF/1988), o TCU novamente diligenciou ao Ministério da Economia, no sentido de apresentar as razões para a expressiva e recorrente insuficiência de orçamentação destinada ao custeio dos compromissos com organismos internacionais. O Ministério da Economia ofereceu como respostas expedientes produzidos pelas áreas envolvidas na elaboração da proposta orçamentária da Sain: SOF, SGC e a própria Sain.

196. A SGC, setorial orçamentária do Ministério da Economia e responsável direta pela consolidação da proposta de alocação orçamentária da Sain, por meio de Despacho (peça 85), informou que encaminhou pedidos de créditos adicionais à SOF no valor de R\$ 4,5 bilhões em 2019, visando à eliminação do estoque de passivos com organismos internacionais, no entanto, a demanda não foi integralmente atendida. Segundo a setorial orçamentária do Ministério da Economia, os créditos adicionais direcionados à Sain em 2019 alcançaram R\$ 1,8 bilhão, os quais foram tempestivamente executados pela Sain, com o devido acompanhamento pela SGC.

197. De forma complementar, a SGC noticiou que, por ocasião da elaboração do PLOA 2020, foram demandados R\$ 6 bilhões junto à SOF, visando à quitação dos passivos com organismos internacionais. No entanto, ao se analisar a peça orçamentária de 2020, o pleito foi atendido em valor muito abaixo do necessário (dotação na LOA 2020: R\$ 42 milhões, ou seja, menos de 1% da necessidade apresentada pela Sain).

198. A seu turno, a SOF, por meio da Nota Técnica 9.751/2020/ME (peça 86), informou que, quando da elaboração dos respectivos PLOAs, são fornecidos aos órgãos setoriais os referenciais monetários, que estabelecem os valores máximos para as despesas discricionárias a serem consideradas para a elaboração da proposta orçamentária do exercício. Esses referenciais monetários são previamente definidos pela Junta de Execução Orçamentária (JEO).

199. Após a distribuição desses referenciais, cabe a cada ministério alocar suas despesas discricionárias, conforme as prioridades de cada Pasta, desde que seja respeitado o volume máximo estabelecido pela JEO. Nesse contexto, embora se refiram a acordos internacionais relacionados a

interesses de diversas Pastas do Poder Executivo Federal, as obrigações com organismos internacionais são computadas como despesas discricionárias da Sain e incluídas no referencial monetário do Ministério da Economia.

200. Não obstante, a SOF noticiou que a realidade fiscal do Governo Federal não permite o atendimento de todas as demandas apresentadas, notadamente ‘os pedidos de expansão para contribuição a organismos internacionais são em volume expressivo, da ordem de bilhões de reais, e concorrem por recursos com todas as áreas do governo, como por exemplo infraestrutura, segurança e área social’ (peça 86, p. 1).

#### *Análise Preliminar*

201. Preliminarmente, deve-se reiterar que o aludido achado referente às obrigações com organismos internacionais sem suporte orçamentário, especificamente no que tange aos compromissos gerados especificamente no exercício de 2019, em desacordo com o art. 167, inciso II, da CF/1988, resultou em consignação de irregularidade no Parecer Prévio sobre as Contas do Presidente da República de 2019 (Acórdão 1.437/2020-TCU-Plenário, de relatoria do ministro Bruno Dantas), como também a emissão de alerta ao Poder Executivo.

202. Superado o aparte, deve-se consignar que, por meio da participação em organismos internacionais, as nações buscam promover seus interesses em diversas áreas e projetar-se no cenário mundial. Como contrapartida financeira, as nações signatárias dos acordos devem, periodicamente, efetuar contribuições aos respectivos organismos internacionais. Com efeito, essas contribuições periódicas, sejam mensais, anuais ou plurianuais, traduzem-se em obrigações a serem honradas pela República Federativa do Brasil. Dessa maneira, a cada ciclo de vigência do acordo internacional, ocorre o fato gerador da despesa e a consequente assunção de compromissos financeiros pelo ente público. Nesse rumo, como já reiterado, os compromissos financeiros do Estado devem ser previamente suportados por dotações suficientes.

203. O argumento da SOF, no sentido de que a realidade fiscal não permite o atendimento de todas as demandas apresentadas, é legítimo, mas não exime o poder público da obrigação de consignar as dotações orçamentárias concernentes à ocorrência periódica dos fatos geradores das obrigações. A avaliação acerca da adequação orçamentária do dispêndio deve ser realizada em momento prévio à geração de uma obrigação, e não *a posteriori*. Nesse sentido, cabe à Administração fazer gestões para compatibilizar a despesa às dotações disponíveis, reduzindo o volume de obrigações ou elevando as dotações para custeio desses compromissos.

204. Tal alegação pode ser bastante proveitosa nos respectivos fóruns que visam avaliar a dimensão do Estado brasileiro, suas competências e as suas reais condições de financiamento, notadamente visando o planejamento da máquina pública. Contudo, os fatos narrados acerca da insuficiência orçamentária referem-se a compromissos firmados pelo Brasil e cujo fato gerador da despesa já ocorreu, gerando, assim, passivos exigíveis que devem ser devidamente honrados, nos termos da legislação brasileira.

205. Ademais, é inócuo não reconhecer uma despesa que, no final das contas, deverá ser efetivamente paga, pois, em caso contrário, incidirão sobre o país onerosos gravames decorrentes dos compromissos assumidos em âmbito internacional.

206. Ainda que as referidas práticas possam não se distanciar de entendimentos que prevaleçam há vários anos no Poder Executivo, trata-se de procedimento que não encontra respaldo no ordenamento das finanças públicas do país, capaz de criar passivos à margem do orçamento anualmente aprovado.

207. Além disso, mesmo que se pugne que o pagamento de obrigações com organismos internacionais tenha certa dose de componentes políticos, o que se discute nesta assentada é, sim, a etapa anterior e indispensável à geração de compromissos estatais: a prévia e suficiente dotação orçamentária. Ou seja, o pagamento da obrigação constitui etapa posterior à autorização para a realização da despesa.

208. Assim, a legislação brasileira veda com bastante rigor a realização de despesa ou a assunção



de obrigações sem suporte orçamentário. Nesse rumo, caso o Brasil, por razões outras, não relacionadas a questões financeiras, deseje postergar a quitação de compromisso assumido junto a organismo internacional, ainda assim a respectiva obrigação deve ser previamente lastreada por dotações suficientes e necessariamente empenhada no exercício em que se der o fato gerador da despesa, mesmo que o pagamento se dê em momento posterior àquele originalmente acordado, sem prejuízo da apuração de responsabilidades pelos eventuais prejuízos ao erário.

209. Deve-se reconhecer a natureza peculiar das despesas decorrentes de compromissos firmados junto a organismos internacionais. Em que pese serem reconhecidas como despesas discricionárias, o gestor da Sain não possui competência legal para reduzir ou postergar as despesas com organismos internacionais. Pelo contrário, conforme já noticiado, a criação ou extinção de novas obrigações dessa natureza está diretamente relacionada à ação das mais elevadas autoridades da República (Presidente da República e membros do Congresso Nacional), as quais têm a competência constitucional para manifestar a vontade da nação de ser parte ou de deixar de ser parte de um acordo internacional. Nesse rumo, a Sain atua apenas como uma espécie de unidade de tesouraria, sem qualquer competência para promover atos de gestão capazes de reduzir o volume de obrigações dessa natureza.

210. Não obstante, uma vez vigente o acordo, cabe ao Estado compatibilizar o montante de obrigações anuais decorrentes dos compromissos com organismos internacionais às dotações necessárias ao seu custeio, seja por meio da redução de obrigações, seja a partir da elevação das dotações. Destarte, tais medidas visam a coibir a geração de passivos não lastreados por orçamento, o que, além de afrontar a Constituição Federal, compromete todo o planejamento financeiro estatal em gestões futuras.

211. Cumpre anotar que, diferentemente do INSS, as diversas ações empreendidas pela atual Sain e demais órgãos correspondentes que a precederam sugerem a postura diligente dos gestores da aludida secretaria, no sentido de alertar as autoridades do então Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e do atual Ministério da Economia acerca da insuficiência orçamentária que gerava passivos bilionários, como também sobre as consequências práticas nas relações internacionais da reiterada inadimplência do país no que se refere à honra de obrigações assumidas com organismos internacionais. Todavia, as ações empreendidas obtiveram limitado êxito, sobretudo, tendo em vista o volume de passivos sem cobertura orçamentária.

212. No que tange ao aspecto formal, a Sain vem registrando as obrigações sem suporte orçamentário em contas específicas do Siafi, de forma a evidenciar o passivo sem lastro orçamentário, conforme as disposições contidas no MCASP 8ª edição e na Macrofunção Siafi 021140 - Reconhecimento de Passivos. Complementarmente, os processos de reconhecimento de dívidas que lastreiam o reconhecimento de DEA foram autuados em procedimentos administrativos específicos, devidamente fundamentados, à luz do que dispõem os normativos da STN. Inclusive, alguns desses procedimentos estão acompanhados de pareceres jurídicos versando sobre o reconhecimento de dívida. Ou seja, como unidade pagadora das mencionadas obrigações, a Sain vem adotando os procedimentos necessários ao reconhecimento da dívida e ao pagamento da obrigação.

213. A Sain, por meio do Ofício SEI 267472/2020/ME (peça 98), informou que os passivos sem lastro orçamentário existentes ao final do exercício de 2019 alcançaram R\$ 2.984,2 milhões, considerando a taxa de câmbio de dólares americanos a reais vigente às datas da elaboração do PLOA 2021, a saber R\$ 5,10/USD 1,00.

214. Não bastasse a existência desse passivo, a LOA 2020 consignou uma dotação de R\$ 42,1 milhões, ao passo que a necessidade para custear apenas as obrigações atinentes a 2020 era de R\$ 3.981,6 milhões à época. Ou seja, havia um descompasso entre obrigações constituídas em 2020 e dotações para o mesmo período da ordem de R\$ 3.939,5 milhões.

215. Esse hiato em 2020 poderia ter sido reduzido, uma vez que o Poder Executivo encaminhou ao Poder Legislativo o Projeto de Lei do Congresso Nacional (PLN) 40/2020, versando sobre a abertura de crédito adicional da ordem de R\$ 1,2 bilhão. No entanto, o Congresso Nacional, na forma da Lei 14.105/2020, redirecionou tais recursos para outras áreas, com destaque para o

financiamento de obras, sob responsabilidade do Ministério do Desenvolvimento Regional.

216. Com efeito, ao final de 2020, a União pode ter acumulado um passivo em torno de R\$ 6.965,8 milhões, sem a necessária dotação orçamentária, descumprindo de forma ainda mais significativa um dos pilares das finanças públicas, o art. 167, inciso II, da CF/1988.

217. Para o exercício de 2021, o PLOA (PLN 28/2020) previu a alocação de R\$ 2.275,3 milhões para o custeio de obrigações com organismos internacionais, ao passo que a Sain havia estimado à época que seriam necessários R\$ 3.990,4 milhões para cobrir tão somente as despesas do exercício.

218. Cotejando-se os passivos a descoberto e o reduzido volume de despesas discricionárias, comprimidas pelo crescimento acelerado das despesas obrigatórias e pelas limitações derivadas do Teto de Gastos, é forçoso concluir que a União poderá vir a ter dificuldades para honrar esses compromissos no curto prazo, tendo em vista o significativo valor dessas obrigações e que essas despesas não constituem exceção à EC 95/2016, que estabeleceu o Teto de Gastos.

219. Para além de uma irregularidade frente ao dispositivo constitucional, a reiterada insuficiência de orçamento para o custeio de obrigações com organismos internacionais revela o profundo descompasso entre a arrecadação de receitas e as necessidades do Estado.

220. As regras do Direito Financeiro, como o art. 167, inciso II, da CF/1988 e o Teto de Gastos, visam impedir que sejam criadas obrigações à margem do orçamento, visando limitar a dívida do Estado. Porém, ao contrair obrigações sem orçamento, o Estado assume dívida que deve ser reconhecida de imediato e honrada futuramente.

221. Nesse diapasão, a sucessiva desobediência do art. 167, inciso II, da CF/88 coloca à prova todo o arcabouço de regras fiscais, como também pode macular a fidedignidade das demonstrações contábeis da Administração Pública Federal, o que pode ensejar desconfiança e refletir nas escolhas dos diferentes agentes econômicos.

222. Anota-se, por fim, que a geração de passivos sem orçamento de magnitude bilionária ultrapassa as competências do gestor da Sain, que apenas executa tais despesas. Tal problema carece da atuação das mais elevadas autoridades da União, especialmente considerando as especificidades dessas obrigações e o estoque de passivos sem autorização orçamentária.

223. Frente ao exposto, considerando a gravidade do achado ora relatado, e em homenagem aos princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, realizou-se as oitivas da Secretaria-Executiva do Ministério da Economia e da Secretaria-Executiva da Casa Civil da Presidência da República, com fulcro no art. 250, inciso V, do RITCU, bem como na delegação de competência insculpida no art. 1º, inciso II, da Portaria-MIN-BD 1/2014, com vistas a que tais unidades jurisdicionadas se pronunciassem, em caráter institucional e no prazo de 45 dias, sobre as razões de fato e de direito para o sistemático descumprimento do art. 167, inciso II, da CF/1988 e as medidas a serem adotadas ou já em curso para compatibilizar as obrigações com organismos internacionais e a orçamentação necessária ao custeio dessas despesas, como também para quitar os passivos desta natureza até então constituídos.

#### *Respostas às Oitivas*

##### *Secretaria-Executiva do Ministério da Economia - (peças 124, 126, 127 e 128)*

224. A Secretaria-Executiva do Ministério da Economia registra seu entendimento de que (peça 124, p. 2):

(...) a discussão a respeito do tema não guarda aderência ao que dispõe o inciso II do art. 167 da Constituição Federal, por não se tratar de discussão a respeito de realização de despesas ou assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais. Isso porque as obrigações em questão não constituem despesas contratuais pontuais, como a aquisição de bens, ou cuja contratação possa ser interrompida por ato administrativo, como usualmente ocorre em contratos de prestação de serviços. Dada a natureza dos vínculos, estes compromissos internacionais não são passíveis de serem corriqueiramente interrompidos ou restabelecidos, inclusive em decorrência de sua natureza diversa da contratual e de suas

repercussões institucionais e históricas, muito menos por decisão desta Pasta.

225. Posteriormente, a Secretaria-Executiva do Ministério da Economia manifesta-se através de três setoriais. Inicialmente, a SOF apresenta argumentos semelhantes aos apresentados na Nota Técnica 9.751/2020/ME (peça 86). Ademais, alega que (peça 126, p. 8):

48. Em que pese o expressivo peso das contribuições e integralizações no orçamento, foi observado que órgão setorial do Ministério da Economia, durante a execução do seu orçamento de 2020 e na elaboração do PLOA 2021, priorizou e tentou adequar o orçamento da Pasta para garantir uma alocação mais substantiva em programações atinentes a organismos e integralizações internacionais. Situação que somente foi possível pela prioridade que a JEO dedicou ao caso durante o exercício de 2020, mas que não houve igual tratamento do Parlamento à situação em tela.

49. Por outro lado, além do esforço para não deixar a despesa crescer e tornar os valores comprometidos anualmente compatíveis com o orçamento do Ministério, é imperioso também adequar os compromissos do órgão setorial à sua dotação anual disponível. O órgão setorial não deve assumir compromissos sem o devido lastro orçamentário. Nesse sentido, entende-se ser fundamental que se empreendam esforços adicionais, com o objetivo de readequar os compromissos assumidos e reduzir os valores comprometidos anualmente.

226. Nesse sentido, cita medidas que devem ser tomadas até que a despesa possa estar plenamente equacionada, e até que o orçamento possa comportar o fluxo anual total de pagamentos (peça 126, p. 8-9):

a) deve-se propor imediatamente ao nível decisório sobre o assunto a saída em definitivo de alguns organismos internacionais não essenciais, ou de pouca relevância político-financeira.

b) deve-se propor imediatamente ao nível decisório sobre o assunto a não integralização em subscrição de capital em bancos multilaterais de desenvolvimento e financiamento, de forma a reduzir a participação do Brasil nestas instituições, em consonância com a realidade fiscal que o País se encontra.

c) não se assumam nenhum novo compromisso com novos organismos ou obrigações com novas integralizações de cotas com organismos financeiros internacionais de desenvolvimento dos quais o Brasil já é membro - na visão desta Secretaria, esta estratégia manterá as contribuições em valores estáveis em moeda estrangeira, e permitirá que exista uma curva descendente nas integralizações no médio prazo;

d) não realizem qualquer contribuição voluntária - se não temos recursos para realizar contribuições regulares e integralizações previamente assumidas, não é possível se comprometer com doações ou contribuições voluntárias com organismos internacionais - esses recursos, se existentes no orçamento, devem ser levados para as ações de contribuições regulares ou integralizações já assumidas;

e) o País deve buscar nos fóruns internacionais, por meio de seus representantes nos diversos organismos, onde possível e à luz da penosa situação fiscal atual interna, que estes procurem elaborar orçamentos anuais cada vez menores, fazendo que o percentual devido pelo Brasil se traduza em valores menores, além de buscar também diminuir o percentual de participação em relação aos outros Países, com o mesmo objetivo mencionado acima, isto é, diminuir o valor absoluto devido ano a ano com cada organismo.

227. Por sua vez, a Secretaria Especial de Comércio Exterior e Assuntos Internacionais (Secint), alega que o ponto principal a ser debatido com o Tribunal e com o qual ela pode contribuir é a competência/responsabilidade do Ministério da Economia com relação à redução do volume de obrigações, assim como esclarecer ao TCU que os gestores da pasta têm envidado os devidos esforços para solucionar a questão. Nesse sentido, menciona a criação de grupo de trabalho conforme descrito a seguir (peça 128, p. 2):

Grupo de Trabalho informal, coordenado pela Casa Civil da Presidência da República, que se formou por determinação dos Secretários Executivos da Casa Civil da Presidência da República -

CC/P), do Ministério das Relações Exteriores - MRE e do Ministério da Economia - ME, após reunião realizada em 24 de junho de 2020, para iniciar debates sobre:

- tratamento para a dívida acumulada;
- critérios para nortear futuros ingressos e saídas do Brasil de organismos internacionais;
- avaliar o conjunto de organismos e sugerir saídas; e
- aperfeiçoamentos de governança para pagamentos futuros a OIs.

228. Menciona relação de documentos de 2019 e 2020 apresentados pela Secint à SGC e/ou à Secretaria-Executiva do ME referentes aos pleitos de orçamento (créditos suplementares e aumentos de valores do PLOA/LOA) no âmbito do Ministério.

229. Por fim, reitera trecho do relatório do TCU afirmando que apenas as mais elevadas autoridades da República podem criar ou extinguir obrigações com organismos internacionais, de forma que não apenas a Sain, mas o Ministério da Economia como um todo, é incapaz de reduzir o volume das obrigações por si só.

230. No que se refere aos argumentos apresentados pela DFC (peça 127, p. 2):

7. Em síntese, a DFC/SGC faz gestão junto aos órgãos competentes para oportunizar a ampliação orçamentária em favor das programações sob responsabilidade da SECINT e da SAIN, e estas exercem sua competência no processo de apreciação e alocação orçamentária das contribuições a organismos internacionais que devem ser realizadas pelo Ministério, bem como manifestam-se formalmente sobre a conveniência e a oportunidade de inclusão de novas contribuições obrigatórias e voluntárias a organismos internacionais nas propostas orçamentárias do Ministério.

231. Alega que, ao longo dos últimos anos, o Brasil acumulou dívida expressiva, de cerca de R\$ 7 bilhões com organismos internacionais, e ressalta que, se deduzidas as despesas executadas à conta do orçamento de 2020, cerca de R\$ 1,69 bilhão, restariam ainda R\$ 5,31 bilhões, considerando o câmbio R\$/US\$ de 5,10, relacionados a compromissos não quitados com organismos internacionais. Ademais, a DFC salienta que (peça 127, p. 4):

11. Importante lembrar que, até dezembro de 2018, a política de participação em organismos internacionais era de competência compartilhada pelo Ministério da Fazenda e pelo Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão.

12. Entretanto, com a criação do Ministério da Economia e a transformação das antigas pastas da Fazenda e Planejamento, por força da Medida Provisória 870, de 1º janeiro de 2019 convertida na Lei 13.844 de 2019, ocorreu a centralização da participação em organismos internacionais na Secretaria de Assuntos Econômicos Internacionais da Secretaria Especial de Comércio Exterior e Assuntos Internacionais.

13. Quando da elaboração do primeiro projeto de lei orçamentária do Ministério da Economia, em junho de 2019, já existia uma dívida acumulada ao longo dos últimos anos de cerca de R\$ 7 bilhões de reais, relacionadas a compromissos não quitados com organismos internacionais.

14. No tocante à elaboração do orçamento do exercício de 2020, é importante pontuar que, tendo presente o quadro de alta restrição orçamentária por força do novo regime fiscal da Emenda Constitucional 95/2016, o referencial monetário que a Secretaria de Orçamento Federal destinou para o Ministério da Economia foi de apenas R\$ 7,88 bilhões de reais, conforme constante do anexo I, Ofício SEI Nº 85/2019/GABIN/SOF/FAZENDA-ME, de 30 de julho de 2019.

15. Vale ressaltar que, se somados, na Lei Orçamentária de 2018, os orçamentos discricionários dos extintos Ministérios da Fazenda; Planejamento, Desenvolvimento e Gestão; Trabalho; e da Indústria, Comércio e Serviços chegava a cerca de R\$ 15,5 bilhões de reais, tendo uma redução em torno de 50% em relação ao do Ministério da Economia para 2020

232. Ademais, salienta que, ao longo de 2020, a partir de solicitações enviadas pela Secint/Sain,

adotou uma série de providências junto à SOF e à JEO que possibilitaram o envio de diversos pedidos de necessidade de suplementação orçamentária para fazer frente às dívidas com organismos internacionais. Nesse sentido, apresenta relação com pedidos de créditos detalhados no Sistema Integrado de Orçamento e Planejamento - Siop.

233. Aduz que os pedidos de crédito, especialmente os enviados no 3º trimestre de 2020, tiveram alterações na destinação das dotações detalhadas nos pleitos, resultando em aprovação apenas parcial autorizada na Lei 14.111/2020.

234. Por fim, conclui que (peça 127, p. 5):

20. Não obstante as alteração (sic) da destinação orçamentária relatadas, as gestões realizadas pela Pasta podem ser consideradas exitosas, visto que a variação orçamentária registrada nas programações destinadas a atender compromissos com OIs evoluíram de uma dotação original de PLOA 2020 da ordem de R\$ 59.605.246,00 para dotação final de R\$ 1.693.153.955,00...

*Secretaria-Executiva da Casa Civil da Presidência da República - (peças 122 e 123)*

235. A Casa Civil da Presidência da República se manifesta por intermédio da Secretaria Especial de Relações Governamentais da Casa Civil da Presidência da República - Serg/CC/PR. Inicialmente alega que (peça 123, p. 5):

35. A Casa Civil atua como coordenador das ações governamentais, exerce as atividades de centro de governo e atua no CIG e na JEO. Da combinação desses papéis, resultou a atuação conjunta com o Ministério da Economia para garantir a alocação de recursos no pagamento de organismos internacionais, como forma de redução gradativa de seus passivos, como se pode observar nos registros das reuniões da JEO em 2020. Tal esforço resultou na proposição de alocação de recursos vultosos para essa finalidade durante os exercícios de 2020 e 2021, ainda que os recursos relativos ao exercício de 2020 tenham sido realocados para outra finalidade pelo Poder Legislativo, o que infelizmente foge à governabilidade do Poder Executivo.

236. Ressalta que o ministro de Estado da Casa Civil da Presidência da República é membro da JEO. Nesse sentido, destaca o tratamento conferido pela JEO no que tange à necessidade de aporte de recursos adicionais com vistas a reduzir os passivos existentes junto aos Organismos Internacionais durante o exercício de 2020, tanto na forma de destinação de recursos adicionais à LOA 2020, mediante encaminhamento de projetos de lei de abertura de crédito, como no aporte de recursos quando do encaminhamento do PLOA 2021.

237. Com relação a esse ponto, a Casa Civil cita reuniões da JEO em que foram aprovadas suplementação de recursos para viabilizar o pagamento de despesas com Organismos Internacionais. Entretanto, salienta que, durante a tramitação dos PLNs 29/2020 e 40/2020 no Congresso Nacional, foram apresentadas medidas supressivas que retiraram mais uma vez recursos destinados aos OIs, no valor total de R\$ 1.922.254.800.

238. Assevera que, durante o mês de agosto, foram realizadas reuniões da JEO que aprovaram a sugestão de alocação de R\$ 2.237.058.402 para o pagamento de contribuições e integralizações de organismos internacionais no PLOA 2021. Frisa que mais uma vez a alocação desses recursos foi fruto de um esforço considerável, tendo em vista as demandas de diversos órgãos. Entretanto, salienta que até a data de encaminhamento dessa resposta, o Poder Executivo não poderia garantir qual volume de recursos será destinado ao pagamento de organismos internacionais, ante a ausência de aprovação da Lei Orçamentária para 2021.

*Análise Final*

239. Quando da apreciação das Contas do Presidente da República de 2019, verificou-se que o Poder Executivo havia contraído obrigações junto a organismos internacionais em montante superior às respectivas dotações, gerando passivos não lastreados por empenho, em desacordo com o disposto no art. 167, inciso II, da Constituição Federal. Com efeito, no âmbito desse processo, a Sain foi categórica ao afirmar que o reconhecimento de Despesas de Exercícios Anteriores em 2019 derivou de insuficiência orçamentária em anos pretéritos.



240. Após a expedição do alerta no Parecer Prévio sobre as Contas de 2019 (Acórdão 1.437/2020-TCU-Plenário, de relatoria do ministro Bruno Dantas), o Poder Executivo buscou compatibilizar as dotações dessas despesas vis-à-vis as respectivas projeções de compromissos. No capítulo V da Prestação de Contas do Presidente da República de 2020, reconhece-se que tal descompasso decorre ‘de um processo histórico em que as decisões de adesão a esses foros internacionais não foram necessariamente precedidas por estudo dos impactos orçamentários futuros’ (PCPR 2020, p. 649). Assim, os esforços passaram a se concentrar em duas frentes: reforço das dotações e constituição de grupo de trabalho.

241. No que tange ao aspecto orçamentário, observa-se que houve diversas iniciativas de Projetos de Lei de Crédito Adicional para suplementação de dotações no exercício de 2020, com acréscimo efetivo de R\$ 1,35 bilhão, o que contribuiu para um orçamento final de R\$ 1,69 bilhão. Ao longo de 2020, foi pago cerca de R\$ 1,37 bilhão. Para 2021, a Lei Orçamentária Anual, Lei 14.144/2021, contemplou R\$ 1,31 bilhão em dotações iniciais e mais R\$ 840 milhões condicionados à aprovação legislativa prevista no inciso III do art. 167 da Constituição, com o fito de enfrentar compromissos da ordem de R\$ 9,67 bilhões (câmbio de R\$ 5,20/1 USD), o que revela a subsistência do expressivo hiato alertado no Parecer Prévio sobre as Contas de 2019.

242. Quanto às medidas de governança e gestão, observa-se, conforme informado pela Secint a iniciativa de um grupo de trabalho ‘informal’ envolvendo os secretários-executivos da Casa Civil e das pastas de Relações Exteriores e Economia, com o intuito de debater: a) o tratamento a ser dado à dívida acumulada pelo Brasil perante os organismos internacionais; b) os critérios para nortear futuros ingressos e saídas do Brasil de organismos internacionais; c) o atual conjunto de organismos internacionais dos quais o Brasil faz parte e as sugestões de saídas; d) os aperfeiçoamentos de governança para pagamentos futuros a organismos internacionais. Ressalte-se que de acordo com o relato contido na PCPR 2020, tal iniciativa encontra-se em estágio avançado, devendo resultar em proposta a ser submetida às respectivas pastas.

243. Ante o exposto, considerou-se, no Parecer Prévio sobre as Contas do Presidente da República de 2020 (Acórdão 1.515/2021-TCU-Plenário, de relatoria do ministro Walton Alencar Rodrigues), que as providências adotadas até o momento pelo Poder Executivo vão ao encontro do propósito do alerta ora monitorado. Na ocasião, ressaltou-se que os compromissos do país junto a organismos internacionais derivam de manifestação do Presidente da República e de referendo do Congresso Nacional, implicando complexo arranjo institucional para extinção de seus efeitos tanto na esfera do Direito Público Internacional, quanto na seara do Direito Financeiro pátrio.

244. Assim, considerando a responsabilidade do Estado em compatibilizar o montante de obrigações anuais decorrentes desses compromissos às dotações necessárias ao seu custeio, seja por meio da redução de obrigações, seja a partir da elevação das dotações e tendo em vista a alta materialidade dos valores envolvidos, entendeu-se pertinente a continuidade do monitoramento, no âmbito dos futuros Pareceres Prévios sobre as Contas do Presidente da República, quanto às ações em curso e futuras relacionadas a possíveis suplementações orçamentárias no exercício de 2021 e seguintes, bem como às propostas resultantes do aludido grupo de trabalho interministerial.

245. De forma complementar e tendo em vista que as providências apresentadas na oitiva possam não ser suficientes para compatibilizar o montante de obrigações anuais às dotações necessárias a seu custeio, bem como para solucionar a questão do expressivo passivo existente da ordem de R\$ 9,67 bilhões (câmbio de R\$ 5,20/1 USD), entende-se que, além da manutenção do monitoramento previsto no Parecer Prévio sobre as Contas do Presidente da República de 2020 e considerando que as unidades envolvidas já se manifestaram sobre a questão na etapa de oitiva, deva-se determinar ao Ministério da Economia e a Casa Civil da Presidência da República, à luz do disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988, com fundamento no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992, c/c o art. 250, inciso II, do RITCU e os arts. 7º, § 3º, inciso I, e § 4º, incisos I, II, e III, e 14, § 2º, inciso I, da Resolução-TCU 315/2020, que:

a) no prazo de sessenta dias, estabeleçam plano de ação com as medidas a serem tomadas, os responsáveis por essas medidas e os prazos para sua implementação, visando compatibilizar o montante de obrigações anuais com organismos internacionais às dotações necessárias ao seu

custeio, bem como relacionar as ações em curso e futuras para solucionar a questão do passivo existente junto aos organismos internacionais.

#### 4.1.3 Fundo Nacional de Assistência Social (FNAS)

246. Outro caso de descumprimento do art. 167, inciso II, da CF/1988 foi constatado no âmbito do FNAS, estrutura integrante do Ministério da Cidadania. Verificou-se que as obrigações assumidas pelo FNAS superaram as dotações orçamentárias em cerca de R\$ 1,5 bilhão, entre os exercícios de 2017 e 2018, gerando passivos a descoberto em igual montante. Para além do descumprimento do dispositivo constitucional, a geração desses passivos sem suporte orçamentário resultou em atrasos nos repasses feitos pela União aos entes subnacionais, no que se refere ao cofinanciamento das políticas de assistência social.

247. O aludido achado se deu ainda no âmbito do processo TC 021.655/2019-7, de relatoria do ministro Bruno Dantas, a partir da constatação de execução atípica de DEA pela Unidade Gestora 330013. Por meio do Ofício 6-179/2019-TCU/Semag (TC 021.655/2019-7, peça 14), questionou-se a motivação para que o FNAS executasse R\$ 310,3 milhões a título de DEA até agosto de 2019, valor significativamente superior àqueles executados durante os exercícios de 2018 e 2019 (R\$ 194,8 milhões e R\$ 4,7 milhões, respectivamente).

248. Até aquela data, os R\$ 310,3 milhões executados a título de DEA correspondiam a cerca de 35% de todas as despesas primárias discricionárias (R\$ 892,7 milhões) executadas no âmbito da UG 330013 - FNAS. Considerando a natureza excepcional e residual de uma DEA, a execução de parcela tão expressiva do orçamento para quitar obrigações originadas em exercícios já encerrados, sem o devido suporte orçamentário, poderia indicar violação ao art. 167, inciso II, da CF/1988 e demais normas correlatas.

249. Por meio do Ofício 1026/2019/SEDS/SNAS/CGCI/MC (TC 021.655/2019-7, peça 60), a Secretaria Especial de Desenvolvimento Social (SEDS), estrutura integrante do Ministério da Cidadania e que faz a gestão do FNAS, apresentou as respostas à equipe de fiscalização, destacando especialmente a relevância da política pública custeada pelo fundo, as mudanças nos procedimentos administrativos de transferência de recursos aos demais entes federativos e, sobretudo, as dificuldades orçamentárias nos últimos anos, decorrentes do cenário fiscal restritivo recente.

250. A SEDS/MC destacou que a estruturação dos gastos do Sistema Único de Assistência Social (SUAS), em 2005, ocorreu em cenário bastante distinto do atual, assim, ‘a dotação disponibilizada para o cofinanciamento federal à oferta de serviços do SUAS nestes últimos exercícios tem sido inferior ao valor minimamente necessário para a sua manutenção’ (TC 021.655/2019-7, peça 60, p. 2). Nesse contexto, a redução dos recursos disponibilizados teria comprometido a regularidade na realização dos pagamentos mensais. Afirmar ainda que alterações na sistemática de cofinanciamento visaram evitar o risco de descontinuidade dos serviços. Por fim, cabe transcrever o parágrafo que resume as alegações da aludida secretaria acerca do expressivo crescimento de DEA nos últimos dois exercícios (TC 021.655/2019-7, peça 60, p. 2):

Em decorrência dessas alterações e do aumento da incerteza/imprevisibilidade do fluxo de recursos disponibilizados ao FNAS, os pagamentos deixaram de ser realizados seguindo a mera sequência das competências mensais. Em outros termos, os recursos disponibilizados a cada mês passaram a responder por pagamentos de outras competências de cada serviço, o que levou ao acréscimo da execução de DEA. (grifo nosso)

251. Acerca do questionamento apresentado pela equipe de fiscalização referente às razões de os valores pagos a título de DEA não terem sido originalmente empenhados à conta das dotações orçamentárias do exercício financeiro a que originalmente pertenciam, a SEDS/MC ratificou que a dotação orçamentária anual nos últimos exercícios não tem sido suficiente para custear integralmente a oferta de serviços do SUAS. Assim, diante do quadro de insuficiência orçamentária, informou-se que em todas as janelas orçamentárias foram solicitados créditos adicionais, paralelamente às inúmeras tratativas e negociações do ministério com outros atores institucionais. Segundo o órgão, tais ações apresentaram um limitado êxito na recomposição do

orçamento.

252. Ressalta que o Projeto de Lei do Congresso Nacional (PLN) 47/2018, originalmente, destinava R\$ 805,8 milhões para a suplementação das dotações do SUAS em 2018, contudo, por decisão do Parlamento, cerca de 87% desse montante foram redirecionados para o custeio de outras políticas públicas, o que, segundo a SEDS/MC, agravou dramaticamente a situação orçamentária da unidade.

253. Posteriormente, após o Plenário desta Corte de Contas autorizar a realização da presente inspeção, por meio do Ofício Requisição 1-284/2019-TCU/Semag (peça 3) esta equipe de fiscalização diligenciou o Ministério da Cidadania, requerendo informações pormenorizadas sobre as obrigações sem suporte orçamentário no âmbito do FNAS.

254. Por meio do Ofício 1428/2019/SEDS/SNAS/CGGI/MC (peça 100, p.3-9), a Secretaria Nacional de Assistência Social (SNAS), órgão subordinado à SEDS, estrutura integrante do Ministério da Cidadania, informou que o passivo sem cobertura orçamentária registrado em contas contábeis Siafi até 31/12/2018, era da ordem de R\$ 1,5 bilhão, dos quais R\$ 300 milhões referiam-se a 'valores registrados anteriormente a 2017'.

255. Atinente às medidas adotadas pelos gestores visando à compatibilização da política pública de assistência social às dotações consignadas nas respectivas Leis Orçamentárias Anuais, a SNAS informou que (peça 100, p. 7):

4. Conforme mencionado em outros momentos nos últimos anos houve uma redução significativa dos recursos/limites orçamentários e financeiros disponibilizados ao cofinanciamento do SUAS, com o consequente comprometimento da regularidade na realização dos pagamentos mensais forçando os gestores a buscar alternativas na gestão financeira e orçamentária que garantissem o funcionamento do Sistema, a exemplo da edição das Portarias do então Ministério do Desenvolvimento Social nºs 36/2014, 88/2015 e 113/2015. Por meio dessas normativas, os recursos federais destinados ao cofinanciamento dos serviços e do incentivo financeiro à gestão:

a) passaram a ser organizados e transferidos por meio de blocos de financiamento, em vez de separadamente para cada serviço específico;

b) os entes que acumulam esses recursos por 12 meses nas contas bancárias tem o seu cofinanciamento suspenso; e

c) os pagamentos devidos aos entes são priorizados considerando os menores saldos (em relação ao valor das respectivas parcelas) nas respectivas contas correntes dos fundos de assistência social.

5. Registramos que essas alterações visaram reduzir o risco de descontinuidade dos serviços, melhorar a efetividade das transferências realizadas e evitar o acúmulo de saldos decorrentes de valores transferidos nas contas bancárias dos fundos de assistência social dos entes beneficiados. Todavia, observa-se que a dotação disponibilizada para o cofinanciamento federal à oferta de serviços do SUAS nestes últimos exercícios tem sido inferior ao valor minimamente necessário para a sua manutenção.

6. Com isso, reafirma-se que em todas as janelas orçamentárias disponibilizadas foram solicitados créditos adicionais, conforme registros no sistema SIOP (Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento), além de inúmeras tratativas e negociações do Ministério com outros atores institucionais. Contudo, essas demandas apresentaram um limitado êxito na recomposição do orçamento, o que impossibilitou a execução integral da despesa dentro do próprio exercício.

(...)

8. Por outro lado, a partir da publicação da portaria 2.362/2019, foi estabelecido procedimento de equalização que objetiva harmonizar a legislação específica do SUAS com a legislação de orçamento e finanças, sustentando eventuais despesas que não estejam em conformidade com os

limites de empenho de cada exercício, da seguinte forma:

Em 2019, no final do exercício financeiro, o FNAS levantou os valores de transferência que excediam os limites de empenho disponíveis para as ações orçamentárias consignadas ao cofinanciamento federal do SUAS e encaminhou ao seu Ordenador de Despesa para as medidas necessárias à equalização do excedente de repasses de recursos do cofinanciamento federal à Lei Orçamentária Anual.

Em 2020, no início do exercício financeiro, será aplicado o art. 5º da mesma, que ajusta os valores de referência do cofinanciamento dos serviços proporcionalmente à disponibilidade orçamentária do exercício, igualmente a todos os entes. (grifou-se)

256. Em outro trecho do mesmo documento, especificamente em relação ao exercício de 2019, a SNAS informou que a insuficiência orçamentária naquele exercício poderia alcançar R\$ 479 milhões (peça 100, p.3). No entanto, informou que, visando compatibilizar as políticas públicas executadas pelo FNAS à disponibilidade orçamentária, foi editada a Portaria 2.362, de 20/11/2019. Com efeito, sinalizou que, especificamente em relação ao exercício de 2019 e anos subsequentes, os valores inicialmente pactuados, mas não repassados em face de insuficiência orçamentária não serão reconhecidos como dívidas do ente federal. Dada a relevância do assunto em comento ao deslinde dessa instrução, transcreve-se o excerto da manifestação da SNAS:

*c. Considerando possíveis suplementações orçamentárias que já têm o aval do Ministério da Economia e que tramitam no Congresso Nacional, qual o valor estimado pelo Ministério da Cidadania que deixará de ser repassado a estados e municípios ao fim do exercício corrente, em razão de insuficiência orçamentária?*

Inicialmente, vale registrar que ao final do exercício de 2019 a execução financeira atingiu R\$ 1,8 bilhão na proteção social básica (219E) e R\$ 633,9 milhões na proteção social especial (219F), totalizando R\$ 2,4 bilhões, valores muito próximos ao demandado para a manutenção do cofinanciamento federal aos referidos serviços durante um exercício. Esse resultado representa um incremento de R\$ 840 milhões em relação à dotação inicial, constante da LOA.

Com isso, o valor que o Ministério da Cidadania deixou de repassar a estados e municípios, em razão de insuficiência orçamentária, segundo a lógica de cofinanciamento adotada anteriormente à Portaria 2.362/2019 foi de aproximadamente R\$ 479 milhões, os quais serão cancelados, ou seja, não registrados para posterior execução como Despesas de Exercícios Anteriores (DEA), de acordo com a normativa mencionada. (grifou-se)

257. Aduziu que ‘as expansões de cobertura das ações do SUAS, cujas metas estavam previstas no PPA (2016-2019) foram continuamente adiadas’, não havendo, portanto, expansão da política de cofinanciamento das ações de assistência pelo ente federal nos últimos anos. Destacou ainda que, nos últimos exercícios financeiros, ‘houve uma redução significativa dos recursos/limites orçamentários e financeiros disponibilizados ao cofinanciamento do SUAS’.

258. Estimou que os valores necessários ao cofinanciamento federal de ações de proteção social básica e especial alcançam cerca de R\$ 2,6 bilhões ao ano, excluindo-se as dotações que visem à estruturação da rede de assistência social, que não constituem despesas continuadas e que demandam transferências regulares (como por exemplo, realização de obras de engenharia). Ponderou, no entanto, que as dotações iniciais da LOA 2020 ‘são inferiores aos mínimos estimados para sua manutenção [do cofinanciamento federal] nos níveis existentes: R\$ 1 bilhão para a proteção básica ([ação orçamentária] 219E) e R\$ 518,2 milhões para a proteção especial ([ação orçamentária] 219F)’.

259. No que se refere às competências de cada órgão na esfera federal, na definição da amplitude da política de assistência social e requisitos de elegibilidade para que entes subnacionais sejam cofinanciados pelo FNAS, a SNAS informou que (peça 100, p. 5):

A LOAS (Lei 8.742/1993) em seu art. 19, inciso V, estabelece ao Ministério ‘propor os critérios de transferência dos recursos de que trata esta lei’. Ato contínuo, cabe ao Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), nos termos do art. 18, inciso IX, ‘aprovar critérios de transferência



de recursos para os Estados, Municípios e Distrito Federal, considerando, para tanto, indicadores que informem sua regionalização mais equitativa, tais como: população, renda per capita, mortalidade infantil e concentração de renda, além de disciplinar os procedimentos de repasse de recursos para as entidades e organizações de assistência social, sem prejuízo das disposições da Lei de Diretrizes Orçamentárias’.

Importante destacar que antes, por força da Norma Operacional Básica do SUAS (aprovada pela Resolução CNAS 33/2012) e atualmente pelo Decreto 10.009/2019, a Comissão Intergestores Tripartite (CIT) possui competência de pactuar os critérios de partilha e procedimentos de transferência de recursos para o cofinanciamento federal do SUAS, sendo assim uma instância intermediária antes da análise final do CNAS.

Diante do exposto, a partir da definição dos critérios de transferência dos recursos, ou seja, a forma de partilhar os recursos, define-se os entes elegíveis ao cofinanciamento federal para implantação ou ampliação de cada serviço/programa.

260. Acerca da obrigatoriedade de se repassar os recursos aos entes subnacionais elegíveis ao cofinanciamento federal, noticiou que (peça 100, p. 6):

(...) o cofinanciamento dos serviços socioassistenciais é compartilhado (cofinanciado) pelas esferas local, regional e central da federação. Elegível e aceitando o cofinanciamento federal para determinada ação (serviço, programa) e cumprindo seus compromissos integrantes do aceite, o ente deve receber o cofinanciamento federal. No entanto, o montante do cofinanciamento federal está limitado à lei orçamentária do respectivo exercício, conforme disposto na Portaria 2.362, de 20 de dezembro de 2019 (grifou-se).

261. No que concerne à definição dos valores a serem repassados aos respectivos entes subnacionais cofinanciados, a SNAS esclareceu que ‘a definição dos valores de referência (ex: são três portes de PAIF/CRAS) é prerrogativa do [Poder] Executivo, que, como regra, tem optado por defini-los em conjunto com as instâncias de pactuação (CIT) e deliberação (CNAS) do SUAS’ (grifou-se).

#### *Análise Preliminar*

262. Preliminarmente, para que se compreenda adequadamente o exame que se segue, faz-se necessário realizar uma breve contextualização acerca das políticas públicas atinentes ao cofinanciamento federal da assistência social, sob responsabilidade do FNAS.

263. As políticas de assistência social custeadas pelo FNAS estão compreendidas no âmbito Sistema Único de Assistência Social (SUAS), cujas bases encontram-se alicerçadas na Constituição Federal (arts. 203 e 204) e na Lei Orgânica de Assistência Social (LOAS), Lei 8.742/1993. Dessa maneira, um dos objetivos fulcrais das políticas de assistência social é oferecer ‘ações que contribuem para a redução de desigualdades e a inclusão socioeconômica de parcelas significativas da população, que se encontrem em situações diversas de vulnerabilidade e riscos sociais’ (peça 100, p. 34).

264. Nesse contexto, entre as relevantes políticas públicas executadas pelo FNAS, encontram-se os pagamentos do Benefício de Prestação Continuada (BPC) à pessoa idosa e à pessoa com deficiência e da Renda Mensal Vitalícia (RMV) por idade, como também Ações de Proteção Social Básica e Especial (APSBE).

265. Do ponto de vista orçamentário, a maior parcela dos recursos destinados ao FNAS refere-se a despesas obrigatórias (R\$ 66,1 bilhões, conforme o PLN 28/2020, PLOA 2021), as quais custeiam as despesas com RMV e com BPC. Já as despesas discricionárias respondem por apenas 16% (R\$ 1,1 bilhão, conforme o PLOA 2021) da orçamentação consignada ao FNAS.

266. Assim, esses R\$ 1,1 bilhão destinam-se ao custeio de atividades visando ao funcionamento do Fundo e à manutenção dos serviços por ele ofertados e, sobretudo, ao custeio das APSBE, por meio das quais executam-se as políticas públicas atinentes ao cofinanciamento federal de ações de assistência social, conjuntamente com os entes subnacionais. A análise ora empreendida está centrada sobre as APSBE.



267. Em cenários de restrição fiscal, como vivenciado pelo Brasil nos últimos cinco anos, as despesas discricionárias são as primeiras a serem suprimidas. Foi o que ocorreu com as dotações destinadas às APSBE, as quais foram sendo reduzidas sistematicamente, à exceção do exercício de 2019, como se verifica na tabela abaixo:

Tabela 4 - Dotações anuais destinadas às Ações de Proteção Social Básica e Especial (APSBE)

R\$ milhões	
Ano	Dotação Autorizada*
2015	2.334,6
2016	2.266,6
2017	1.901,9
2018	1.549,4
2019	2.437,6
2020**	1.252,3

Fonte: Siop - \* LOA + créditos adicionais (ações 219E e 219F, em 2020, e suas correspondentes nos exercícios anteriores). \*\*Dotação autorizada até 25/9/2020

268. Como se extrai da tabela acima, apenas em 2019 a dotação autorizada superou o montante anteriormente consignado às ações orçamentárias 219E e 219F, que custeiam Ações de Proteção Social Básica e Ações de Proteção Social Especial, respectivamente.

269. Nesse sentido, ao serem reduzidas as disponibilidades orçamentárias para o custeio de despesas discricionárias, cabe ao gestor compatibilizar a oferta de serviços à autorização conferida pelo Parlamento para realizar despesas. Em outras palavras, quando a autorização orçamentária conferida pelo Poder Legislativo não é suficiente para custear despesas discricionárias, estritamente do ponto de vista do Direito Financeiro, a conduta esperada do gestor, à luz do que determina o art. 167, inciso II, da CF/1988, é que a Administração adote medidas visando à redução de despesas.

270. Nesse ponto, importa ressaltar que, em que pese a legislação (lei formal) definir as balizas norteadoras das políticas públicas atinentes ao cofinanciamento das APSBE, os valores a serem repassados aos entes subnacionais, como também os critérios de elegibilidade para receber os valores provenientes da esfera federal, são definidos por meio de atos infralegais, sendo prescindível a participação direta do Congresso Nacional na definição da configuração dessa política pública.

271. Note-se que a competência para estabelecer parâmetros quantitativos e qualitativos que definam a abrangência das APSBE, por meio de atos infralegais, é reconhecida pela própria SNAS, como se infere da resposta da aludida secretaria do MC a esta equipe de fiscalização (peça 100, p. 6):

*g.5. Como é calculado o valor mensal a título de cofinanciamento a que faz jus cada ente que atenda aos critérios de elegibilidade? A qual órgão/entidade cabe definir o mencionado valor mensal e qual instrumento normativo (lei, portaria, decreto etc.) tem aptidão para estabelecer tais montantes?*

A LOAS (art. 19, inciso V) estabelece que cabe ao Ministério ‘propor os critérios de transferência dos recursos de que trata esta lei’. Desse modo o Ministério, com base em indicadores avaliados como os mais adequados (entre os disponíveis) para a intervenção programada (serviço/programa), a exemplo do porte populacional, extensão territorial, etc, elabora critérios para a partilha dos recursos disponíveis, definindo os entes elegíveis e os valores de referência, a partir da disponibilidade orçamentária.

Importante esclarecer que a definição dos valores de referência (ex: são três portes de PAIF/CRAS) é prerrogativa do Executivo, que, como regra, tem optado por defini-los em conjunto com as instâncias de pactuação (CIT) e deliberação (CNAS) do SUAS. (grifou-se)

272. Dessa maneira, por se tratar de uma despesa discricionária, o volume de compromissos assumidos a título de cofinanciamento das APSBE deve ser calibrado pelo próprio gestor,

respeitando-se os limites orçamentários anualmente definidos pelo Parlamento.

273. É justamente a partir desse ponto que se iniciam os problemas que resultaram em insuficiência orçamentária para cobrir despesas do FNAS, mormente no que se refere ao custeio de compromissos decorrentes do cofinanciamento de APSBE.

274. As dotações se reduziram, mas os gestores responsáveis pelas políticas de cofinanciamento federal de APSBE não promoveram adequações normativas, no sentido de reduzir ou limitar os compromissos firmados com os estados e municípios à autorização contida na LOA e demais leis de créditos adicionais, o que resultou em obrigações sem suporte orçamentário no âmbito do FNAS.

275. Em que pese a relevância das políticas custeadas pelo fundo, do ponto de vista das normas do Direito Financeiro, por se tratar de uma despesa discricionária, a política de cofinanciamento federal deveria ter sido restringida à dotação anual autorizada, por exemplo, pela diminuição do número de entes beneficiados ou pela redução dos valores a serem repassados anualmente a cada estado ou município.

276. No entanto, isso não foi feito. Como será apresentado a seguir, até o exercício de 2019, o FNAS manteve inalterados a abrangência da política pública e os valores pactuados junto aos entes subnacionais, mesmo sem orçamentação suficiente, o que gerou passivos bilionários e, sobretudo, atrasos no repasse dos recursos aos estados, Distrito Federal e municípios, os quais contavam com a tempestiva transferência da parcela federal, referente ao cofinanciamento das APSBE.

277. Há registros de que, desde o exercício de 2017 (peça 100, p. 11), a orçamentação consignada ao FNAS não era suficiente para custear todos os compromissos relacionados ao cofinanciamento de políticas públicas atinentes às APSBE. Diante da insuficiência de dotações para custear todas as obrigações firmadas pelo ente federal, a Secretaria Nacional de Assistência Social informou que foram empreendidos diferentes esforços no sentido de se recompor a orçamentação (Ofício 1026/2019/SEDS/SNAS/CGGI/MC, peça 100, p. 35), como se observa a seguir:

*c) Consoante o art. 37 da Lei 4.320/1964, regulamentado pelo art. 22 do Decreto 93.872/1986, justifique a razão de os valores pagos a título de DEA não terem sido originalmente empenhados à conta das dotações orçamentárias do exercício financeiro a que originalmente pertenciam;*

Como mencionado no item 'a', a dotação disponibilizada para o cofinanciamento federal à oferta de serviços do SUAS nestes últimos exercícios tem sido inferior ao valor minimamente necessário para a sua manutenção. Diante disso, em todas as janelas orçamentárias foram solicitados créditos adicionais, conforme registros no sistema SIOP (Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento), além de inúmeras tratativas e negociações do Ministério com outros atores institucionais.

Contudo, essas demandas apresentaram um limitado êxito na recomposição do orçamento, o que impossibilitou a execução integral da despesa dentro do próprio exercício e/ou sua inscrição em restos a pagar, tornando necessário o registro à conta do passivo. Considerando o relatado, a tabela a seguir sintetiza o valor dos créditos adicionais solicitados nos exercícios de 2018 e 2019 (até o momento) e não atendidos, para as ações orçamentárias que tiveram o registro de passivo realizado pelo FNAS.

AÇÃO/ATIVIDADE		SIOP, Créditos solicitados (2018)
2A60	Serviços de Proteção Social Básica	807.916.830
2A65	Serviços de Proteção Social Especial de Média Compl	248.220.786
2A69	Serviços de Proteção Social Especial de Alta Compl	146.846.483
8893	Apoio à Organização, à Gestão e à Vigilância Social no Território, no âmbito do SUAS	106.855.160
2589	Avaliação e Operacionalização do BPC/RMV	2.020.000
TOTAL		1.326.859.259

Fonte: SIOP

AÇÃO/ATIVIDADE		SIOP, Créditos solicitados (2019)
219E	Ações de Proteção Social Básica	1.327.146.436
219F	Ações de Proteção Social Especial	815.596.202
8893	Apoio à Organização, à Gestão e à Vigilância Social no Território, no âmbito do SUAS	147.730.871
2589	Avaliação e Operacionalização do BPC/RMV	15.000.000
TOTAL		2.305.473.509

Fonte: SIOP

Além disso, e como resultado do processo de negociações, tramitou no Congresso Nacional o Projeto de Lei do Congresso Nacional (PLN) 47, de 2018, que resultou na Lei 13.754, de 10/12/2018, o qual originalmente suplementava dotações do SUAS em R\$ 805,8 milhões. Contudo, ao fim desse processo, o Poder Legislativo redirecionou para outros órgãos/políticas R\$ 705 milhões (+87%) do valor originalmente previsto, o que agravou, dramaticamente e nos últimos dias do ano, a situação orçamentária da Unidade. (grifou-se)

278. A despeito das legítimas e louváveis tratativas, no sentido de se recompor a orçamentação para custear despesas tão relevantes, como aquelas voltadas à assistência social, o arcabouço jurídico atinente às normas de Direito Financeiro impõe a subsunção das obrigações estatais ao orçamento disponível, e não o contrário.

279. Em apertada síntese, na sistemática então adotada pela Secretaria Nacional de Assistência Social (SNAS), o orçamento deveria moldar-se à política pública executada. Dessa maneira, comprometendo-se a repassar valores além das dotações autorizadas nas respectivas LOAs, a estratégia utilizada era a busca pela recomposição orçamentária. Quando esse intento não era exitoso, geravam-se vultosos passivos a descoberto, contrariando preceitos basilares das finanças públicas.

280. Tal dinâmica é percebida nas declarações anteriormente colacionadas, em que a SNAS informou que o PLN 47/2018 (peça 100, p. 35), contemplava R\$ 805,8 milhões em favor do SUAS, mas que, ao fim do processo legislativo, apenas 13% (R\$ 100 milhões) foram destinados às políticas de assistência social. Porém, observe-se que o aludido projeto de lei, que visava suplementar dotações do FNAS, somente foi encaminhado ao Congresso Nacional em 10/10/2018 e aprovado pelo Plenário do Congresso Nacional ao final de novembro de 2018. Assim, em boa parte do exercício de 2018, a União, por meio do FNAS, comprometeu-se a repassar recursos aos entes subnacionais, sem autorização legislativa suficiente, contando com futura e incerta suplementação orçamentária, o que não se coaduna com o art. 167, inciso II, da CF/1988 e com os preceitos da gestão fiscal responsável insculpidos na LRF.

281. Em particular, o crédito adicional veiculado pelo PLN 47/2018 não foi aprovado nos montantes requeridos pela SNAS. Com efeito, em 2018, o FNAS não dispôs de dotações suficientes para custear as todas as obrigações assumidas junto aos entes subnacionais, resultando em assunção de passivos sem dotações orçamentárias, da ordem de R\$ 993,6 milhões, conforme demonstra o documental oferecido pela SEDS, em que o FNAS reconhece obrigações a serem custeadas com dotações dos exercícios seguintes (peça 100, p 35).

282. Desse modo, esse passivo gerado em 2018, somado a outras obrigações sem dotação orçamentária de anos anteriores, resultou em obrigações sem suporte orçamentário da ordem de R\$ 1,5 bilhão, em 31/12/2018, conforme registros das contas contábeis do Siafi (contas 215040000 e 215050000). Tais valores foram parcialmente pagos durante os exercícios de 2018 e 2019, comprometendo o orçamento daqueles exercícios e, consequentemente, prejudicando o planejamento e a execução dessa política pública.

283. Convém ainda noticiar que, ante a insuficiência orçamentária, foram adotadas estratégias visando à priorização dos repasses de recursos. Assim, em linhas gerais, a SNAS aduziu que foram priorizados os entes subnacionais que possuísem menores saldos nas contas correntes dos

respectivos fundos de assistência social, como se segue (peça 100, p. 34-35):

Em razão da falta de regularidade na disponibilização de recursos/limites orçamentários e financeiros oriundos dos Ministérios do Planejamento e Fazenda (atual Economia) nos anos recentes, e no intuito de manter a continuidade dos serviços ofertados pela rede socioassistencial, foram adotadas medidas de gestão, destacando-se a edição das Portarias MDS nºs 36/2014, 88/2015 e 113/2015. Por meio dessas normativas, os recursos federais destinados ao cofinanciamento dos serviços e do incentivo financeiro à gestão:

- a) passaram a ser organizados e transferidos por meio de blocos de financiamento, em vez de separadamente para cada serviço específico;
- b) os entes que acumulam esses recursos nas contas bancárias tem o seu cofinanciamento suspenso; e
- c) os pagamentos devidos aos entes são priorizados considerando os menores saldos (em relação ao valor das respectivas parcelas) nas respectivas contas correntes dos fundos de assistência social.

Essas alterações visaram reduzir o risco de descontinuidade dos serviços, melhorar a efetividade das transferências realizadas e evitar o acúmulo de saldos decorrentes de valores transferidos nas contas bancárias dos fundos de Assistência Social dos entes beneficiados, objeto de análises e recomendações do TCU (vide Acórdão 2.809/2009 - Plenário, itens 9.3.2 e 9.3.3).

Em decorrência dessas alterações e do aumento da incerteza/imprevisibilidade do fluxo de recursos disponibilizados ao FNAS, os pagamentos deixaram de ser realizados seguindo a mera sequência das competências mensais. Em outros termos, os recursos disponibilizados a cada mês passaram a responder por pagamentos de outras competências de cada serviço, o que levou ao acréscimo da execução de DEA (grifou-se).

284. Sob a dimensão financeira, é bastante razoável a adoção de tal iniciativa, no intento de promover eficiência na gestão de caixa, ao priorizar os repasses àqueles entes com menores saldos em conta. Todavia, sob a perspectiva orçamentária, não se promoveu a compatibilização entre as obrigações assumidas pelo FNAS e a dotação disponível.

285. Dessa maneira, da configuração dos normativos que vigiam à época, remanescia a obrigação junto ao ente que não recebia tempestivamente os repasses, o que, sob a perspectiva orçamentária se traduz em necessária reserva de dotações suficientes para custear tais compromissos. No entanto, essas obrigações extrapolavam a autorização orçamentária para custear tais despesas, exigindo, assim, o consumo de dotações de exercícios futuros.

286. Ressalte-se que não é objeto desta inspeção reconhecer ou desconstituir a exigibilidade dessas obrigações e a liquidez da dívida da União perante os entes subnacionais. Todavia, é cediço que o próprio FNAS reconhecia o direito dos entes subnacionais em conta contábil no Siafi, por meio da constituição de passivos, como também em processos administrativos específicos. Ademais, os valores devidos eram parcialmente repassados em exercícios futuros (como ocorreu em 2018 e 2019).

287. Sobre as nuances relacionadas às políticas de assistência social, especialmente aquelas baseadas no financiamento tripartite, é preciso reconhecer a complexa dinâmica relacionada à definição de critérios de elegibilidade e dos respectivos montantes que comporão a monta final a ser repassada aos entes subnacionais, a título de cofinanciamento federal de APSBE.

288. Como bem informou a SNAS, o modelo de gestão do SUAS tem como característica a participação de diferentes atores no que se refere à negociação de decisões estratégicas, com destaque para a SNAS, o Ministério da Cidadania e representantes das demais esferas, que compõem a Comissão Intergestores Tripartite (CIT) e o Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS). Nessa linha, noticiou ainda que ‘é a partir desse processo de concertação que foram tomadas as decisões infralegais estruturantes/estratégicas do sistema, a exemplo da estruturação/ampliação/manutenção das ações continuadas’ (peça 100, p. 34).

289. Todavia, a construção conjunta das bases da execução de ações voltadas à assistência social, característica positiva do orçamento participativo, não deve eximir o gestor e os dirigentes máximos do Ministério da Cidadania/respectivas Pastas ministeriais antecessoras e estruturas a eles subordinadas da inafastável responsabilidade de compatibilizar as obrigações estatais às dotações autorizadas anualmente pelo Parlamento.

290. Repise-se que as escolhas acerca do montante anual do orçamento destinado às APSBE, por mais meritória que seja a política pública, não compete ao gestor do FNAS, da SNAS, da SEDS ou do Ministério da Cidadania. Tal atribuição cabe ao Chefe do Poder Executivo, que tem a prerrogativa de encaminhar o PLOA e, sobretudo, ao Congresso Nacional, que tem soberania para aprovar o orçamento anual. Trata-se, sim, de uma decisão política sobre a alocação de recursos, devendo os gestores/executores do MC e de suas respectivas estruturas se limitar a agir dentro dos contornos orçamentários definidos pelo Congresso Nacional.

291. Impende ressaltar que, mesmo sem deliberação conclusiva por parte desta Corte de Contas sobre o mérito das irregularidades praticadas no âmbito do FNAS, no que tange à assunção de obrigações sem orçamentação suficiente, os gestores do aludido fundo, como também das esferas superiores, SNAS, SEDS e a própria cúpula do Ministério da Cidadania, vêm adotando medidas a fim de compatibilizar as obrigações atinentes ao cofinanciamento federal das ações de assistência social ao orçamento autorizado pelo Parlamento. Nesse rol de medidas, destaca-se a edição da Portaria-MC 2.362/2019, que teve como signatária a mais elevada autoridade do Ministério da Cidadania.

292. Tal ato normativo, entre outras disposições, subordina a assunção de obrigações junto aos entes subnacionais aos limites orçamentários estabelecidos na LOA e suas respectivas leis de créditos adicionais, visando impedir a geração de passivos sem dotações suficientes, o que está em plena consonância com o art. 167, inciso II, da CF/1988 e os preceitos da gestão fiscal responsável. Dessa forma, do ponto de vista da gestão fiscal responsável, reputam-se louváveis as diligentes ações empreendidas pelo Ministério da Cidadania a partir do final do exercício de 2019.

293. Todavia, entende-se que os atos omissivos ou comissos que deram azo à assunção de obrigações sem orçamento, nos exercícios de 2017 e 2018, e à consequente constituição de passivos que superam R\$ 1,5 bilhão nesse período, devem ser examinados a fim de se imputar eventual responsabilização aos gestores pela irregularidade frente à Constituição Federal (art. 167, inciso II).

294. Para além da irregularidade frente às normas do Direito Financeiro, a assunção de obrigações sem orçamento suficiente compromete o planejamento e a execução das políticas de assistência social, o que se verificou na prática, tendo em vista os atrasos nos repasses de valores previamente pactuados pelo ente federal.

295. Dadas a materialidade e a gravidade da irregularidade em comento frente aos comandos constitucionais-leis, e em homenagem aos princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, realizou-se as oitivas da Secretaria-Executiva do Ministério Cidadania e da Secretaria-Executiva da Casa Civil da Presidência da República, com fulcro no art. 250, inciso V, do RITCU, bem como na delegação de competência inculpada no art. 1º, inciso II, da Portaria-MIN-BD 1/2014, com vistas a que se pronunciassem, em caráter institucional e no prazo de 45 dias, sobre as razões de fato e de direito para o descumprimento do art. 167, inciso II, da CF/1988 nos exercícios de 2017 e 2018 e as medidas a serem adotadas ou já em curso para compatibilizar o cofinanciamento federal das Ações de Proteção Social Básica e Especial (APSBE) e a orçamentação necessária ao custeio dessas despesas, como também para quitar os passivos desta natureza até então existentes.

#### *Respostas às Oitivas*

##### *Secretaria-Executiva do Ministério Cidadania - (peças 166 e 167)*

296. Inicialmente, o Ministério da Cidadania (MC), a fim de apresentar um contexto histórico das medidas adotadas pelo órgão, faz referência aos seguintes documentos: Ofício 1026/2019/SEDS/SNAS/CGCI/MC e Ofício 1428/2019/SEDS/SNAS/CGGI/MC. Ademais,



salienta que (peça 166, p. 2):

6. Visando adequar-se aos recursos disponíveis, deve-se registrar o empenho do Ministério da Cidadania, materializado na Portaria 2.362, de 20 de dezembro de 2019, que estabeleceu procedimentos a serem adotados no âmbito do Sistema Único de Assistência Social (SUAS), decorrentes do monitoramento da execução financeira e orçamentária realizada pelo Fundo Nacional de Assistência Social (FNAS), para promover a equalização do cofinanciamento federal do SUAS às Leis de Diretrizes Orçamentárias e Orçamentária Anual.

297. Informa que, a partir do normativo citado acima, a priorização para repasse de recursos foi limitada ao exercício financeiro vigente e eventuais valores enviados para ordenação de pagamento que excedessem os limites de empenho disponíveis seriam cancelados. Ademais, alega que no ano de 2019 foram cancelados pagamentos que excederam os limites orçamentários disponíveis no valor total de R\$ 478.897.984,53.

298. Aduz que, nos termos do art. 4º da Portaria-MC 2.362/2019, a SNAS apresentou na primeira reunião da Comissão Intergestores Tripartite de 2020 a demanda de novos critérios de partilha de recursos com vistas a promover a equalização destes com a Lei Orçamentária Anual. Entretanto, as representações de estados e municípios não concordaram com os termos da pactuação e se retiraram da discussão. Nesse sentido, alega que, sem a pactuação esperada, passou-se a aplicar o art. 5º da Portaria-MC 2.362/2019, que aponta para a necessidade de promover a ‘equalização’ dos repasses realizados pelo Fundo Nacional de Assistência Social aos fundos de assistência social municipais, estaduais e distrital, de forma a cumprir a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual.

299. Ademais, o Ministério da Cidadania apresenta metodologia de cálculo de acordo com dispositivo da portaria de equalização, bem como resumo da aplicação da Portaria-MC 2.362/2019 no orçamento de 2020 e conclui que (peça 166, p. 3):

14. Como não fora pactuado o critério de partilha proposto na Portaria 2.362, de 2019, no ano de 2020, a fim de repassar o recurso financeiro disponibilizado, foi adotado o critério linear de distribuição proporcional ao autorizado nos limites financeiros calculado mês a mês. Para o período inteiro de 2020, esses ajustes representaram um percentual médio de 55,9% sobre os valores apurados nas folhas de pagamento cheias de cada mês, ou seja, o valor que seria repassado caso não houvesse nenhum percentual de correção.

*Secretaria-Executiva da Casa Civil da Presidência da República - (peças 122 e 123)*

300. A Casa Civil da Presidência da República se manifesta por intermédio da Serg/CC/PR. Em síntese, alega que (peça 123, p. 5):

31. No que tange às despesas com Ações de Proteção Social Básica e Especial, é notável o esforço que o Ministério da Cidadania tem envidado no sentido de conciliar a execução da política de assistência social com os recursos orçamentários disponíveis, razão pela qual espera-se que restem superados o fato de geração de passivos a serem reconhecidos como DEA no futuro.

32. No que diz respeito ao modelo de gestão do Sistema Único de Assistência Social, convém destacar que, ainda que esta Casa Civil desempenhe o papel de articular, acompanhar e monitorar as ações ministeriais, não tem assento na Comissão Intergestores Tripartite - CIT, no Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS, ou em outras instâncias com ações diretas sobre a pactuação e deliberação sobre a execução orçamentária.

*Análise Final*

301. Conforme análise empreendida nos itens 291 e 292 deste relatório, reconhece-se, no que tange à assunção de obrigações sem orçamentação suficiente, que os gestores do FNAS e das esferas superiores (SNAS, SEDS e a própria cúpula do Ministério da Cidadania) vêm adotando medidas a fim de compatibilizar as obrigações atinentes ao cofinanciamento federal das ações de assistência social com o orçamento autorizado pelo Parlamento. Referida análise destaca a edição da Portaria-MC 2.362/2019, que, dentre outras disposições, subordina a assunção de obrigações junto aos entes

subnacionais aos limites orçamentários e suas respectivas leis de créditos adicionais, visando impedir a geração de passivos sem dotações suficientes, o que está em plena consonância com o art. 167, inciso II, da CF/1988.

302. Entretanto, apesar de reconhecer as diligentes ações empreendidas pelo Ministério da Cidadania ao final do exercício de 2019, não se verificaram na resposta à oitiva as medidas a serem adotadas ou já em curso para a solução da questão do passivo dos exercícios de 2017 e 2018 referentes ao cofinanciamento federal das Ações de Proteção Social Básica e Especial (APSBE). Com relação a esse ponto, inclusive, cabe mencionar que os Ofícios 1026/2019/SEDS/SNAS/CGCI/MC e 1428/2019/SEDS/SNAS/CGGI/MC apresentados na oitiva já constavam dos autos e foram examinados na análise preliminar. Nesse sentido, e considerando que as unidades envolvidas já se manifestaram sobre a questão na etapa de oitiva, cabe determinar ao Ministério da Cidadania e à Casa Civil da Presidência da República, à luz do disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988, com fundamento no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992, c/c o art. 250, inciso II, do RITCU e os arts. 7º, § 3º, inciso I, e § 4º, incisos I, II, e III, e 14, § 2º, inciso I, da Resolução-TCU 315/2020, que:

a) no prazo de sessenta dias, estabeleçam plano de ação com as medidas a serem tomadas, os responsáveis por essas medidas e os prazos para sua implementação, visando solucionar a questão do passivo dos exercícios de 2017 e 2018 referente ao cofinanciamento federal das Ações de Proteção Social Básica e Especial (APSBE).

303. De forma complementar à proposta de determinação em tela e considerando os benefícios advindos da Portaria-MC 2.362/2019, que já no exercício de 2019 permitiu o cancelamento de pagamentos que excederiam os limites orçamentários disponíveis para aquele ano, cabe dar ciência, com fulcro no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992, c/c os arts. 2º, inciso II, e 9º, inciso I, da Resolução-TCU 315/2020, ao Ministério da Cidadania que a assunção de obrigações dentro dos limites orçamentários anuais e suas respectivas leis de créditos adicionais, visando impedir a geração de passivos sem dotações suficientes, está em plena consonância com a vedação disposta no art. 167, inciso II, da CF/1988 e com os pressupostos da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000.

#### 4.1.4 Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq)

304. Também no curso do TC 021.655/2019-7, de relatoria do ministro Bruno Dantas, verificou-se atipicidade na execução de despesas primárias no âmbito da UO 24201 - CNPq. No ano de 2019, aludida UO executou cerca R\$ 77,1 milhões de DEA, frente aos montantes de R\$ 1,0 milhão e R\$ 1,3 milhão nos exercícios de 2018 e 2017, respectivamente. Despertou ainda mais atenção desta Semag o seguinte fato: desses R\$ 77,1 milhões, R\$ 76,3 milhões foram pagos a título de DEA no dia 7/1/2019, ou seja, no quarto dia útil do ano. Em consulta ao Siafi, verificou-se que a obrigação reconhecida como despesa de exercício anterior em 4/1/2019 (data do empenho da despesa), na verdade, referia-se a dezembro de 2018.

305. Causou estranheza o reconhecimento de DEA referente a um período que logo se encerrara. Ademais, por que a despesa não teria sido empenhada à conta da dotação do exercício de 2018 e paga naquele mesmo exercício ou, no máximo, inscrita em Restos a Pagar? Note-se que, quatro dias após o processamento da dotação do ano de 2019, o CNPq valeu-se do orçamento do novo exercício para custear obrigações referentes a dezembro do ano imediatamente anterior.

306. Novamente, tal situação indicava insuficiência orçamentária para custear obrigações do exercício. Desta vez, aparentemente, o Poder Executivo Federal, ao promover alterações orçamentárias, não reservou dotações suficientes para custear o pagamento de despesas com bolsas de estudo no âmbito do CNPq, atinentes a dezembro de 2018.

307. Diante da possível irregularidade, esta equipe de fiscalização, por meio do Ofício 2-284/2020-TCU/Semag (peça 5), diligenciou o CNPq a fim de colher subsídios sobre o aludido achado, mormente visando esclarecer as razões de fato e de direito que ensejaram a realização de procedimento tão excepcional.

308. Nesse ínterim, a equipe técnica desta Semag foi comunicada pelo próprio CNPq de que estava

em curso no âmbito da Controladoria-Geral da União (CGU) procedimento fiscalizatório tendo como mote a utilização de dotações de 2019 para o custeio de bolsas de estudo atinentes ao exercício de 2018, à semelhança do trabalho ora desenvolvido por esta Corte de Contas.

309. Nesse rumo, contando com a anuência desta equipe de fiscalização, a resposta oferecida pelo CNPq (Ofício 18429/2019/AUD/PRE, peça 48) valeu-se em parte das informações já encaminhadas ao Órgão Central de Controle Interno do Poder Executivo Federal, sendo complementada por informações específicas requeridas pelo TCU.

310. Em linhas gerais, o CNPq informou que as obrigações referentes ao custeio de bolsas de estudo no mês de dezembro de 2018 foram honradas com dotações de 2019, em razão de insuficiência orçamentária, resultante de remanejamento de programações originalmente destinadas ao CNPq.

311. Da dotação inicial destinada ao custeio de bolsas de estudo no âmbito do CNPq em 2018 (R\$ 1.082,7 milhões, na ação orçamentária 00LV), conforme a LOA 2018, foram remanejados cerca de R\$ 122,5 milhões como se segue:

Tabela 5 - Principais alterações orçamentárias na ação orçamentária 00LV

R\$ milhões			
Finalidade	Cancelamentos na ação 00LV	Suplementação na ação 00LV	Movimento Líquido
	(a)	(b)	(c) = (b) - (a)
Oferecimento de dotações para cancelamento, visando reforçar o orçamento do próprio CNPq, na ação 2000 - Administração da Unidade	23,0	-	-23,0
Cancelamento de dotações realizada pela SOF, visando à abertura de crédito extraordinário veiculado pela MP 839/2018, em favor dos Ministérios das Minas e Energia e da Defesa	21,7	-	-21,7
Oferecimento de dotações para cancelamento, visando reforçar o orçamento do MCTIC	80,0	-	-80,0
Orçamento recebido, proveniente de destaque originado do MEC	-	2,2	2,2
<b>Total</b>	<b>124,7</b>	<b>2,2</b>	<b>-122,5</b>

Fontes: Siop e resposta oferecida pelo CNPq.

312. Outrossim, salienta que o valor cancelado, visando reforçar as dotações do MTIC (R\$ 80,0 milhões), em tese, seria posteriormente ‘devolvido’. Todavia, essa devolução não ocorreu, o que resultou em insuficiência orçamentária ao final daquele exercício, em grandeza similar ao ‘empréstimo’ (termo utilizado pelo CNPq) de dotações. Dada a relevância, colaciona-se a seguir o excerto da resposta oferecida ao TCU, por meio do qual narra-se o episódio em comento (peça 48, p. 12):

Diante do exposto acima, fica evidenciado que o remanejamento realizado junto à ação 2000

não impactou a ação de bolsas do CNPq, esse quadro deficitário se evidenciou diante do corte realizado no valor de R\$ 21.750.024,00 e se agravou mediante a não devolução do total de R\$ 80 milhões, que havia sido disponibilizado ao MCTIC.

Ademais, devemos observar que somente no mês de agosto/18, mediante o contexto bastante regular acima apresentado, se realizou o ‘empréstimo’ orçamentário junto ao MCTIC através dos recursos existentes na ação de bolsas (R\$ 80 milhões), situação essa que havia sido objeto de discussão interna e que contou com as presenças do presidente Sr. Mário Neto Borges, do Chefe de Gabinete Sr. Daniel Natalizi, do Diretor de Gestão e Tecnologia da Informação/Substituto Sr. Cláudio Lima, além dessa representante da COFIN-Coordenação de Gestão Orçamentária e Financeira que, na época, atuava também como substituta da Coordenação Geral de Administração e Finanças/CGADM.

Naquela ocasião, diante da exposição efetuada de modo verbal através do presidente Sr. Mário Neto, o procedimento de remanejamento ao MCTIC só iria ser viabilizado por conta do compromisso firmado diretamente com ele, através do Secretário Executivo do MCTIC na época, de que aquele Ministério iria proceder à devolução dos recursos ao CNPq até o fim do exercício e em tempo hábil para que fossem emitidos os empenhos necessários aos pagamentos das mensalidades de dezembro/18, cujo prazo expiraria somente em 07.12.18 (último dia do exercício orçamentário de 2018), situação esta que, naturalmente, não impunha ao CNPq durante o exercício, proceder à quaisquer providência de cancelamento e/ou supressão de valores firmados no âmbito dos contratos administrativos ou junto aos processos de bolsas. (grifos do original)

313. No que tange à existência de eventuais manifestações técnicas ou jurídicas que subsidiassem a supressão de valores tão vultosos originalmente destinados ao custeio de bolsas de estudo, o CNPq informou que a supressão de orçamento promovida pela Medida Provisória (MP) 839/2018 não contou com a sua anuência. Quanto aos demais remanejamentos que importaram redução nas dotações da ação 00LV, esclareceu que (peça 48, p. 12):

(...) a deliberação sobre o remanejamento dos recursos junto à ação de administração [ação 2000 - R\$ 23,0 milhões] e também no que tange à descentralização efetuada junto ao MCTIC foi expedida [ação 00LV - R\$ 80,0 milhões] através do presidente do CNPq na época, Mário Neto, conforme documentação aqui apresentada.

No que tange à alocação dos recursos junto à ação 2000 (administração), a autorização do presidente ocorreu mediante a expedição de Nota Técnica COFIN 150/2018, constante nesse processo (grifou-se).

314. Complementarmente, questionado pela CGU se ‘as autorizações para a realocação ou bloqueios de recursos orçamentários da Ação 00LV em 2018, emanadas do presidente do CNPq, tiveram respaldo técnico ou jurídico’, informou que ‘somente o remanejamento efetuado junto à ação 2000 (administração), que correspondeu ao valor de R\$ 23 milhões, é que foi objeto de geração da Nota Técnica COFIN 150/2018’. Ou seja, os demais remanejamentos orçamentários não contaram com análise técnico-jurídica da fundação.

315. Acerca do registro contábil dos passivos sem lastro orçamentário em contas específicas do Siafi ao final de 2019, conforme preconiza a Macrofunção Siafi 021140, o CNPq informou o seguinte (peça 48, p. 4):

Como essa ocorrência deu-se de maneira bastante atípica, sendo que até o último dia do exercício orçamentário de 2018, havia a expectativa de recebermos os recursos que haviam sido repassados ao MCTIC no mês de agosto/18, situação essa que possibilitaria a emissão dos empenhos para pagamentos da folha de dezembro/18, que seria efetivado somente em janeiro/2019, não foi possível efetuarmos o registro contábil desse passivo junto ao SIAFI ainda em 2018. (grifou-se)

316. Convém ainda assinalar que a CGU, a título de relatório preliminar de auditoria, Ordem de Serviço 201902519, sugeriu a apuração de responsabilidade do presidente do CNPq à época dos fatos apontados, tendo em conta a autorização de cancelamento de créditos da ação orçamentária

00LV no valor de R\$ 80 milhões realizado em 2018, sem parecer da área técnica. A seu turno, o CNPq pugnou que (peça 48, p. 18):

O CNPq é um órgão de fomento à pesquisa, vinculado ao Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações, ou seja, esse órgão compõe a estrutura do Ministério na situação de subordinação junto ao mesmo, sendo que, nesse sentido, o procedimento de descentralização dos recursos orçamentários no valor de R\$ 80 milhões adquiriu uma conotação bastante diversa daquela que se evidenciaria se o repasse tivesse ocorrido em prol de outro órgão da administração pública.

O relacionamento orçamentário e financeiro CNPq e MCTIC já implicou, em exercícios anteriores, em algumas devoluções orçamentárias e/ou financeiras pontuais e que se fizeram necessária, e no âmbito de uma natural parceria decorrente do vínculo institucional, jamais foram e nem poderiam ser caracterizadas como ilegais até porque, no caso em questão, o gestor máximo do órgão, no âmbito de suas competências, resolveu fornecer suporte ao seu próprio Ministério num momento de crise e sob a perspectiva de recebermos os recursos de volta até o início do mês de dezembro/18, o que possibilitaria, de modo natural, a emissão dos empenhos das bolsas pertinentes ao mesmo mês.

(...) Não há dúvidas de que a ocorrência em questão, deu-se no âmbito da política de gestão que o Ministério resolveu adotar como prioritária naquele momento que implicou no atendimento às necessidades das demais unidades subordinadas (...)

Naturalmente, previa-se que a devolução dos recursos iria ocorrer mas, se isso não foi possibilitado, a nosso ver não há como se falar em responsabilização do CNPq e/ou do ex presidente, e nem presumir que o MCTIC não cumpriu o previsto de maneira voluntária pois já se enxergava, na realidade, o cenário econômico restritivo no país que, não só se fez presente até o fim do exercício de 2018, como ainda é identificado nesse ano de 2019.

Há de lembrarmos que não houve nenhuma evidência de dano ao erário público, como também, não houve prejuízos nos pagamentos de bolsas de responsabilidade do CNPq nesse exercício (...) (grifos do original)

317. Por fim, na versão final do relatório de auditoria, o Relatório de Avaliação, Ordem de Serviço 201902519 (peça 101), a Controladoria-Geral da União alterou a proposta contida em instrução preliminar, recomendando a apuração de responsabilidade de outros gestores do CNPq, e não somente no que se refere à atuação específica do então presidente da entidade, nos seguintes termos:

1 - Que apure as responsabilidades dos gestores do CNPq envolvidos nas condutas praticadas à época dos fatos apontados, decorrentes da autorização de cancelamento de créditos da ação orçamentária 00LV no valor de R\$ 80 milhões realizado em 2018, sem parecer da área técnica, nos termos da Portaria CNPq 951, de 23/02/2017, afetando a programação orçamentária do exercício de 2019, em razão da realização do pagamento das mensalidades de dezembro de 2018, utilizando-se do elemento de despesa 92 - Despesas de Exercícios Anteriores.

Achado 1

318. A partir da recomendação emanada da CGU, o CNPq instaurou sindicância, com o fito de apurar eventuais responsabilidades, face o cancelamento de R\$ 80,0 milhões de dotações na ação 00LV, ocorrido em 2018, o qual ensejou a insuficiência orçamentária para o custeio de obrigações com bolsas de estudo naquele mesmo exercício.

*Análise Preliminar*

319. Como explicitado, a utilização de dotações pertencentes à LOA 2019 para o custeio de obrigações atinentes ao exercício encerrado (bolsas de estudo referentes a dezembro de 2018) decorreu de insuficiência orçamentária, o que, mais uma vez, contraria o disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988.

320. Outrossim, do cotejo entre as alterações orçamentárias ocorridas na ação 00LV (redução de



R\$ 122,5 milhões) e a insuficiência de dotações ao final de 2018 (R\$ 76,3 milhões), conclui-se que, se não houvesse a supressão de dotações, o orçamento originalmente consignado na LOA 2018 era mais que suficiente para custear todas as obrigações com bolsas de estudo, considerando a manutenção da configuração da política pública vigente naquele mesmo exercício.

321. Sobre as respostas do CNPq, cabem alguns destaques. O primeiro deles refere-se ao nomeado ‘empréstimo’ de dotações ao Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC), no exercício de 2018 (R\$ 80,0 milhões). Em agosto daquele ano, o CNPq, por ato próprio, bloqueou suas próprias dotações, de forma a oferecê-las à SOF, para serem remanejadas, a fim de se autorizarem novas despesas em favor da Pasta ministerial à qual o aludido conselho é vinculado, o MCTIC.

322. Conforme alude o CNPq, esse bloqueio de dotações não estaria lastreado por suporte documental que materializasse formalmente esse compromisso de recomposição orçamentária futura por parte do MCTIC. O comando para esse cancelamento de dotações estaria lastreado por ordem verbal do então presidente do CNPq, conforme exposto a seguir (peça 48, p. 12):

Naquela ocasião, diante da exposição efetuada de modo verbal através do presidente Sr. Mário Neto, o procedimento de remanejamento ao MCTIC só iria ser viabilizado por conta do compromisso firmado diretamente com ele, através do Secretário Executivo do MCTIC na época, de que aquele Ministério iria proceder à devolução dos recursos ao CNPq até o fim do exercício e em tempo hábil para que fossem emitidos os empenhos necessários aos pagamentos das mensalidades de dezembro/18, cujo prazo expiraria somente em 07.12.18 (último dia do exercício orçamentário de 2018). (grifou-se)

323. Outrossim, o CNPq não apresentou qualquer estudo ou projeção de impacto que pudesse lastrear tecnicamente a supressão dos R\$ 80,0 milhões e sua eventual não recomposição orçamentária.

324. Outro fato digno de relato é a menção de que o CNPq é ‘vinculado ao Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações, ou seja, esse órgão compõe a estrutura do Ministério na situação de subordinação junto ao mesmo’ (grifo constante do original). Ora, não merece prosperar o argumento, sugerindo que o oferecimento de dotações do CNPq se deu em razão de subordinação entre a fundação pública (o CNPq) e o respectivo ministério supervisor (o MCTIC).

325. As fundações públicas (caso do CNPq, conforme o art. 1º da Lei 6.129/1974) não integram a estrutura administrativa dos respectivos ministérios supervisores, por serem entidades pertencentes à Administração Indireta Federal, à luz do disposto no art. 4º, inciso II, alínea ‘d’, do Decreto-Lei 200/1967. Nesse rumo, inexistindo hierarquia institucional entre fundação e ministério supervisor, não há que se falar em relação de subordinação entre o CNPq e o MCTIC. Ainda que o CNPq esteja vinculado à setorial orçamentária do MCTIC, tal relação não caracteriza subordinação entre órgão da Administração Direta e fundação pública.

326. As fundações públicas gozam de relativa autonomia em relação aos respectivos ministérios supervisores, estando a eles vinculados por meio da nominada ‘supervisão ministerial’, a qual incide sobre o cumprimento da missão institucional para a qual a entidade da Administração Indireta foi criada. Ademais, uma das características mais marcantes das entidades da Administração Indireta é a capacidade de autoadministração.

327. Nessa esteira, do ponto de vista técnico, o argumento de que o CNPq estaria subordinado ao MCTIC não justifica o oferecimento de dotações imprescindíveis ao pagamento de obrigações no exercício, sobretudo, sem a instrução do necessário procedimento formal, chancelado por autoridade competente para que se executasse o aludido ato administrativo.

328. Por fim, aduz-se que não ‘houve nenhuma evidência de dano ao erário público’ e ‘nos pagamentos de bolsas de responsabilidade do CNPq’. Assiste razão ao CNPq, ao afirmar que não houve comprometimento no pagamento das bolsas, uma vez que os valores foram depositados tempestivamente, ainda que utilizando orçamentação de outro exercício.

329. Contudo, a afirmação de que não ‘houve nenhuma evidência de dano ao erário público’

(peça 48, p. 19) deve ser examinada com muita cautela. O cumprimento das regras orçamentário-fiscais é imprescindível à higidez das finanças públicas. Assim, o pensamento simplista de que o descumprimento da norma positiva no art. 167, inciso II, da CF/1988 não causa danos às finanças públicas é errôneo.

330. Nesse passo, o descumprimento dessa norma e a consequente geração de dívidas à margem dos controles instituídos podem conduzir as finanças públicas ao descrédito junto aos diferentes agentes econômicos, o que tem potencial para elevar a curva de juros de longo prazo, majorar os custos de captação de recursos por empréstimos, por meio da emissão de títulos públicos, reduzir investimentos externos, elevar a inflação, entre outros. Os efeitos prejudiciais do descontrole das finanças públicas reverberam por todos os setores da sociedade. Dessa maneira, o argumento apresentado considerando de forma estanque o descumprimento do regramento orçamentário-fiscal é legítimo, mas deveras equivocado.

331. Rememore-se que a assunção de compromissos além da autorização orçamentária anual está explicitamente vedada na CF/1988 e na LRF. Para além disso, a matéria foi capitulada no Código Penal e na Lei de Improbidade Administrativa. Nesse sentido, apequenar a irregularidade cometida, com argumentos em linha do que se pugnou, sugere desconsiderar o rol de regras fiscais que sustentam as finanças públicas.

332. Ainda que no universo das finanças do CNPq, de fato, não houvesse prejuízo imediato às finanças da entidade, o efeito mediato foi a necessidade de consignação de orçamento adicional no exercício subsequente para honrar as obrigações remanescentes de 2018.

333. Para além disso, o NRF, instituído pela EC 95/2016, estabelece valores máximos de despesa primárias no exercício, o que, sob a dimensão orçamentária, traduz-se em limite de dotações primárias. Ao permitir a constituição de obrigações sem orçamento, o Poder Executivo, por via indireta, descumpra os preceitos estabelecidos pelo Teto de Gastos, como também extrapola a autorização do Congresso Nacional para realizar obrigações.

334. Do ponto de vista do cumprimento de normas procedimentais para o reconhecimento de um passivo e a execução de uma DEA, o CNPq não evidenciou no Siafi a existência de um passivo a descoberto, o que, além de contrastar com as disposições insculpidas no MCASP e na Macrofunção Siafi 021140 - Reconhecimento de Passivos, dificulta o controle administrativo sobre os atos e fatos atinentes à gestão orçamentária daquela unidade, tendo em conta que o passivo ficou oculto das demonstrações contábeis da entidade.

335. Soma-se a isso a distorção gerada no Balanço Geral da União, no valor de R\$ 76,3 milhões, uma vez que a insuficiência orçamentária não foi registrada em contas contábeis do Siafi.

336. Complementarmente, quando questionado sobre os procedimentos administrativos específicos necessários ao reconhecimento de um passivo sem a correspondente execução orçamentária, conforme estabelece o MCASP, o CNPq apresentou apenas planilhas (Solicitação de Liberação de Recursos - SLR, peça 48, p. 27-46) em que constam tão somente valores e seus respectivos qualificadores orçamentários, ou seja, não se demonstrou a constituição de suporte documental visando à exposição das razões de fato e de direito que impuseram a assunção de obrigações sem orçamento e o consequente reconhecimento de DEA, o qual deveria ser necessariamente assinado pelo Ordenador de Despesas, o que contraria o MCASP e a Macrofunção Siafi 021140.

337. Acerca do necessário registro dos passivos sem lastro orçamentário em contas específicas do Siafi, conforme estabelece a Macrofunção Siafi 021140, a argumentação de que a expectativa de 'devolução' do orçamento anteriormente remanejado em favor do MCTIC impossibilitou o adequado registro do passivo não faz sentido do ponto de vista legal, como também não prospera do ponto de vista técnico-temporal.

338. A uma, cabe à contabilidade registrar todos os atos e fatos relativos à gestão orçamentária, financeira e patrimonial, independentemente de sua legalidade (art. 143, § 1º, da LDO 2018). Assim, a contabilidade deveria ter seguido de forma irrestrita o regramento estabelecido pela STN, no que concerne ao registro de passivos sem suporte orçamentário. A ausência desse registro não encontra respaldo legal, ainda que houvesse expectativa de recebimento de recursos.

339. A duas, o não recebimento do orçamento até o dia 31/12/2018 e a consequente existência do passivo sem dotações correspondentes impõem o reconhecimento desse passivo, ainda que posteriormente ao término do exercício de 2018. Convém registrar que o Tesouro Nacional possibilita que os operadores do Siafi efetuem registros retroativos no sistema, mesmo após o término do exercício. É o que dispõe, por exemplo, a Macrofunção 020318 - Encerramento do Exercício de 2018, a qual possibilita ajustes contábeis com valoração retroativa, de forma a corrigir eventuais distorções nos demonstrativos das respectivas unidades.

340. Dessa maneira, não prospera a alegação de que o não recebimento tempestivo do orçamento teria impedido o adequado registro contábil do passivo não lastreado por dotações. Não obstante, o CNPq não reconheceu o passivo ao final do exercício de 2018, o que resultou em distorção Balanço Geral da União de 2018, no valor de R\$ 76,3 milhões.

341. Conclui-se, assim, que os atos omissivos ou comissivos praticados pelos administradores do CNPq em 2018, além de não observarem uma série de procedimentos formais, não se coadunam com a responsabilidade fiscal exigida pela Lei Complementar 101/2000, incidindo em descumprimento de expressa disposição constitucional materializada no art. 167, inciso II, da CF/1988.

342. Por todo o exposto, considerando a gravidade do achado ora relatado, e em homenagem aos princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, realizou-se a oitiva da Presidência do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq), com fulcro no art. 250, inciso V, do RITCU, bem como na delegação de competência insculpida no art. 1º, inciso II, da Portaria-MIN-BD 1/2014, com vistas a que se pronunciasse, em caráter institucional e no prazo de 45 dias, sobre o achado em comento, apresentando elementos adicionais de fato e de direito que impuseram o não atendimento do art. 167, inciso II, da CF/1988, no exercício de 2018, e demais normas que regem a matéria.

#### *Resposta à Oitiva*

*Presidência do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) - (peças 132, 133 e 134)*

343. O presidente do CNPq alega que o ocorrido tratou de fato isolado com sequência de equívocos não eivados de má-fé, ressalta que a situação foi corrigida de forma a não mais ocorrer, restando os setores afins cientes e advertidos quanto à observância de normas orçamentárias e financeiras (peça 132, p. 1).

344. Quanto à apuração de responsabilidade dos envolvidos, o presidente do CNPq informa que a sindicância, instaurada a partir de recomendação da CGU, foi recentemente concluída. Com relação a esse fato, afirma que promoveu encaminhamentos internos como consulta à Procuradoria Federal junto ao CNPq, inclusive fornecendo o conteúdo deste Relatório de Fiscalização.

345. Quanto ao apontamento sobre a inobservância de procedimentos necessários ao reconhecimento de DEA, a Coordenação de Gestão Orçamentária e Financeira - Cofin do CNPq reconhece que houve deficiência no cumprimento da legislação vigente, entretanto, esclarece que o fato de ter efetuado de forma correta os registros contábeis no momento da emissão dos pagamentos das bolsas de dezembro de 2018 junto ao Siafi, com ordens bancárias indicando a rubrica contábil 229092 (DEA), possibilitou a total transparência da situação (peça 134, p. 2).

346. No que se refere às considerações feitas no item 336 deste relatório, sobre as Solicitações de Liberação Recursos (SLRs), a Cofin/CNPq esclarece que junto aos mesmos constam registrados o mês das bolsas a serem pagas (dez/2018) e que as ordens bancárias emitidas em janeiro de 2019 na classificação DEA permitem aferir a adequada correspondência do pagamento, visto que evidenciam os números da SLRs.

347. Com relação à não realização do registro contábil junto ao Siafi (inclusão na conta contábil correspondente a passivo sem cobertura orçamentária) no total de R\$ 76,3 milhões, que gerou distorção no balanço contábil, a Cofin/CNPq reconhece que poderia ter ocorrido no início de 2019 e de forma retroativa e afirma que esse fato (peça 134, p. 2):

(...) deu-se em decorrência de um lapso da nossa área contábil que, como todo início de ano, se encontrava totalmente envolvida nos inúmeros procedimentos exigidos para o fechamento do exercício contábil (ano anterior), além da característica da excepcionalidade da mencionada ocorrência.

#### *Análise Final*

348. Ressalte-se, inicialmente, que muitos dos argumentos trazidos pelo CNPq já foram apresentados quando da notificação inicial feita por esta Corte por meio do Ofício 2-284/2020-TCU/Semag (peça 5).

349. Nesse sentido, mantém-se a análise já efetuada nos itens 334 a 341 do presente relatório, quanto à não observância de uma série de procedimentos formais pelos administradores do CNPq, infringindo dispositivo constitucional materializado no art. 167, inciso II, da CF/1988.

350. Em que pese os argumentos apresentados não terem o condão de justificar a utilização de dotações pertencentes à LOA 2019 para o custeio de obrigações referentes a dezembro de 2018, verifica-se que o processo está sendo acompanhado pela CGU, que recomendou ao CNPq a instauração de sindicância para apurar eventuais responsabilidades pelo cancelamento de R\$ 80,0 milhões de dotações na ação 00LV, ocorrido em 2018. Com relação a esse fato, inclusive, o presidente do CNPq informa sobre a conclusão da sindicância e a realização de encaminhamentos internos como consulta à Procuradoria Federal junto ao CNPq.

351. Assim, entende-se que as medidas tomadas internamente pelo CNPq e o acompanhamento realizado pela CGU sejam suficientes para apurar eventuais responsabilidades e para que ocorrências como essa não se repitam. Complementarmente, deve-se dar ciência, com fulcro no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992, c/c os arts. 2º, inciso II, e 9º, inciso I, da Resolução-TCU 315/2020, ao CNPq de que os atos omissivos ou comissivos praticados pelos administradores do CNPq em 2018 redundaram na utilização de dotações pertencentes à LOA 2019 para o custeio de obrigações atinentes ao exercício encerrado (bolsas de estudo referentes a dezembro de 2018) em virtude de insuficiência orçamentária, contrariando o disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988.

352. Por fim, registre-se, conforme análise empreendida no tópico 4.2. do presente relatório, a proposta de recomendação à CGU no sentido de orientar a Secretaria Federal de Controle Interno e os órgãos setoriais do Sistema de Controle do Poder Executivo Federal a adotar procedimentos fiscalizatórios e apurar a responsabilidade dos gestores que descumprirem o art. 167, inciso II, da CF/1988, com o fito de coibir a geração de passivos sem o necessário suporte orçamentário (item 376 deste relatório).

4.2. Outras Unidades Gestoras - possíveis violações ao art. 167, inciso II, da CF/1988 e descumprimento de requisitos contábeis e formais para o reconhecimento de passivos sem orçamento e execução de uma DEA

353. O presente tópico presta-se a demonstrar que a assunção de obrigações sem orçamento não está restrita àquelas unidades que executam despesas de maior vulto. Pelo contrário, da amostra selecionada pela equipe de fiscalização, foram constatados diversos casos que sugerem violação ao art. 167, inciso II, da CF/1988, ou seja, há fortes indícios de que elevado número de órgãos/entidades da Administração Pública Federal vem assumindo obrigações sem orçamentação suficiente. Consequentemente, ao acumular dívidas para a União, esse passivo consome dotações dos exercícios seguintes, o que, além de impactar negativamente o planejamento estatal, pode comprometer severamente futuras entregas e prestação de serviços, notadamente no cenário atual de restrição fiscal.

354. Outrossim, além da irregularidade de se assumir compromissos sem orçamentação suficiente, foram identificadas diferentes e reiteradas falhas que evidenciam o descumprimento de requisitos contábeis e formais indispensáveis ao excepcional reconhecimento de um passivo sem suporte orçamentário e a consequente execução de uma DEA, o que denota fragilidade dos controles instituídos, bem como pode exigir uma reflexão direcionada ao aperfeiçoamento das normas atinentes ao tema, como também dos sistemas estruturantes de registro e execução de despesas.

355. Para o exame que se empreende nesta seção, adotou-se como critério de seleção despesas com o registro do Elemento de Despesa 92 - DEA. Após consulta inicial, passou-se à verificação das informações contidas nos documentos do Siafi, notadamente Notas de Empenho (NEs) e Ordens Bancárias (OBs), cotejando-se os dados lançados nesses documentos com as exigências normativas, estas já referidas no item 3.4 do presente relatório. Com isso, foi possível detectar ocorrências em que pelo menos um dos comandos impostos pela legislação não foi observado, e, sobretudo, identificar possíveis casos de descumprimento do art. 167, inciso II, da CF/1988.

356. Ressalta-se que a pesquisa realizada compreendeu registros contábeis do Siafi, realizados nos exercícios de 2018 a 2020. Assim, como a execução de DEA pressupõe a ocorrência do fato gerador da despesa em exercícios já encerrados, esses registros em exame referem-se a atos praticados em 2019 e anos anteriores.

357. Ressalte-se que os casos apontados neste tópico não são exaustivos nem são capazes de configurar de maneira categórica irregularidades, uma vez que a confirmação destas dependeria de diligências às unidades, de conferir ao gestor oportunidade de oferecer justificativas capazes de apresentar as razões de fato e de direito que impuseram a prática de tal ato, ademais da realização de outras providências de natureza processual.

358. Sendo assim, trata-se de amostra de natureza exemplificativa, obtida em consulta a sistema de dados da Administração Pública Federal (no caso, o Siafi) e que evidencia ocorrências em que foram identificados possíveis descumprimentos de normas orçamentárias e financeiras. Salienta-se ainda que a pesquisa não adotou como filtro uma Pasta ministerial específica. Os resultados são, portanto, aleatórios. Com isso, é possível concluir que casos semelhantes possam ter ocorrido em diversas outras unidades da Administração Pública. Assim, o tema deve merecer ainda maior atenção por parte das instâncias de controle.

359. Nos exemplos apresentados a seguir, constata-se casos de realização de despesas por meio de DEA para fazer frente a compromissos sem a devida cobertura orçamentária, o que destoaria do art. 167, inciso II, da CF/1988. Além dessa característica em comum, os exemplos evidenciam o descumprimento de um ou mais requisitos formais (aspectos contábeis e/ou documentais) para o reconhecimento de DEA, os quais deveriam estar explicitados nos documentos do Siafi, a fim de favorecer a transparência e o controle administrativo e social desses gastos. Nesse contexto, merecem destaque os seguintes pontos:

*1) Insuficiência de informações que lastreiem esse reconhecimento de dívida;*

UG EMITENTE : 153808 - HOSPITAL DE CLINICAS DA UFPR							
GESTAO EMITENTE : 15232 - UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANA							
FAVORECIDO : 153808/15232 - HOSPITAL DE CLINICAS DA UFPR							
TAXA:							
OBSERVACAO							
DESTINA-SE A UCF - 339092.08.							
EVENTO	ESF	PTRES	FONTE	ND	UGR	PI	V A L O R
401091	2	087445	8100000000	339092	153651	A2004N71HPN	158.952,00
TIPO: ESTIMATIVO SISTEMA DE ORIGEM:							
PASSIVO ANTERIOR: NAO				CONTA PASSIVO :			
MODALIDADE : NAO SE APLICA				AMPARO :		INCISO :	
PROCESSO : 23075.700432/2019-64				PRECATARIO :			
UF BENEFICIADA : PR				MUNICIPIO BENEF. : 7535			
ORIGEM MATERIAL :							
REFERENCIA :				NR.ORIG.TRANSF:			



DATA EMISSAO	: 10Jan19	NUMERO	: 2019NE00002
UG EMITENTE	: 153114 - UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL		
GESTAO EMITENTE	: 15235 - UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL		
FAVORECIDO	: 08467115/0001-00 - COMPANHIA ESTADUAL DE DISTRIBUICAO DE ENE		
<b>TAXA:</b>			
OBSERVACAO			
SOLICITADO PELO DPO			
PA1455 PROC ORIGEM: 2017DI00290			

EVENTO	ESF	PTRES	FONTE	ND	UGR	PI	V A L O R
401091	1	108345	8100000000	339092	153337	M20RKG01CON	1.884.373,45
TIPO: ORDINARIO SISTEMA DE ORIGEM: SIASG							
PASSIVO ANTERIOR: SIM				CONTA PASSIVO : 213110400			
MODALIDADE : DISPENSA DE LICITACAO				AMPARO : LEI8666 INCISO : 22			
PROCESSO : 23078032975/07-11				PRECATORIO :			
UF BENEFICIADA : RS				MUNICIPIO BENEF. :			
ORIGEM MATERIAL :							
REFERENCIA : ART24/22 LEI8666/93				NR.ORIG.TRANSF:			

*Comentário:* como se observa das Notas de Empenho acima - as quais, do ponto de vista orçamentário, materializam o reconhecimento da dívida de exercícios anteriores -, as informações contidas no campo 'Observação' do Siafi, e que serão transportadas para os portais de transparência do Governo Federal, não possibilitam extrair conclusões mínimas sobre a motivação da execução dessa DEA. Em determinados casos, os documentos de liquidação e pagamento trazem informações menos incompletas, mas ainda insatisfatórias para se conferir a necessária transparência a essa despesa tão excepcional.

2) Ausência da evidenciação do número de procedimento administrativo específico em que se deu o reconhecimento da dívida e a execução da DEA;

DATA EMISSAO	: 22Jan19	NUMERO	: 2019NE000016
UG EMITENTE	: 153038 - UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA		
GESTAO EMITENTE	: 15223 - UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA		
FAVORECIDO	: 153038/15223 - UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA		
<b>TAXA:</b>			
OBSERVACAO			
PROT:153816(400000,00)# FOLHA 18 CGP			
DESPESA EXERCICIO ANTERIOR ASSISTENCIA MEDICA E ODONTOLOGICA			

EVENTO	ESF	PTRES	FONTE	ND	UGR	PI	V A L O R
401091	2	086892	8100000000	339092	153816	V2004G01FLN	400.000,00
TIPO: GLOBAL SISTEMA DE ORIGEM:							
PASSIVO ANTERIOR: NAO				CONTA PASSIVO :			
MODALIDADE : NAO SE APLICA				AMPARO : INCISO :			
PROCESSO :				PRECATORIO :			
UF BENEFICIADA : BA				MUNICIPIO BENEF. :			
ORIGEM MATERIAL :							
REFERENCIA :				NR.ORIG.TRANSF:			

DATA EMISSAO	: 10Jul19	NUMERO	: 2019NE000043
UG EMITENTE	: 150182 - PRO-REITORIA DE ADMINISTRACAO/UFF		
GESTAO EMITENTE	: 15227 - UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE		
FAVORECIDO	: 28521748/0001-59 - MUNICIPIO DE NITEROI		
<b>TAXA:</b>			
OBSERVACAO			
PAGAMENTO DE ISS NÃO RECOLHIDO NO PERÍODO DEVIDO NA PREFEITURA DE NITERÓI			

EVENTO	ESF	PTRES	FONTE	ND	UGR	PI	V A L O R
401091	1	108258	8250158623	339092	150182	M20RKN0101N	30.636,47
TIPO: ORDINARIO SISTEMA DE ORIGEM:							
PASSIVO ANTERIOR: NAO				CONTA PASSIVO :			
MODALIDADE : NAO SE APLICA				AMPARO : INCISO :			
PROCESSO :				PRECATORIO :			
UF BENEFICIADA : RJ				MUNICIPIO BENEF. : 5865			
ORIGEM MATERIAL :							
REFERENCIA :				NR.ORIG.TRANSF:			

*Comentário:* dos documentos Siafi acima colacionados, nota-se que não há qualquer menção (seja no campo 'processo', seja no campo 'observação') ao procedimento específico estabelecido pelo MCASP, indispensável ao reconhecimento de um passivo sem orçamento e à execução de DEA.

Além do descumprimento formal, a inexistência da informação referente ao processo específico impossibilita a consulta aos respectivos procedimentos administrativos (se houver), por meios eletrônicos. É sabido que o Governo Federal tem implementado medidas visando à transparência dos atos administrativos, valendo-se dos meios digitais, sobretudo, por meio da utilização do Sistema Eletrônico de Informações (SEI). No entanto, se a própria unidade executora não informa o número do procedimento administrativo, a transparência fica comprometida, inviabilizando a *accountability* societal, o que também dificulta o controle administrativo sobre os atos dos gestores.

3) *Ausência da evidenciação do período a que se refere o passivo;*

DATA EMISSAO	: 17Dez19	NUMERO	: 2019NE004008
UG EMITENTE	: 115406 - EMPRESA BRASIL DE COMUNICACAO S.A		
GESTAO EMITENTE	: 20415 - EMPRESA BRASIL DE COMUNICACAO		
FAVORECIDO	: 24416285/0001-04 - LIVE NEWS TECNOLOGIA EIRELI		
TAXA:			
OBSERVACAO			
CONTRATO EBC/COORD-CM/Nº 0007/2017			
RECONHECIMENTO DE DÍVIDA			
FUND. LEGAL:"CAPUT", § 1º, E ALÍNEA "A" DO § 2º, DO ART.22 DO DECRETO 93.872/86			
EVENO	ESF	PIRES	ND
401091	1	086101	0172204150
			339092
			65LD910C087
			372.000,00
TIPO: ORDINARIO SISTEMA DE ORIGEM:			
PASSIVO ANTERIOR: NAO			
MODALIDADE : PREGAO			
PROCESSO : 0192/2019			
UF BENEFICIADA : GO			
ORIGEM MATERIAL :			
REFERENCIA : ART01 LEI10520/02 NR.ORIG.TRANSF:			

DATA EMISSAO	: 24Dez19	TIPO OB:	11	NUMERO	: 2019OB811946
UG/GESTAO EMITENTE:	115406 / 20415 - EMPRESA BRASIL DE COMUNICACAO S.A				
BANCO	: 001	AGENCIA	: 1607	CONTA CORRENTE	: 997380632
FAVORECIDO	: 24416285/0001-04 - LIVE NEWS TECNOLOGIA EIRELI				
BANCO	: 341	AGENCIA	: 8515	CONTA CORRENTE	: 240003
DOCUMENTO ORIGEM	: 115406/20415/2019NP002084	SIST. ORIGEM	: GESTAOCOMP		
NUMERO BANCARIO	: 006774903-8	PROCESSO	: 0192/2019		
		VALOR	:	515.000,00	
IDENT. TRANSFER. :					
OBSERVACAO					
DATA SAQUE BACEN: 24/12/19					
PAGAMENTO DAS NFS. 113/114/115/116/117/118/119/120/121/122 - LIVE NEWS TECNOL					
OGIA EIRELI - SERVIÇOS DE PRODUÇÃO DE TELEVISÃO E DE TRANSMISSÃO DE SINAL DE T					
ELEVISÃO E DE TRANSMISSÃO DE SINAL DE TELEVISÃO POR SATÉLITE, NA MOD. DIGITAL					
EM BANDA C A PARTIR DE QUALQUER MUNICÍPIO DO TERRITÓRIO NACIONAL, PARA ATENDIM					
ENTO À COBERTURA DE EVENTOS REALIZADOS PELA EBC NO BRASIL - CONT. EBC/COORD-CM					
/NO 0007/2017 . PROC. 0192/2019.					

*Comentário:* à esquerda, tem-se a Nota de Empenho (2019NE004008), que instrumentaliza o reconhecimento de dívida no valor de R\$ 372,0 mil, no âmbito de unidade gestora do Poder Executivo Federal. À direita, a Ordem Bancária (2019OB811946), no valor de R\$ 515,0 mil, dos quais R\$ 372,0 mil se referem às mencionadas despesas de exercícios anteriores. Observe-se que nem a Nota de Empenho, tampouco a respectiva Ordem Bancária fazem qualquer menção ao período a que se refere a obrigação sem lastro orçamentário. Registre-se ainda que, diferentemente de outros documentos Siafi (e.g. a Guia da Previdência Social), a Nota de Empenho e a Ordem Bancária não possuem campos específicos para que o operador registre a competência da despesa. Assim, se essa informação não for inserida no campo 'observação' desses documentos Siafi, não será possível identificar a que período se refere o passivo, uma vez que o sistema não impõe a inserção de dados dessa natureza. Mais uma vez, tem-se que a ausência da informação atinente ao período a que se refere o passivo dificulta a transparência das informações e o controle dos atos da Administração.

4) *Inexistência de registro prévio do passivo sem suporte orçamentário (quando for o caso), por ocasião da emissão do empenho de DEA;*

DATA EMISSAO	: 04Jan19	NUMERO	: 2019NE000004
UG EMITENTE	: 364102 - CONSELHO NAC DE DESENV CIENT E TECNOLÓGICO		
GESTAO EMITENTE	: 36201 - CONSELHO NAC.DE DESENV.CIENTIFICO TECNOLÓGICO		
FAVORECIDO	: 364102/36201 - CONSELHO NAC DE DESENV CIENT E TECNOLÓGICO		
TAXA:			
OBSERVACAO			
MENSALIDADES DE BOLSISTAS NO PAIS TED SEM VINCULO COM TED			
EVENTO	ESF	PTRES	FONTE
401091	1	092042	0178980000
			ND
			339092
			UGR
			364120
			PI
			9601
			VALOR
			12.864.912,50
TIPO: ORDINARIO SISTEMA DE ORIGEM:			
PASSIVO ANTERIOR: NAO		CONTA PASSIVO :	
MODALIDADE : NAO SE APLICA			
PROCESSO :		AMPARO :	
UF BENEFICIADA : DF		PRECATORIO :	
ORIGEM MATERIAL :		MUNICIPIO BENEF. : 9701	
REFERENCIA :		NR.ORIG.TRANSF:	

DATA EMISSAO	: 04Jan19	NUMERO	: 2019NE000018
UG EMITENTE	: 364102 - CONSELHO NAC DE DESENV CIENT E TECNOLÓGICO		
GESTAO EMITENTE	: 36201 - CONSELHO NAC.DE DESENV.CIENTIFICO TECNOLÓGICO		
FAVORECIDO	: 364102/36201 - CONSELHO NAC DE DESENV CIENT E TECNOLÓGICO		
TAXA:			
OBSERVACAO			
MENSALIDADES DE BOLSISTAS NO PAIS TED SEM VINCULO COM TED			
EVENTO	ESF	PTRES	FONTE
401091	1	092042	0178980000
			ND
			339092
			UGR
			364120
			PI
			9611
			VALOR
			17.777.540,00
TIPO: ORDINARIO SISTEMA DE ORIGEM:			
PASSIVO ANTERIOR: NAO		CONTA PASSIVO :	
MODALIDADE : NAO SE APLICA			
PROCESSO :		AMPARO :	
UF BENEFICIADA : DF		PRECATORIO :	
ORIGEM MATERIAL :		MUNICIPIO BENEF. : 9701	
REFERENCIA :		NR.ORIG.TRANSF:	

*Comentário:* foram colacionadas acima as Notas de Empenho 2019NE00004 e 2019NE000018, as quais compõem o grupo de documentos gerados no Siafi para reconhecer a dívida decorrente da insuficiência orçamentária no valor de R\$ 76,3 milhões no âmbito do CNPq, relatado no item 4.1.4 deste relatório. Como apresentado, o CNPq, desde o fim do exercício de 2018, tinha ciência da existência do passivo sem orçamento. No entanto, não registrou o passivo a descoberto em conta contábil específica, contrariando o disposto na Macrofunção Siafi 021140. Adicionalmente, no momento da emissão do empenho, o operador do Siafi também informou não haver passivo anterior, ainda que a Administração tivesse plena ciência da existência da obrigação sem suporte orçamentário.

360. Os exemplos citados espelham que diferentes requisitos para o reconhecimento de um passivo e a execução da respectiva DEA no Siafi, positivados no MCASP e na Macrofunção Siafi 021140, vêm sendo reiteradamente descumpridos. Ademais, entende-se que a execução de uma despesa de natureza tão excepcional como a DEA exige que o sistema estruturante (Siafi) deva exigir que o operador apresente obrigatoriamente as informações necessárias estabelecidas no MCASP e na Macrofunção Siafi 021140, com destaque para: o número do procedimento administrativo que reconheceu a obrigação; o período em que se deu o fato gerador da despesa (nomeado por 'data do vencimento do compromisso' pelo MCASP); e resumo da motivação pelo qual a despesa não foi empenhada ou paga na época própria.

361. De sorte que os lançamentos contábeis e as documentações apresentadas no Siafi deveriam permitir ao usuário da informação da gestão pública (instâncias de controle e sociedade, por exemplo) suficiente grau de segurança quanto à regularidade da transação de reconhecimento e pagamento de DEA. No entanto, em grande medida, não é isso que se verifica na pesquisa exploratória realizada, em que campos não são preenchidos, descrições não se configuram como suficientes para informar o objeto do gasto e/ou justificar a modalidade de pagamento, em que processos administrativos não são indicados.

362. Não obstante as possibilidades de aperfeiçoamento no Siafi, o elevado número de despesas sem suporte orçamentário leva a crer que parcela dos gestores não tem sequer ciência das severas sanções impostas pela legislação, em caso de descumprimento do art. 167, inciso II, da CF/1988. Complementarmente, as sucessivas falhas no processo de evidenciação desses passivos sem

cobertura orçamentária e da execução de DEA sugerem deficiências na orientação e normatização infralegal da matéria, o que direciona à pronta atuação do Órgão Central de Contabilidade da União, no sentido de melhor instruir as unidades setoriais e as unidades gestoras.

363. Do ponto de vista das orientações contidas nos normativos da STN, verificou-se que o MCASP e a Macrofunção Siafi 021140 orientam de formas distintas acerca da obrigatoriedade do procedimento administrativo que deve lastrear o reconhecimento de um passivo sem cobertura orçamentária.

364. O MCASP estabelece que ‘o reconhecimento da obrigação de pagamento das despesas com exercícios anteriores, pela autoridade competente, deverá ocorrer em procedimento administrativo específico’ (grifou-se). A seu turno, a Macrofunção Siafi 021140 dispõe que ‘Para o reconhecimento de um passivo sem a correspondente execução orçamentária, sugere-se que a Unidade, em que efetivamente ocorreu a despesa, tenha um processo’ (grifou-se).

365. Do cotejo entre os dois normativos, conclui-se que o MCASP apresenta um procedimento de forma cogente, impondo que a Administração aja de determinada forma. Ao passo que a Macrofunção Siafi 021140 apenas sugere que o reconhecimento de passivos ocorra em procedimento administrativo específico.

366. Ainda que se pugne que o MCASP seja o principal normativo no que toca o estabelecimento de procedimentos contábeis e que esse deva ser a principal diretriz a ser seguida, a parcial incompatibilidade entre regras procedimentais pode gerar insegurança jurídica nos gestores, como também comprometer a transparência e a devida motivação dos atos que reconhecem passivos sem cobertura orçamentária.

367. Acrescenta-se ainda que se reputa grave a inexistência de procedimentos administrativos específicos, em que o gestor deveria evidenciar as razões pelas quais foi gerado o passivo sem cobertura orçamentária. Rememore-se que o INSS, que executa despesas primárias que superam R\$ 600,0 bilhões ao ano, não instruiu procedimento administrativo específico para reconhecer o passivo por insuficiência de dotações da ordem de R\$ 1,5 bilhão, não apresentando as razões de fato e de direito que impuseram a utilização de dotações de outro exercício para custear as sobreditas obrigações.

368. A instrução de procedimento administrativo dessa natureza não tem um fim em si mesma, mas presta-se, sim, à apresentação da motivação do ato e à demonstração de que não foram violados pressupostos legais, especialmente o art. 167, inciso II, da CF/1988. Se constatado possível descumprimento de preceito legal, cabe à própria Administração apurar a responsabilidade daqueles que deram causa ao ato inquinado ilegal.

369. Malgrado não é isso o que vem ocorrendo. Da análise amostral dos diferentes procedimentos administrativos que reconheceram a existência de passivo sem cobertura orçamentária, explicitamente em razão do descumprimento do art. 167, inciso II, da CF/1988, à exceção da irregularidade no âmbito do CNPq, em que a CGU recomendou a apuração de responsabilidades, não se tem conhecimento de outro caso de abertura de processo administrativo visando averiguar possíveis condutas não aderentes à legislação e que deram origem a passivos sem lastro orçamentário.

370. Observou-se ainda que a motivação geral utilizada para justificar a insuficiência orçamentária estava relacionada a contingenciamentos de despesas e/ou a incompatibilidade entre as dotações e as necessidades mínimas para o funcionamento do aparato estatal. E, assim, a ‘responsabilidade’ pela irregularidade tem sido sistematicamente atribuída ao contexto das finanças públicas, em que o Estado não é capaz de fazer frente a todas as suas necessidades, e não ao gestor público. Todavia, argumentos dessa natureza são insubsistentes e, sobretudo, não se coadunam com as normas do Direito Financeiro.

371. Complementarmente, enfatize-se que parcela significativa da insuficiência orçamentária constatada em unidades que executam volumes de recursos menos vultosos estava relacionada a dotações discricionárias, ou seja, aquelas em que o gestor tem o dever de compatibilizar as obrigações assumidas pela Administração à orçamentação disponível. Nesse caso, cabe ao gestor

adotar medidas reduzir despesas a fim de eliminar o hiato entre as obrigações estatais e a disponibilidade de recursos a ele consignada.

#### *Propostas Preliminares*

372. Por todo o exposto, encaminhou-se, nos termos do art. 14 da Resolução TCU 315/2020, o relatório preliminar desta inspeção (peça 102) à Secretaria do Tesouro Nacional com a proposta de determinar àquele órgão, à luz do disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988, no art. 1º da LC 101/2000, no art. 17, inciso I, da Lei 10.180/2001, no art. 7º, incisos III, X e XV do Decreto 6.976/2009 e no art. 51, incisos I, II, III, V, XIII, do Decreto 9.745/2019, com fundamento no art. 7º, § 3º, inciso I, e § 4º, incisos I, II, e III, da Resolução-TCU 315/2020, que:

a) no prazo de sessenta dias, estabeleça plano de ação com as medidas a serem tomadas, os responsáveis por essas medidas e os prazos para sua implementação, visando aprimorar a sistemática de reconhecimento de passivos sem cobertura orçamentária e de execução de despesas a título de exercícios anteriores no Siafi, de forma que:

a.1. os documentos hábeis decorrentes desses registros exijam dos operadores a consignação de informações que possibilitem a transparência minimamente necessária dos atos e fatos que deram origem a obrigações não lastreadas por dotações suficientes;

a.2. as autoridades competentes, ao ordenarem uma despesa a título de exercícios anteriores, sejam alertadas pelo sistema acerca dos requisitos formais e contábeis necessários ao reconhecimento de um passivo sem suporte orçamentário e à execução de despesas dessa natureza, à luz do disposto no MCASP e na Macrofunção Siafi 021140 - Reconhecimento de Passivos;

373. Adicionalmente, propôs-se recomendar à Secretaria do Tesouro Nacional, também à luz do disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988, no art. 1º da LC 101/2000, no art. 17, inciso I, da Lei 10.180/2001, no art. 7º, incisos III, X e XV do Decreto 6.976/2009 e no art. 51, incisos I, II, III, V, XIII, do Decreto 9.745/2019, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315/2020, que:

a) no prazo de 120 dias, revise seus normativos acerca dos procedimentos contábeis e do suporte documental necessário ao registro de passivos sem lastro orçamentário e à execução de despesas a título de exercícios anteriores, no sentido de harmonizar as orientações emanadas aos gestores e robustecer os procedimentos adequados à necessária transparência dos atos que deram origem a obrigações não suportadas por dotações suficientes;

b) no prazo de trinta dias, oriente os órgãos setoriais do Sistema de Contabilidade Federal acerca do necessário cumprimento do art. 167, inciso II, da CF/1988, do atendimento dos princípios da anualidade e da universalidade orçamentárias (art. 2º da Lei 4.320/1964) e da competência da despesa (art. 50, da LC 101/2000) e das possíveis cominações a serem aplicadas àqueles que derem causa a atos que não se coadunem com o aludido dispositivo constitucional, de forma a nortear a conduta dos gestores para que não sejam gerados passivos sem o devido suporte orçamentário.

374. Insta acentuar que as restrições fiscais impostas nos últimos anos podem aprofundar o hiato entre as necessidades dos diferentes órgãos/entidades da Administração Pública Federal e a autorização orçamentária, elevando o risco de descumprimento sistemático e generalizado do art. 167, inciso II, da CF/1988. Esse cenário exige que as diferentes instâncias de controle administrativo atuem de forma mais incisiva, visando ao necessário cumprimento da regra constitucional, a fim de coibir a geração de passivos sem orçamento, o que, em última análise, eleva o endividamento público à margem das regras fiscais.

375. Sobre o tema, convém assinalar que o extenso rol de unidades que executam despesas primárias na União impõe a atuação conjunta das diversas instâncias de controle administrativo, com destaque para a CGU e demais estruturas que compõem o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Assim, entende-se que a atuação do controle interno do Poder Executivo Federal é imprescindível ao efetivo cumprimento do art. 167, inciso II, da CF/1988 e demais normas do Direito Financeiro, visando à hígidez intertemporal das finanças públicas.

376. Frente ao exposto, encaminhou-se, nos termos do art. 14 da Resolução TCU 315/2020, o relatório preliminar desta inspeção (peça 102) à Controladoria-Geral da União com a proposta de



recomendar àquele órgão, à luz do disposto nos arts. 74, inciso IV, e 167, inciso II, da CF/1988, no art. 20, inciso IV, da Lei 10.180/2001, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315/2020, que:

a) no prazo de trinta dias, oriente a Secretaria Federal de Controle Interno e os órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal a adotar procedimentos fiscalizatórios que visem aferir o efetivo cumprimento do art. 167, inciso II, da CF/1988, com o fito de coibir a geração de passivos sem o necessário suporte orçamentário;

b) adote tempestivamente as medidas necessárias para que seja efetivamente apurada a responsabilidade daqueles gestores que descumprirem o disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988.

*Comentários dos Gestores - (STN: peças 121 e 122, CGU: peças 129, 130 e 131)*

377. No que se refere à determinação sugerida no item 294 do relatório preliminar (peça 102, p. 58), a STN alega que onerar o Siafi com a inclusão de funcionamentos ou alertas não se mostra em uma primeira análise a operacionalização mais adequada. Nesse sentido, apresenta limitações quanto ao custo e à complexidade da inserção de campos específicos ante a possibilidade de esses campos não fazerem sentido nos demais casos em que a mesma nota de empenho é utilizada. Ademais, salienta que (peça 121, p. 3):

(...) aparenta-se mais assertivo o investimento em orientações aos usuários de maneira que os gestores observem com mais cuidado a necessidade de viabilizar a transparência já exigida pelas normas editadas pela STN, especialmente o MCASP e o Manual Siafi, especificando os registros no Siafi com o mínimo de informações capazes de identificar os detalhes dos atos e fatos assumidos pelo Poder Público.

378. Com relação aos comentários apresentados pela STN, vale salientar que a elaboração do plano de ação proposto na determinação visa a solução do problema relacionado à transparência necessária dos atos e fatos que deram origem a obrigações não lastreadas por dotações suficientes, bem como que as ordenações de despesa com exercícios anteriores contenham os requisitos formais e necessários ao reconhecimento de um passivo sem suporte orçamentário e à execução de despesas dessa natureza, conforme disposto no MCASP e na Macrofunção Siafi 021140. Nesse sentido, os itens a.1. e a.2. da proposta preliminar de determinação sugerem a inserção de registros e alertas no Siafi, de forma que as operações preencham os requisitos formais e sejam mais transparentes.

379. Das informações prestadas pela STN observa-se que o investimento em orientações aos usuários, ainda que de grande relevância, não parece por si só ter o condão de solucionar a problemática existente. Nesse sentido, as questões de aprimoramento tecnológico como alertas e a inclusão de registros mínimos sugeridas na proposta preliminar de determinação, mesmo diante dos limitadores apresentados pela STN, podem ser verificadas quando da elaboração do aludido plano de ação, que tem a finalidade de apresentar a melhor solução do problema ante as limitações existentes.

380. Com relação a este ponto, apesar de se entender que as questões de alertas e a inclusão de registros mínimos devam ser analisadas no plano de ação proposto à STN, elas não serão incluídas como determinação, pois entende-se que a área técnica da STN dispõe do conhecimento necessário para apresentar a solução mais adequada para o problema, cabendo a esta Corte, em eventuais monitoramentos futuros, verificar a estratégia adotada no plano de ação, bem como o resultado aferido, por meio de consultas aos registros e outros procedimentos. Nesse sentido, far-se-ão pequenos ajustes na proposta preliminar de determinação, para que esta passe a constar da seguinte forma:

Por todo o exposto, propõe-se determinar à Secretaria do Tesouro Nacional, à luz do disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988, no art. 1º da LC 101/2000, no art. 17, inciso I, da Lei 10.180/2001, no art. 7º, incisos III, X e XV do Decreto 6.976/2009 e no art. 51, incisos I, II, III, V, XIII, do Decreto 9.745/2019, com fundamento no art. 7º, § 3º, inciso I, e § 4º, incisos I, II, e III, da Resolução-TCU 315/2020, que:

a) no prazo de sessenta dias, estabeleça plano de ação com as medidas a serem tomadas, os responsáveis por essas medidas e os prazos para sua implementação, visando aprimorar a sistemática de reconhecimento de passivos sem cobertura orçamentária e de execução de despesas a título de exercícios anteriores no Siafi, de forma que:

a.1. os documentos hábeis decorrentes desses registros contenham a transparência minimamente necessária dos atos e fatos que deram origem a obrigações não lastreadas por dotações suficientes;

a.2. as autoridades competentes, ao ordenarem uma despesa a título de exercícios anteriores, insiram todos os requisitos formais e contábeis necessários ao reconhecimento de um passivo sem suporte orçamentário e à execução de despesas dessa natureza, à luz do disposto no MCASP e na Macrofunção Siafi 021140 - Reconhecimento de Passivos.

381. No que se refere às recomendações sugeridas no item 295 do relatório preliminar (peça 102, p. 58-59) relacionadas à revisão dos normativos, a STN alega que o ponto de divergência entre o MCASP e a Macrofunção Siafi 021140, apontado no item 285 do relatório preliminar, fora corrigido em 21/1/2021, mediante a alteração da referida macrofunção (peça 121, p. 3). Com relação a este ponto, observa-se que houve uma uniformização entre o MCASP e a Macrofunção Siafi, de forma a orientar a obrigatoriedade de procedimento administrativo que deve lastrear o reconhecimento de um passivo sem cobertura orçamentária.

382. Observa-se que o mencionado ajuste representa melhoria nos normativos da STN de forma a harmonizar as orientações aos gestores, entretanto, ele atende apenas parcialmente o teor do item 'a' da proposta preliminar de recomendação. Nesse sentido, tendo em vista a amplitude da proposta, que vai além da redação da aludida macrofunção, entende-se que esta deva ser mantida com pequenos ajustes de forma, conforme descrito a seguir:

Adicionalmente, propõe-se recomendar à Secretaria do Tesouro Nacional, também à luz do disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988, no art. 1º da LC 101/2000, no art. 17, inciso I, da Lei 10.180/2001, no art. 7º, incisos III, X e XV do Decreto 6.976/2009 e no art. 51, incisos I, II, III, V, XIII, do Decreto 9.745/2019, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315/2020, que:

a) no prazo de 120 dias, revise seus normativos acerca dos procedimentos contábeis e do suporte documental necessários ao registro de passivos sem lastro orçamentário e à execução de despesas a título de exercícios anteriores, no sentido de robustecer os procedimentos adequados à necessária transparência dos atos que deram origem a obrigações não suportadas por dotações suficientes;

b) no prazo de trinta dias, oriente os órgãos setoriais do Sistema de Contabilidade Federal acerca do necessário cumprimento do disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988, do atendimento aos princípios da anualidade e da universalidade orçamentárias (art. 2º da Lei 4.320/1964) e da competência da despesa (art. 50 da Lei Complementar 101/2000) e das possíveis cominações a serem aplicadas àqueles que derem causa a atos que não se coadunem com o aludido dispositivo constitucional, de forma a nortear a conduta dos gestores para que não sejam gerados passivos sem o devido suporte orçamentário;

383. Com relação à recomendação sugerida no parágrafo 298 do relatório preliminar (peça 102, 59), a CGU apresenta algumas considerações. Inicialmente, alega que a temática e as preocupações apresentadas pela Corte de Contas são objeto de olhar da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC/CGU), que atuou no caso do CNPq e na Auditoria Anual de Contas do extinto Ministério do Trabalho em 2019, identificando despesas em valores superiores aos créditos orçamentários e recomendando a apuração de responsabilidade dos gestores. Ademais, sustenta que de forma preventiva a SFC (peça 129, p. 2):

(...) expediu em dezembro de 2019 ofícios (Anexo I) destinados aos Ministérios Setoriais alertando sobre possibilidade de realização de Despesas de Exercícios Anteriores - DEA em desacordo com os normativos e sugerindo aos órgãos que procedessem à rigorosa verificação da regularidade da execução de tais despesas.

7. No mesmo ofício, ressaltou-se que caso se concretize a irregularidade, a ação poderá se configurar crime contra as finanças públicas, mais especificamente o de ordenação de despesa

não autorizada, previsto no art. 359-D, do Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940, e destacou a importância de repasse do alerta a todas as Unidades vinculadas ao Ministério.

8. A Secretaria de Orçamento Federal, em ação articulada com a CGU, também expediu ofícios circulares (Anexo 2) de similar teor sobre o assunto.

384. Ante o exposto, a CGU conclui que, de forma preventiva e detectiva, já vem atuando na temática referente as despesas superiores aos créditos orçamentários, sendo dispensável a recomendação do TCU.

385. De plano, vale ressaltar a qualidade e os possíveis impactos positivos das ações preventivas da CGU e da SOF no que tange ao encaminhamento de Ofícios aos Ministérios Setoriais e os alertas relacionados à possibilidade de realização de DEA em desacordo com os normativos vigentes. Entretanto, embora entenda-se a efetividade dessa medida, a adoção de procedimentos fiscalizatórios para coibir a geração de passivos sem o necessário suporte orçamentário também pode ocorrer de forma complementar.

386. Nesse sentido, mesmo considerando a alegação da CGU de que uma temática específica não possa sobrepor toda a análise de planejamento de auditoria baseada em riscos que é feita nas unidades em que a SFC/CGU atua, de forma a prejudicar os trabalhos mais relevantes, entende-se que a proposta preliminar de recomendação feita na alínea 'a' deva ser mantida.

387. Em primeiro lugar, ressalte-se que a proposta em tela trata de recomendação visando uma oportunidade de melhoria, em segundo, poderiam a CGU, a SFC e as Setoriais, dentro de seus cronogramas e observando a prioridade de outros trabalhos com mais relevância a serem definidos por cada órgão, realizar procedimentos fiscalizatórios sobre a geração de passivos sem suporte orçamentário. Nesse sentido, entende-se que a recomendação prevista no item 298 do relatório preliminar deva ser mantida.

## 5. CONCLUSÃO

388. Visando dar cumprimento à deliberação contida no 9.3 do Acórdão 2.457/2019-TCU-Plenário (TC 021.655/2019-7, de relatoria do ministro Bruno Dantas), a presente inspeção teve por objetivo apurar indícios de execução irregular de despesas a título de exercícios anteriores, notadamente no que se refere ao cumprimento do art. 167, inciso II, da CF/1988, que veda a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais, como também aferir a observância da legislação infraconstitucional que rege a matéria, com destaque para as disposições da Lei 4.320/1964 e da LRF.

389. O processo de fiscalização abarcou a análise amostral das unidades que executaram os mais elevados valores a título de DEA, entre os exercícios de 2018 e 2020. Os procedimentos visaram mormente identificar se a execução de despesas dessa natureza derivou da insuficiência de dotações necessárias ao custeio de todas as obrigações nos respectivos exercícios em que se deu o fato gerador do compromisso estatal, o que viola a regra constitucional insculpida no art. 167, inciso II, da CF/1988. De forma complementar, buscou-se aferir o cumprimento das normas estatuidas pela STN, no que se refere ao reconhecimento dos passivos sem lastro orçamentário e à respectiva execução de uma DEA, especialmente do ponto de vista da existência do adequado registro contábil e de suporte documental apto a evidenciar a motivação pela qual a despesa não tenha sido empenhada em época própria.

390. Constatou-se que órgãos/entidades federais vêm descumprindo de forma reiterada o disposto no art. 167, inciso II, da Lei Maior. Ou seja, em diversas situações verificou-se que as obrigações assumidas pela Administração Pública superaram as dotações orçamentárias em determinado exercício, gerando passivos à margem dos controles instituídos. Registre-se que essa insuficiência orçamentária não ficou adstrita àquelas unidades que movimentam menor volume de recursos. Pelo contrário, detectou-se que órgãos de cúpula, integrantes da estrutura do Ministério da Economia ou vinculados a essa Pasta, como é o caso da Sain e do INSS, assumiram passivos sem lastro orçamentário da ordem de bilhões de Reais.

391. Assim, gestores, mesmo não dispondo de orçamentação suficiente, contraíram obrigações, de

forma a gerar passivos que somente foram (ou serão) empenhados em exercícios seguintes, constituindo uma espécie de rolagem da despesa, o que é vedado pelas normas do Direito Financeiro.

392. Para além do descumprimento dessa importante norma constitucional, foram verificadas fragilidades e oportunidades de melhoria em todo o processo que envolve o registro de passivos sem suporte orçamentário e a execução de DEA.

393. No que se refere àquelas unidades que executaram volumes mais expressivos a título de DEA, constatou-se frontal descumprimento do art. 167, inciso II, da CF/88, nas seguintes unidades: INSS, Ministério da Economia (Sain), FNAS e CNPq.

394. No âmbito do INSS, foram detectados dois casos em que se configura violação ao art. 167, inciso II, da CF/1988: o primeiro, relacionado às obrigações com benefícios previdenciários; o segundo, relacionado ao custeio de serviços executados pela Dataprev em favor do INSS.

395. No caso dos benefícios constatou-se que a insuficiência orçamentária vinha ocorrendo de forma reiterada no âmbito do INSS. Verificou-se que, pelo menos, desde 2017, o INSS utilizou dotações de outros exercícios para custear obrigações sem suporte orçamentário originadas em exercícios anteriores, o que viola o art. 167, inciso II, da CF/1988. Apenas em 2018 e 2019, a insuficiência orçamentária alcançou R\$ 1,8 bilhão e R\$ 1,5 bilhão, respectivamente.

396. Oportuno assinalar que o INSS opera como uma unidade executora da despesa, cuja participação na alocação orçamentária visando ao custeio de benefícios previdenciários é limitada. Outrossim, participam do processo de estimação e alocação de dotações outras unidades do Poder Executivo, com destaque para o Ministério da Economia. Nesse rumo, conclui-se que não somente o INSS, mas também outras estruturas no âmbito do Poder Executivo, em especial, a SPREV, concorreram para que essa reiterada irregularidade se materializasse.

397. No que tange especificamente ao exercício de 2019, foram realizadas supressões de dotações originalmente destinadas ao custeio de benefícios previdenciários, as quais foram redirecionadas ao custeio de novas despesas. Assim, é forçoso concluir que o procedimento executado potencialmente possibilitou a assunção de compromissos para além do limite de despesas primárias estabelecido pela EC 95/2016.

398. Até o exercício de 2019, o INSS não registrava essa despesa no Elemento 92 (DEA), o que distorceu as informações contábeis da entidade e, consequentemente da União. Entretanto, a partir de meados do exercício de 2019, após fiscalização desta Corte de Contas sobre os demonstrativos financeiros do Fundo do Regime Geral de Previdência Social (TC 034.518/2018-5, de relatoria da ministra Ana Arraes), o INSS passou a registrar tais despesas e outras cujo fato gerador ocorrera em exercícios já encerrados no Elemento de Despesa 92 - DEA.

399. Quando da oitiva realizada pelo Ministério da Economia e pelo INSS, observou-se que a SOF implementou aprimoramento metodológico nas projeções de despesas com benefícios previdenciários do Regime Geral de Previdência Social, sob as óticas orçamentária e financeira. Tal fato, noticiado no Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas da União do 3º bimestre de 2020, visou corrigir a estimativa de despesa feita tão somente pela ótica financeira, o que resultava na insuficiência de dotações para empenhar algumas obrigações nos últimos dias do exercício.

400. Ressalte-se que o RARDP do 5º bimestre de 2020 indicou cerca R\$ 3,5 bilhões de despesas empenhadas a título de benefícios previdenciários que seriam pagos no exercício seguinte e que para o exercício de 2021 a Mensagem Presidencial de encaminhamento do PLOA ao Congresso Nacional explicitou um impacto projetado da ordem de R\$ 7,6 bilhões. Ademais, até meados de agosto de 2021, foram executados somente R\$ 19 milhões a título de benefícios previdenciários de exercícios anteriores, materialidade considerada residual se comparada ao valor de R\$ 1,5 bilhão executado em 2020.

401. Com relação a esses fatos, no Parecer Prévio sobre as Contas do Presidente da República de 2020, entendeu-se que as providências adotadas pelo Poder Executivo iam ao encontro do propósito da recomendação monitorada visando assegurar a suficiência das dotações destinadas ao

custeio anual dos benefícios pagos pelo Regime Geral da Previdência Social. Nesse sentido, mantém-se o alinhamento com a análise efetuada nas Contas de Governo de 2020, visto que as medidas adotadas no âmbito do Poder Executivo têm permitido um melhor equacionamento entre a dotação orçamentária e a despesa previdenciária.

402. O segundo caso envolvendo o INSS está relacionado à existência de um passivo sem suporte orçamentário da ordem de R\$ 327,0 milhões, assumido em razão da prestação de serviços pela Dataprev, conforme dados do Siafi de outubro de 2020. Esse passivo sem lastro orçamentário alcançou R\$ 659,3 milhões, ao final de novembro de 2016, conforme registros desse mesmo sistema estruturante.

403. Ademais, além de contrastar com o art. 167, inciso II, da CF/1988, tal mecanismo é vedado pelo art. 37, inciso IV, da LRF (assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento a *posteriori* de bens e serviços). Assim, é forçoso concluir que o INSS vinha realizando movimentos que se equiparam a operações de crédito junto à estatal federal, mecanismo peremptoriamente vedado pela LRF.

404. Outro fato digno de relato é que boa parte dos compromissos sem suporte orçamentário junto à Dataprev, originados em 2015 e 2016, resultam de obrigações sem cobertura contratual. Ou seja, a Dataprev prestou serviços ao INSS sem a prévia e indispensável celebração de contrato. Os próprios documentos encaminhados pela autarquia informam que o reconhecimento de dívida ‘derivava de serviços prestados pela empresa Dataprev ao INSS em 2015, sem cobertura contratual’.

405. Quando da oitiva realizada, o INSS informou que não houve, a partir de 2017, compromissos firmados sem o devido lastro orçamentário, sendo o aumento da conta do passivo permanente decorrente de encargos oriundos de pagamentos em atraso. Nesse sentido, verifica-se que, a partir de 2017, começou a haver um melhor equacionamento entre a dotação orçamentária e as despesas com a Dataprev.

406. No que se refere aos compromissos sem cobertura contratual junto à Dataprev, originados em 2015 e 2016, mesmo considerando os impactos que a descontinuidade dos serviços pudesse causar, visto se tratar do pagamento de benefícios previdenciários a milhões de brasileiros, entende-se que as informações prestadas não justificam a continuidade da ação orçamentária 2292, ante o descumprimento de regras básicas do Direito Financeiro e da Lei Geral de Licitações e Contratos.

407. Com relação a tais pontos, entende-se que deva ser dada ciência das irregularidades ao INSS e a Dataprev, bem como que a SecexPrevidência seja informada da decisão a ser proferida nestes autos, para que essa unidade técnica avalie a conveniência e a oportunidade de realizar um exame aprofundado dos compromissos sem cobertura contratual firmados pelo INSS junto à Dataprev, originados em 2015 e 2016, bem como de acompanhar a redução do passivo de R\$ 327,0 milhões em obrigações, conforme registros de outubro de 2020. (itens 183 e 184 deste relatório)

408. Com relação à Sain, verificou-se crescente hiato entre as dotações anualmente consignadas à citada secretaria do Ministério da Economia e as obrigações com organismos internacionais (contribuições e integralizações). Conforme dados encaminhados pela própria Sain, desde 2015, as dotações destinadas ao custeio de obrigações com organismos internacionais não têm sido suficientes para honrar tais compromissos. Mais uma vez, verifica-se o sistemático descumprimento do art. 167, inciso II, da CF/1988.

409. Conforme informações encaminhadas pelo órgão, os passivos sem lastro orçamentário existentes ao final do exercício de 2019 alcançaram R\$ 2.984,2 milhões, considerando a taxa de câmbio de Dólares Americanos a Reais vigente às datas da elaboração do PLOA 2021, a saber, R\$ 5,10/USD 1,00. Adicionalmente, a necessidade orçamentária para custear apenas as obrigações atinentes a 2020 era de R\$ 3.981,6 milhões, ao passo que a LOA 2020 consignou uma dotação de apenas R\$ 42,1 milhões.

410. No que tange ao aspecto orçamentário, observa-se que houve diversas iniciativas de Projetos de Lei de Crédito Adicional para suplementação de dotações no exercício de 2020, com acréscimo efetivo de R\$ 1,35 bilhão, o que contribuiu para um orçamento final de R\$ 1,69 bilhão. Ao longo



de 2020, foi pago cerca de R\$ 1,37 bilhão. Para 2021, a Lei Orçamentária Anual contemplou R\$ 1,31 bilhão em dotações iniciais e mais R\$ 840 milhões condicionados à aprovação legislativa prevista no inciso III do art. 167 da Constituição, com o fito de enfrentar compromissos da ordem de R\$ 9,67 bilhões (câmbio de R\$ 5,20/1 USD), o que revela a subsistência do expressivo hiato alertado no Parecer Prévio sobre as Contas de 2019.

411. Registre-se que, embora a despesa com organismos internacionais seja consignada nas respectivas LOAs como uma despesa discricionária, essas obrigações possuem características *sui generis* que impedem que o gestor da Sain, de forma autônoma e volitiva, reduza o nível de compromissos anualmente gerado. Isso porque a criação ou extinção de novas obrigações dessa natureza está diretamente relacionada à ação das mais elevadas autoridades da República (Presidente da República e membros do Congresso Nacional), as quais têm a competência constitucional para manifestar a vontade da nação de ser parte ou de deixar de ser parte de um acordo internacional. Nesse rumo, a Sain atua apenas como uma espécie de unidade de tesouraria, sem qualquer competência para promover atos de gestão capazes de reduzir o volume de obrigações dessa natureza, o que sugere que a resolução do problema passa pela inafastável necessidade de atuação de autoridades ministeriais e Chefes de Poderes.

412. No que tange ao aspecto contábil e documental formal, a Sain vem registrando as obrigações sem suporte orçamentário em contas específicas do Siafi, de forma a evidenciar o passivo sem lastro orçamentário, conforme disposições contidas no MCASP 8ª edição e na Macrofunção Siafi 021140 - Reconhecimento de Passivos. Complementarmente, os processos de reconhecimento de dívidas que lastreiam o reconhecimento de DEA foram autuados em procedimentos administrativos específicos, devidamente fundamentados, à luz do que dispõem os normativos da STN. Inclusive, alguns desses procedimentos estão acompanhados de pareceres jurídicos versando sobre o reconhecimento de dívida. Ou seja, como unidade pagadora das mencionadas obrigações, a Sain vem adotando os procedimentos necessários ao reconhecimento da dívida e ao pagamento da obrigação, mesmo com limitada competência para atuação.

413. Quanto às medidas de governança e gestão, observa-se, conforme informado pela Secint, houve a iniciativa de um grupo de trabalho ‘informal’ envolvendo os secretários-executivos da Casa Civil e das pastas de Relações Exteriores e Economia, com o intuito de debater: a) o tratamento a ser dado à dívida acumulada pelo Brasil perante os organismos internacionais; b) os critérios para nortear futuros ingressos e saídas do Brasil de organismos internacionais; c) o atual conjunto de organismos internacionais dos quais o Brasil faz parte e as sugestões de saídas; e d) os aperfeiçoamentos de governança para pagamentos futuros a organismos internacionais.

414. Ante o exposto, considerou-se no Parecer Prévio sobre as Contas do Presidente da República de 2020 que as providências adotadas até o momento pelo Poder Executivo vão ao encontro do propósito do alerta ora monitorado. Entretanto, considerando a responsabilidade do Estado em compatibilizar o montante de obrigações anuais decorrentes desses compromissos às dotações necessárias ao seu custeio, seja por meio da redução de obrigações, seja a partir da elevação das dotações, e tendo em vista a alta materialidade dos valores envolvidos, entendeu-se pertinente a continuidade do monitoramento, no âmbito dos futuros Pareceres Prévios, quanto às ações em curso e futuras relacionadas a possíveis suplementações orçamentárias no exercício de 2021 e seguintes, bem como às propostas resultantes do aludido grupo de trabalho interministerial.

415. De forma complementar, entende-se que, além da manutenção do monitoramento previsto na análise das Contas de Governo de 2020, deva-se determinar ao Ministério da Economia e à Casa Civil da Presidência da República o estabelecimento de plano de ação visando compatibilizar o montante de obrigações anuais com organismos internacionais às dotações necessárias ao seu custeio bem como solucionar a questão do passivo existente junto aos organismos internacionais. (item 245)

416. Adiante, verificou-se que o FNAS, na execução das políticas de cofinanciamento federal de assistência social, entre 2017 e 2018, assumiu obrigações sem suporte orçamentário da ordem de R\$ 1,5 bilhão, o que, além de violar o art. 167, inciso II, da CF/1988, ensejou a geração desses passivos e resultou em atrasos nos repasses feitos pela União aos entes subnacionais, atinentes ao

cofinanciamento das políticas de assistência social.

417. Em linhas gerais, mesmo após constatarem redução da orçamentação, nos exercícios de 2017 e 2018, os gestores responsáveis pela citada política de assistência social não promoveram a readequação dos valores pactuados com os entes subnacionais. Pelo contrário, buscou-se legitimamente a recomposição orçamentária. Todavia, esse intento obteve limitado êxito, o que resultou em assunção de compromissos sem suporte orçamentário.

418. Para o exercício de 2019 e seguintes, o Ministério da Cidadania e o FNAS adotaram medidas, com destaque para a edição da Portaria-MC 2.362/2019, a fim de compatibilizar a oferta de serviços às dotações orçamentárias disponíveis à execução da política pública, o que coibiu a geração de passivos sem lastro orçamentário naquele exercício. No entanto, remanesce pendente solucionar a questão das obrigações não lastreadas por orçamento, contraídas nos exercícios de 2017 e 2018.

419. Com relação a esse fato, entende-se pertinente que seja determinada ao Ministério da Cidadania e à Casa Civil a elaboração de plano de ação visando solucionar a questão dos passivos sem lastro orçamentário dos exercícios de 2017 e 2018, bem como que seja dada ciência ao Ministério da Cidadania da importância em compatibilizar a assunção de obrigações aos limites orçamentários anuais e suas respectivas leis de créditos adicionais, visando impedir a geração de passivos sem dotações suficientes. (itens 302 e 303)

420. Por fim, no rol das unidades que movimentam maiores valores a título de DEA, tem-se o CNPq, cujas obrigações com bolsas de estudo superaram as dotações orçamentárias no valor de R\$ 76,3 milhões, em 2018. Registre-se que a referida unidade dispunha de dotações suficientes para custear todas as obrigações com bolsas de estudo, porém, após ‘empréstimo’ (termo utilizado pelo CNPq) de dotações ao MCTIC (as quais não foram ‘devolvidas’), a orçamentação remanescente não foi suficiente para custear as bolsas de estudos referentes a dezembro de 2018, gerando um passivo sem suporte orçamentário, em afronta ao disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988.

421. Sobre o CNPq, ainda é importante ressaltar que a unidade não registrou o passivo tempestivamente, em conta contábil específica, gerando distorções nas demonstrações contábeis da entidade e da União e dificultando o rastreamento da irregularidade. Complementarmente, a unidade não instruiu procedimento administrativo específico de forma a explicitar as razões de fato e de direito que ensejaram a não realização de empenho em época própria.

422. Quando da oitiva do CNPq, em que pese os argumentos apresentados não terem o condão de justificar a utilização de dotações pertencentes a LOA 2019 para o custeio de obrigações referentes a dezembro de 2018, verificou-se que o processo está sendo acompanhado pela CGU, que recomendou ao CNPq a instauração de sindicância para apurar eventuais responsabilidades pelo cancelamento de R\$ 80,0 milhões de dotações na ação 00LV, ocorrido em 2018. Com relação a esse fato, inclusive, o presidente do CNPq informou sobre a conclusão da sindicância e a realização de encaminhamentos internos, como consulta à Procuradoria Federal junto ao CNPq.

423. Nesse sentido, entende-se que as medidas tomadas internamente pelo CNPq e o acompanhamento realizado pela CGU sejam suficientes para o esclarecimento dos fatos e para que ocorrências como essa não se repitam, complementarmente, deve-se dar ciência ao CNPq que os atos omissivos ou comissivos praticados pelos administradores do CNPq em 2018 redundaram na utilização de dotações pertencentes à LOA 2019 para o custeio de obrigações atinentes ao exercício encerrado (bolsas de estudo referentes a dezembro de 2018), contrariando o disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988. (item 351)

424. No que concerne à análise amostral de órgãos/entidades que executaram DEA em valores representativos, mas inferiores às quatro unidades citadas, verificou-se que a assunção de obrigações além das dotações orçamentárias autorizadas na LOA tem ocorrido em larga escala. Não é possível afirmar peremptoriamente qual o montante de passivos sem lastro orçamentário existente na União, uma vez que não há fidedignidade integral dos registros contábeis dessas obrigações sem orçamento. Outrossim, a análise conclusiva acerca desses montantes exigiria a

fiscalização *in loco* das milhares de unidades que executam despesas primárias na União.

425. Sem embargo, da análise amostral dos registros dessas unidades, além do possível descumprimento da norma constitucional, e a consequente geração de passivos sem suporte orçamentário, foram identificadas diferentes e reiteradas falhas que evidenciam o descumprimento de requisitos contábeis e formais indispensáveis ao excepcional reconhecimento de um passivo sem suporte orçamentário e a consequente execução de uma despesa a título de exercícios anteriores, o que denota fragilidade dos controles instituídos, bem como exige uma reflexão direcionada ao aperfeiçoamento das normas atinentes ao tema, como também dos sistemas estruturantes de registro e execução de despesas.

426. Nesse contexto, no que concerne ao reconhecimento do passivo sem orçamento e execução de DEA no Siafi, verificou-se que boa parte das unidades apresentou falhas nos respectivos registros:

- a) Insuficiência de informações que lastreiem esse reconhecimento de dívida;
- b) Ausência da evidenciação do número de processo específico em que se deu o reconhecimento da dívida e a execução da DEA;
- c) Ausência da evidenciação do período a que se refere o passivo; e
- d) Inexistência de registro prévio do passivo sem suporte orçamentário (quando for o caso).

427. Não obstante as possibilidades de aperfeiçoamento no Siafi, o elevado número de despesas sem suporte orçamentário leva a crer que parcela dos gestores não tem sequer ciência das possíveis sanções impostas pela legislação, em caso de descumprimento do art. 167, inciso II, da CF/1988. Complementarmente, as sucessivas falhas no processo de evidenciação desses passivos sem cobertura orçamentária e da execução de DEA sugerem deficiências na orientação e normatização infralegal da matéria, o que direciona à pronta atuação do Órgão Central de Contabilidade da União, no sentido de melhor instruir as unidades setoriais e as unidades gestoras do Sistema de Contabilidade Federal.

428. No que se refere aos normativos elaborados pela STN, atinentes ao reconhecimento do passivo sem suporte orçamentário e à respectiva execução de DEA, verificaram-se orientações díspares em manuais elaborados pelo órgão. O MCASP estabelece que ‘o reconhecimento da obrigação de pagamento das despesas com exercícios anteriores, pela autoridade competente, deverá ocorrer em procedimento administrativo específico’ (grifou-se). A seu turno, a Macrofunção Siafi 021140 dispõe que ‘Para o reconhecimento de um passivo sem a correspondente execução orçamentária, sugere-se que a Unidade, em que efetivamente ocorreu a despesa, tenha um processo’ (grifou-se).

429. Com relação a esse fato, conforme informações da STN analisadas no tópico ‘comentários dos gestores’, houve alteração da macrofunção, de forma a orientar o usuário da obrigatoriedade de procedimento administrativo que deve lastrear o reconhecimento de um passivo sem cobertura orçamentária.

430. Por fim, verificou-se que várias unidades não apuram a responsabilidade daqueles que deram causa ao passivo sem suporte orçamentário ou até mesmo não instruem os procedimentos administrativos específicos, em que o gestor deveria evidenciar as razões pelas quais foi gerado o passivo sem cobertura orçamentária, conforme estabelece o MCASP.

431. De fato, reputa-se preocupante o elevado volume de passivos sem lastro orçamentário correspondente. Contrair obrigações além das disponibilidades orçamentárias sugere suplantar a competência do Congresso Nacional e realizar despesas além dos limites autorizados.

432. Ademais, desde o estabelecimento do NRF, verifica-se a redução nominal no volume de despesas discricionárias, comprimidas pelo crescimento das despesas obrigatórias em ritmo mais acelerado que a correção anual do Teto de Gastos. Assim, diante da escassez de dotações para o custeio de todas as compromissos do Estado, eleva-se o risco de que se adotem condutas no sentido de se elevar os passivos sem lastro orçamentário, em frontal descumprimento às regras do Direito Financeiro.

433. Assim, é imperioso o efetivo cumprimento do art. 167, inciso II, da CF/1988, uma vez que as

principais normas fiscais vigentes no Brasil estão alicerçadas no pressuposto de que uma despesa somente será realizada ou uma obrigação somente será assumida se houver a prévia existência de dotação orçamentária suficiente. Com efeito, o descumprimento desse pressuposto resulta em desobediência de uma série de outras regras fiscais, com potencial de comprometer a hígidez das finanças públicas, como também de colocar à prova a fidedignidade dos registros contábeis, orçamentários e fiscais do Estado brasileiro.

434. Após a consideração dos comentários dos gestores, quanto aos fatos apontados nestes autos, em especial os descritos no item 4.2 do presente relatório, que sugeriam medidas corretivas a serem tomadas pela STN e pela CGU, houve somente alguns ajustes de forma, tendo sido mantida a essência das medidas que visam: i) à adequação normativa sobre o tema; ii) ao aperfeiçoamento dos registros contábeis de passivos sem orçamento e de DEA no Siafi; e iii) à efetiva apuração de responsabilidade dos gestores que derem causa à violação do sobredito dispositivo constitucional (itens 376, 380 e 382).

## 6. PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

435. Em razão dos argumentos despendidos ao longo deste relatório, encaminham-se os autos à consideração superior, propondo:

a) dar ciência, com fulcro no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992, c/c os arts. 2º, inciso II, e 9º, inciso I, da Resolução-TCU 315/2020:

a.1) ao Instituto Nacional do Seguro Social e à Empresa de Tecnologia e Informações da Previdência Social de que:

a.1.1) a existência de passivos sem suporte orçamentário entre essas entidades colide com as normas de Direito Financeiro, criando uma indesejável relação orçamentária-financeira em que serviços são prestados sem a devida contrapartida, fato que contrasta com a vedação disposta no art. 167, inciso II, da CF/1988, bem como com a vedação disposta no art. 37, inciso IV, da Lei Complementar 101/2000 (assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento a *posteriori* de bens e serviços);

a.1.2) a assunção de compromissos sem cobertura contratual firmados entre o INSS e a Dataprev entre 2015 e 2016 descumpra regras básicas do Direito Administrativo, contrariando o disposto no art. 60 da Lei 8.666/1993;

a.2) ao Ministério da Cidadania que a assunção de obrigações dentro dos limites orçamentários anuais e suas respectivas leis de créditos adicionais, visando impedir a geração de passivos sem dotações suficientes, está em plena consonância com a vedação disposta no art. 167, inciso II, da CF/1988 e com os pressupostos da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000;

a.3) ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico de que os atos omissivos ou comissivos praticados pelos administradores do CNPq em 2018 redundaram na utilização de dotações pertencentes à Lei Orçamentária Anual da União do exercício financeiro de 2019 para o custeio de obrigações atinentes ao exercício encerrado de 2018 (bolsas de estudo referentes a dezembro de 2018) em face de insuficiência orçamentária, contrariando o disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988;

b) determinar, à luz do disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988, com fundamento no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992, c/c o art. 250, inciso II, do Regimento Interno do TCU e os arts. 7º, § 3º, inciso I, e § 4º, incisos I, II, e III, e 14, § 2º, inciso I, da Resolução-TCU 315/2020:

b.1) ao Ministério da Economia e à Casa Civil da Presidência da República que, no prazo de sessenta dias, estabeleçam plano de ação com as medidas a serem tomadas, os responsáveis por essas medidas e os prazos para sua implementação, visando compatibilizar o montante de obrigações anuais com organismos internacionais às dotações necessárias ao seu custeio, bem como relacionar as ações em curso e futuras para solucionar a questão do passivo sem suporte orçamentário existente junto aos organismos internacionais;

b.2) ao Ministério da Cidadania e à Casa Civil da Presidência da República que, no prazo de sessenta dias, estabeleçam plano de ação com as medidas a serem tomadas, os responsáveis por essas medidas e os prazos para sua implementação, visando solucionar a questão do passivo sem suporte orçamentário dos exercícios de 2017 e 2018 referente ao cofinanciamento federal das Ações de Proteção Social Básica e Especial;

c) determinar, à luz do disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988, no art. 1º da Lei Complementar 101/2000, no art. 17, inciso I, da Lei 10.180/2001, no art. 7º, incisos III, X e XV do Decreto 6.976/2009 e no art. 51, incisos I, II, III, V, XIII, do Decreto 9.745/2019, com fundamento no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992, c/c o art. 250, inciso II, do Regimento Interno do TCU e o art. 7º, § 3º, inciso I, e § 4º, incisos I, II, e III, da Resolução-TCU 315/2020, à Secretaria do Tesouro Nacional que, no prazo de sessenta dias, estabeleça plano de ação com as medidas a serem tomadas, os responsáveis por essas medidas e os prazos para sua implementação, visando aprimorar a sistemática de reconhecimento de passivos sem cobertura orçamentária e de execução de despesas a título de exercícios anteriores no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, de forma que:

c.1) os documentos hábeis decorrentes desses registros contenham a transparência minimamente necessária dos atos e fatos que deram origem a obrigações não lastreadas por dotações suficientes;

c.2) as autoridades competentes, ao ordenarem uma despesa a título de exercícios anteriores, insiram todos os requisitos formais e contábeis necessários ao reconhecimento de um passivo sem suporte orçamentário e à execução de despesas dessa natureza, à luz do disposto no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e na Macrofunção Siafi 021140 - Reconhecimento de Passivos;

d) recomendar, à luz do disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988, no art. 1º da Lei Complementar 101/2000, no art. 17, inciso I, da Lei 10.180/2001, no art. 7º, incisos III, X e XV do Decreto 6.976/2009 e no art. 51, incisos I, II, III, V, XIII, do Decreto 9.745/2019, com fundamento no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992, c/c o art. 250, inciso III, do Regimento Interno do TCU e o art. 11 da Resolução-TCU 315/2020, à Secretaria do Tesouro Nacional que:

d.1) no prazo de 120 dias, revise seus normativos acerca dos procedimentos contábeis e do suporte documental necessários ao registro de passivos sem lastro orçamentário e à execução de despesas a título de exercícios anteriores, no sentido de robustecer os procedimentos adequados à necessária transparência dos atos que deram origem a obrigações não suportadas por dotações suficientes;

d.2) no prazo de trinta dias, oriente os órgãos setoriais do Sistema de Contabilidade Federal acerca do necessário cumprimento do disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988, do atendimento aos princípios da anualidade e da universalidade orçamentárias (art. 2º da Lei 4.320/1964) e da competência da despesa (art. 50 da Lei Complementar 101/2000) e das possíveis cominações a serem aplicadas àqueles que derem causa a atos que não se coadunem com o aludido dispositivo constitucional, de forma a nortear a conduta dos gestores para que não sejam gerados passivos sem o devido suporte orçamentário;

e) recomendar, à luz do disposto nos arts. 74, inciso IV, e 167, inciso II, da CF/1988, no art. 20, inciso IV, da Lei 10.180/2001, com fundamento no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992, c/c o art. 250, inciso III, do Regimento Interno do TCU e o art. 11 da Resolução-TCU 315/2020, à Controladoria-Geral da União que:

e.1) no prazo de trinta dias, oriente a Secretaria Federal de Controle Interno e os órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal a adotar procedimentos fiscalizatórios que visem aferir o efetivo cumprimento do disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988, com o fito de coibir a geração de passivos sem o necessário suporte orçamentário;

e.2) adote tempestivamente as medidas necessárias para que seja efetivamente apurada a responsabilidade daqueles gestores que descumprirem o disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988;

f) enviar cópia do acórdão a ser proferido nestes autos:

f.1) à Secretaria de Controle Externo da Previdência, do Trabalho e da Assistência Social, para



conhecimento das constatações atinentes às unidades jurisdicionadas pertencentes a sua clientela e avaliação quanto à conveniência e à oportunidade de realizar exame técnico acerca do achado ‘Insuficiência orçamentária do INSS para custeio de despesas com sistemas de informação junto à Dataprev’, bem como de acompanhar a redução do passivo de R\$ 327,0 milhões do INSS junto à Dataprev, conforme registros de outubro de 2020;

f.2) às Secretarias de Controle Externo do Desenvolvimento Econômico, da Administração do Estado e da Administração Tributária, bem como à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional, para conhecimento;

g) arquivar o presente processo, nos termos do art. 169, inciso V, do Regimento Interno do TCU.”

2. O diretor técnico, aquiescendo à proposta do auditor, proferiu a seguinte manifestação:

“1. Manifesto-me de acordo com a Proposta de Encaminhamento formulada pela equipe de fiscalização da Diref/Semag (peça 170, p. 85-88).

2. A presente inspeção teve origem no Acórdão 2.457/2019-TCU-Plenário, de relatoria do ministro Bruno Dantas, por meio do qual esta Corte de Contas, além de autorizar a ação de controle que ora se conclui, emitiu o seguinte alerta:

9.2. alertar o Poder Executivo Federal, com fulcro no art. 59, § 1º, inciso V, da Lei Complementar 101/2000, de que há indícios de execução irregular de despesas a título de exercícios anteriores no âmbito dos Ministérios da Cidadania e da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações, conforme item 106 do Relatório de Acompanhamento;

3. Ao longo dos exercícios de 2019 e 2020, os achados pertinentes aos ministérios destinatários do referido alerta - a saber, Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) relacionadas a transferências intergovernamentais no âmbito do Fundo Nacional de Assistência Social (FNAS) e a bolsas de estudos no âmbito do Conselho Nacional de Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico (CNPq) - foram objeto de diversas medidas saneadoras processuais por parte desta unidade técnica, sob a forma de requisições e oitivas (peças 3, 5, 12, 109, 110 e 116).

4. Em paralelo, novos achados exsurgiram durante os trabalhos de campo, desta feita envolvendo o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS (despesas com benefícios previdenciários e despesas com sistemas de informação junto à Empresa de Tecnologia e Informações da Previdência Social - Dataprev) e a Secretaria de Assuntos Econômicos Internacionais do Ministério da Economia - Sain (obrigações do Brasil junto a organismos internacionais). Ademais, foram detectadas desconformidades documentais e escriturais em registros contábeis de unidades gestoras do Poder Executivo, o que atraiu a competência dos órgãos centrais de controle interno - Controladoria-Geral da União (CGU) - e de contabilidade - Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

5. Sem prejuízo da adoção de medidas saneadoras análogas às aplicadas ao FNAS e ao CNPq, conforme se depreende do teor das peças 51, 65, 66, 68, 96, 108, 111 e 116, os achados relativos ao INSS e à Sain foram abordados, ainda, no Parecer Prévio sobre as Contas do Presidente da República do exercício de 2019 (CG2019), consoante o Acórdão 1.437/2020-TCU-Plenário, também de relatoria do ministro Bruno Dantas. Tais deliberações foram alvo de monitoramento já no exercício de 2021, por ocasião do exame das Contas Presidenciais de 2020 (CG2020), nos termos do Acórdão 1.515/2021-TCU-Plenário, de relatoria do ministro Walton Alencar Rodrigues.

6. No caso do INSS, concluiu-se pelo atendimento da recomendação voltada ao aprimoramento do processo de estimação da despesa e de alocação orçamentária no âmbito do Regime Geral da Previdência Social (RGPS), de modo a assegurar que as respectivas dotações sejam suficientes para custear todos os benefícios previdenciários do exercício. Em relação à Sain, considerou-se que, não obstante os remanejamentos orçamentários e a rediscussão de aspectos de governança e gestão, o hiato entre as obrigações com organismos internacionais e as respectivas dotações merece continuar sendo monitorado.

7. Por sua vez, os encaminhamentos formulados à CGU e à STN no bojo da presente inspeção foram submetidos a comentários dos gestores (peça 102, p. 65, item ‘f’, e peças 105 e 106), em

atenção ao disposto no art. 14, § 1º, da Resolução-TCU 315/2020. Tais comentários (peças 120, 121, 129, 130 e 131) foram devidamente analisados no Relatório Final (peça 170, p. 76-78) e incorporados, no que coube, à redação das propostas de deliberações (peça 170, p. 86-87, itens ‘c’, ‘d’ e ‘e’).

8. Com efeito, o quadro a seguir sintetiza todas as etapas processuais cumpridas em relação a cada achado, bem como os encaminhamentos alvitados após a análise de todas as evidências colhidas:

**Inspeção DEA - Síntese dos Achados**

Achado	Medida Saneadora Processual	Abordado nas CG2019?	Monitorado nas CG2020?	Encaminhamento
Transferências do FNAS	Requisições ao Ministério da Cidadania (MCid) e ao Ministério da Economia (ME) Oitivas do MCid e da Casa Civil	Não	Não	Ciência ao MCid Plano de Ação Conjunto (MCid e Casa Civil) Observação: edição da Portaria-MC 2.362/2019
Bolsas do CNPq	Requisições ao CNPq e ao ME Oitiva do CNPq	Não	Não	Ciência ao CNPq Observação: CGU recomendou ao CNPq a instauração de sindicância
Benefícios previdenciários	Requisições ao INSS e ao ME Oitivas do INSS e do ME	Sim	Sim	Não há Observação: solução já implementada, conforme monitorado nas CG2020
Despesas do INSS com sistemas de informação junto à Dataprev	Requisição ao INSS Oitiva do INSS	Não	Não	Ciências ao INSS e à Dataprev Conhecimento à SecexPrevi
Obrigações do Brasil junto a Sain organismos internacionais	Requisições ao ME e à Sain Oitivas do ME e da Casa Civil	Sim	Sim	Plano de Ação Conjunto (ME e Casa Civil) Observação: Grupo de Trabalho em andamento, conforme monitorado nas CG2020
Desconformidades em registros contábeis	Diligências de Comentários dos Gestores (STN e CGU)	Não	Não	Plano de Ação (STN) Recomendações (STN e CGU) Observação: atualização da Macrofunção Siafi 021140

Fonte: elaboração própria.

9. De fato, são notórios e louváveis os benefícios advindos desta ação de controle antes mesmo de

sua apreciação conclusiva por este Tribunal. O efeito pedagógico é patente. Medidas corretivas já foram efetivamente implementadas, dentre as quais se destacam:

- i) o aprimoramento metodológico nas estimativas das despesas com benefícios previdenciários, reduzindo significativamente o montante executado a título de DEA pelo INSS, que superava R\$ 1,5 bilhão ao ano;
- ii) a edição da Portaria-MC 2.362/2019, que promoveu a equalização do cofinanciamento federal do Sistema Único de Assistência Social (SUAS) à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e à Lei Orçamentária Anual (LOA);
- iii) os ajustes de redação no texto da Macrofunção Siafi 021140 - Reconhecimento de Passivos, visando à sua compatibilização com o disposto no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

10. Outras questões envolvem situações crônicas decorrentes de causas múltiplas e sistêmicas e cujas soluções exigem intervenções estruturais, a exemplo das obrigações do Brasil junto a organismos internacionais, do passivo referente ao cofinanciamento das Ações de Proteção Social Básica e Especial e da sistemática contábil de reconhecimento de passivos sem cobertura orçamentária e de execução de DEAs. Para esses casos, propõem-se planos de ação, em complemento aos esforços que já vêm sendo empreendidos pelo Poder Executivo via grupos de trabalho (INSS e Dataprev - peça 170, p. 37-39, itens 174, 178 e 180; Casa Civil e Ministérios das Relações Exteriores e da Economia - peça 170, p. 47 e 49-50, itens 227 e 242-245).

11. Por fim, além de restar cumprida a etapa de comentários dos gestores de que trata o art. 14, § 1º, da Resolução-TCU 315/2020 relativamente aos itens 'c', 'd' e 'e' da Proposta de Encaminhamento, entende-se que, às proposições de planos de ação formuladas nos itens 'b.1' e 'b.2' após a devida análise das respostas às respectivas oitivas, aplica-se a hipótese de dispensa prevista no § 2º, inciso II, do art. 14 da referida Resolução. Isso porque o prévio conhecimento dessas propostas pelos gestores colocaria em risco o alcance dos objetivos desta ação de controle. Já os demais encaminhamentos tratam apenas de ciências a unidades jurisdicionadas (art. 9º, inciso I, da Resolução-TCU 315/2020) e de comunicação da futura decisão a partes interessadas.

12. Ante o exposto, com fulcro nos arts. 41, inciso II e §§ 1º e 2º, e 43, inciso I, da Lei 8.443/1992, c/c o art. 240 do Regimento Interno do TCU e o art. 2º, caput, da Portaria-Segecex 29/2010, enviem-se os autos ao gabinete do ministro-relator Bruno Dantas.

À consideração superior.”

3. O titular da Semag, entretanto, divergiu parcialmente das propostas de recomendação formuladas pela equipe de fiscalização à Controladoria-Geral da União, conforme transcrito a seguir:

“Manifesto-me parcialmente de acordo com a proposta de encaminhamento formulada pela equipe de fiscalização no relatório de peça 170, divergindo quanto às propostas direcionadas à Controladoria-Geral da União, pelos motivos que passo a expor.

A proposta de recomendação à CGU está elaborada nos seguintes termos:

e) recomendar, à luz do disposto nos arts. 74, inciso IV, e 167, inciso II, da CF/1988, no art. 20, inciso IV, da Lei 10.180/2001, com fundamento no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992, c/c o art. 250, inciso III, do Regimento Interno do TCU e o art. 11 da Resolução-TCU 315/2020, à Controladoria-Geral da União que:

e.1) no prazo de trinta dias, oriente a Secretaria Federal de Controle Interno e os órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal a adotar procedimentos fiscalizatórios que visem aferir o efetivo cumprimento do disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988, com o fito de coibir a geração de passivos sem o necessário suporte orçamentário;

e.2) adote tempestivamente as medidas necessárias para que seja efetivamente apurada a responsabilidade daqueles gestores que descumprirem o disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988;

Conforme informado no item 376 do relatório, a versão preliminar do mesmo foi encaminhada à

Controladoria-Geral da União (CGU) para sua manifestação e, no que dizia respeito às determinações ou recomendações propostas, os comentários seriam a oportunidade para que a CGU apresentasse informações sobre as consequências práticas da implementação das medidas aventadas, bem como sugestões de eventuais alternativas, nos termos do Ofício 69921/2020-TCU-Seproc, de 11/12/2020 (peça 106).

Em resposta, a CGU apresentou sua manifestação por meio do Ofício 1267/2021/SE/CGU, de 28/01/2021 (peças 129 e 130).

Sobre a proposta do item 'e.1', aquela Controladoria destacou que já atua de forma preventiva ou detectiva. Esclareceu que a temática já é objeto de atenção da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC/CGU), conforme exemplo citado no próprio relatório do TCU, no caso da auditoria realizada no CNPq, que identificou a prática de despesas de exercícios anteriores (DEA) realizadas de forma irregular e recomendou a apuração de responsabilidade dos gestores envolvidos e a implementação de medidas de adequação do pagamento de bolsas às limitações orçamentárias. Informou também a realização de outro trabalho, a Auditoria Anual de Contas do extinto Ministério do Trabalho, realizada em 2019, em que a SFC/CGU também atuou e identificou a realização de despesas em valores superiores aos créditos orçamentários ou adicionais e recomendou a apuração de responsabilidades dos gestores.

Informou ainda que expediu, em dezembro de 2019, ofícios aos Ministérios Setoriais alertando-os sobre a realização de DEA em desacordo com os normativos e sugerindo aos órgãos que procedessem à rigorosa verificação da regularidade da execução de tais despesas, o que poderia se configurar crime contra as finanças públicas por ordenar despesas não autorizadas, previsto no art. 359-D, do Decreto-Lei 2.848, de 7/12/1940.

Destacou por fim que:

10. Além disso, vale lembrar que a intensidade da atuação da SFC na temática depende de diversos fatores, tais como as estratégias, os objetivos, as prioridades, as metas das unidades auditadas, os riscos a que seus processos estão sujeitos e, por óbvio, os recursos (humanos, financeiros e tecnológicos) disponíveis. Ou seja, uma temática específica não pode sobrepor toda a análise de planejamento de auditoria baseada em riscos que é feita nas Unidades em que a SFC/CGU atua, o que poderia prejudicar os planejamentos dos trabalhos que são considerados mais relevantes para auxiliar o gestor ao atingimento dos objetivos estratégicos da Unidade, bem como ao aperfeiçoamento de processos de gestão de riscos, controles internos e governança.

Peço vênia à competente equipe de fiscalização para divergir quanto à necessidade da emissão da recomendação do item 'e.1', nos termos em que foi formulada. Pelas evidências acostadas aos autos, parece manifesta a proficiência da CGU na aferição do cumprimento do art. 167, inc. II, da Constituição, tanto que o CNPq comunicou, por ocasião da primeira requisição de informações àquela Fundação nestes autos, que também estava em curso procedimento fiscalizatório no âmbito da CGU com mesma finalidade, qual seja, verificar indícios de irregularidade no custeio de bolsas de estudo do exercício de 2018 com orçamento de 2019 (item 308, do relatório).

Ao final daquele procedimento fiscalizatório, conforme consta no Relatório de Avaliação da CGU, de 27 de dezembro de 2019 (peça 101), a CGU propôs a seguinte recomendação ao CNPq:

1 - Que apure as responsabilidades dos gestores do CNPq envolvidos nas condutas praticadas à época dos fatos apontados, decorrentes da autorização de cancelamento de créditos da ação orçamentária 00LV no valor de R\$ 80 milhões realizado em 2018, sem parecer da área técnica, nos termos da Portaria CNPq 951, de 23/02/2017, afetando a programação orçamentária do exercício de 2019, em razão da realização do pagamento das mensalidades de dezembro de 2018, utilizando-se do elemento de despesa 92 - Despesas de Exercícios Anteriores.

Há que se ressaltar a eficiência da atuação desta Corte de Contas, que por ocasião dos trabalhos no âmbito do Relatório de Acompanhamento das receitas e despesas primárias, resultado primário e contingenciamento relativo ao 3º bimestre de 2019, que resultou no Acórdão 2.457/2019-Plenário, de relatoria do Ministro Bruno Dantas, detectou os primeiros indícios de irregularidades na execução de despesas de exercícios anteriores e autorizou a presente Inspeção. Mas há que se

reconhecer também a tempestividade do órgão de auditoria interna governamental, que concomitantemente atuou para apurar a mesma irregularidade no CNPq.

Merece ser observado também o fato de que a atividade de auditoria interna governamental exercida pela SFC/CGU, cujo Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, aprovado pela IN SFC 03/2017, deve ser realizada de forma sistemática, disciplinada e baseada em risco, nos termos do Capítulo VI, Seção I, do Referencial Técnico:

70. A atividade de auditoria interna governamental deve ser realizada de forma sistemática, disciplinada e baseada em risco, devendo ser estabelecidos, para cada trabalho, objetivos que estejam de acordo com o propósito da atividade de auditoria interna e contribuam para o alcance dos objetivos institucionais e estratégias da Unidade Auditada.

Cabe acrescentar que a auditoria baseada em risco é prática também adotada por esta Corte de Contas, preconizada pela ISSAI 100 e pelas Normas de Auditoria do Tribunal (NAT), que prescrevem:

46. Os auditores devem realizar uma avaliação de risco ou análise de problema, e revisá-la, se necessário, em resposta aos achados de auditoria. A natureza dos riscos identificados variará de acordo com o objetivo da auditoria. O auditor deve considerar e avaliar o risco de diferentes tipos de deficiências, desvios ou distorções que possam ocorrer em relação ao objeto. Tanto riscos gerais como específicos devem ser considerados. Isso pode ser alcançado mediante procedimentos que servem para obter um entendimento da entidade ou do programa e seu ambiente, incluindo os controles internos relevantes. O auditor deve avaliar as respostas da administração aos riscos identificados, incluindo o desenho e a implementação de controles internos para tratá-los. Em uma análise de problemas, o auditor deve considerar as indicações atuais de problemas ou desvios em relação ao que deveria ser ou é esperado. Esse processo envolve examinar vários indicadores de problemas a fim de definir os objetivos da auditoria. A identificação de riscos e seus impactos na auditoria deve ser considerada ao longo de todo o processo de auditoria. (ISSAI 100, 46)

71. Para determinar a extensão e o alcance da auditoria que será proposta, a unidade técnica deve dispor de informações relativas aos objetivos relacionados ao objeto que será auditado e aos riscos relevantes associados a esses objetivos, bem como à confiabilidade dos controles adotados para tratar esses riscos. Tais informações são obtidas, tipicamente, na realização de outras ações de controle cuja principal finalidade é o conhecimento da unidade jurisdicionada e devem ser levadas em conta no planejamento e na aplicação dos procedimentos de auditoria. (NAT, 71)

Desse modo, restou evidenciada a adoção, por parte do órgão central de controle interno, de procedimentos fiscalizatórios capazes de detectar eventuais descumprimentos ao art. 167, inc. II, da Constituição, fato este demonstrado pelos trabalhos realizados pela SFC/CGU no CNPq e no extinto Ministério do Trabalho, ambos executados no exercício de 2019 (peça 129, p. 2). Entretanto, dada a relevância e materialidade dos volumes financeiros e orçamentários envolvidos, os fortes indícios de que elevado número de órgãos/entidades federais vem assumindo obrigações sem orçamentação suficiente, e considerando ainda que a SFC/CGU adota, conforme o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, aprovado pela IN SFC 03/2017, o planejamento de auditoria baseada em riscos, proponho nova redação ao item 'e'.

Com relação à proposta do item 'e.2', a manifestação da CGU afirma que, conforme os termos do Decreto 5.480/2005, compete aos órgãos setoriais do Sistema de Correição do Poder Executivo Federal, instaurar ou determinar a instauração de procedimentos e processos disciplinares, sem prejuízo da iniciativa pela autoridade a que se refere o art. 143 da Lei 8.112/1990, cabendo ao órgão central a supervisão técnica e o acompanhamento dos trabalhos das unidades setoriais, podendo avocar sindicâncias, procedimentos e processos administrativos nos casos previstos no art. 4º, inc. VIII, do referido Decreto.

Com efeito, a recomendação exarada pela SFC/CGU no Relatório de Avaliação, de 27 de dezembro de 2019 (peça 101), demonstra que aquele órgão de auditoria interna adotou tempestivamente as



medidas necessárias para que fosse efetivamente apurada a responsabilidade daqueles gestores que descumpriram o disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988. Assim, não se verifica desvio entre a situação existente e a atuação pretendida na proposta 'e.2' do relatório, o que, nos termos do art. 12, inc. II, da Resolução 315/2020, afasta a emissão de recomendação.

Assim, propõe-se à consideração do Ministro Relator os seguintes encaminhamentos, com nova redação para o item 'e', na forma que segue:

a) dar ciência, com fulcro no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992, c/c os arts. 2º, inciso II, e 9º, inciso I, da Resolução-TCU 315/2020:

a.1) ao Instituto Nacional do Seguro Social e à Empresa de Tecnologia e Informações da Previdência Social de que:

a.1.1) a existência de passivos sem suporte orçamentário entre essas entidades colide com as normas de Direito Financeiro, criando uma indesejável relação orçamentária-financeira em que serviços são prestados sem a devida contrapartida, fato que contrasta com a vedação disposta no art. 167, inciso II, da CF/1988, bem como com a vedação disposta no art. 37, inciso IV, da Lei Complementar 101/2000 (assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento a posteriori de bens e serviços);

a.1.2) a assunção de compromissos sem cobertura contratual firmados entre o INSS e a Dataprev entre 2015 e 2016 descumpra regras básicas do Direito Administrativo, contrariando o disposto no art. 60 da Lei 8.666/1993;

a.2) ao Ministério da Cidadania que a assunção de obrigações dentro dos limites orçamentários anuais e suas respectivas leis de créditos adicionais, visando impedir a geração de passivos sem dotações suficientes, está em plena consonância com a vedação disposta no art. 167, inciso II, da CF/1988 e com os pressupostos da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000;

a.3) ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico de que os atos omissivos ou comissivos praticados pelos administradores do CNPq em 2018 redundaram na utilização de dotações pertencentes à Lei Orçamentária Anual da União do exercício financeiro de 2019 para o custeio de obrigações atinentes ao exercício encerrado de 2018 (bolsas de estudo referentes a dezembro de 2018) em face de insuficiência orçamentária, contrariando o disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988;

b) determinar, à luz do disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988, com fundamento no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992, c/c o art. 250, inciso II, do Regimento Interno do TCU e os arts. 7º, § 3º, inciso I, e § 4º, incisos I, II, e III, e 14, § 2º, inciso I, da Resolução-TCU 315/2020:

b.1) ao Ministério da Economia e à Casa Civil da Presidência da República que, no prazo de sessenta dias, estabeleçam plano de ação com as medidas a serem tomadas, os responsáveis por essas medidas e os prazos para sua implementação, visando compatibilizar o montante de obrigações anuais com organismos internacionais às dotações necessárias ao seu custeio, bem como relacionar as ações em curso e futuras para solucionar a questão do passivo sem suporte orçamentário existente junto aos organismos internacionais;

b.2) ao Ministério da Cidadania e à Casa Civil da Presidência da República que, no prazo de sessenta dias, estabeleçam plano de ação com as medidas a serem tomadas, os responsáveis por essas medidas e os prazos para sua implementação, visando solucionar a questão do passivo sem suporte orçamentário dos exercícios de 2017 e 2018 referente ao cofinanciamento federal das Ações de Proteção Social Básica e Especial;

c) determinar, à luz do disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988, no art. 1º da Lei Complementar 101/2000, no art. 17, inciso I, da Lei 10.180/2001, no art. 7º, incisos III, X e XV do Decreto 6.976/2009 e no art. 51, incisos I, II, III, V, XIII, do Decreto 9.745/2019, com fundamento no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992, c/c o art. 250, inciso II, do Regimento Interno do TCU e o art. 7º, § 3º, inciso I, e § 4º, incisos I, II, e III, da Resolução-TCU 315/2020, à Secretaria do Tesouro Nacional que, no prazo de sessenta dias, estabeleça plano de ação com as medidas a serem

tomadas, os responsáveis por essas medidas e os prazos para sua implementação, visando aprimorar a sistemática de reconhecimento de passivos sem cobertura orçamentária e de execução de despesas a título de exercícios anteriores no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, de forma que:

c.1) os documentos hábeis decorrentes desses registros contenham a transparência minimamente necessária dos atos e fatos que deram origem a obrigações não lastreadas por dotações suficientes;

c.2) as autoridades competentes, ao ordenarem uma despesa a título de exercícios anteriores, insiram todos os requisitos formais e contábeis necessários ao reconhecimento de um passivo sem suporte orçamentário e à execução de despesas dessa natureza, à luz do disposto no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e na Macrofunção Siafi 021140 - Reconhecimento de Passivos;

d) recomendar, à luz do disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988, no art. 1º da Lei Complementar 101/2000, no art. 17, inciso I, da Lei 10.180/2001, no art. 7º, incisos III, X e XV do Decreto 6.976/2009 e no art. 51, incisos I, II, III, V, XIII, do Decreto 9.745/2019, com fundamento no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992, c/c o art. 250, inciso III, do Regimento Interno do TCU e o art. 11 da Resolução-TCU 315/2020, à Secretaria do Tesouro Nacional que:

d.1) no prazo de 120 dias, revise seus normativos acerca dos procedimentos contábeis e do suporte documental necessários ao registro de passivos sem lastro orçamentário e à execução de despesas a título de exercícios anteriores, no sentido de robustecer os procedimentos adequados à necessária transparência dos atos que deram origem a obrigações não suportadas por dotações suficientes;

d.2) no prazo de trinta dias, oriente os órgãos setoriais do Sistema de Contabilidade Federal acerca do necessário cumprimento do disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988, do atendimento aos princípios da anualidade e da universalidade orçamentárias (art. 2º da Lei 4.320/1964) e da competência da despesa (art. 50 da Lei Complementar 101/2000) e das possíveis cominações a serem aplicadas àqueles que derem causa a atos que não se coadunem com o aludido dispositivo constitucional, de forma a nortear a conduta dos gestores para que não sejam gerados passivos sem o devido suporte orçamentário;

e) recomendar, à luz do disposto nos arts. 74, inciso IV, e 167, inciso II, da CF/1988, no art. 20, inciso IV, da Lei 10.180/2001, com fundamento no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992, c/c o art. 250, inciso III, do Regimento Interno do TCU e o art. 11 da Resolução-TCU 315/2020, à Controladoria-Geral da União que oriente a Secretaria Federal de Controle Interno, responsável pela Auditoria Interna Governamental no Poder Executivo Federal, para que considere no planejamento de sua atuação os elevados montantes relacionados à assunção de obrigações sem autorização orçamentária e os fortes indícios de que essa prática irregular vem sendo empregada por diversos órgãos e entidades federais, vis-à-vis os riscos que tal prática representa para a transparência e o equilíbrio das contas públicas.

f) enviar cópia do acórdão a ser proferido nestes autos:

f.1) à Secretaria de Controle Externo da Previdência, do Trabalho e da Assistência Social, para conhecimento das constatações atinentes às unidades jurisdicionadas pertencentes a sua clientela e avaliação quanto à conveniência e à oportunidade de realizar exame técnico acerca do achado ‘Insuficiência orçamentária do INSS para custeio de despesas com sistemas de informação junto à Dataprev’, bem como de acompanhar a redução do passivo de R\$ 327,0 milhões do INSS junto à Dataprev, conforme registros de outubro de 2020;

f.2) às Secretarias de Controle Externo do Desenvolvimento Econômico, da Administração do Estado e da Administração Tributária, bem como à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional, para conhecimento;

g) arquivar o presente processo, nos termos do art. 169, inciso V, do Regimento Interno do TCU.”

É o Relatório.

## VOTO

Em apreciação, fiscalização do tipo inspeção, com o objetivo de apurar indícios de execução irregular de despesas de exercícios anteriores (DEA), em descumprimento ao art. 167, inciso II, da Constituição Federal, bem como à legislação infraconstitucional que rege a matéria, incluindo a Lei 4.320/1964 e a Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

2. A presente inspeção é decorrente do subitem 9.3 do Acórdão 2.457/2019-Plenário (TC 021.655/2019-7), de minha relatoria, que autorizou a Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag) *“a realizar inspeção com o objetivo de analisar a execução de Despesas de Exercícios Anteriores no âmbito das Unidades Orçamentárias que executam despesas primárias na União, com fulcro no art. 17 da Resolução TCU 308/2019”*.

3. Para alcance do objetivo, formularam-se as seguintes questões de auditoria:

a) a despesa de exercício anterior (DEA) atende aos requisitos legais para o reconhecimento dessa obrigação?

b) o reconhecimento da DEA foi motivado pela assunção de obrigação sem dotação orçamentária suficiente no exercício de origem, decorrente de violação do art. 167, inciso II, da CF/1988?

c) a Administração tornou pública a motivação para o reconhecimento de dívida com vistas ao pagamento de despesas de exercícios anteriores? Se sim, a motivação estaria aderente às normas que regem a matéria?

d) houve o reconhecimento formal (procedimento administrativo específico) da obrigação de pagamento pela autoridade competente para empenhar a despesa?

e) o procedimento administrativo específico, se houver, conteria os elementos mínimos estabelecidos pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)?

f) houve o adequado registro do passivo, em contas específicas do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), conforme dispõe a Macrofunção Siafi 02.11.40 – Reconhecimento de Passivos?

4. De início, é importante destacar que a execução de despesas classificadas como despesas de exercícios anteriores, especialmente em volume elevado, pode sugerir violação de um princípio basilar do direito orçamentário, o da legalidade orçamentária, consagrado no art. 167, inciso II, da Constituição Federal:

“Art. 167. São vedados:

(...)

II - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;”

5. Usualmente, as despesas orçamentárias devem ser previamente autorizadas pelo Congresso Nacional e empenhadas no exercício financeiro em que ocorrer o respectivo fato gerador, mas a **legislação admite situações excepcionais**, em que compromissos relativos a exercícios anteriores podem ser pagos no exercício atual sob a rubrica “Despesas de Exercícios Anteriores”. Essas situações estão elencadas no art. 37 da Lei 4.320/1964 (Normas Gerais de Direito Financeiro) e no art. 22 do Decreto 93.872/1986 (unificação dos recursos do Tesouro Nacional) e incluem:

a) despesas que não tenham se processado na época própria;

b) restos a pagar com prescrição interrompida;

c) compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente.

6. Além desse rol taxativo, a legislação, notadamente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), também impõe requisitos formais para o reconhecimento de despesas de exercícios anteriores. Além da adoção dos procedimentos contábeis cabíveis, impõe-se a instauração de procedimento administrativo específico, no qual deverá estar devidamente evidenciada **a motivação pela qual a despesa não foi empenhada ou paga em época própria**.

7. Tendo isso em conta, a equipe da Semag selecionou, como objeto primordial da fiscalização, unidades jurisdicionadas a partir dos volumes de despesas executadas a título de exercícios anteriores nos exercícios de 2018 a 2020. Nesse grupo, incluem-se o Ministério da Cidadania (MC), o Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq), o Fundo Nacional de Saúde (FNS), o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e o Ministério da Economia (ME).

8. Para essas unidades foram solicitadas informações detalhadas a respeito da execução de despesas de exercícios anteriores, e observou-se a constituição de passivos sem lastro orçamentário no INSS, na Secretaria de Assuntos Internacionais do Ministério da Economia (Sain/ME), no Fundo Nacional de Assistência Social (FNAS) e no CNPq, ainda que a Administração conhecesse previamente o montante de compromissos e o orçamento disponível para custeá-los.

9. Num segundo grupo, composto por unidades que executaram valores inferiores, após análise por amostragem dos documentos do sistema Siafi, também foi observado o descumprimento das vedações impostas pelo art. 167, inciso II, da Constituição Federal, bem como o desrespeito a requisitos formais e contábeis para o reconhecimento de passivos sem suporte orçamentário e para a execução de DEAs.

10. No mérito, a equipe de fiscalização propõe dar ciência às unidades jurisdicionadas acerca das irregularidades constatadas nesta fiscalização e determinações ao Ministério da Economia, ao Ministério da Cidadania e à Casa Civil da Presidência da República, para que elaborem plano de ação com medidas voltadas à solução da questão do passivo sem suporte orçamentário. À Secretaria do Tesouro Nacional é proposta determinação para estabelecer plano de ação visando a aprimorar a sistemática de reconhecimento de passivos sem cobertura orçamentária e de execução de despesas de exercícios anteriores no sistema Siafi, revisando os normativos sobre procedimentos contábeis e suporte documental necessários.

11. À Controladoria-Geral da União é proposta recomendação para que adote procedimentos fiscalizatórios de forma a aferir o efetivo cumprimento do disposto no art. 167, inciso II, da Constituição Federal, com o fito de coibir a geração de passivos sem o necessário suporte orçamentário.

12. O titular da Semag divergiu desta última recomendação. Considerou que o órgão central de controle interno vem adotando procedimentos fiscalizatórios capazes de detectar eventuais descumprimentos ao aludido comando constitucional, aptos a levar à responsabilização de gestores públicos faltosos. Em razão disso, sugere dar nova redação à recomendação, tão somente para que a CGU considere, no planejamento de sua ação, os elevados montantes relacionados à assunção de obrigações sem autorização orçamentária e os fortes indícios de que essa prática irregular esteja sendo empregada por diversos órgãos e entidades federais.

13. Corroboro as análises empreendidas pela equipe de auditoria, com os ajustes efetuados pelo titular da Semag, razão pela qual incorporo os fundamentos apresentados às minhas razões de decidir, sem prejuízo das seguintes considerações.

## II

Instituto Nacional do Seguro Social

14. Entre os achados da fiscalização, destaca-se a insuficiência orçamentária para custear obrigações com benefícios previdenciários sob responsabilidade do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).

15. Constatou-se, pelo menos, desde 2016, que não foram reservadas dotações orçamentárias suficientes para cobrir todas as obrigações previdenciárias, violando o disposto no art. 167, inciso II, da Constituição Federal, além de outras regras de direito financeiro atinentes à assunção de obrigações de exercícios anteriores.

16. A propósito, a matéria já foi, inclusive, objeto de ressalva no Parecer Prévio das Contas de Governo relativas ao exercício de 2019, consoante o Acórdão 1.437/2020-Plenário, de minha relatoria, no qual foi destacado o seguinte achado/irregularidade:

“1.2. Realização de despesas com benefícios previdenciários em montante superior aos respectivos créditos orçamentários ou adicionais do exercício de 2019, contrariando a vedação contida no art. 167, inciso II, da Constituição Federal (seção 4.2.2)”

17. Conforme consulta ao Siafi, constatou-se que, no período de 2017 a 2020, o INSS utilizou dotações desses exercícios financeiros para custear despesas de exercícios imediatamente anteriores, em razão da referida insuficiência orçamentária; ademais, tais despesas sequer foram registradas contabilmente como DEA.

18. A propósito, destacou a Semag que, “até o exercício de 2019, o INSS sequer registrava essa despesa no elemento 92 (DEA), como também não realizava o reconhecimento desse passivo sem lastro orçamentário em processo administrativo específico”.

19. Segundo a autarquia, no exercício de 2019, o procedimento correto de realizar o empenho prévio em valores suficientes para custear as obrigações previdenciárias do exercício foi inviabilizado em razão da supressão de dotações procedida pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF). Até meados de dezembro de 2019, o INSS dispunha de orçamentação suficiente para custear os benefícios do exercício, mas a supressão pela SOF teria resultado na insuficiência orçamentária em questão.

20. Após oitiva realizada pela Semag, aquela secretaria sinalizou que estão sendo adotadas medidas no sentido de minimizar os riscos de inscrição em DEA de despesas de natureza previdenciária. A SOF teria providenciado aprimoramento metodológico nas projeções de despesas com benefícios do Regime Geral da Previdência Social (RGPS) sob as óticas orçamentária e financeira.

21. Resta evidenciado, assim, que a irregularidade decorreu da atuação ou inação de diferentes estruturas do Poder Executivo no que tange à alocação orçamentária.

22. Dessa forma, considerando que, após a fiscalização da Semag, o INSS passou a fazer os registros de despesas no Elemento 92 (DEA), conferindo transparência às despesas de exercícios anteriores, acolho as propostas da unidade no sentido de dar ciência das irregularidades aos órgãos envolvidos e expedir recomendações com vistas ao aprimoramento dos procedimentos contábeis e administrativos de reconhecimento de DEA. Isso tudo sem prejuízo de que a execução de despesas com exercícios anteriores seja objeto de outros trabalhos de fiscalização deste Tribunal.

### III

#### Empresa de Tecnologia e Informações da Previdência Social

23. Além do achado descrito no tópico anterior, constatou-se que o INSS contraiu obrigações além das autorizações orçamentárias na contratação de serviços junto à Empresa de Tecnologia e Informações da Previdência Social (Dataprev).

24. Conforme consulta ao Siafi, entre os exercícios financeiros de 2014 e 2015, houve significativos registros de passivos reconhecidos, sem cobertura orçamentária, relativos a obrigações



assumidas junto à Dataprev. Em 2016, o passivo sem lastro orçamentário relativo àquela empresa pública alcançou o montante de R\$ 659,6 milhões; entre 2016 e 2020, houve redução desses passivos em razão dos pagamentos de despesas de exercícios anteriores (DEA), porém novas obrigações sem lastro orçamentário foram reconhecidas em menor escala; já em outubro de 2020, o passivo sem suporte orçamentário do INSS com a Dataprev perfazia o montante de R\$ 327 milhões.

25. Importante destacar que boa parte das obrigações sem suporte orçamentário originadas em 2015 e 2016 resultou de obrigações sem cobertura contratual, representando violação às regras previstas na Lei 8.666/1993:

“Art. 60. (...)

Parágrafo único. É nulo e de nenhum efeito o contrato verbal com a Administração, salvo o de pequenas compras de pronto pagamento, assim entendidas aquelas de valor não superior a 5% (cinco por cento) do limite estabelecido no art. 23, inciso II, alínea "a" desta Lei, feitas em regime de adiantamento.”

26. Também merece destaque o fato de que o INSS formalizou procedimento específico para evidenciar as razões de fato e de direito que ensejaram o reconhecimento dos passivos sem lastro orçamentário com a Dataprev, diferentemente do que ocorreu com as obrigações previdenciárias.

27. Em resposta à oitiva da Semag, o instituto reconheceu que não havia disponibilidade orçamentária para fazer face à prorrogação contratual, para o exercício de 2015, de serviços que integravam a ação 2292 – Serviço de Processamento de Dados de Benefícios Previdenciários. Naquele período, informa o INSS, os serviços que integravam essa ação continuaram a ser prestados sem cobertura contratual, em comum acordo com todas as áreas de negócio do instituto, e as despesas foram indenizadas por meio de processos administrativos próprios de reconhecimento a fim de evitar o enriquecimento ilícito da autarquia.

28. O INSS alega ter promovido melhorias no âmbito dos Contratos 3/2016 e 49/2018, celebrados com a Dataprev, e, em 2020, criado um grupo de trabalho (GT) para avaliação de custos envolvidos na prestação de serviços.

29. No que tange aos valores referentes ao período de 2014 a 2016, o instituto informa que se trata de encargos decorrentes de pagamentos em atraso e que a sua quitação não ocorreu em razão de a dotação orçamentária consignada na LOA não ter sido suficiente para atender a essas despesas. Ademais, sustenta que, a partir de 2017, não houve compromissos firmados com a Dataprev sem o devido lastro orçamentário.

30. Nesse contexto, acolho, com ajustes pontuais, a proposta da Semag no sentido de dar ciência ao INSS e à Dataprev acerca das irregularidades detectadas, bem como de encaminhar cópia da decisão à SecexPrevidência, com vistas a avaliar a conveniência e a oportunidade de analisar os contratos celebrados entre o Instituto e a Dataprev no período de 2014 a 2020 e acompanhar a redução do passivo de R\$ 327 milhões do instituto junto à empresa, conforme registros de outubro de 2020.

#### IV

#### Ministério da Economia

31. A fiscalização da Semag constatou que, nos exercícios de 2017 a 2019, o Poder Executivo federal contraiu obrigações junto a organismos internacionais em montante superior às dotações orçamentárias, gerando passivos da ordem de bilhões de reais, não lastreados por empenho, violando o disposto no art. 167, inciso II, da Constituição Federal.

32. A questão foi objeto de ressalva no Parecer Prévio das Contas do Presidente da República relativas ao exercício de 2019 (Acórdão 1.437/2020-Plenário, de minha relatoria). Observou-se, a propósito, que a Secretaria de Assuntos Econômicos Internacionais (Sain), integrante do Ministério da Economia, no exercício de 2019, empenhou, liquidou e pagou o montante de R\$ 680 milhões a título

de despesas de exercícios anteriores, o que correspondia a 29,3% da dotação empenhada pela unidade gestora (UG 170191).

33. Foi expedido alerta ao Poder Executivo federal de que o “*expressivo hiato entre as projeções de obrigações com organismos internacionais e as respectivas dotações orçamentárias representa potencial risco de descumprimento sistemático do disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988*”.

34. Os valores empenhados pela unidade gestora a título de DEA nos exercícios anteriores são vultosos, o que revela o contínuo descompasso entre as obrigações assumidas pela República Federativa do Brasil e o orçamento alocado à Sain.

35. Importante destacar que os gestores daquela secretaria têm solicitado providências às instâncias mais elevadas do Ministério da Economia com vistas à recomposição orçamentária, consoante evidência, por exemplo, a Nota Técnica SEI 13556/2019/ME.

36. Ademais, a solução do problema ultrapassa as competências da Sain, que é mera unidade executora de despesas, merecendo atenção das elevadas autoridades brasileiras, considerando os impactos que o inadimplemento pode ocasionar na imagem e na participação do País nos fóruns internacionais.

37. Pois bem. A despeito de iniciativas adotadas no âmbito da Sain, a questão ainda não se encontra devidamente equacionada, restando um passivo da ordem de R\$ 5,1 bilhões relativos às obrigações com as organizações internacionais. A tabela a seguir, extraída da Planilha Excel SEI nº 29500281, ilustra o estoque de compromissos pendentes do Brasil com organizações internacionais, referentes aos exercícios de 2016 a 2022 (considerando o dólar americano a R\$ 5,15):

<b>COMPROMISSOS TOTAIS (R\$)</b>	
<b>CATEGORIA</b>	<b>DÍVIDA (A)</b>
<b>20 MAIORES CONTRIBUIÇÕES</b>	2.729.643.222
<b>DEMAIS CONTRIBUIÇÕES</b>	281.804.619
<b>BANCOS MULTILATERAIS</b>	1.422.003.134
<b>FOCEM</b>	511.501.181
<b>DEMAIS FUNDOS</b>	165.503.248
<b>TOTAIS (R\$)</b>	<b>5.110.455.404</b>

38. Importante destacar, ainda, que, em função dos atrasos nos pagamentos dos compromissos, a União arca com juros e outros consectários. Apenas em 2022 (até 10/11/2022), foram pagos a título de juros os montantes de R\$ 1,94 milhões, para o BID, e R\$ 10.037,42, para o UPAEP, conforme informação constante do Ofício SEI 290925/2022/ME, de 11 de novembro de 2022.

39. Nesse contexto, acolho a proposta da Semag no sentido de determinar ao Ministério da Economia e à Casa Civil da Presidência da República que estabeleçam um plano de ação para compatibilizar o montante de obrigações anuais com organismos internacionais às dotações necessárias para o seu custeio, bem como à solução do passivo existente diante desses organismos.

## V

### Fundo Nacional de Assistência Social

40. Verificou-se, ainda, que as obrigações assumidas pelo Fundo Nacional de Assistência Social (FNAS), estrutura integrante do Ministério da Cidadania, superaram as dotações orçamentárias em cerca de R\$ 1,5 bilhão nos exercícios de 2017 e 2018, gerando passivo a descoberto de igual montante. Além do descumprimento do art. 167, inciso II, da Constituição Federal, a atuação do FNAS acarretou atrasos nos repasses da União aos entes subnacionais no tocante ao cofinanciamento das políticas de assistência social.

41. Convém destacar que as políticas de assistência social custeadas pelo FNAS, compreendidas no Sistema Único de Assistência Social (SUAS), envolvem, por um lado, a realização de despesas obrigatórias, referentes ao pagamento do Benefício de Prestação Continuada (BPC) e da Renda Mensal Vitalícia (RMV), cujo montante é da ordem de R\$ 66,1 bilhões (PLOA 2021), e, por outro, despesas discricionárias, cujo montante gira em torno de R\$ 1 a 2 bilhões (dotações autorizadas entre 2015 e 2022).
42. A constatação em análise refere-se às despesas discricionárias destinadas às ações de proteção social básica e especial (APSBE), que foram substancialmente reduzidas desde 2015, num contexto de restrição fiscal da União.
43. A Semag chama a atenção para o fato de, em que pese a lei formal definir as balizas das políticas públicas de APSBE, os valores a serem repassados aos entes subnacionais e os critérios de elegibilidade são definidos por atos infralegais.
44. Portanto, nesse cenário de restrição fiscal, cabia ao gestor do FNAS compatibilizar a oferta de serviços à autorização orçamentária conferida pelo Parlamento, o que não aconteceu até 2019. Naquele exercício, foi editada a Portaria MC 2.362/2019, com vistas a promover a equalização do cofinanciamento federal do SUAS à Lei Orçamentária Anual e à Lei de Diretrizes Orçamentárias. Tal normativo subordina a assunção de obrigações junto aos entes subnacionais aos limites orçamentários, visando a impedir a geração de passivos sem dotações suficientes, em consonância com o disposto no art. 167, inciso II, da Constituição Federal.
45. Ocorre que, a despeito dessas medidas adotadas pelo Ministério da Cidadania, não foi verificada solução para o enorme passivo dos exercícios 2017 e 2018 relativos ao financiamento federal das ações de proteção social básica e especial.
46. Isso posto, acolho a proposta da Semag no sentido de determinar àquele ministério que elabore plano de ação com vistas a solucionar a questão, sem prejuízo de dar-lhe ciência acerca das irregularidades encontradas na presente fiscalização.

## VI

### Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico

47. No âmbito do TC 021.655/2019-7 (Acompanhamento dos Resultados Fiscais do 3º Bimestre de 2019, de minha relatoria), verificou-se que o Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) executou cerca de R\$ 77,1 milhões em despesas de exercícios anteriores em 2019, representando um expressivo aumento em relação aos exercícios de 2017 e 2018.
48. Em consulta ao Siafi, constatou-se que a despesa empenhada como DEA em 4/1/2019 se referiria a dezembro de 2018, chamando a atenção o fato de ela não ter sido inscrita como “restos a pagar” no exercício de 2018 e efetivamente paga em 2019.
49. O conselho informou que, da dotação inicial, destinada ao custeio de bolsas de estudo no âmbito da entidade em 2018 (R\$ 1,082 bilhão – Ação Orçamentária 00LV), foram remanejados R\$ 122,5 milhões. Dessas alterações orçamentárias, destaca-se “o oferecimento de dotações para cancelamento, visando reforçar o orçamento do MCTIC”, no montante de R\$ 80 milhões. Segundo o CNPq, essas dotações seriam “devolvidas” ao conselho posteriormente.
50. Apurou-se que o bloqueio dos R\$ 80 milhões foi promovido por ato próprio do CNPq em agosto de 2018 e não foi lastreado por nenhum suporte documental que formalizasse o compromisso do ministério em fazer a recomposição.
51. Além do desrespeito ao art. 167, inciso II, da Constituição Federal, destaque-se o descumprimento das normas procedimentais para o reconhecimento dos passivos e a execução da despesa de exercícios anteriores. Questionado, o CNPq não demonstrou a constituição de

procedimento administrativo com suporte documental visando à exposição das razões de fato e de direito que impuseram a assunção de obrigações sem orçamento e o reconhecimento de DEA.

52. A Controladoria-Geral da União (CGU) havia instaurado procedimento de fiscalização específico para tratamento dessa matéria e recomendou ao conselho a instauração de sindicância para apurar eventuais responsabilidades pelo cancelamento dos R\$ 80 milhões em dotações da ação 00LV, ocorrido em 2018; a sindicância já teria sido concluída e estaria em fase de encaminhamentos internos à Procuradoria Federal junto ao CNPq.

53. Diante dessas providências internas adotadas pelo conselho e do acompanhamento realizado pela CGU, entendo dispensável a adoção de novas medidas por parte desta Corte de Contas e a ciência ao conselho sobre as irregularidades mencionadas.

## VII

### Considerações Finais

54. Como possíveis consequências da execução irregular de despesas de exercícios anteriores em montantes elevados, a Secretaria de Macroavaliação Governamental destacou que tais procedimentos tinham potencial de distorcer os resultados fiscais da União, podendo comprometer a fidedignidade das informações contábeis; entretanto, no presente trabalho, tais impactos não foram mensurados pela unidade instrutora.

55. Desta feita, considerando ainda a possível geração de passivos que possam comprometer gestões futuras, determino à Semag que constitua processo apartado, com vistas **a quantificar os impactos da execução irregular de despesas de exercícios anteriores** na fidedignidade das informações contábeis do ente federal e no cumprimento das regras de gestão fiscal responsável e no teto de gastos estabelecido pela Emenda Constitucional 95/2016, relativamente aos exercícios financeiros de 2018 a 2020.

Ante o exposto, voto por que o Tribunal adote o acórdão que ora submeto à deliberação deste Colegiado.

TCU, Sala das Sessões, em 23 de novembro de 2022.

Ministro BRUNO DANTAS  
Relator

## ACÓRDÃO Nº 2527/2022 – TCU – Plenário

1. Processo nº TC 038.365/2019-7.
2. Grupo I – Classe de Assunto V – Relatório de Inspeção.
3. Interessado: Ministério da Economia.
4. Unidades Jurisdicionadas: Casa Civil da Presidência da República; Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico; Controladoria-Geral da União; Instituto Nacional do Seguro Social; Ministério da Cidadania; Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (extinto); Ministério da Economia; Ministério da Educação; Ministério da Saúde; Secretaria do Tesouro Nacional.
5. Relator: Ministro Bruno Dantas.
6. Representante do Ministério Público: não atuou.
7. Unidade Técnica: Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag).
8. Representação legal: não há.

## 9. Acórdão:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos de Relatório de Inspeção, tendo por objeto apurar indícios de execução irregular de despesas a título de exercícios anteriores, notadamente no que se refere ao cumprimento do art. 167, inciso II, da Constituição Federal (CF/1988), como também à observância da legislação infraconstitucional, com destaque para as disposições da Lei 4.320/1964 e da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF),

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão do Plenário, ante as razões expostas pelo Relator, em:

9.1. com fundamento no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992 c/c os arts. 2º, inciso II, e 9º, inciso I, da Resolução-TCU 315/2020, dar ciência ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e à Empresa de Tecnologia e Informações da Previdência Social (Dataprev) de que:

9.1.1. a existência de passivos sem suporte orçamentário entre essas entidades colide com as normas de Direito Financeiro, criando uma indesejável relação orçamentário-financeira em que serviços são prestados sem a devida contrapartida, fato que contrasta com a vedação disposta no art. 167, inciso II, da CF/1988 e no art. 37, inciso IV, da Lei Complementar 101/2000 (assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento *a posteriori* de bens e serviços);

9.1.2. a assunção de compromissos sem cobertura contratual firmados pelo INSS com a Dataprev, entre os anos de 2015 e 2016, descumpre regras básicas do Direito Administrativo, contrariando o disposto no art. 60 da Lei 8.666/1993.

9.2. com fundamento no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992 c/c os arts. 2º, inciso II, e 9º, inciso I, da Resolução-TCU 315/2020, dar ciência ao Ministério da Cidadania de que a assunção de obrigações além dos limites orçamentários anuais e suas respectivas leis de créditos adicionais viola o disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988 e os pressupostos da gestão fiscal responsável insculpidos no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000;

9.3. com fundamento no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992 c/c os arts. 2º, inciso II, e 9º, inciso I, da Resolução-TCU 315/2020, dar ciência ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) de que os atos omissivos ou comissivos praticados por seus administradores em 2018 redundaram na utilização de dotações pertencentes à Lei Orçamentária Anual da União do exercício financeiro de 2019 para o custeio de obrigações atinentes ao exercício encerrado de 2018 (bolsas de estudo referentes a dezembro de 2018), em face de insuficiência orçamentária, contrariando o disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988;

9.4. com fundamento no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992 e no art. 167, inciso II, da CF/88, determinar ao Ministério da Economia e à Casa Civil da Presidência da República que, no



prazo de 60 (sessenta) dias, estabeleçam plano de ação com medidas a serem tomadas, responsáveis por essas medidas e prazos para sua implementação, visando a compatibilizar o montante de obrigações anuais com organismos internacionais às dotações necessárias ao seu custeio, bem como a relacionar as ações em curso e futuras para solucionar a questão do passivo sem suporte orçamentário existente junto aos organismos internacionais;

9.5. com fundamento no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992 e no art. 167, inciso II, da CF/88, determinar ao Ministério da Cidadania e à Casa Civil da Presidência da República que, no prazo de 60 (sessenta) dias, estabeleçam plano de ação com medidas a serem tomadas, responsáveis por essas medidas e prazos para sua implementação, visando a solucionar a questão do passivo sem suporte orçamentário dos exercícios de 2017 e 2018 relativamente ao cofinanciamento federal das Ações de Proteção Social Básica e Especial;

9.6. com fundamento no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992 e no art. 167, inciso II, da CF/88, determinar à Secretaria do Tesouro Nacional que, no prazo de 60 (sessenta) dias, estabeleça plano de ação com medidas a serem tomadas, responsáveis por essas medidas e prazos para sua implementação, visando a aprimorar a sistemática de reconhecimento de passivos sem cobertura orçamentária e de execução de despesas a título de exercícios anteriores no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, de forma que:

9.6.1. os documentos hábeis decorrentes desses registros contenham a transparência minimamente necessária dos atos e fatos que deram origem a obrigações não lastreadas por dotações suficientes;

9.6.2. as autoridades competentes, ao ordenarem uma despesa a título de exercícios anteriores, insiram todos os requisitos formais e contábeis necessários ao reconhecimento de um passivo sem suporte orçamentário e à execução de despesas dessa natureza, à luz do disposto no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e na Macrofunção Siafi 021140 – Reconhecimento de Passivos.

9.7. recomendar à Secretaria do Tesouro Nacional que:

9.7.1. no prazo de 120 (cento e vinte) dias, revise seus normativos acerca dos procedimentos contábeis e do suporte documental necessários ao registro de passivos sem lastro orçamentário e à execução de despesas a título de exercícios anteriores, no sentido de robustecer os procedimentos adequados à necessária transparência dos atos que deram origem a obrigações não suportadas por dotações suficientes;

9.7.2. no prazo de 30 (trinta) dias, oriente os órgãos setoriais do Sistema de Contabilidade Federal quanto ao necessário cumprimento do disposto no art. 167, inciso II, da CF/1988, do atendimento aos princípios da anualidade e da universalidade orçamentárias (art. 2º da Lei 4.320/1964) e da competência da despesa (art. 50 da Lei Complementar 101/2000) e às possíveis cominações a serem aplicadas àqueles que derem causa a atos que não se coadunem com o aludido dispositivo constitucional, de forma a nortear a conduta dos gestores para não serem gerados passivos sem o devido suporte orçamentário.

9.8. recomendar à Controladoria-Geral da União que oriente a Secretaria Federal de Controle Interno, responsável pela Auditoria Interna Governamental no Poder Executivo federal, para considerar, no planejamento de sua atuação, os elevados montantes relacionados à assunção de obrigações sem autorização orçamentária e os fortes indícios de que essa prática irregular vem sendo empregada por diversos órgãos e entidades federais, tendo em vista os riscos dela oriundos para a transparência e o equilíbrio das contas públicas;

9.9. determinar à Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag) que autue processo apartado com vistas a avaliar os possíveis impactos da execução irregular de despesas de exercícios anteriores – observada na presente fiscalização – na fidedignidade das informações contábeis da União, no cumprimento das regras da gestão fiscal responsável e do teto de gastos previsto na EC 95/2016, destacando as possíveis distorções ocasionadas por essas despesas nos agregados fiscais;

9.10. enviar cópia deste acórdão, juntamente com o relatório e voto que o fundamentam:

9.10.1. à Secretaria de Controle Externo da Previdência, do Trabalho e da Assistência Social (SecexPrevidência) para conhecimento das constatações atinentes às unidades jurisdicionadas pertencentes a sua clientela e avaliação da conveniência e oportunidade de analisar os contratos celebrados entre o INSS e a Dataprev no período de 2014 a 2020 e acompanhar a redução do passivo de R\$ 327 milhões do instituto junto à empresa, conforme registros de outubro de 2020;

9.10.2. às Secretarias de Controle Externo do Desenvolvimento Econômico, da Administração do Estado e da Administração Tributária, bem como à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional, para conhecimento.

10. Ata nº 44/2022 – Plenário.

11. Data da Sessão: 23/11/2022 – Ordinária.

12. Código eletrônico para localização na página do TCU na Internet: AC-2527-44/22-P.

13. Especificação do quórum:

13.1. Ministros presentes: Walton Alencar Rodrigues (na Presidência), Benjamin Zymler, Aroldo Cedraz, Bruno Dantas (Relator), Vital do Rêgo e Jorge Oliveira.

13.2. Ministros-Substitutos convocados: Marcos Bemquerer Costa e Weder de Oliveira.

(Assinado Eletronicamente)  
WALTON ALENCAR RODRIGUES  
na Presidência

(Assinado Eletronicamente)  
BRUNO DANTAS  
Relator

Fui presente:

(Assinado Eletronicamente)  
CRISTINA MACHADO DA COSTA E SILVA  
Procuradora-Geral

**TERMO DE CIÊNCIA DE COMUNICAÇÃO**

(Documento gerado automaticamente pela Plataforma Conecta-TCU)

Comunicação: Aviso 001.486/2022-GABPRES

Processo: 038.365/2019-7

Órgão/entidade: SF - Comissão Mista de Orçamento - CMO

Destinatário: COMISSÃO MISTA DE ORÇAMENTO - SF

Informo ter tomado ciência, nesta data, da comunicação acima indicada dirigida à/ao COMISSÃO MISTA DE ORÇAMENTO - SF pelo Tribunal de Contas da União, por meio da plataforma Conecta-TCU.

Data da ciência: 07/12/2022

*(Assinado eletronicamente)*

Maria do Socorro de Lacerda Dantas

Usuário habilitado a receber e a acessar comunicações pela plataforma Conecta-TCU.

# CALENDÁRIO DE TRAMITAÇÃO DA MATÉRIA, NOS TERMOS DO ART. 120 DA RESOLUÇÃO Nº 1 DE 2006-CN

Data início	Data fim	Tipo de tramitação
13/04/2023		Despachado
13/04/2023	17/04/2023	Publicação em avulso eletrônico da matéria
18/04/2023	02/05/2023	Apresentação de relatório e eventual projeto de decreto legislativo
03/05/2023	09/05/2023	Apresentação de Emendas a Projeto de Decreto Legislativo sobre fiscalização da execução orçamentária e financeira e da gestão fiscal
10/05/2023	16/05/2023	Votação do relatório e encaminhamento do parecer da CMO à Mesa do Congresso Nacional