



**TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**

Aviso nº 918 - GP/TCU

Brasília, 10 de novembro de 2023.

Senhora Presidente,

Encaminho a Vossa Excelência cópia do Acórdão nº 2230/2023, acompanhado dos respectivos Relatório e Voto, proferido pelo Plenário desta Corte de Contas, na Sessão Ordinária de 1º/11/2023, ao apreciar o TC-007.754/2023-0, da relatoria do Ministro Jhonatan de Jesus.

O mencionado processo trata de Relatório de Acompanhamento destinado a examinar aspectos fiscais e de conformidade constantes do texto e dos anexos do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias da União para o exercício financeiro de 2024 (PLDO 2024 – PLN 4/2023)

Por oportuno, o inteiro teor da deliberação ora encaminhada pode ser acessado no endereço eletrônico [www.tcu.gov.br/acordaos](http://www.tcu.gov.br/acordaos).

Atenciosamente,

*(Assinado eletronicamente)*

MINISTRO BRUNO DANTAS  
Presidente

A Sua Excelência a Senhora  
Senadora DANIELLA RIBEIRO  
Presidente da Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização  
Congresso Nacional  
Brasília – DF

GRUPO I – CLASSE VII – Plenário

TC 007.754/2023-0

Natureza: Relatório de Acompanhamento.

Órgãos/Entidades: Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos; Secretaria de Orçamento Federal; Secretaria do Tesouro Nacional.

Representação legal: não há.

SUMÁRIO: RELATÓRIO DE ACOMPANHAMENTO ACERCA DOS ASPECTOS FISCAIS E DE CONFORMIDADE SOBRE O PROJETO DE LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS DA UNIÃO PARA O EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 2024 (PLN 4/2023). IDENTIFICAÇÃO DE RISCOS NA GESTÃO FISCAL E IMPROPRIEDADES. EXPEDIÇÃO DE CIÊNCIA. ENCAMINHAMENTO DE INFORMAÇÕES A ÓRGÃOS DO PODER EXECUTIVO FEDERAL E À COMISSÃO MISTA DE PLANOS, ORÇAMENTOS PÚBLICOS E FISCALIZAÇÃO DO CONGRESSO NACIONAL.

## RELATÓRIO

Adoto como relatório trechos do parecer elaborado no âmbito da Unidade de Auditoria Especializada em Orçamento, Tributação e Gestão Fiscal (peça 24), cuja proposta de encaminhamento contou com a anuência do seu corpo diretivo (peças 25 e 26):

### “1. INTRODUÇÃO

#### 1.1 Deliberação e Objetivo

1. O presente acompanhamento, realizado no Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos, na Secretaria de Orçamento Federal (SOF) e na Secretaria do Tesouro Nacional (STN), tem por objetivo examinar aspectos fiscais e de conformidade constantes do texto e dos anexos do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias da União para o exercício financeiro de 2024 (PLDO 2024), PLN 4/2023, consoante o disposto no art. 3º, inciso III, da Resolução-TCU 142/2001 e no art. 4º da Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). A fiscalização é decorrente da Decisão 324/2001-TCU-Plenário (TC 016.632/2000-8, rel. min. Benjamin Zymler).

#### 1.2 Visão Geral do Objeto

2. O planejamento orçamentário no setor público brasileiro é materializado em três instrumentos devidamente encadeados: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), conforme descrito no art. 165 da Constituição Federal (CF/1988).

3. Para este acompanhamento, importa o PLDO 2024, essencialmente seus aspectos fiscais quantitativos e as disposições do texto do projeto relacionadas a aspectos de conformidade das finanças públicas federais. Com efeito, uma das principais funções da LDO é estabelecer os parâmetros necessários à alocação dos recursos no orçamento anual, de forma a garantir, dentro do possível, a realização das metas e objetivos contemplados no PPA. Também é papel da LDO ajustar as ações de governo, previstas no PPA, às reais possibilidades de caixa e selecionar as atuações governamentais que terão prioridade na execução do orçamento subsequente.

4. O processo de elaboração do PLDO, de iniciativa do Poder Executivo, desenvolve-se no âmbito do Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal. Nesse processo, atuam o Ministério do Planejamento e Orçamento, os órgãos setoriais e os órgãos específicos, conforme o art. 4º da Lei 10.180/2001. A SOF constitui

órgão específico de orçamento dentro do Sistema de Planejamento e Orçamento Federal e parte de suas competências estão descritas no art. 20 do Anexo I do Decreto 11.353/2023, além do comando contido no art. 8º da Lei 10.180/2001, os quais estabelecem:

Anexo I do Decreto 11.353/2023

‘Art. 20. À Secretaria de Orçamento Federal compete:

I - coordenar, consolidar e supervisionar a elaboração da lei de diretrizes orçamentárias e da proposta orçamentária da União, compreendidos os orçamentos fiscal e da seguridade social;

Lei 10.180/2001

Art. 8º Compete às unidades responsáveis pelas atividades de orçamento:

I - coordenar, consolidar e supervisionar a elaboração dos projetos da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária da União, compreendendo os orçamentos fiscal, da seguridade social e de investimento das empresas estatais;’ (grifou-se)

5. Quanto ao conteúdo da LDO, a CF/1988 prevê nos §§ 2º e 12 do art. 165, com redações dadas, respectivamente, pelas Emendas Constitucionais 109/2021 e 102/2019, que:

‘§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, estabelecerá as diretrizes de política fiscal e respectivas metas, em consonância com trajetória sustentável da dívida pública, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

(...)

§ 12. Integrará a lei de diretrizes orçamentárias, para o exercício a que se refere e, pelo menos, para os 2 (dois) exercícios subsequentes, anexo com previsão de agregados fiscais e a proporção dos recursos para investimentos que serão alocados na lei orçamentária anual para a continuidade daqueles em andamento.’

6. Outras disposições foram atribuídas à LDO pela LRF, tais como: equilíbrio entre receitas e despesas (art. 4º, inciso I, alínea “a”); critérios e formas de limitação de empenho (art. 9º e art. 31, § 1º, inciso II); normas relativas ao controle de custos e à avaliação de resultados dos programas financiados com recursos do orçamento (art. 4º, inciso I, alínea “e”); demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas (art. 4º, inciso I, alínea “f”); Anexo de Metas Fiscais – AMF (art. 4º, § 1º e § 2º); e Anexo de Riscos Fiscais – ARF (art. 4º, § 3º).

7. A LRF estabeleceu, ainda, que a mensagem presidencial que encaminhar o PLDO da União ao Congresso Nacional deve ser acompanhada de um anexo contemplando “os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, bem como os parâmetros e as projeções para seus principais agregados e variáveis, e ainda as metas de inflação, para o exercício subsequente” (art. 4º, § 4º).

8. Quanto ao prazo de envio do PLDO ao Congresso Nacional, ele será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro (dia 15 de abril) e devolvido para sanção presidencial até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa (dia 17 de julho), conforme disposto no art. 35, § 2º, inciso II, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

9. Com efeito, o PLDO 2024 foi encaminhado pelo Presidente da República ao Congresso Nacional em 14/4/2023, mediante a Mensagem 149 (peça 6), que deu origem ao Projeto de Lei PLN 4/2023. O cronograma de tramitação (peça 19) divulgado pela Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional (CMO) prevê a votação do Relatório Preliminar e suas emendas de 16 a 21/5/2023 e a votação do Relatório Final de 1º/6/2023 a 5/7/2023. Já o Parecer da CMO está previsto para ser votado no Plenário do Congresso Nacional de 6 a 10/7/2023. No entanto, o cronograma não foi cumprido e, conforme informações do canal de imprensa do Senado Federal, Senado Notícias, o projeto deverá ser votado até 31 de agosto (peça 23)

### 1.3 Questões de Auditoria

10. Com vistas ao alcance do objetivo do acompanhamento, foram formuladas as seguintes questões de auditoria, que se encontram devidamente detalhadas na Matriz de Planejamento (peça 15):

Q1. Os parâmetros macroeconômicos utilizados para elaboração das projeções de receitas e despesas contidas no Anexo de Metas Fiscais do PLDO 2024 são compatíveis com as estimativas de mercado?

Q2. O valor da receita primária e o teto para a despesa primária para o exercício de 2024 constantes do Anexo de Metas Fiscais do PLDO 2024 são factíveis?

Q3. Quais os valores totais projetados para as renúncias de receitas tributárias nos exercícios de 2023, 2024, 2025 e 2026, as desonerações instituídas em 2023 e respectivas medidas de compensação indicadas, os principais gastos tributários, bem como sua distribuição por função de governo, região geográfica e tipo de tributo, para o exercício de 2024?

Q4. Quais os principais passivos contingentes elencados no Anexo de Riscos Fiscais do PLDO 2024 e os valores associados a esses passivos?

Q5. Quais as principais implicações para a gestão orçamentária e para o controle externo decorrentes das disposições do PLDO 2024 sobre a meta de resultado primário e sobre a limitação orçamentária e financeira (contingenciamento)?

Q6. Quais as principais implicações para a gestão orçamentária e para o controle externo decorrentes das disposições do PLDO 2024 sobre as metas e prioridades da administração pública federal?

Q7. Quais as principais implicações para a gestão orçamentária e para o controle externo decorrentes das disposições do PLDO 2024 sobre a Regra de Ouro?

Q8. Quais as principais implicações para a gestão orçamentária e para o controle externo decorrentes das disposições do PLDO 2024 sobre o Orçamento de Investimento das Empresas Estatais?

Q9. Quais as principais implicações para a gestão orçamentária e para o controle externo decorrentes das disposições do PLDO 2024 sobre alterações orçamentárias (Lei e Créditos Adicionais)?

Q10. Quais as principais implicações para a gestão orçamentária e para o controle externo decorrentes das disposições do PLDO 2024 sobre a execução provisória do Projeto de Lei Orçamentária?

Q11. Quais as principais implicações para a gestão orçamentária e para o controle externo decorrentes das disposições do PLDO 2024 sobre o regime de execução obrigatória das programações orçamentárias (Orçamento Impositivo)?

Q12. Quais as principais implicações para a gestão orçamentária e para o controle externo decorrentes das disposições do PLDO 2024 sobre a adequação orçamentária das alterações na legislação (renúncia de receita, vinculação de receita e geração de despesa)?

11. Pelo teor das questões, percebe-se que as quatro primeiras cuidam dos aspectos fiscais propriamente ditos, envolvendo análises quantitativas, e as oito subsequentes tratam dos aspectos de conformidade voltados à gestão orçamentária a cargo do Poder Executivo, bem como ao controle externo a cargo do Congresso Nacional com o auxílio deste Tribunal de Contas.

### 1.4 Metodologia e Limitações

12. O presente trabalho foi realizado em conformidade com o Manual de Acompanhamento aprovado pela Portaria-Segecex 27/2016. Os procedimentos de fiscalização aplicados envolveram análise documental, análise quantitativa e pesquisas na legislação pertinente, na jurisprudência temática e na literatura especializada.

13. A principal limitação aos exames efetuados decorre da Proposta de Regime Fiscal Sustentável consubstanciada no Projeto de Lei Complementar PLP 93/2023 (versão original à peça 20). O PLDO 2024

prevê R\$ 172 bilhões em despesas acima do Teto de Gastos vigente (ECs 95/2016 e 113/2021), condicionados à aprovação desse novo regime, o que afeta sobremaneira a avaliação quanto à factibilidade dos valores de receitas e despesas primárias constantes do Anexo de Metas Fiscais para o exercício de 2024, foco das análises neste feito.

#### 1.5 Volume de Recursos Fiscalizados e Benefícios da Ação de Controle

14. O volume de recursos fiscalizados envolve os montantes das receitas primárias líquidas e das despesas primárias do Governo Central para 2024 constantes do AMF, quais sejam, R\$ 2.149,6 bilhões e R\$ 2.149,6 bilhões, respectivamente (peça 11, p. 15).

15. Estima-se que o presente trabalho tem o potencial de contribuir para o aprimoramento do processo orçamentário federal e para a transparência da gestão fiscal, além de fornecer subsídios para a atuação do Congresso Nacional.

#### 1.6 Processos Conexos

16. Foram identificados ao menos seis processos que guardam conexão com os temas do PLDO 2023 selecionados para fins deste acompanhamento. Os passivos contingentes, representados sobretudo pelas demandas judiciais com impacto sobre os cofres da União, foram objeto de análise específica no processo TC 032.462/2019-0 (rel. min. Benjamin Zymler). Já a temática das renúncias de receitas e das despesas obrigatórias de caráter continuado instituídas no exercício de 2022 foi abordada no TC 028.797/2022-1 (rel. min. Jorge Oliveira).

17. Merecem destaque ainda a consulta objeto do TC 006.748/2021-0 (rel. min. Aroldo Cedraz), acerca do caráter de imprevisibilidade das despesas que não podem ser realizadas por estarem condicionadas à aprovação do projeto de lei orçamentária anual, bem como os acompanhamentos sobre aspectos fiscais e de conformidade do PLDO 2022 (TC 012.992/2021-6, rel. min. Aroldo Cedraz), do PLDO 2023 (TC 007.144/2022-9, rel. min. Aroldo Cedraz) e do Projeto de Lei Orçamentária Anual – PLOA 2023 (TC 019.757/2022-0, rel. min. Vital do Rêgo).

## 2. ACHADOS DO ACOMPANHAMENTO

### 2.1 Parâmetros Macroeconômicos

Q1. Os parâmetros macroeconômicos utilizados para elaboração das projeções de receitas e despesas contidas no Anexo de Metas Fiscais do PLDO 2024 são compatíveis com as estimativas de mercado?

18. A tabela a seguir apresenta os parâmetros utilizados no PLDO 2024. Foram destacados os que afetam as estimativas das receitas e despesas primárias. As receitas primárias são afetadas basicamente pelo Produto Interno Bruto (PIB) e pela carga tributária. As despesas primárias são afetadas basicamente pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA).

Tabela 1: Parâmetros macroeconômicos do PLDO 2024

Parâmetros	IBGE	SPE abr/2023	PLDO		
	2022	2023	2024	2025	2026
IPCA (%)		5,31%	3,52%	3,02%	3,00%
PIB - crescimento real (%)		1,61%	2,34%	2,76%	2,42%
PIB (R\$ bilhões correntes)	9.915,3	10.711,6	11.502,5	12.322,0	13.083,0

Fontes: Apresentação do PLDO 2024 (peça 13, p.4) e Panorama Macroeconômico (peça 16, p. 5 e 8).

19. Por meio da tabela seguinte, demonstram-se os parâmetros publicados no Boletim Focus de 28/4/2023. O Boletim é uma publicação semanal do Banco Central do Brasil que apresenta as estimativas do mercado para os principais indicadores econômicos.

Tabela 2: Parâmetros do Boletim Focus

Parâmetros	2023	2024	2025	2026
IPCA (%)	6,05%	4,18%	4,00%	4,00%
PIB - crescimento real (%)	1,00%	1,41%	1,80%	1,80%

Fonte: Boletim Focus de 28/4/2023 (peça 18).

20. O Boletim Focus não divulga a previsão do mercado para o crescimento nominal do PIB, que incorpora o crescimento real do PIB e a variação dos preços medida pelo deflator implícito do PIB. O crescimento nominal do PIB é essencial para se estimar o PIB em termos correntes, necessário para estimar a receita primária.

21. A tabela a seguir apresenta parâmetros calculados a partir dos dados do PLDO 2024 e do Boletim Focus. O deflator é calculado a partir dos valores correntes do PIB, descontando o crescimento real. O deflator ajustado é o deflator anteriormente calculado multiplicado pela proporção entre as estimativas para o IPCA. Para o PIB estimado, parte-se da base comum de 2022 e calculam-se os demais valores usando-se a estimativa de crescimento real do PIB segundo o Boletim Focus e o deflator anteriormente calculado. A comparação é feita entre as duas estimativas para o PIB.

Tabela 3: Parâmetros calculados a partir dos dados do PLDO e do Boletim Focus

Dados do PLDO 2024					
Parâmetros	2022	2023	2024	2025	2026
PIB real (%)		1,61%	2,34%	2,76%	2,42%
PIB Nominal (R\$ bilhões)	9.915,3	10.711,6	11.502,5	12.322,0	13.083,0
Variação nominal do PIB		8,03%	7,38%	7,12%	6,18%
IPCA acum (%)		5,31%	3,52%	3,02%	3,00%
Dados do Boletim Focus					
IPCA (%)		6,05%	4,18%	4,00%	4,00%
PIB - crescimento real (%)		1,00%	1,41%	1,80%	1,80%
Dados calculados a partir do PLDO 2024 e do Boletim Focus					
Deflator segundo PLDO (%)		6,32%	4,93%	4,25%	3,67%
Deflator ajustado pelo IPCA do Boletim Focus		7,20%	5,85%	5,63%	4,89%
PIB estimado (R\$ bilhões)	9.915,3	10.735,4	11.524,0	12.391,4	13.231,2
Variação nominal do PIB		8,27%	7,35%	7,53%	6,78%
PIB - comparação		0,2%	0,2%	0,6%	1,1%

Fontes: Panorama Macroeconômico (peça 16, p. 5 e 8) e Boletim Focus de 28/4/2023 (peça 18).

22. Observa-se que o mercado projeta menor crescimento real do PIB e maior inflação. Isso faz com que as projeções para o crescimento nominal do PIB, que consideram o crescimento real e a inflação, fiquem muito próximas. Como consequência, as estimativas do PIB diferem de 0,2% em 2023 e 2024, de 0,6% em 2025 e de 1,1% em 2026. Esta evolução indica que as expectativas para o PIB nominal são bastante próximas.

23. Com relação às projeções para a despesa primária, o principal parâmetro é o IPCA. Como visto na tabela anterior, as projeções do IPCA feitas pelo mercado são ligeiramente superiores às apresentadas no PLDO 2024, fazendo com que possa haver mais espaço para aumento de despesas.

24. Como visto nesta seção, os parâmetros macroeconômicos utilizados para elaboração das projeções de receitas e despesas primárias no PLDO 2024 estão coerentes com as projeções de mercado feitas em 28/4/2023. O PIB, principal parâmetro para estimar as receitas primárias, foi estimado no PLDO 2024 ligeiramente abaixo da estimativa baseada em parâmetros do mercado, o que pode ser considerada uma projeção conservadora. As projeções do IPCA feitas pelo mercado são um pouco superiores às feitas no PLDO 2024.

## 2.2 Estimativa da Receita Primária, Teto da Despesa Primária e do Resultado Primário

Q2. O valor da receita primária e o teto para a despesa primária para o exercício de 2024 constantes do Anexo de Metas Fiscais do PLDO 2024 são factíveis?

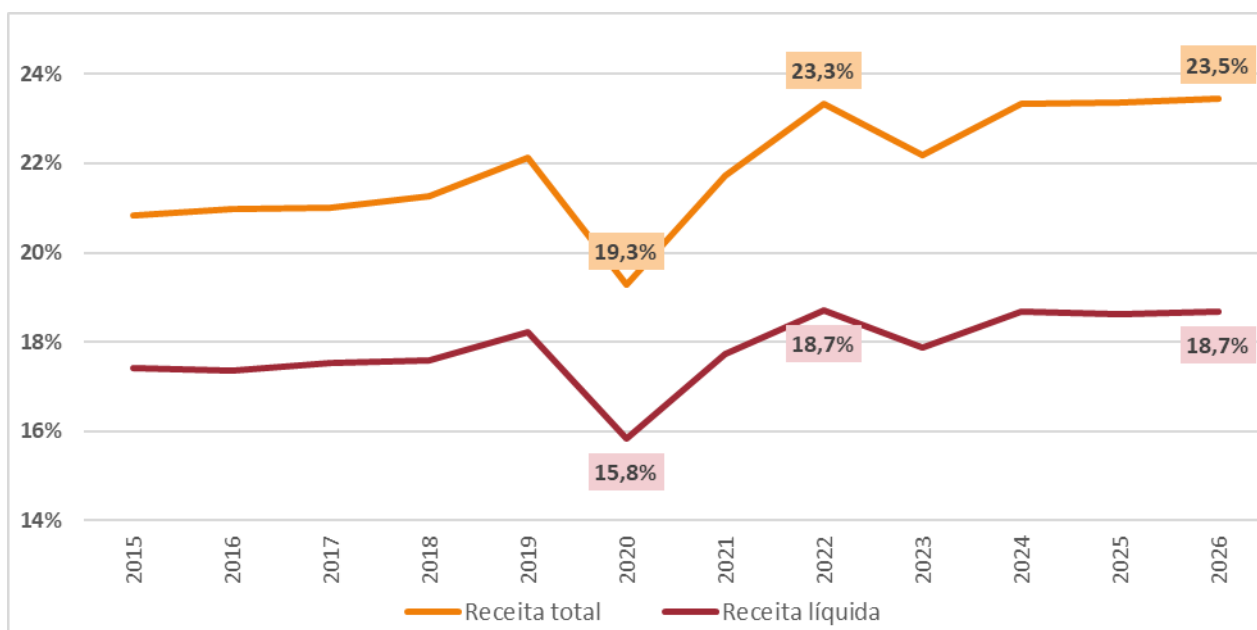
25. Nesta seção, analisam-se as projeções feitas no PLDO 2024 para as receitas e despesas primárias, com o intuito de verificar se a meta de resultado primário é factível.

*Estimativa da receita primária líquida*

26. A estimativa para a receita parte de dois principais parâmetros: PIB e percentual das receitas em relação ao PIB.

27. O gráfico a seguir demonstra a evolução dos percentuais em relação ao PIB da receita primária total e líquida de transferências constitucionais e legais. Os dados até 2022 das receitas foram obtidos da Tabela 2.1-A do Resultado do Tesouro Nacional (RTN) de fevereiro de 2023 (peça 22). Os dados de 2023 foram obtidos do Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias da União do 1º Bimestre de 2023 – RARDP (peça 17, p. 11) e os dados de 2024 a 2026 foram obtidos da Apresentação do PLDO 2024 (peça 13, p.11). Para efeito do resultado primário da União, o mais importante é a receita primária líquida de transferências. A recuperação da arrecadação observada em 2019 foi abortada pela pandemia, fazendo com que a receita diminuísse como proporção do PIB em 2020. Já em 2021 e 2022, observou-se rápida recuperação, voltando a 18,7% em 2022, acima dos 18,2%, observado em 2019. A projeção de 17,9% para 2023, feita no RARDP, é inferior ao realizado em 2022. Dada a recente evolução da arrecadação, a projeção para 2024 parece factível e conservadora, visto que reproduz o que foi observado em 2022.

Gráfico 1: Receita primária total e líquida de transferências - em % do PIB



Fontes: RTN de fev/2023 (peça 22).

RARDP (peça 17, p. 11).

Apresentação do PLDO 2024 (peça 13, p. 7).

28. Na análise que se segue, utiliza-se a seguinte nomenclatura:

RPT Receita Primária Total

RPL Receita Primária Líquida

DPT Despesa Primária Total

RP Resultado Primário (RP = RPL – DPT)

*rpt, rpl, dpt e rp* representam as respectivas proporções em relação ao PIB

29. A tabela a seguir apresenta estimativas para a RPL tendo como base a *rpl* e as estimativas para o PIB apresentadas na Q1. Na primeira linha são apresentados os valores projetados no PLDO 2024. Na segunda linha, é apresentada a RPL usando o PIB projetado pelo mercado.

Tabela 4: Projeções para a Receita Primária Líquida (RPL)

	R\$ bilhões				
	PIB	<i>rpl</i>	RPL	Diferença absoluta	Diferença %
PLDO 2024	11.502,5	18,7%	2.149,6		
Mercado	11.524,0	18,7%	2.153,6	4,0	0,19%

Fontes: Tabela 3 da seção 2.1 e Apresentação do PLDO 2024 (peça 13).

30. Nota-se que a projeção da RPL (Receita Primária Líquida), feita no PLDO 2024, fica menor do que a estimativa com dados do mercado. Desta forma, a estimativa do PLDO pode ser considerada conservadora e factível.

*Estimativa da despesa primária total*

31. Com relação à estimativa da despesa primária, os principais parâmetros são o IPCA e a despesa realizada no exercício anterior ao encaminhamento do PLDO.

32. A tabela a seguir apresenta, na primeira linha, a estimativa da Despesa Primária Total (DPT) publicada no PLDO 2024 para o período de 2024 a 2026. O valor de 2022 é o efetivamente realizado e o de 2023 foi apresentado no RARDP. A segunda linha apresenta a projeção da DPT, partindo do último valor observado em 2022 com a correção feita pelo IPCA. A terceira linha apresenta a diferença entre as projeções do PLDO 2024 e os valores reajustados pelo IPCA. A quarta linha apresenta a variação anual baseada nas projeções do PLDO 2024. A quinta linha apresenta o IPCA segundo o Ministério da Fazenda. A última linha compara a variação real da DPT com o IPCA.

33. De acordo com a linha 4, as projeções para 2023 e 2024 são muito acima das que seriam obtidas pela inflação. Para 2025 e 2026 as variações ficam acima do IPCA com diferenças da ordem de 1 p.p. Estas variações indicam um acréscimo em valores absolutos de R\$ 125,5 bilhões em 2023 e adicionais R\$ 56,9 bilhões em 2024 e, para 2025 e 2026, crescimento acima da inflação.

34. O valor projetado para 2024 é exatamente o valor da Receita Primária Líquida, o que faz com que o Resultado Primário seja de equilíbrio (igual a zero).

35. A projeção da DPT para 2023, feita no RARDP, já leva em consideração a compensação de meta de R\$ 168,2 bilhões autorizada no art. 2º, § 2º, da LDO 2023 e na EC 126/2022. Daí ser muito superior ao que seria a DPT obtida pela aplicação do IPCA sobre a DPT de 2022.

36. A projeção da DPT para 2024 apresentada no PLDO 2024 também supera o valor que seria obtido pela aplicação do IPCA sobre o projetado para 2023.

37. As projeções da DPT para 2025 e 2026 levam em consideração o IPCA acrescido de parte do crescimento do PIB.

38. Pelo que se pode observar, as projeções das despesas primárias feitas no PLDO 2024 já levam em consideração aspectos do “Regime Fiscal Sustentável” de que trata o PLP 93/2023, desconsiderando o teto estabelecido pela EC 95/2016. Assim, o PLDO 2024 só poderá ser aprovado da forma como foi apresentado depois de aprovado o PLP 93/2023.

Tabela 5: Projeções para a Despesa Primária Total (DPT)

R\$ bilhões

Linha Item	2022	2023	2024	2025	2026
1 DPT - PLDO (1)	1.802,0	2.023,2	2.149,6	2.232,5	2.312,0
2 DPT projetada pelo IPCA (2)	1.802,0	1.897,7	1.964,5	2.023,8	2.084,5
3 Diferença (3)=(1)-(2)	-	125,5	185,1	208,7	227,5
4 Variação anual (4)		12,28%	6,25%	3,86%	3,56%
5 IPCA (SPE) (5)		5,31%	3,52%	3,02%	3,00%
6 Comparação (6)=[(1+(4))/(1+(5))-1]		6,62%	2,63%	0,81%	0,54%

Fonte: Apresentação do PLDO 2024 (peça 13, p.7) e Anexo IV PLDO 2024 (peça 11, p. 26).

*Estimativa do resultado primário*

39. A tabela a seguir apresenta os dados projetados pelo PLDO 2024 para o período de 2024 a 2026, conforme a Apresentação do PLDO (peça 13, p. 7).

Tabela 6: Projeções do PLDO 2024 para as metas fiscais

R\$ bilhões

Discriminação	PLDO 2024		2025		2026	
	Valor	% PIB	Valor	% PIB	Valor	% PIB
Receita Primária Total	2.682,9	23,3%	2.880,1	23,4%	3.069,6	23,5%
Transferências	533,3	4,6%	586,0	4,8%	626,8	4,8%
Receita Primária Líquida	2.149,6	18,7%	2.294,100	18,6%	2.442,8	18,7%
Despesas Primárias	2.149,6	18,7%	2.232,500	18,1%	2.312,0	17,7%
Obrigatórias	1.953,3	17,0%	2.025,1	16,4%	2.121,2	16,2%
Discricionárias do Poder Executivo	196,4	1,7%	207,4	1,7%	190,8	1,5%
Resultado Primário	0,0	0,0%	61,6	0,5%	130,8	1,0%
Meta Fiscal	0,0	0,0%	61,6	0,5%	130,8	1,0%
Esforço ou ampliação	-	0,0%	-0,0	0,0%	-	0,0%
<b>PIB</b>	<b>11.502,5</b>		<b>12.322,0</b>		<b>13.083,0</b>	

Fonte: Apresentação do PLDO 2024 (peça 13, p. 7).

40. Os valores da receita primária líquida (RPL) apresentados no PLDO 2024 são coerentes com as estimativas do mercado, como visto anteriormente nesta seção.

41. Quanto à DPT, os valores propostos ficam acima da evolução da DPT pelo IPCA, conforme relatado na seção anterior, desconsiderando o Teto de Gastos.

42. O resultado proposto para 2024 é de equilíbrio ao estabelecer a DPT como sendo a projeção para a RPL. As projeções para 2025 e 2026 indicam crescimento do RP, na medida em que o crescimento da DPT, apesar de superar o crescimento pelo IPCA, ainda fica abaixo das projeções da RPL, que evoluem segundo o PIB, que deverá crescer em termos reais, ou seja, acima da inflação medida pelo IPCA.

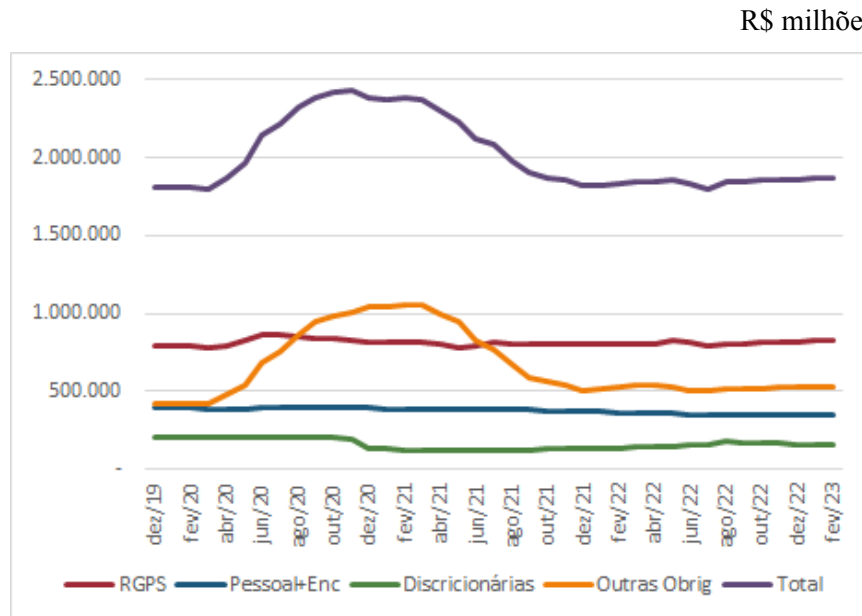
43. Além da projeção do resultado primário, é importante analisar a evolução das despesas discricionárias que são calculadas abatendo-se as despesas obrigatórias (previdência, pessoal e outras) das despesas totais. Como já observado em anos anteriores, as margens para as despesas discricionárias diminuíram desde a promulgação da EC 95/2016 em decorrência do aumento acima da inflação das despesas com benefícios previdenciários e com pessoal.

44. Devido à redução nas contratações e ao congelamento dos salários dos servidores da administração pública federal, as despesas em doze meses com pessoal mais encargos diminuíram 6,38% entre dezembro de

2021 e fevereiro de 2023 em termos deflacionados. A Reforma da Previdência também começou a apresentar resultados, mas as despesas com benefícios previdenciários ainda cresceram 3,40% em termos deflacionados no mesmo período.

45. O próximo gráfico apresenta esta evolução mediante somas móveis a cada doze meses dos valores dos principais grupos de despesas primárias, corrigidas pelo IPCA para o mês de fevereiro de 2023.

Gráfico 2: Somas móveis de 12 meses de valores corrigidos pelo IPCA de fevereiro de 2023



Fonte: RTN fev/2023 – Tabela 1.2-B (peça 21).

46. As somas móveis das despesas discricionárias efetivamente realizadas aumentaram 14,83% entre dezembro de 2021 e fevereiro de 2023, passando de R\$ 137,7 bilhões para R\$ 158,1 bilhões em valores deflacionados.

47. Apesar desta recuperação em 2021, o valor projetado para 2024 para as despesas discricionárias, de R\$ 196,4 bilhões, é 0,9% inferior ao valor de R\$ 198,2 bilhões realizado em 2016, último ano antes do estabelecimento do Teto de Gastos.

48. De acordo com o exposto na Q2, as estimativas para a receita primária líquida apresentadas no PLDO 2024 são factíveis e conservadoras. As estimativas para a despesa primária total não obedecem ao Teto estabelecido pela EC 95/2016, necessitando que seja aprovado o “Regime Fiscal Sustentável”.

49. O aumento das despesas acima da inflação permitiu recuperação do valor das despesas discricionárias, reduzindo o risco para a manutenção da máquina pública. Apesar disso, este valor, em termos deflacionados, ainda deverá ficar 0,9% abaixo do observado em 2016, último ano antes do estabelecimento do Teto de Gastos.

50. A autorização de aumentos sucessivos da DPT acima da inflação faz com que a margem para pagamento de juros, representada pelo Resultado Primário, fique reduzida em comparação com o que seria com a aplicação do Teto de Gastos. Ou seja, embora no triênio 2024-2026 haja projeções crescentes de resultado primário, os resultados seriam ainda maiores se a despesa primária fosse contida em termos reais, conforme preconiza a EC 95/2016.

### 2.3 Renúncias de Receitas Tributárias

Q3. Quais os valores totais projetados para as renúncias de receitas tributárias nos exercícios de 2023, 2024, 2025 e 2026, as desonerações instituídas em 2023 e respectivas medidas de compensação indicadas, os principais gastos tributários, bem como sua distribuição por função de governo, região geográfica e tipo de tributo, para o exercício de 2024?

51. Os benefícios abordados neste tópico referem-se às renúncias de receitas tributárias contidas no Anexo IV do PLDO 2024 (Renúncia de Receita Administrada pela RFB e Previdência Ano: 2022 (peça 11, p. 507-718), conforme preceitua o art. 4º, § 2º, inciso V, da LRF, transcrito a seguir:

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

(...)

§ 2º O Anexo conterá, ainda:

(...)

V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.’

52. Em relação aos valores das renúncias de receitas, com base no referido documento, tem-se que o montante dos gastos tributários projetados para 2024 soma R\$ 486,2 bilhões (considerando-se também os benefícios previdenciários), equivalente a 4,23% do PIB e, para 2025 e 2026, R\$ 513,5 bilhões (4,17% do PIB) e R\$ 532,4 bilhões (4,07% do PIB), respectivamente, demonstrando uma leve tendência de queda a partir de 2025, em relação ao PIB.

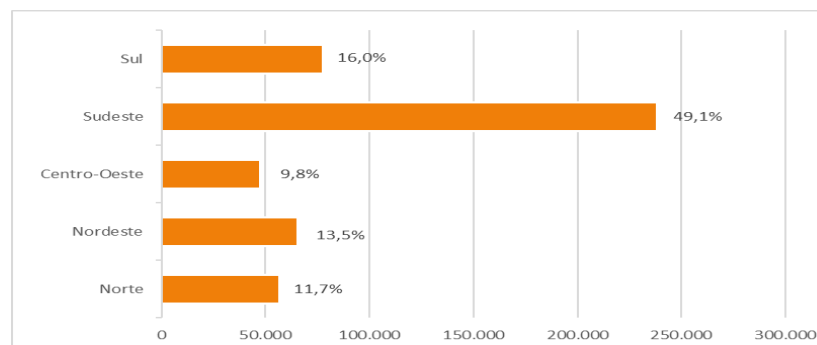
53. Não obstante essa previsão de queda das renúncias fiscais em percentual do PIB para os próximos exercícios, cabe consignar que, no âmbito do Relatório sobre as Contas do Presidente da República do exercício de 2022 (rel. min. Jorge Oliveira), conforme seções 2.3.5.1 e 4.1.2.9, foi constatado o elevado incremento nos gastos tributários projetados (R\$ 461,1 bilhões) para aquele exercício, em relação ao PIB (4,65%), em comparação ao percentual estimado para 2021 (4,18% do PIB), no montante de R\$ 372,3 bilhões, ou seja, um aumento nominal de 23,8%, bem acima da inflação de 2022 medida pelo IPCA (5,79%).

54. Em relação a 2023, segundo consta da página eletrônica da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB (<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-onteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas>), também projetou-se um percentual elevado dessas renúncias (4,66% do PIB), no montante total de R\$ 499,3 bilhões.

55. Ressalta-se, ainda, que esses percentuais em relação ao PIB, projetados para 2022 e 2023, além de representarem crescimento substancial em relação a 2021, são os maiores já identificados nas séries históricas (a partir do exercício de 2006) publicadas pela RFB, o que vai de encontro à atual situação de restrição fiscal experimentada pelo país, bem como ao “plano de redução gradual de incentivos e benefícios federais de natureza tributária e o encerramento de benefícios fiscais”, previsto no Projeto de Lei (PL) 3.203/2021. O referido plano foi enviado ao Congresso Nacional pelo Poder Executivo, na data de 15/9/2021, em cumprimento ao disposto no art. 4º da EC 109/2021, mas ainda não foi apreciado por aquele Poder Legislativo.

56. O gráfico a seguir apresenta a distribuição das renúncias tributárias por região geográfica em 2023, segundo os dados contidos no projeto. Verifica-se que grande parcela (49,1%) dos benefícios deverá ser destinada ao Sudeste, região mais desenvolvida economicamente, em detrimento do Nordeste (13,5%), Norte (11,7%) e do Centro-Oeste (10%), demonstrando o baixo impacto da distribuição das renúncias de receitas na redução das disparidades regionais e sociais.

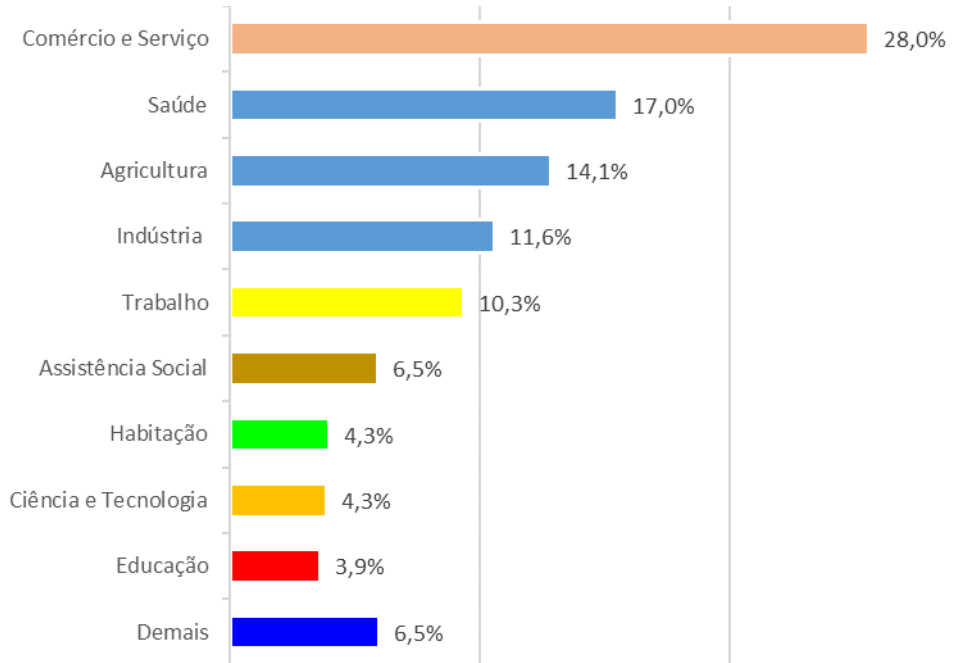
Gráfico 3: Benefícios Tributários por Região – 2024



Fonte: PLDO 2024, Anexo IV.10, p. 508 (peça 11).

57. A distribuição das renúncias de receitas tributárias e previdenciárias por função orçamentária é apresentada no próximo gráfico, evidenciando que os setores de Comércio e Serviço e Saúde deverão receber as maiores parcelas dos benefícios (respectivamente, 26,3% e 16,0%).

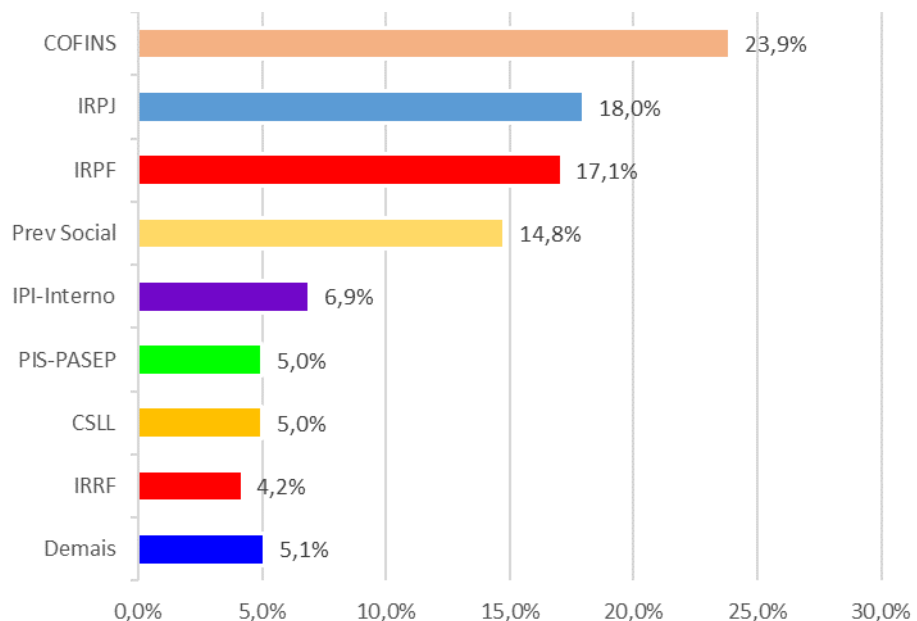
Gráfico 4: Gastos Tributários por função orçamentária – 2024



Fonte: PLDO 2024, Anexo IV.10, p. 516 (peça 11).

58. O gráfico a seguir apresenta a participação dos gastos tributários e previdenciários por tributo. Segundo as projeções, os principais benefícios para 2024 dizem respeito à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e ao Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), que somam, juntos, 59,0% do montante de todos os gastos tributários.

Gráfico 5: Gastos Tributários por tributo – 2024



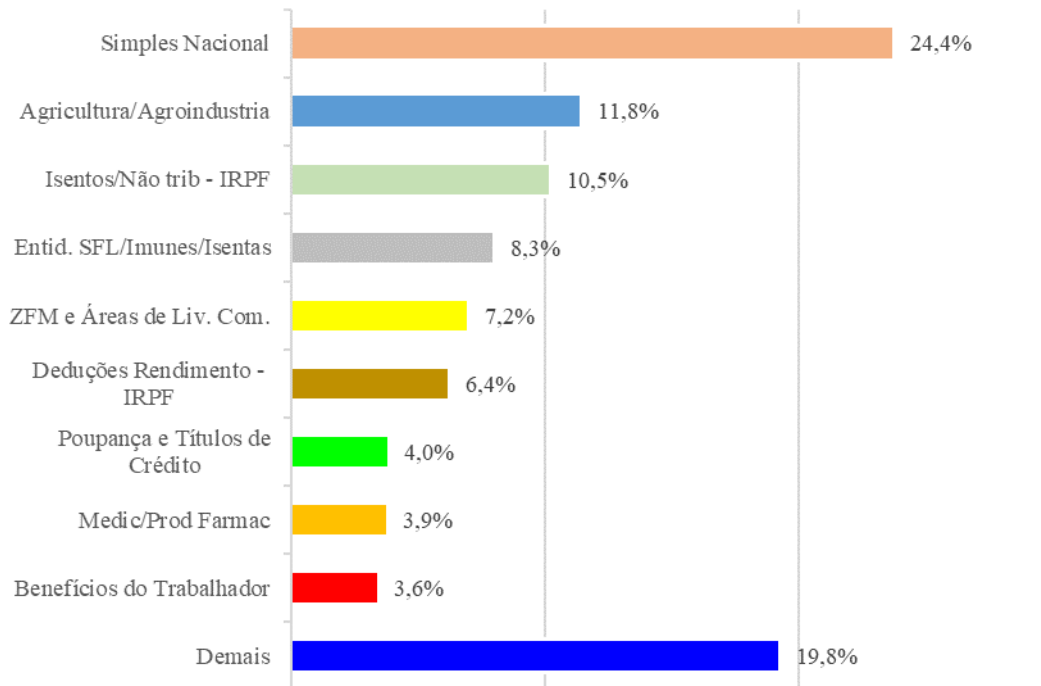
Fonte: PLDO 2024, Anexo IV. 10, p. 517 (peça 11).

59. Com base no gráfico seguinte, especificam-se as dez renúncias tributárias mais significativas por ordem de materialidade e os respectivos percentuais projetados para 2024. Cabe destacar o Simples Nacional

(regime de tributação diferenciado para microempresas e empresas de pequeno porte, instituído pela Lei Complementar 123/2006) como o maior gasto tributário, cujo montante alcança 24,4% do total das renúncias.

60. Outras desonerações significativas dizem respeito aos benefícios à agricultura/agroindústria (11,8%) e aos rendimentos isentos e não tributáveis referentes ao IRPF (10,5%). No total, esses gastos tributários correspondem, no conjunto, a cerca de 46,7%.

Gráfico 6: Principais Gastos Tributários – 2024



Fonte: PLDO 2024, Anexo IV.10, p. 526 (peça 11).

61. No que se refere especificamente à compensação da renúncia de receita, constou do Anexo IV.11 do PLDO 2024 o Demonstrativo da Compensação da Renúncia de Receita (peça 11, p. 719-720), em conformidade com o previsto no inciso V, § 2º, do art. 4º, da LRF, transcrito anteriormente.

62. Ressalta-se que a LRF, por meio do seu art. 14, inciso II, estipula como uma das condições alternativas para instituição dos gastos tributários a apresentação de medidas de compensação, conforme transcrito a seguir:

‘Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.’ (grifou-se)

63. No âmbito do texto do PLDO 2024, essas medidas também são tratadas como um dos requisitos alternativos que podem ser apresentados nas proposições legislativas e nas suas emendas com vistas à instituição de renúncias de receitas, conforme disposto no seu art. 128, §§ 3º e 4º. Registre-se que esses dispositivos são abordados especificamente no subtópico 2.12.1 deste relatório (Alterações Relativas à Renúncia de Receita).

64. O supramencionado demonstrativo apresenta três desonerações tributárias instituídas (por meio de oito atos normativos), durante o presente exercício de 2023, até a última data de atualização, em 20/3/2023, com as respectivas estimativas de valores para o período de 2023-2026, bem como a indicação das medidas de compensação em comentário.

65. Os valores estimados para 2023 e para os três anos seguintes, em relação a essas desonerações instituídas até aquela data, alcançam cerca de R\$ 35,9 bilhões, distribuídos ao longo dos seguintes exercícios, a saber: R\$ 32,7 bilhões em 2023, R\$ 1,5 bilhão em 2024 e R\$ 1,7 bilhão em 2025.

66. Por fim, esclarece-se que o exame a respeito do cumprimento das exigências constitucionais e legais para instituição das renúncias de receitas tributárias, inclusive das medidas de compensação requeridas, será realizada por esta unidade técnica, no âmbito do trabalho de acompanhamento com vistas a avaliar a conformidade das despesas obrigatórias de caráter continuado e das renúncias de receitas instituídas durante o exercício de 2023.

## 2.4 Passivos Contingentes

Q4. Quais os principais passivos contingentes elencados no Anexo de Riscos Fiscais do PLDO 2024 e os valores associados a esses passivos?

67. Com base no § 3º do art. 4 da LRF, a LDO deve apresentar, em anexo específico (conhecido como Anexo de Riscos Fiscais – ARF), avaliação acerca dos passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem. Assim também, conforme o respectivo art. 5º, inciso III, alínea “b”, a LRF estabeleceu que a Lei Orçamentária Anual (LOA) deve conter reserva de contingência para atender a passivos contingentes, bem como outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

68. Convém esclarecer que os riscos fiscais representam possibilidades de ocorrência de eventos, que não possam ser controlados ou evitados pelo governo, capazes de afetar as contas públicas, comprometendo o alcance dos resultados fiscais estabelecidos como metas e objetivos. No ARF integrante do PLDO 2024 (Anexo V, peça 12), consta que os riscos fiscais são agrupados em duas categorias: riscos gerais (macroeconômicos) e riscos específicos. Os primeiros se relacionam com a vulnerabilidade fiscal decorrente de desvios de previsão das variáveis econômicas.

69. Por sua vez, os riscos específicos dizem respeito aos ativos e passivos contingentes do governo, ou seja, relacionam-se com eventos que ocorrem de maneira irregular, os quais incluem, entre outros: aqueles gerados por demandas judiciais, garantias dadas a governos subnacionais, suporte financeiro a bancos e empresas estatais, riscos assumidos pela União enquanto Poder Concedente nos contratos de concessões, permissões e Parcerias Público-Privadas (PPPs), fatores demográficos, entre outros. Segundo consta daquele Anexo, a “análise dos riscos específicos envolve avaliação qualitativa das particularidades de cada tema, buscando identificar a materialização do risco no curto prazo, bem como mensurar seu custo” (peça 12, p. 7).

70. Especificamente quanto aos passivos contingentes, objeto deste item do presente relatório, são identificados no ARF como possíveis novas obrigações cuja confirmação depende da ocorrência de um ou mais eventos futuros ou cuja probabilidade de ocorrência e magnitude dependam de condições exógenas imprevisíveis. O ARF considera, também, como passivos contingentes “as obrigações provenientes de eventos passados, mas que ainda não foram reconhecidas no corpo das demonstrações contábeis por ser improvável a necessidade de liquidação ou porque o valor ainda não pode ser mensurado com suficiente segurança” (peça 12, p. 39-40).

71. As espécies de passivos contingentes tratados no ARF são: (1) Demandas Judiciais; (2) Passivos Contingentes em Fase de Reconhecimento; (3) Garantias Prestadas pelo Tesouro Nacional; (4) Contragarantias da União; (5) Fundos Constitucionais de Financiamento do Nordeste, do Norte e do Centro-Oeste; (6) Seguro de Crédito à Exportação - Fundo de Garantia à Exportação; e (7) Fundos Garantidores (peça 12, p. 40). Informam-se, a seguir, os valores dos estoques dessas espécies contidas no Anexo, classificados conforme seus impactos primários ou financeiros, em 2021 e 2022, com base na Tabela 1 - Base de atuação dos Riscos Fiscais Específicos Consolidados (peça 12, p. 13).

Tabela 7: Estoque de Passivos Contingentes – 2021/2022

R\$ bilhões

Item	Tipo de impacto <sup>1</sup>	Estoque	
		2021	2022
Passivos relacionados a demandas Judiciais (Riscos Possíveis)	P	1.260,40	2.741,80
Passivos relacionados a demandas Judiciais (Riscos Prováveis)	P	871,9	1.016,9
Passivos Contingentes em fase de reconhecimento	F	112,3	104,8
Garantias prestadas pelo Tesouro Nacional	F	303,4	280,4
Contragarantias de operações de crédito	F	41,0	1,7
Passivos relacionados a Fundos Constitucionais	P	16,5	15,9
Seguro de crédito à exportação <sup>2</sup>	P	38,4	32,7
Fundos Garantidores	P	70,2	71,2
<b>Total</b>		<b>2.714,10</b>	<b>4.265,40</b>

Fonte: Tabela 1 - Base de atuação dos Riscos Fiscais Específicos Consolidados, ARF - Anexo V do PLDO 2024.

1 P (Impacto primário) e F (Impacto financeiro).

2 Está referenciado em dólar e foi convertido para reais pela cotação Ptax do último dia do mês para venda.

72. De acordo com o ARF, os passivos contingentes relacionados aos riscos fiscais das demandas judiciais são aqueles em que a Advocacia-Geral da União (AGU) desempenha representação judicial e dividem-se conforme a atuação dos seguintes órgãos:

- Advogado-Geral da União: representa a União junto ao Supremo Tribunal Federal (art. 4º, III, da Lei Complementar 73/1993);
- Procuradoria-Geral da União (PGU): representa a União junto ao Poder Judiciário nas suas diferentes instâncias, com exceção do STF (art. 9º da Lei Complementar 73/1993);
- Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN): apura a liquidez e certeza da dívida ativa da União e realiza a sua inscrição para fins de cobrança, amigável ou judicial e representa judicialmente a União nas causas de natureza fiscal (art. 12 da Lei Complementar 73/1993);
- Procuradoria-Geral Federal (PGF): representa as autarquias e fundações públicas junto ao Poder Judiciário (art. 10 da Lei 10.480/2002); e
- Procuradoria-Geral do Banco Central do Brasil: a representação judicial e extrajudicial do Banco Central do Brasil (art. 4º da Lei 9.650/1998).

73. Os passivos contingentes em fase de reconhecimento podem ser divididos em três grupos: Dívidas decorrentes da extinção/dissolução de entidades; Dívidas diretas da União; e Dívidas decorrentes do Fundo de Compensação de Variações Salariais (FCVS).

74. Já as garantias prestadas pelo Tesouro Nacional incluem as relacionadas com as operações de crédito, ou seja, os avais concedidos pela União aos entes federados e aos entes da administração indireta das três esferas de governo, para a concessão de crédito (internas ou externas), conforme o art. 29, inciso IV, e o art. 40 da LRF. Ao final do 3º quadrimestre de 2022, o saldo da dívida garantida em operações de crédito foi de R\$ 276,85 bilhões, sendo que as referentes às operações de crédito externas alcançaram R\$ 171,48 bilhões (61,94% do total), enquanto as concernentes às operações de crédito internas somaram R\$ 105,37 bilhões (38,06% do total). Incluem também garantias prestadas a fundos e programas, cujo estoque alcançou cerca de R\$ 3,7 milhões em 31/12/2022, sendo que 72% (R\$ 2,6 milhões) desse valor total diziam respeito ao risco de operações junto ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).

75. No que diz respeito às contragarantias de operações de crédito, originam-se da concessão de garantias pela União em operações de crédito que têm como contrapartida a vinculação, pelo tomador de crédito, de contragarantias para cobertura dos compromissos financeiros assumidos, conforme previsto em lei. Assim, sempre que a União honra compromissos de outrem em decorrência de garantias por ela oferecidas, são

acionadas as contragarantias correspondentes visando à recuperação dos valores despendidos na operação. As contragarantias vinculadas, previstas nos contratos de contragarantia, podem ser, entre outras: Cotas do Fundo de Participação dos Estados – FPE; Cotas do Fundo de Participação dos Municípios – FPM; além do fluxo de outras receitas próprias do ente da federação.

76. Os passivos relacionados a Fundos Constitucionais de Financiamento (do Norte – FNO, do Nordeste – FNE e do Centro-Oeste – FCO) dizem respeito à despesa com provisões para devedores duvidosos que afeta a rubrica de resultado desses fundos e, por conseguinte, impacta o resultado primário do governo.

77. O Seguro de Crédito à Exportação (SCE) é a cobertura da União as exportações nacionais contra riscos comerciais, políticos e extraordinários, com lastro no Fundo de Garantia à Exportação (FGE). O Seguro pode cobrir financiamento concedido por qualquer banco, público ou privado, brasileiro ou estrangeiro, a exportações brasileiras, sem restrições de bens ou serviços ou quanto ao país do importador.

78. Os Fundos Garantidores possuem natureza privada e patrimônio próprio separado do patrimônio dos cotistas, estando sujeitos a direitos e obrigações próprios. O patrimônio dos fundos é formado pelos aportes de bens e direitos realizados pelos cotistas, por meio da integralização de cotas, e pelos rendimentos obtidos com sua administração. A União pode ser cotista única ou participar dos fundos juntamente com outros cotistas. Os riscos fiscais relacionados a esses fundos estão associados a eventos que possam diminuir os respectivos patrimônios líquidos, reduzindo os valores das respectivas cotas e, por consequência, gerando perdas de recursos da União.

79. Devido à alta materialidade em relação às demais espécies de passivos contingentes, será realizada análise mais aprofundada dos passivos contingentes relacionados às demandas judiciais. A avaliação das ações judiciais ajuizadas contra a União, suas autarquias ou fundações públicas, que possam representar riscos fiscais, toma por base os parâmetros definidos na Portaria-AGU 68/2022. As principais regras estabelecidas por este normativo e que afetam a classificação das ações judiciais que possam representar riscos fiscais à União são:

- a) O art. 2º da nova portaria delimita a abrangência das ações: (i) em tramitação nos tribunais superiores; (ii) em tramitação na Turma Nacional de Uniformização; (iii) na fase de conhecimento; ou (iv) na fase de cumprimento de sentença. Além disso, atualiza as hipóteses da multiplicidade de ações judiciais que tratem de questões idênticas de direito;
- b) O art. 3º atualiza critérios com relação à probabilidade de perda:

I - risco provável, que abrange:

- a) ação de conhecimento, ação de controle concentrado de constitucionalidade ou recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, com decisão do Supremo Tribunal Federal desfavorável à Fazenda Pública;
- b) ação de conhecimento ou recurso repetitivo com decisão do Superior Tribunal de Justiça ou do Tribunal Superior do Trabalho desfavorável à Fazenda Pública, que não tenha matéria passível de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal;
- c) ação de conhecimento contra a Fazenda Pública, cuja questão de direito tenha sido julgada desfavorável à Fazenda Pública nos termos das alíneas “a” e “b”; e
- d) ações judiciais que se encontrem em fase de cumprimento de sentença, cuja questão de direito tenha sido julgada desfavorável à Fazenda Pública nos termos das alíneas “a” e “b”

II - risco possível, que abrange:

- a) ação de conhecimento, ação de controle concentrado de constitucionalidade, desde a publicação da pauta, ou recurso extraordinário desde o reconhecimento da repercussão geral, até que seja proferida decisão por órgão do Supremo Tribunal Federal;
- b) recurso repetitivo desde a sua afetação por órgão do Superior Tribunal de Justiça ou do Tribunal Superior do Trabalho; e
- c) ação de conhecimento com decisão de órgão colegiado do Superior Tribunal de Justiça ou do Tribunal Superior do Trabalho, desfavorável à Fazenda Pública, que tenha matéria passível de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal.

III - risco remoto, que abrange as ações judiciais que não se enquadrem nas classificações previstas nos incisos I e II deste artigo.

§ 1º As ações judiciais referidas nas alíneas “c” e “d” do inciso I do caput, somente serão classificadas como risco provável após a exclusão das ações judiciais e recursos previstos nas alíneas “a” e “b” do inciso I do caput, que possuam a mesma questão de direito.

§ 2º Excepcionalmente, desde que devidamente justificado, poderão ser incluídas na classificação dos incisos I ou II do caput outras ações judiciais ou recursos não abrangidos pelos critérios ali fixados.

80. Além dessas demandas judiciais de competência da AGU, são consideradas, na análise dos riscos fiscais relacionados a passivos contingentes, as ações judiciais das empresas estatais dependentes da União e contra o Banco Central do Brasil (Bacen). Enquanto as primeiras são analisadas pela Secretaria de Coordenação e Governança das Empresas Estatais (Sest), que provê informações das demandas judiciais de natureza trabalhista, tributária, previdenciária e cível das empresas federais dependentes, as referentes ao Bacen são administradas pela própria área jurídica do banco, que avalia as demandas judiciais levando em consideração o valor em discussão, a fase processual e o risco de perda, calculado com base em decisões ocorridas no processo, na jurisprudência aplicável e em precedentes para casos similares. Importante consignar, também, que as ações judiciais para as quais já exista inscrição em precatório, ou já tenha havido o pagamento judicial ou administrativo, não estão consideradas no ARF em apreço.

81. Importa consignar que, conforme informação prestada no ARF (peça 12, p. 43-44), quanto às Demandas Judiciais Contra a Administração Direta da União, cuja representação compete à AGU, houve reclassificação, e consequente inclusão de diversas ações judiciais, o que elevou, de forma substancial, o respectivo montante da estimativa do impacto no âmbito daquele Anexo V do PLDO 2024, no total de R\$ 1.161,8 bilhões, contra R\$ 276,6 bilhões, previsto no ARF referente à LDO 2023.

82. Ressalta-se que as demandas judiciais de risco classificado como provável, ainda que provisionadas no Balanço Geral da União (BGU), foram apresentadas com maior detalhamento a partir do ARF relativo ao PLDO 2023, ao contrário do que ocorria nos ARFs anteriores, tendo em vista a elevada possibilidade de que parte desse risco se transforme em precatórios no curto prazo, e assim, impactando as despesas fixadas no orçamento da União, segundo informações contidas no respectivo Anexo do PLDO 2024 (peça 12, p. 60).

83. Consta da Tabela 29 - Demandas Judiciais de Risco Possível e Risco Provável, do ARF (peça 12, p. 60-61), que o total das demandas judiciais de risco possível e provável alcançou o montante de R\$ 3.758,7 bilhões em 2022, representando aumento substancial (R\$ 1.626,4 bilhões) de 76,3% em relação ao observado em 2021 (R\$ 2.132,3 bilhões). As ações classificadas como de risco possível apresentaram o valor de R\$ 2.741,8 bilhões em 2022 (72,9% do total), um incremento na ordem de R\$ 1.481,4 bilhões em relação ao observado em 2021 (R\$ 1.260,4 bilhões), ou seja, uma elevação importante de 117,5%. Já as de risco provável totalizaram R\$ 1.016,9 bilhões (27,1% do total), representando crescimento nominal de R\$ 145,0 bilhões ou 16,6% em relação a 2021 (R\$ 871,9 bilhões).

84. Segundo informado naquele ARF, o principal motivo para a elevação expressiva nos impactos projetados foi a reclassificação de ações judiciais promovida pela nova Portaria-AGU 68/2022, notadamente em relação às ações de risco possível. Nesse grupo, destacam-se as demandas referentes à Administração Direta da União, comentadas anteriormente, que representaram 42,4% do total. No que concerne às ações de risco provável, cabe destaque às demandas judiciais referentes às autarquias e fundações, no montante de R\$ 482,5 bilhões, ou seja, 47,4% do total de grupo.

85. Segundo os dados da Tabela 30 - Despesas Judiciais em relação à Despesa Primária (peça 12, p. 61), as despesas pagas decorrentes de demandas judiciais contra a União apresentam, de forma geral, comportamento crescente desde 2014, em comparação à despesa primária. No que concerne a 2022, foram pagas ações judiciais no montante de R\$ 58,7 bilhões, correspondente a 3,3% da despesa primária total do ano (R\$ 1.802,0 bilhões). Apesar de esse percentual representar uma pequena redução em relação a 2021 (3,4%), ainda representa um indicador consideravelmente acima da média dos percentuais dos últimos oito anos, da ordem de 2,6%.

86. Nota-se que, segundo observado no texto do ARF (peça 12, p. 43), o caráter probabilístico e as características próprias dos trâmites jurídicos das demandas judiciais (pendências de julgamento final, possibilidade de recursos em instâncias superiores, dificuldade de previsão de tempo e valor das causas, entre outras) são fatores críticos que impõem uma avaliação e interpretação cautelosas dos elevados valores apontados como passivos contingentes de ações judiciais.

87. Convém mencionar que, no âmbito do Levantamento de Auditoria Operacional (TC 032.462/2019-0), rel. min. Benjamin Zymler, objetivou-se conhecer a organização e o funcionamento dos órgãos da AGU e do Ministério da Economia, assim como seus mecanismos de gestão de riscos à sustentabilidade fiscal, no médio e longo prazos, decorrentes de demandas em ações ajuizadas pelos subnacionais contra a União. O Levantamento resultou no Acórdão 2.591/2021-TCU-Plenário, por meio do qual foi determinado ao Ministério da Economia que elaborasse, com a participação dos órgãos centrais de contabilidade e de orçamento da União e da AGU:

‘9.1.1. estudo técnico fundamentado para verificar a oportunidade de melhoria na sistemática de elaboração e monitoramento do anexo de riscos fiscais previsto no art. 4º, § 3º, da Lei Complementar 101/2000, de forma a classificar e evidenciar os riscos fiscais em decorrência de ações de conflito federativo ajuizadas pelos entes subnacionais contra a União, o qual deve considerar os seguintes aspectos:

9.1.1.1. previsão de classificação específica para as ações ajuizadas pelos entes subnacionais contra a União no anexo de riscos fiscais que integrar a lei de diretrizes orçamentárias a partir de 2023;’

88. Registre-se que a Advocacia-Geral da União (AGU) interpôs, em 25/11/2021, embargos de declaração ao referido Acórdão do TCU, o que resultou em nova deliberação da Corte (Acórdão 2.103/2022), por meio da qual a determinação em comento foi transformada em recomendação, “considerando que se trata de mera realização de estudos”, segundo constou do voto do Ministro-Relator.

89. Com base nos últimos Acompanhamentos realizados com vistas a examinar os aspectos fiscais e de conformidade dos PLDOs para os exercícios de 2021 (TC 017.727/2020-0, rel. min. Bruno Dantas), 2022 (TC 012.992/2021-6, rel. min. Aroldo Cedraz), e 2023 (TC 017.144/2022-9, rel. min. Aroldo Cedraz), tem-se verificado que os respectivos ARFs trouxeram melhorias que proporcionaram maior facilidade de compreensão e transparência dos riscos mapeados. Como exemplo, citou-se a inclusão de sumário executivo (destaca as principais informações de cada uma das seções do documento), a tabela resumo (tabula os principais impactos dos riscos fiscais específicos mapeados) e, ainda, a tabela resumo de demandas judiciais (demonstra a evolução das demandas judiciais ao longo dos anos, apontando, adicionalmente, a evolução dos pagamentos efetivos associados à execução das demandas judiciais contra a União, desde 2012). Ademais, como relatado anteriormente, as demandas judiciais de risco provável foram apresentadas com maior detalhamento a partir do ARF referente ao PLDO 2023.

90. Em relação ao ARF sob análise neste tópico, verificou-se também a transparência dessas informações por meio das referidas tabelas e demais informações, inclusive quanto ao detalhamento e à avaliação das demandas judiciais de risco provável, como relatado anteriormente.

91. No âmbito do Sumário Executivo do ARF em apreço (peça 12, p. 12), foi ressaltado que o monitoramento dos riscos fiscais no exercício de 2023 realizar-se-á ao longo da execução financeira do orçamento, conforme o disposto no art. 9º da LRF. Referido dispositivo disciplina o processo de revisões bimestrais de receitas e despesas e estabelece que os Poderes e o Ministério Público devem promover, por ato próprio, limitação de empenho e movimentação financeira no montante necessário compatível com o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais.

92. Destacou-se, também, naquele Sumário, a instituição, no âmbito da AGU, do Conselho de Acompanhamento e Monitoramento de Riscos Fiscais Judiciais, por meio do Decreto 11.379, de 12/1/2023, de caráter consultivo, com vistas a propor medidas de aprimoramento da governança de riscos fiscais judiciais da União, das suas autarquias e das suas fundações. Ademais, foi informado que o Conselho objetiva “criar soluções para fortalecer e subsidiar as atividades desses órgãos em representações judiciais e no acompanhamento de eventos judiciais que possam afetar as contas públicas, ampliando a previsibilidade e a segurança na condução da gestão fiscal da União” (peça 12, p. 12).

93. No entanto, apesar desses avanços observados, constatou-se que permanece a falta de informações no ARF, como observado nos respectivos Anexos aos PLDOs anteriores, sobre as providências a serem tomadas caso se concretizem os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, previsto no retromencionado § 3º do art. 4º da LRF.

94. Registre-se, que, também consoante o subitem 9.3 do Acórdão 2.688/2021-TCU-Plenário, rel. min. Aroldo Cedraz, foi dada ciência ao Ministério da Economia sobre a necessidade de indicar essas providências, no âmbito dos Anexos de Riscos Fiscais que integrarem os futuros PLDOs, de acordo com o disposto no § 3º do art. 4º da LRF.

95. Assim, entende-se que se deva dar ciência ao atual Ministério da Fazenda (antigo Ministério da Economia) quanto à necessidade de que seja apresentada essa indicação no âmbito dos ARFs constantes dos próximos PLDOs a serem encaminhados ao Congresso, 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.

96. Conclui-se, então, que o montante total dos passivos contingentes, objeto de análise neste tópico do relatório, alcançou R\$ 4.265,4 bilhões em 2022, contra R\$ 2.714,1 bilhões em 2021, representando crescimento substancial de 57,2%, por conta da elevação dos valores referentes às demandas judiciais de risco possível em 2022 (R\$ 2.741,8 bilhões), representando incremento da ordem de 117,5% em relação ao ano anterior (R\$ 1.260,4 bilhões). A principal razão para esse crescimento tem origem nas recentes alterações previstas na Portaria-AGU 68/2022, que promoveu a reclassificação de diversas ações judiciais que passaram a ser incluídas no âmbito das demandas referentes à Administração Direta da União, cuja estimativa de impacto cresceu de R\$ 276,6 bilhões, na LDO de 2023, para R\$ 1.161,8 bilhões, no PLDO 2024.

## 2.5 Disposições sobre a Meta de Resultado Primário e sobre o Contingenciamento

Q5. Quais as principais implicações para a gestão orçamentária e para o controle externo decorrentes das disposições do PLDO 2024 sobre a meta de resultado primário e sobre a limitação orçamentária e financeira (contingenciamento)?

97. De acordo com os arts. 163 e 165 da CF/1988, o art. 4º da LRF estabeleceu como parte integrante das LDOs o Anexo de Metas Fiscais, contendo metas de resultados nominal e primário e montante da dívida pública. Referido artigo da LRF também estabeleceu que cabe às LDOs dispor sobre os critérios de limitação de empenho e movimentação financeira, o chamado “contingenciamento”.

98. Desde então, o regime de metas tem se constituído em fator relevante na condução da política fiscal do país. Em dezembro de 2016, foi promulgada EC 95/2016, que alterou o ADCT, instituindo um Novo Regime Fiscal (“Teto de Gastos”) que essencialmente congelava, em termos reais, as despesas primárias da União. Assim, desde 2017, no âmbito fiscal, passaram a conviver esses dois regimentos: as metas fiscais e o Teto de Gastos.

99. Em março de 2021, a Emenda Constitucional 109/2021 estabeleceu a consonância entre as diretrizes de política fiscal e a trajetória sustentável da dívida pública. No mesmo exercício, em dezembro, mais uma vez, duas emendas constitucionais alteraram a estrutura dos regimentos fiscais vigentes. A EC 113/2021, numa conjuntura de inflação crescente, alterou o período a ser considerado na atualização monetária do Teto de Gastos. A EC 114/2021, por sua vez, fixou, até 2026, um teto específico para o pagamento de precatórios e excluiu, do Teto de Gastos, a quitação de alguns tipos de precatórios. Além dessas mudanças transitórias incluídas no ADCT (arts. 107 e 107-A), essas emendas alteraram o art. 100 da CF/1988, estabelecendo mudanças permanentes em relação aos precatórios.

100. No final de dezembro de 2022 foram promulgadas três emendas constitucionais relacionadas à gestão fiscal e orçamentária: as ECs 126/2022, 127/2022 e 128/2022. A EC 126/2022 alterou as bases do arcabouço vigente desde EC 95/2016.

101. A EC 126/2022, em seu art. 1º, modificou o método de cálculo do limite das emendas individuais de execução obrigatória, passando de 1,2% da Receita Corrente Líquida (RCL) prevista no PLOA para 2% da RCL do exercício anterior ao do encaminhamento do respectivo projeto. O art. 2º da Emenda modificou uma série de regras do Novo Regime Fiscal instituído pelo art. 106 do ADCT. Os arts. 3º, 4º, 5º e 8º da Emenda estabeleceram regras restritas ao exercício de 2023, que fogem ao escopo deste acompanhamento. Já os arts. 6º e

9º desfazem o regime fiscal vigente baseado na combinação entre meta fiscal e Teto de Gastos, ao estabelecerem que:

‘Art. 6º O Presidente da República deverá encaminhar ao Congresso Nacional, até 31 de agosto de 2023, projeto de lei complementar com o objetivo de instituir regime fiscal sustentável para garantir a estabilidade macroeconômica do País e criar as condições adequadas ao crescimento socioeconômico, inclusive quanto à regra estabelecida no inciso III do caput do art. 167 da Constituição Federal.

(...)

Art. 9º Ficam revogados os arts. 106, 107, 109, 110, 111, 111-A, 112 e 114 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias após a sanção da lei complementar prevista no art. 6º desta Emenda Constitucional.’

102. É nesses dois artigos que se concentra o grande desafio da análise do PLDO 2024, pois o projeto de lei complementar, PLP 93/2023, foi encaminhado ao Congresso Nacional em abril de 2023, mas ainda não foi concluída a sua votação. Aprovada a Lei Complementar, o “Regime Fiscal Sustentável”, a única norma relativa ao Teto de Gastos que permanecerá vigente, uma vez que o art. 108 já foi revogado, é a que estabeleceu até 2026 o limite de pagamento de precatórios: “Art. 107-A. Até o fim de 2026, fica estabelecido, para cada exercício financeiro, limite para alocação na proposta orçamentária das despesas com pagamentos em virtude de sentença judiciária de que trata o art. 100 da Constituição Federal (...)”.

103. A Emenda Constitucional 127/2022, que visa viabilizar o pagamento do piso salarial da enfermagem, permite que, entre 2023 e 2027, o superávit financeiro dos fundos públicos seja utilizado nesse sentido. Por fim, a EC 128/2022 incluiu o alvissareiro § 7º ao art. 167 da CF/1988, ao vedar a criação de despesa obrigatória sem fonte de recursos:

‘§ 7º A lei não imporá nem transferirá qualquer encargo financeiro decorrente da prestação de serviço público, inclusive despesas de pessoal e seus encargos, para a União, os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios, sem a previsão de fonte orçamentária e financeira necessária à realização da despesa ou sem a previsão da correspondente transferência de recursos financeiros necessários ao seu custeio, ressalvadas as obrigações assumidas espontaneamente pelos entes federados e aquelas decorrentes da fixação do salário mínimo, na forma do inciso IV do caput do art. 7º desta Constituição.’

104. O art. 113 do ADCT já vedava proposição legislativa que criasse ou alterasse despesa obrigatória ou renúncia de receita sem a estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.

105. Grosso modo, o PLP 93/2023 mescla no mesmo arcabouço um regime de metas fiscais e de limite de despesa primária. A meta de resultado primário deve ser compatível com a estabilização da dívida e há um intervalo de +/- 0,25 p.p. do PIB no aferimento do seu cumprimento. O limite individualizado para as despesas primárias é estabelecido para os Poderes e órgãos autônomos, inclusive para a Defensoria Pública da União (DPU). Há uma série de despesas excluídas do limite. Além da atualização monetária, o projeto prevê um aumento real das despesas que variará entre 0,6% a.a. e 2,5% a.a. O crescimento real da despesa é limitado a 70%/50% da variação real da receita. Conforme o substitutivo aprovado pela Câmara, o contingenciamento permanece obrigatório e há medidas de ajuste no caso de descumprimento da meta de resultado primário. O sucesso da estrutura montada sustenta-se no crescimento da receita.

106. A tabela seguinte apresenta os artigos referentes às metas de resultado primário da LDO 2023 e do PLDO 2024. Em primeiro lugar, pode-se observar que o PLDO 2024 já foi elaborado conforme a estrutura prevista no PLP 93/2023, isto é, estabelecendo uma margem de tolerância de R\$ 28 bilhões para atingimento da meta fiscal.

Tabela 8: Comparativo do Formato da Meta de Resultado Primário

Lei 14.436/ 2022 (LDO 2023)	PLN 4/2023 (PLDO 2024)
-----------------------------	------------------------

Lei 14.436/ 2022 (LDO 2023)	PLN 4/2023 (PLDO 2024)
<p>Art. 2º A elaboração e a aprovação do Projeto de Lei Orçamentária de 2023 e a execução da respectiva Lei deverão ser compatíveis com a meta de déficit primário de R\$ 65.905.760.000,00 (sessenta e cinco bilhões, novecentos e cinco milhões, setecentos e sessenta mil reais) para os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, conforme demonstrado no Anexo de Metas fiscais constante do Anexo IV a esta Lei.</p> <p>§ 1º Para fins dos limites para contratação de operações de crédito por entes subnacionais e concessão de garantias da União a essas operações, a projeção de resultado primário dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios será aquela indicada no Anexo de Metas fiscais constante do Anexo IV.</p> <p>§ 2º Não será contabilizado na meta de resultado primário de que trata este artigo o impacto decorrente do disposto nos § 11 e § 21 do art. 100 da Constituição.</p> <p>§ 3º (VETADO).</p>	<p>Art. 2º A elaboração e a aprovação do Projeto de Lei Orçamentária de 2024 e a execução da respectiva Lei deverão ser compatíveis com a meta de resultado primário de R\$ 0,00 (zero real) para os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, conforme demonstrado no Anexo de Metas Fiscais constante do Anexo IV a esta Lei.</p> <p>§ 1º Para fins da demonstração da compatibilidade referida no caput, admite-se intervalo de tolerância com:</p> <p>I - limite superior equivalente a superavit primário de R\$ 28.756.172.359,00 (vinte e oito bilhões setecentos e cinquenta e seis milhões cento e setenta e dois mil trezentos e cinquenta e nove reais); e</p> <p>II - limite inferior equivalente a déficit primário de R\$ 28.756.172.359,00 (vinte e oito bilhões setecentos e cinquenta e seis milhões cento e setenta e dois mil trezentos e cinquenta e nove reais).</p> <p>§ 2º A obtenção de resultado que exceda ao limite superior de que trata o inciso I do § 1º não implica descumprimento da meta estabelecida no caput.</p> <p>§ 3º A meta de resultado primário e o intervalo de tolerância referidos neste artigo poderão ser adequados pela legislação de que trata o art. 6º da Emenda à Constituição nº 126, de 21 de dezembro de 2022.</p> <p>§ 4º Não será contabilizado na meta de resultado primário de que trata este artigo o impacto decorrente do disposto nos § 11 e § 21 do art. 100 da Constituição.</p> <p>§ 5º A projeção de resultado primário dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios será aquela indicada no Anexo de Metas Fiscais constante do Anexo IV, a qual será referência para fins de fixação dos limites para contratação de operações de crédito pelos entes federativos e concessão de garantias da União a essas operações.</p>
<p>Art. 3º A elaboração e a aprovação do Projeto de Lei Orçamentária de 2023 e a execução da respectiva Lei, para o Programa de Dispêndios Globais de que trata o inciso XXII do Anexo II, deverão ser compatíveis com a obtenção da meta de déficit primário de R\$ 3.002.938.355,00 (três bilhões, dois milhões, novecentos e trinta e oito mil, trezentos e cinquenta e cinco reais).</p> <p>§ 1º As empresas dos Grupos Petrobras e Eletrobras não serão consideradas na meta de déficit primário, de que trata o caput, relativa ao Programa de Dispêndios Globais.</p> <p>§ 2º Poderá haver, durante a execução da Lei Orçamentária de 2023, com demonstração nos relatórios de que tratam o § 4º do art. 69</p>	<p>Art. 3º A elaboração e a aprovação do Projeto de Lei Orçamentária de 2024 e a execução da respectiva Lei, para o Programa de Dispêndios Globais de que trata o inciso XXII do Anexo II, deverão ser compatíveis com a obtenção da meta de déficit primário de R\$ 7.312.117.949,00 (sete bilhões trezentos e doze milhões cento e dezessete mil novecentos e quarenta e nove reais).</p> <p>§ 1º As empresas dos Grupos Petrobras e Empresa Brasileira de Participações em Energia Nuclear e Binacional - (ENBPar) não serão consideradas na meta de déficit primário, de que trata o caput, relativa ao Programa de Dispêndios Globais.</p> <p>§ 2º Poderá haver, durante a execução da Lei Orçamentária de 2024, com demonstração nos relatórios de que tratam o § 4º do art. 71 e o caput do art. 154, compensação entre as metas estabelecidas para os Orçamentos Fiscal e da</p>

Lei 14.436/ 2022 (LDO 2023)	PLN 4/2023 (PLDO 2024)
e o caput do art. 159, compensação entre as metas estabelecidas para os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social e para o Programa de Dispêndios Globais referido no caput.	Seguridade Social e para o Programa de Dispêndios Globais referido no caput.

Fontes: LDO 2023 e PLDO 2024.

107. A comparação entre as metas de resultado primário não é direta, pois, embora a meta de 2023 seja de déficit de R\$ 66 bilhões, o art. 3º da EC 126/022 aumentou o limite de gastos do Poder Executivo em R\$ 145 bilhões e o seu parágrafo único excluiu tal valor da meta de resultado fiscal de 2023. Nesse sentido, o esforço fiscal necessário à obtenção de um resultado primário neutro é bem superior ao valor de R\$ 66 bilhões.

108. Assim como na LDO 2023, no PLDO 2024 a meta fiscal não abrange operações relativas aos acordos e encontros de contas previstos nos §§ 11 e 21 do art. 100 da CF/1988 e há, no Anexo de Metas Fiscais, uma projeção do resultado primário dos estados, do Distrito Federal e dos municípios para fins de contratação de operações de crédito, no entanto, não é prevista a compensação com as demais metas de resultado primário.

109. Em relação à meta de resultado primário para o Programa de Dispêndios Globais (PDG), o déficit primário previsto passa de R\$ 3 bilhões (LDO 2023) para R\$ 7 bilhões (PLDO 2024). Quanto às empresas não consideradas na meta, permanece a Petrobras, é incluída a Empresa Brasileira de Participações em Energia Nuclear e Binacional (ENBPar) e a Eletrobras é excluída devido à privatização.

110. Um ponto a considerar é a legalidade do formato da meta de resultado primário apresentado no PLDO 2024. Como foi exposto no início desta seção, o art. 4º da LRF estabelece como parte integrante das LDOs o Anexo de Metas Fiscais, nos seguintes termos:

‘§ 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.’

111. Ao se ler o parágrafo citado, surgem dúvidas quanto à possibilidade de a LRF permitir o estabelecimento de uma margem de tolerância no cumprimento das metas. Nesse sentido, para pacificar a questão, o substitutivo do PLP 93/2023, não só permite, como torna obrigatório para a União esse formato, ao incluir no art. 4º da LRF o seguinte parágrafo:

‘§ 5º No caso da União, o Anexo de Metas Fiscais do projeto de lei de diretrizes orçamentárias conterá também:

I - as metas anuais para o exercício a que se referir e para os três seguintes, com objetivo de garantir sustentabilidade para a trajetória da dívida pública;

(...)

IV - os intervalos de tolerância para as metas anuais para o resultado primário, convertido em valores correntes, de menos 0,25 p.p. (vinte e cinco centésimos ponto percentual) e de mais 0,25 p.p. (vinte e cinco centésimos ponto percentual) do Produto Interno Bruto (PIB) previsto no respectivo Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias;’

112. Nesse sentido, pode-se concluir que o formato apresentado no PLDO 2024 para a meta de resultado primário dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União (OFSS) não é compatível com a legislação atualmente vigente, no entanto, ele preenche os requisitos estabelecidos no substitutivo do PLP 93/2023 aprovado pela Câmara dos Deputados e em tramitação no Senado Federal.

113. O instrumento previsto no art. 9º da LRF para lidar com oscilações no decorrer do exercício e perseguir o atingimento da meta fiscal é o contingenciamento. Nos termos da LRF:

‘Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais,

os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º No caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas.

§ 2º Não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, as relativas à inovação e ao desenvolvimento científico e tecnológico custeadas por fundo criado para tal finalidade e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias.’ (Redação dada pela Lei Complementar nº 177, de 2021)

114. A forma de contingenciamento estabelecida nas LDOs não variou muito desde 2001, embora tenham ocorrido ajustes de redação nos textos dos respectivos dispositivos. Desde 2003, as atividades têm sido excluídas do montante contingenciável dos demais Poderes. A forma como se propõe no PLDO 2024 a realização do contingenciamento está estabelecida no art. 71 nos seguintes termos:

‘Art. 71. Se for necessário efetuar a limitação de empenho e movimentação financeira de que trata o art. 9º da Lei Complementar nº 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, o Poder Executivo federal apurará o montante necessário e informará a cada órgão orçamentário dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público da União e da Defensoria Pública da União, até o vigésimo quarto dia após o encerramento do bimestre, observado o disposto no § 4º.

§ 1º O montante da limitação a ser promovida pelo Poder Executivo federal e pelos órgãos referidos no caput será estabelecido de forma proporcional à participação de cada um no conjunto das dotações orçamentárias iniciais classificadas como despesas primárias discricionárias, identificadas na Lei Orçamentária de 2024 na forma prevista no disposto nas alíneas “b” e “c” do inciso II do § 4º do art. 7º, excluídas as atividades dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público da União e da Defensoria Pública da União constantes da Lei Orçamentária de 2024 e as despesas ressalvadas de limitação de empenho e movimentação financeira, na forma prevista no § 2º do art. 9º da Lei Complementar nº 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal.’

115. As despesas ressalvadas de limitação de empenho e movimentação financeira, na forma prevista no § 2º do art. 9º da LRF, constituem um anexo específico da LDO. No anexo do PLDO 2024 foram incluídas apenas as obrigações constitucionais ou legais da União, subdivididas entre despesas primárias e financeiras.

116. Em relação ao contingenciamento, cabe ressaltar que o PLP 93/2023 enviado ao Congresso previa uma alteração no art. 9º da LRF que tornava o contingenciamento opcional para os Poderes e órgãos autônomos da União. Esta proposta não foi acatada no substitutivo aprovado na Câmara. Assim, o art. 9º da LRF deverá manter o caráter obrigatório do contingenciamento. O art. 7º do substitutivo, no entanto, altera a sua sistemática ao estabelecer um piso de despesas discricionárias, *in verbis*:

‘Art. 7º Não configura infração à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, o descumprimento do limite inferior da meta de resultado primário, relativamente ao agente responsável, desde que:

I - tenha adotado, no âmbito de sua competência, as medidas de limitação de empenho e pagamento, preservado o nível mínimo de despesas discricionárias necessárias ao funcionamento regular da administração pública, conforme limite percentual estabelecido na lei de diretrizes orçamentárias; e

II - não tenha ordenado ou autorizado medida em desacordo com as vedações previstas nos termos dos arts. 5º e 6º desta Lei Complementar.

(...)

§ 2º O nível mínimo de despesas discricionárias necessárias ao funcionamento regular da administração pública não poderá ser fixado em limite inferior a 75% (setenta e cinco por cento) do valor autorizado na respectiva lei orçamentária.’

117. Ou seja, a LDO deverá fixar os critérios de contingenciamento, que poderá atingir no máximo 25% da despesa discricionária.

118. Enfim, em relação às regras de limitação de empenho e pagamento, o PLDO 2024 mantém os critérios estabelecidos nas LDOs anteriores. No entanto, caso seja aprovado o substitutivo do PLP 93/2023, a LDO 2024 deverá também indicar um percentual máximo de contingenciamento das despesas discricionárias de forma a preservar o funcionamento regular da administração pública, cujo teto estabelecido pelo projeto é de 25%.

## 2.6 Disposições sobre as Metas e Prioridades

Q6. Quais as principais implicações para a gestão orçamentária e para o controle externo decorrentes das disposições do PLDO 2024 sobre as metas e prioridades da administração pública federal?

119. O art. 4º do PLDO 2024 informa que as prioridades e as metas da administração pública para o exercício de 2024 constarão na Lei do Plano Plurianual 2024-2027 (PPA 2024-2027) e deverão ser consideradas, em caráter indicativo, durante a elaboração, a aprovação e a execução do orçamento.

120. O parágrafo único do art. 4º dispõe que as despesas que contribuem para o atendimento das prioridades e metas serão evidenciadas no Projeto de Lei Orçamentária de 2024 (PLOA 2024), e na respectiva Lei, e acompanhadas de projeções de médio prazo, para o exercício de 2024 e os três seguintes.

121. Na Exposição de Motivos do PLDO 2024 foi consignado que o projeto sinaliza novo modelo de governança para as prioridades e metas da União, que envolve maior integração com o planejamento governamental, além de evidenciar, no PLOA 2024, as despesas que contribuirão para o seu alcance, e a elaboração de projeções de médio prazo. Segundo o documento, tal formulação visa enfrentar limitações conhecidas do modelo anterior, relacionadas à identificação das despesas correspondentes, à definição de metas para cada prioridade e ao esclarecimento da natureza jurídica das metas.

122. Também é esclarecido que, como ocorre costumeiramente no primeiro ano de mandato do Chefe do Poder Executivo, no momento de envio do PLDO ainda não existe projeto ou lei do PPA para o quadriênio seguinte. Por isso, observadas as regras gerais estabelecidas na LDO, a definição das prioridades e metas de 2024 será atribuída à lei do PPA 2024-2027.

123. O Ministério do Planejamento e Orçamento manifestou-se por meio da Nota Técnica 334/2023/MPO, de 30/5/2023 (peça 44 do TC 007.144/2022-9), referindo-se à recomendação constante do item 9.2.1 do Acórdão 2.183/2022-TCU-Plenário (rel. min. Aroldo Cedraz), contendo o mesmo teor e justificativas do parágrafo único do art. 4º do PLDO 2024, assim como da Exposição de Motivos do referido projeto de lei, acima analisados.

124. Pelo exposto, a avaliação quanto às principais implicações para a gestão orçamentária e para o controle externo sobre as metas e prioridades da administração pública federal no PLDO 2024 fica limitada, ante a ausência de ações governamentais dependentes da tramitação do PPA 2024-2027.

125. Não obstante, mostra-se adequado avaliar no âmbito do projeto da nova lei complementar de finanças públicas – prevista no art. 165, § 9º, da Constituição Federal, cujo levantamento encontra-se em curso, consoante processo TC 015.377/2023-7 (rel. min. Walton Alencar Rodrigues), a possibilidade de constar critérios para que as metas e prioridades dependentes da elaboração de um PPA para o outro não sofram solução de continuidade. Considerando a existência de trabalho específico nesta Corte de Contas acerca da nova lei de finanças, deixa-se de propor recomendação no presente trabalho, uma vez que o tema poderá ser examinado com a profundidade adequada naquele levantamento, cotejando-se inclusive outros fatores que afetam as normas do Direito Financeiro.

## 2.7 Disposições sobre a Regra de Ouro

Q7. Quais as principais implicações para a gestão orçamentária e para o controle externo decorrentes das disposições do PLDO 2024 sobre a Regra de Ouro?

126. O inciso III do art. 167 da CF/1988 veda a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas aquelas autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais

com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta. Esta vedação é conhecida como “Regra de Ouro”.

127. Até 2018, a Regra de Ouro não era tema de LDO. No entanto, os sucessivos déficits primários ocorridos a partir de 2014 culminaram na impossibilidade do cumprimento da regra sem a utilização da ressalva prevista constitucionalmente. Assim, a partir de 2019, as LDOs passaram a estabelecer regras para sua operacionalização.

128. O art. 22 do PLDO 2024 traz os mesmos regramentos da LDO 2023:

‘Art. 22. O Projeto de Lei Orçamentária de 2024 e a respectiva Lei poderão conter receitas de operações de crédito e programações de despesas correntes primárias, cujas execuções ficam condicionadas à aprovação do Congresso Nacional, por maioria absoluta, de acordo com o disposto no inciso III do caput do art. 167 da Constituição, ressalvada a hipótese prevista no § 3º deste artigo.

§ 1º Os montantes das receitas e das despesas a que se refere o caput serão equivalentes à diferença positiva, no âmbito dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, entre o total das receitas de operações de crédito e o total das despesas de capital.

§ 2º A mensagem de que trata o art. 11 apresentará as justificativas para a escolha das programações referidas no caput, a metodologia de apuração e a memória de cálculo da diferença de que trata o § 1º e das respectivas projeções para a execução financeira dos exercícios de 2024 a 2026.

§ 3º Os montantes referidos no § 1º poderão ser reduzidos em decorrência da substituição da fonte de recursos condicionada por outras fontes, observado o disposto na alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 52, inclusive aquela relativa a operação de crédito já autorizada, disponibilizada por prévia alteração de fonte de recursos, sem prejuízo do disposto no art. 64.’

129. É relevante observar que se repetiu a situação observada no PLDO 2023. Ou seja, embora o art. 22 do PLDO 2024 preveja a possibilidade de despesas condicionadas à aprovação de crédito por maioria absoluta do Congresso Nacional, o Anexo de Riscos Fiscais projetada, em seu cenário-base, uma margem de suficiência nos exercícios de 2024 a 2026, com valores da ordem de R\$ 22 bilhões. No entanto, há a seguinte observação na nota da Tabela 14 (peça 12, p. 38):

‘O Cenário Base contempla estimativas preliminares, com base em hipóteses simplificadas. O mesmo deve ser atualizado quando da elaboração do Projeto de Lei Orçamentária, momento em que serão definidas com maior exatidão a necessidade de operações de crédito para o financiamento das despesas orçamentárias, bem como serão atualizados os parâmetros macroeconômicos que afetam as projeções de despesas de capital.’

130. Nesse sentido, pode-se concluir, como no PLDO 2023, que a manutenção desse artigo, referente a créditos suplementares a serem aprovados por maioria absoluta do Congresso Nacional, justifica-se por uma questão de prudência. No Anexo de Riscos Fiscais há a seguinte observação (peça 12, p. 39):

‘Para os próximos exercícios vislumbra-se [sic] os mesmos desafios dos anos recentes. Portanto, para que esse cenário não implique em um descumprimento da Constituição Federal e, conseqüentemente, uma vedação à realização de novas operações de crédito, deve-se buscar a constante administração eficiente das fontes disponíveis para gestão da dívida pública, principalmente as fontes não decorrentes de operações de crédito, e, eventualmente, autorização junto ao Poder Legislativo para a realização dessas operações de crédito que estariam em excesso nos termos estabelecidos no próprio dispositivo legal. Nesse sentido, caso o Poder Legislativo não aprove tais créditos suplementares ou especiais, não seria possível realizar as respectivas despesas, cuja fonte de recursos seriam emissão de títulos da dívida pública, o que levaria a um dos cenários descritos acima, com a possibilidade de interrupção de serviços públicos ou risco de não pagamento de alguma despesa obrigatória.’

131. Por fim, é interessante observar que o art. 6º da EC 126/2022 incluiu entre os objetivos do Regime Fiscal Sustentável a garantia de cumprimento da Regra de Ouro, *in verbis*:

‘Art. 6º O Presidente da República deverá encaminhar ao Congresso Nacional, até 31 de agosto de 2023, projeto de lei complementar com o objetivo de instituir regime fiscal sustentável para garantir a estabilidade macroeconômica do País e criar as condições adequadas ao crescimento socioeconômico, inclusive quanto à regra estabelecida no inciso III do caput do art. 167 da Constituição Federal.’

## 2.8 Disposições sobre o Orçamento de Investimento das Empresas Estatais

Q8. Quais as principais implicações para a gestão orçamentária e para o controle externo decorrentes das disposições do PLDO 2024 sobre o Orçamento de Investimento das Empresas Estatais?

132. Os dispositivos quanto ao Orçamento de Investimento (OI), previsto no inciso II do § 5º do art. 165 da CF/1988, mantiveram-se no PLDO 2024 semelhantes aos que constam na LDO 2023, salvo quanto a condições para permanência de empresas no OI, não sendo exigido que a estatal esteja incluída no Programa Nacional de Desestatização (PND), instituído pela Lei 9.491/1997, conforme o § 6º do art. 51 do PLDO 2024.

133. Outro ponto a considerar é que, para o exercício de 2024, somente empresas públicas não financeiras e sociedades de economia mista não financeiras poderão receber aportes da União para futuro aumento de capital, mesmo não incluídas no PND, como foi previsto na LDO 2023.

134. Ressalte-se o que foi recomendado no item 9.2.3 do Acórdão 2.183/2022-TCU-Plenário (rel. min. Aroldo Cedraz):

‘(...) que, nos aportes da União em empresas públicas e em sociedades de economia mista não dependentes, permitidos pelos incisos III e IV do § 10 do art. 48 do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias da União para 2023, seja assegurada a não utilização dos recursos para despesas com pessoal ou de custeio em geral, tendo em vista a constatação, no Relatório que embasou o Acórdão 937/2019-TCU-Plenário, que empresas estatais não dependentes utilizaram aportes de capital da União para pagamento de despesas operacionais, em contradição com o inciso III do art. 2º da Lei Complementar 101/2000 e com dispositivos do Decreto 10.690/2021.’

135. Em manifestação à recomendação supra, a SOF informou que o PLDO é resultado da participação de todos os órgãos e entidades da administração pública federal, e que a Secretaria de Coordenação e Governança das Empresas Estatais (Sest), do Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos, detém a competência primária sobre o assunto (Nota Técnica 334/2023/MPO, de 30/5/2023, peça 44 TC 007.144/2022-9)

136. Com efeito, o Departamento de Orçamento e de Informações de Estatais, em Despacho datado de 26/10/2022 (Processo SEI 1666045066717, encaminhado pelo Ofício SEI 1101/2023/MGI, de 1º/2/2023; peça 42, p. 10-11, do TC 007.144/2022-9), informou que não haveria como o então Ministério da Economia assegurar que os recursos repassados às empresas estatais não dependentes a título de aporte não seriam utilizados para a finalidade devida, ou seja, contrário ao que preceitua o inciso III do art. 2º da LRF.

137. A Sest acrescentou que desenvolveu metodologia que avalia indícios de utilização de recursos de aporte para outros fins que não investimento, com base nas demonstrações contábeis das estatais, em atendimento aos Acórdãos 937/2019 e 1.522/2019, ambos do Plenário do TCU, conforme a Nota Técnica 13658, Processo SEI 12600.118538/2019-16, encaminhada ao TCU em 2/12/2019, mediante o Ofício 82997, segundo descrito no Despacho de 26/10/2022 (peça 42 do TC 007.144/2022-9, p. 10).

138. Acrescentou, ainda, que se trata de análise *a posteriori* e que não permite, portanto, assegurar a utilização dos recursos para o fim devido, mas, tão somente, identificar indícios de dependência.

139. Por derradeiro, destacou que, como forma de identificar a destinação de recursos de aporte, foi implantada nova funcionalidade no Sistema de Informações de Estatais (Siest), em que exige das empresas o envio de relatório ao final do exercício, assinado pelo contador da empresa, atestando quanto ao volume de aportes recebidos e sua aplicação.

140. Verifica-se, portanto, que o art. 51, § 6º, incisos I, II e III, do PLDO 2024, autoriza que estatais recebam aportes do seu controlador para pagamento de despesas de pessoal ou de custeio em geral e, ainda assim, permaneçam no OI, desde que, cumulativamente, i) integrem o Orçamento de Investimento na Lei

Orçamentária anterior; ii) possuam plano de reequilíbrio econômico-financeiro aprovado e vigente; e iii) observem o disposto no § 9º do art. 37 da Constituição.

141. Com efeito, o art. 3º do Decreto 10.690/2021 estabelece que as empresas estatais federais poderão submeter proposta de plano de reequilíbrio econômico-financeiro ao Ministério da Economia [Fazenda], com prazo de duração máximo de dois exercícios, com previsão de ajustes nas receitas e despesas para que possam permanecer na condição de não dependência, inclusive durante a execução do referido plano.

142. Observou-se, contudo, que o PLDO 2024 não previu critérios no âmbito do Siest ou dos próprios relatórios das estatais quanto à aferição de atendimento ao previsto nos incisos I, II e III do § 6º do art. 51 do aludido PLDO 2024.

143. Considerando que a matéria poderá ser disciplinada futuramente por meio de atos infralegais, o tema continuará sendo objeto de análise por parte desta AudFiscal, em especial no âmbito do parecer prévio sobre as contas do Presidente da República – item “4.1.1.6 Execução do Orçamento de Investimento” – ou trabalhos específicos sobre estatais, em que poderão ser examinados parâmetros e critérios acerca do atendimento do previsto no art. 51 do PLDO 2024, notadamente sobre a relação de dependência entre as referidas empresas e seu ente controlador.

## 2.9 Disposições sobre Alterações Orçamentárias (Lei e Créditos Adicionais)

Q9. Quais as principais implicações para a gestão orçamentária e para o controle externo decorrentes das disposições do PLDO 2024 sobre alterações orçamentárias (Lei e Créditos Adicionais)?

144. A previsão de alterações na Lei Orçamentária e nos créditos adicionais, segundo o PLDO 2024 (arts. 52 a 69), segue parâmetros semelhantes aos estipulados na LDO 2023.

145. O PLDO 2024 especifica que as alterações poderão ser realizadas em relação aos subtítulos, que são o menor nível da categoria de programação (programa, projeto, atividade/operações especiais, e subtítulo). O subtítulo delimita a localização geográfica da ação e pode ser utilizado, adicionalmente, para restringir seu objeto (art. 5º, inciso I, PLDO 2024).

146. O PLDO 2024 acrescentou (art. 52, § 1º, alínea “d”) que poderão ocorrer alterações por ato dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública da União quanto a Grupos de Natureza de Despesas (GNDs) de programações incluídas ou acrescidas por emendas individuais ou de bancada estadual, mediante solicitação ou concordância dos autores das respectivas emendas, observado o disposto no caput do art. 78, que estabelece que as emendas ao PLOA 2024, exceto as emendas de relator-geral destinadas à correção de erros e omissões, somente poderão alocar recursos para programação de natureza discricionária.

147. Assim como ocorreu na LDO 2023, o PLDO 2024 (art. 54, § 3º) estabelece que:

(...) acompanharão os projetos de lei concernentes a créditos suplementares e especiais exposições de motivos circunstanciados que os justifiquem e indiquem as consequências dos cancelamentos de dotações propostos sobre a execução de atividades, projetos, operações especiais e seus subtítulos.

148. Sobre a possibilidade de abertura de créditos adicionais que envolva a utilização de superávit financeiro, o PLDO 2024 estipulou a data de 29/2/2024 para que a STN publique demonstrativo do superávit financeiro de cada fonte de recursos, apurado no balanço patrimonial do exercício de 2023, hipótese em que o superávit financeiro de fontes de recursos vinculados deverá ser disponibilizado em sítio eletrônico por fonte detalhada.

149. Nestes termos, as hipóteses de alterações orçamentárias e créditos adicionais não evidenciam potenciais implicações negativas para a gestão orçamentária e para o controle externo.

## 2.10 Disposições sobre Execução Orçamentária Provisória

Q10. Quais as principais implicações para a gestão orçamentária e para o controle externo decorrentes das disposições do PLDO 2024 sobre a execução provisória do Projeto de Lei Orçamentária?

150. O PLDO 2024 estabelece as condicionantes da execução provisória do PLOA 2024 na hipótese de não publicação da Lei Orçamentária até 31/12/2024 (art. 72).

151. Ao contrário do previsto na LDO 2023, o PLDO 2024 excluiu da possibilidade de execução provisória as despesas decorrentes de precatórios previstas nos §§ 11 e 21 do art. 100 da CF/1988.

152. Demais despesas previstas na LDO 2023 também constam do PLDO 2024 para o caso de execução provisória do PLOA 2024, ou seja, casos estipulados em legislação orçamentária temporária.

153. Persistem, portanto, riscos decorrentes da ausência de regulamentação da execução orçamentária provisória em legislação permanente, conforme destacado no Acórdão 135/2021-TCU-Plenário (rel. min. Bruno Dantas).

## 2.11 Disposições sobre o Orçamento Impositivo

Q11. Quais as principais implicações para a gestão orçamentária e para o controle externo decorrentes das disposições do PLDO 2024 sobre o regime de execução obrigatória das programações orçamentárias (Orçamento Impositivo)?

154. O PLDO 2024 trata do regime de execução obrigatória das programações orçamentárias (Orçamento Impositivo), em quatro subseções (arts. 73 a 83): i) Disposições Gerais; ii) Das dotações ou das programações incluídas ou acrescidas por emendas; iii) Das dotações ou das programações incluídas ou acrescidas por emendas individuais nos termos do disposto nos § 9º e § 11 do art. 166 da Constituição; e iv) Das dotações ou das programações incluídas ou acrescidas por emendas de bancada estadual nos termos do disposto no § 12 do art. 166 da Constituição.

155. Os critérios do Orçamento Impositivo previstos no PLDO 2024 são praticamente os mesmos considerados na LDO 2023, advindos de comando constitucional, a exemplo da subordinação da execução a metas fiscais ou limites de despesa, impedimentos de ordem técnica e aplicação exclusiva às despesas primárias discricionárias, no âmbito dos OFSS.

156. No caso de inexecução das programações orçamentárias primárias discricionárias, os gestores responsáveis pela execução das respectivas programações devem apresentar justificativas, que comporão os relatórios de prestação de contas anual dos Poderes.

157. As dotações ou programações incluídas ou acrescidas por emendas são as que se referem às despesas primárias discricionárias classificadas com identificador de resultado primário (RP 6) – emendas individuais ou (RP 7) – emendas de bancada estadual, e não serão de execução obrigatória nos casos de impedimentos de ordem técnica.

158. O PLDO 2024 (art. 78) estipulou que as emendas somente poderão alocar recursos para programação de natureza discricionária e que as emendas de relator-geral serão destinadas apenas à correção de erros e omissões.

159. Também foi incluída na subseção que trata das programações incluídas por emendas (individuais e de bancada estadual) a condição de que, nas situações em que dispuserem sobre o início de investimentos com duração superior a um exercício financeiro, deverão corresponder a projetos incluídos no Projeto de Lei do PPA 2024-2027 ou na respectiva lei, nos termos do disposto no § 1º do art. 167 da CF/1988.

160. O PLDO 2024 estipulou que as emendas (individuais e de bancada estadual) serão destinadas, prioritariamente, a projetos em andamento, sem prejuízo de que, quando dispuserem sobre início de investimento com duração superior a um exercício financeiro ou cuja execução já tenha sido iniciada por emenda do autor, deverão ser objeto de emenda pelo mesmo autor, a cada exercício, até a conclusão do investimento.

161. Sobre emendas individuais, o PLDO 2024, assim como a LDO 2023, trata do cronograma de registro no Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (Siop) dos beneficiários e prioridades das emendas, além da previsão da indicação de conta corrente no sistema Transferegov.br pelos beneficiários de transferências especiais.

162. Ressalte-se que o TCU, mediante o Acórdão 518/2023-TCU-Plenário (rel. min. Vital do Rêgo), firmou o entendimento de que a fiscalização sobre a aplicação de recursos obtidos por meio de transferência especial pelo ente federado é de competência do sistema de controle local, incluindo o respectivo tribunal de contas, sem prejuízo de atuação do TCU, se verificado o descumprimento de qualquer condicionante, o que poderá ensejar tomada de contas especial para a responsabilização do ente federado.

163. Neste escopo, o PLDO 2024 estipula que o ente federado, ao receber recurso de transferência especial, deverá comunicar ao respectivo Poder Legislativo, no prazo de trinta dias, incluindo o respectivo plano de aplicação, do que dará ampla publicidade.

164. Convém destacar, assim como ocorreu na LDO 2023, que o PLDO 2024 prevê que, para fins de possibilitar avaliação de políticas públicas, inclusive nas leis orçamentárias (PPA, LDO e LOA), bem como para fins de rastreabilidade, comparabilidade e publicidade das informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais, os entes federativos beneficiários de emendas individuais deverão utilizar o Portal Nacional de Contratações Públicas de que trata o art. 174 da Lei 14.133/2021, para o registro das contratações públicas realizadas.

165. Pertinente ressaltar que o Acórdão 2.183/2022-TCU-Plenário (rel. min. Aroldo Cedraz) recomendou o que segue, nos itens 9.2.2 e 9.2.5:

‘9.2.2 que sejam priorizados os investimentos em andamento, mediante indução da alocação de emendas individuais (RP 6) nestes investimentos, a exemplo do que ocorre com as emendas de bancada estadual (RP 7), consoante o art. 81 do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias da União para 2023, objetivando o cumprimento da proporção dos recursos para investimentos em andamento que serão alocados na lei orçamentária anual, conforme estatui o § 12 do art. 165 da Constituição Federal, também em respeito ao que dispõe o art. 45 da Lei Complementar 101/2000 e o inciso IV do art. 4º do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias da União para 2023.

(...)

9.2.5 que os valores das programações incluídas ou acrescidas por emendas parlamentares somente sejam empenhados em empreendimentos que não apresentem impedimentos de ordem técnica, a exemplo da ausência de projeto de engenharia e/ou de licença ambiental, em consonância com o disposto no § 13 do art. 166 da Constituição Federal e com a ação do Estado planejada e transparente, preconizada no § 1º do art. 1º da Lei Complementar 101/2000.’

166. Sobre o teor dessas recomendações, a Coordenação-Geral de Normas e Processos, do Departamento de Transferências e Parcerias da União, integrante da Secretaria de Gestão e da Inovação do Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos, manifestou-se por meio da Nota Informativa 85/2023/MGI (peça 42 do TC 007.144/2022-9).

167. Relativo ao item 9.2.2, o Departamento informou que no início do exercício 2023 realizaria capacitação para todos os assessores do Congresso Nacional, cujo teor abordaria o fluxo das transferências voluntárias da União, bem como questões relacionadas ao Cadastro Integrado de Projetos de Investimentos (Cipi), operacionalizado no sistema estruturante Obrasgov.br, além de questões relacionadas às emendas parlamentares.

168. Não obstante essa informação, verificou-se que o PLDO 2024, no art. 78, parágrafo único, incisos I, II e III, conforme já abordado, prevê que as emendas (individuais e de bancada estadual) serão destinadas, prioritariamente, a projetos em andamento, sem prejuízo de que, quando dispuserem sobre início de investimento com duração superior a um exercício financeiro ou cuja execução já tenha sido iniciada por emenda do autor, deverão ser objeto de emenda pelo mesmo autor, a cada exercício, até a conclusão do investimento.

169. Quanto ao item 9.2.5, o Departamento de Transferências e Parcerias da União concluiu o seguinte:

- a) que, embora a falta de apresentação de projeto de engenharia e de licença ambiental configure impedimento de ordem técnica, as LDOs 2022 e 2023 possibilitaram o empenho de programações de emendas parlamentares com cláusulas suspensivas;

- b) a celebração de convênios e contratos de repasse com condição suspensiva a ser cumprida em data futura estabelecida no instrumento está devidamente regulamentada (Portaria Interministerial MPDG/MF/CGU 424/2016);
- c) o Relatório de Avaliação 833341, da Controladoria-Geral da União (CGU), apontou que os instrumentos assinados com cláusula suspensiva têm maior eficácia frente aos celebrados sem cláusulas suspensivas.

170. Apesar de as LDOs 2022 e 2023 previrem cláusulas suspensivas quanto à apresentação de projetos de engenharia e de licenças ambientais, no tocante a impedimento de ordem técnica, o PLDO 2024 não trouxe essa previsão expressa.

171. Aliás, o art. 72, § 3º, da Lei 14.436/2022 (LDO 2023), que previa que, em casos de impedimento de ordem técnica, a licença ambiental e o projeto de engenharia deveriam ser providenciados no prazo para resolução de cláusula suspensiva, foi vetado pelo Chefe do Poder Executivo (Mensagem de Veto Parcial 451, de 9/8/2022), porém referido veto foi rejeitado pelo Congresso Nacional em 15/12/2022 (Diário Oficial da União – DOU, n. 240, Seção 1, de 22/12/2022).

172. Registre-se que o Decreto 11.531/2023, que dispõe sobre convênios e contratos de repasse relativos às transferências da União, previstos no art. 184 da Lei 14.133/2021, no Capítulo II, Seção VIII, art. 13, trata do anteprojeto, do projeto básico, do termo de referência, da licença ambiental e da condição suspensiva.

173. Observa-se, assim, que a especificidade quanto a cláusulas suspensivas de impedimentos de ordem técnica nas transferências de recursos da União, via emenda parlamentar ou não, está tratada em decreto, em nível operacional, não configurando limitações à gestão orçamentária e ao controle externo quanto ao Orçamento Impositivo.

## 2.12 Disposições sobre a Adequação Orçamentária das Alterações na Legislação

Q12. Quais as principais implicações para a gestão orçamentária e para o controle externo decorrentes das disposições do PLDO 2024 sobre a adequação orçamentária das alterações na legislação (renúncia de receita, vinculação de receita e geração de despesa)?

174. Neste tópico, avaliam-se as implicações dos dispositivos contidos no Capítulo IX do PLDO 2024 (Da Adequação Orçamentária das Alterações da Legislação), que envolvem regramentos relativos à renúncia de receita e à geração de despesa, no que concerne à gestão orçamentária e ao controle externo sobre esses temas.

### 2.12.1 Alterações Relativas à Renúncia de Receita

175. Destaca-se, inicialmente, que as LDOs estabelecem, em relação aos respectivos exercícios de vigência, requisitos a serem observados, no âmbito das proposições legislativas e das correspondentes emendas, para instituição de renúncias de receitas. Além disso, a matéria é regida por vários dispositivos constitucionais e legais, quais sejam, arts. 150, § 6º, da CF/1988, 113 do ADCT e 14 da LRF, transcritos a seguir:

#### § 6º do art. 150 da Constituição Federal

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (grifou-se)

#### art. 113 do ADCT

Art. 113 A proposta legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro. (grifou-se)

#### art. 14 da LRF

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

[...]

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

176. Desse modo, com base nesses regramentos, afora os dispositivos previstos anualmente pelas LDOs, são os seguintes, em resumo, os requisitos a serem observados para instituição e prorrogação das renúncias de receitas, especialmente as tributárias: concessão somente por lei específica que regule exclusivamente a matéria ou o respectivo tributo; estimativa dos efeitos fiscais no exercício em que entrar em vigor e nos dois subsequentes; atender ao disposto na LDO; demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais ou apresentação de medidas de compensação.

177. No PLDO 2024, as disposições sobre as renúncias de receitas tributárias, assim como as demais reduções de receita (sentido mais amplo que renúncias previstas no art. 14 da LRF), estão previstas no Capítulo IX (Da Adequação Orçamentária das Alterações na Legislação), conforme os arts. 128, 130 e 138.

178. Cabe ressaltar que, em relação aos últimos textos de PLDO, notadamente em relação ao do exercício de 2022, transformado na Lei 14.194/2021, alterada pela Lei 14.352/2022 (Capítulo IX, arts. 124 a 127 e 136), verifica-se uma inovação de abordagem no que diz respeito à separação, em dispositivos distintos, das regras aplicáveis às propostas para instituição de renúncias de receitas tributárias, com base no art. 14 da LRF, das demais proposições de redução de receitas, não previstas nesse dispositivo da Lei Complementar.

179. Entende-se que essa distinção é mais adequada para a abordagem do tema, uma vez que há propostas de normas legais que implicam reduções de receita, mas que não correspondem a renúncias de receitas tributárias regidas especificamente pelo art. 14 da LRF.

180. A seguir, explicitam-se, em resumo, os requisitos e exigências para proposições legislativas e atos infralegais, previstos no art. 128 do PLDO 2024, que impliquem renúncias de receitas regidas pelo citado art. 14 da LRF:

- conter demonstrativo do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que devam entrar em vigor e nos dois exercícios subsequentes e atender ao disposto no art. 128. O disposto no caput desse artigo aplica-se às proposições legislativas e atos infralegais que: contenham remissão à futura legislação, parcelamento de despesa ou postergação do exercício financeiro; estejam em tramitação no Congresso Nacional; ou estejam em fase de sanção (caput e incisos I a III do § 8º);
- conter memória de cálculo, com grau de detalhamento suficiente para evidenciar a verossimilhança das premissas e a pertinência das estimativas (§ 1º);
- a estimativa do impacto orçamentário-financeiro deverá constar da exposição de motivos e do documento que acompanhe a proposição legislativa aprovada ou do ato infralegal (§ 2º, incisos I e II);
- o atendimento ao disposto nos incisos I e II do art. 14 da LRF dependerá, para proposições legislativas e atos infralegais provenientes do Poder Executivo, de declaração formal da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, para as receitas administradas por essa Secretaria, ou por órgão responsável pela gestão da receita objeto da proposta, nos demais casos (§ 4º, incisos I e II);
- quando solicitados por presidente de órgão colegiado do Poder Legislativo, os órgãos dos Poderes Executivo, Legislativo, do Ministério Público da União e da Defensoria da União fornecerão, no âmbito de suas competências, no prazo máximo de sessenta dias, os subsídios técnicos relacionados

ao cálculo do impacto orçamentário e financeiro associado à proposição legislativa, para fins da elaboração do referido demonstrativo do impacto orçamentário-financeiro (§ 6º);

- as proposições legislativas em tramitação que importem ou autorizem renúncia de receita terão seus efeitos considerados na estimativa de receita do Projeto de Lei Orçamentária e da respectiva Le, para fins de cumprimento do disposto no inciso I do caput do art. 14 da LRF (§ 7º).

181. Em relação às proposições legislativas e aos atos infralegais que impliquem outras situações de redução de receita não abrangidas pelo disposto no art. 14 da LRF, são os seguintes os requisitos e exigências, conforme o art. 131 do PLDO 2024:

- acompanhadas das estimativas de impacto orçamentário e financeiro para o exercício em que devam entrar em vigor e nos dois exercícios subsequentes, com as premissas e metodologia de cálculo em grau de detalhamento suficiente para evidenciar a pertinência das estimativas elaboradas pelo órgão ou entidade proponente (caput);

- as respectivas proposições de iniciativa do Poder Executivo, as submetidas à sanção, e os decretos, deverão ser encaminhadas para os Órgãos Centrais do Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal, e de Administração Financeira Federal, para fins de verificação da adequação das estimativas e eventuais impactos sobre a meta de resultado primário do exercício e de outras regras fiscais vigentes aplicáveis (parágrafo único);

182. Ademais, conforme ainda prevê o art. 138 do Projeto em apreço, as proposições legislativas que concedam, renovem ou ampliem benefícios tributários deverão apresentar (à exceção das proposições que alterem as normas de tributação de investimentos de não residentes no País ou de domiciliados no exterior, conforme disposto no § 2º do referido art. 138):

- cláusula de vigência de, no máximo, cinco anos (inciso I);

- metas e objetivos, preferencialmente quantitativos (inciso II);

- órgão gestor responsável pelo acompanhamento e pela avaliação do benefício tributário quanto à consecução das metas e dos objetivos estabelecidos (inciso III).

183. Pode-se dizer que, em comparação aos artigos correlatos contidos na LDO 2023, verifica-se que houve pequenas alterações na redação desses regramentos, além da já relatada separação de dispositivos que tratam das renúncias de receitas regidas pelo art. 14 da LRF daqueles que abordam as demais proposições de redução de receita. Uma das alterações diz respeito ao estabelecimento da obrigatoriedade de cumprimento das exigências legais em apreço também para proposições de atos infralegais que importem renúncias ou perdas de receita, segundo o art. 128, caput e §§ 3º, 4º e 8º, além do caput do art. 131, todos do PLDO 2024.

184. Outra inovação constante do texto do Projeto refere-se à obrigatoriedade, também na fase de sanção, de observância de todas as regras fiscais atinentes às proposições legislativas e atos infralegais que importem renúncia ou perda de receita, conforme o inciso III do § 8º do art. 128, assim como o parágrafo único do art. 131.

185. Por fim, pode-se concluir que as disposições contidas no PLDO 2024 sobre requisitos a serem observados para instituição de renúncia ou perda de receitas, no âmbito das proposições legislativas e normas infralegais, estão compatíveis com os comandos legais e constitucionais que tratam do assunto, estabelecidos na CF/1988 e na LRF. Em comparação com a LDO 2023, houve algumas alterações concernentes aos dispositivos já identificados anteriormente.

#### 2.12.2 Alterações Relativas à Despesa

186. As LDOs e o PLDO 2024 apresentam um capítulo específico sobre a adequação orçamentária das alterações na legislação. Neste capítulo são regulamentadas proposições legislativas que criem despesas ou aumentem despesas ou reduzam receitas.

187. No PLDO 2024 a forma de apresentação da regulamentação é alterada significativamente. Nas LDOs recentes há uma regulamentação geral das despesas e receitas no artigo inicial do capítulo, que determina a demonstração do impacto orçamentário e financeiro; e, somente no artigo seguinte, há a distinção entre as despesas obrigatórias de caráter continuado (DOCCs) e as demais despesas a serem criadas pelas proposições.

Nesse artigo e nos subsequentes são estabelecidas as regras e se identificando para qual tipo de despesa a norma é válida. No PLDO 2024, o processo é diferente: o próprio *caput* do artigo inicial informa que está regulando apenas propostas que criam DOCCs (art. 17 da LRF) e que reduzem receitas contempladas no art. 14 da LRF:

‘Art. 128. As proposições legislativas, de que tratam o art. 59 da Constituição, as suas emendas e os atos infralegais que importem renúncia de receitas ou criação ou aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado, nos termos dos art. 14 e art. 17 da Lei Complementar nº 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, deverão ser instruídos com demonstrativo do impacto orçamentário financeiro no exercício em que devam entrar em vigor e nos dois exercícios subsequentes e atender ao disposto neste artigo’

188. Assim, nos parágrafos dos arts. 128 a 130 são estabelecidas as regras para a criação de DOCCs, que são muito semelhantes àquelas das LDOs, apenas dispostas em artigos e parágrafos diferentes. Dentre as inovações, pode-se indicar a inclusão de um parágrafo único no art. 129 do PLDO 2024 (art. 136 da LDO 2023):

‘Art. 129. Com vistas à manifestação sobre a compatibilidade e a adequação orçamentária e financeira, (...)

Parágrafo único. O processo que solicitar a manifestação de que trata o *caput* deverá estar instruído com todos os demonstrativos necessários para atestar, no que couber, o atendimento ao disposto no art. 128.’

189. Ressaltam-se também os regramentos constantes na LDO 2023 que não foram incorporados ao PLDO 2024 em relação às DOCCs. O § 2<sup>a</sup> do art. 132 dispensava a adoção de medidas compensatórias para despesas cujo impacto fosse de até um milésimo por cento da RCL realizada no exercício de 2022. O § 7<sup>o</sup>, por sua vez, definia, em relação às DOCCs, que os dispositivos aprovados, inclusive os de veto rejeitado, só produziriam efeitos quando cumpridas as medidas de compensação. Esse último parágrafo é semelhante ao § 5<sup>o</sup> do art. 17 da LRF, que determina que a DOCC criada não será executada antes da implementação das medidas de compensação que integrarão o instrumento que a criar ou aumentar.

190. O art. 131 do PLDO 2024 regulamenta as despesas que são obrigatórias de caráter continuado nos seguintes termos:

‘Art. 131. As proposições legislativas, de que trata o art. 59 da Constituição, e os atos infralegais que impliquem (...) aumento de despesas, nos termos do disposto no art. 16 da referida Lei Complementar, deverão estar acompanhadas das estimativas de impacto orçamentário e financeiro para o exercício em que entrarão em vigor, e os dois subsequentes, com as premissas e metodologias de cálculo em grau de detalhamento suficiente para evidenciar a pertinência das estimativas elaboradas pelo órgão ou entidade proponente.

Parágrafo único. As proposições legislativas de iniciativa do Poder Executivo, as proposições submetidas à sanção, e os decretos, relacionados ao disposto no *caput*, deverão ser encaminhados para os Órgãos Centrais dos Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, e de Administração Financeira Federal, para fins de verificação da adequação das estimativas e eventuais impactos sobre a meta de resultado primário do exercício e de outras regras fiscais vigentes aplicáveis.’

191. É importante observar que a alínea “a” do inciso II do *caput* exige medidas compensatórias na criação de todas as despesas obrigatórias, sejam elas de caráter continuado ou não. A distinção entre as despesas de caráter continuado ou não se dá pelo formato da compensação exigida. Quando as despesas forem de caráter continuado, a compensação também terá que apresentar essa característica de continuidade. Ressalte-se que o art. 17 da LRF determina a compensação apenas no caso de despesa criada por um prazo superior a dois exercícios e o art. 113 do ADCT, por sua vez, estabelece que a “proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro”.

192. Nos demais artigos do capítulo, não foram identificadas mudanças entre o estabelecido na LDO 2023 e no PLDO 2024.

193. Em relação às alterações promovidas pelo PLDO 2024 no regramento das propostas legislativas que criam despesas, pode-se afirmar, então, que, em termos de conteúdo, elas praticamente não sofreram alterações. No entanto, a forma de disposição das regras, primeiro especificando todas as normas de criação de DOCCs e, em seguida, todas as regras de criação de despesas não consideradas obrigatórias de caráter continuado, facilitou em muito a apreensão do conteúdo disposto.

### 3. CONCLUSÃO

194. Por meio deste acompanhamento, foram examinados aspectos fiscais e de conformidade do PLDO da União para o exercício de 2024, com destaque para: parâmetros macroeconômicos; receitas primárias e teto de despesas primárias; renúncias de receitas tributárias; passivos contingentes; meta de resultado primário e contingenciamento; metas e prioridades; Regra de Ouro; Orçamento de Investimento das Empresas Estatais; créditos adicionais; execução orçamentária provisória; orçamento impositivo e adequação orçamentária das alterações na legislação.

195. Os principais achados envolveram as seguintes constatações:

a) Os parâmetros macroeconômicos utilizados para elaboração das projeções de receitas e despesas primárias no PLDO 2024 estão coerentes e factíveis, em relação às projeções de mercado apresentadas em 28/4/2023. Embora o mercado tenha estimado menor crescimento real do PIB e maior inflação, na referida data, verificou-se que as projeções para o crescimento nominal do PIB, necessárias para estimar aquelas receitas, ficaram muito próximas das indicadas no Projeto. No que concerne as projeções do mercado relativas à variação do IPCA, que afetam as estimativas das despesas primárias, foram ligeiramente superiores às do PLDO 2024, o que pode proporcionar mais espaço para aumento das despesas (seção 2.1 deste relatório);

b) As estimativas para a receita primária líquida apresentadas no PLDO 2024 são factíveis e conservadoras. As estimativas para a despesa primária total não obedecem ao Teto de Gastos, necessitando que seja aprovado o “Regime Fiscal Sustentável” de que trata o PLP 93/2023. Já o aumento das despesas acima da inflação permitiu recuperação no valor das despesas discricionárias, reduzindo o risco para a manutenção da máquina pública. Apesar disso, este valor, em termos deflacionados, ainda deverá ficar 0,9% abaixo do observado em 2016, último ano antes do estabelecimento do Teto de Gastos. Ademais, a autorização de aumentos sucessivos da Despesa Primária Total acima da inflação faz com que a margem para pagamento de juros, representada pelo Resultado Primário, fique reduzida em comparação com o que seria com a aplicação do Teto da EC 95/2016 (seção 2.2);

c) As renúncias de receitas tributárias projetadas para 2024 alcançaram R\$ 486,2 bilhões, equivalente a 4,23% do PIB e, para 2025 e 2026, R\$ 513,5 bilhões (4,17% do PIB) e R\$ 532,4 bilhões (4,07% do PIB), respectivamente, o que representa leve tendência de diminuição a partir de 2025, em relação ao PIB. Praticamente a metade (49,1%) do total dos benefícios deverá ser destinada à região Sudeste, em detrimento das regiões Nordeste (13,5%), Norte (11,7%) e Centro-Oeste (10%), demonstrando o baixo impacto da distribuição das renúncias de receitas na redução das disparidades regionais e sociais (seção 2.3);

d) Segundo o Anexo de Riscos Fiscais, o montante dos passivos contingentes totalizou R\$ 4.265,4 bilhões em 2022, contra R\$ 2.714,1 bilhões em 2021, ou seja, crescimento substancial de 57,2%. Destacou-se a elevação dos valores referentes às demandas judiciais de risco possível (R\$ 2.741,8 bilhões), ou seja, incremento de 117,5% em relação a 2021 (R\$ 1.260,4 bilhões), o que está relacionado com as recentes alterações previstas na Portaria-AGU 68/2022, que promoveu a reclassificação de diversas ações judiciais que passaram a ser incluídas no âmbito das demandas referentes à Administração Direta da União. Ainda naquele Anexo, foi verificado que não constaram informações sobre as providências a serem tomadas caso se concretizem os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, em desacordo com o previsto no § 3º do art. 4º da LRF (seção 2.4);

e) Em relação à meta de resultado primário, constatou-se, por um lado, que a obtenção de um resultado primário neutro demandará um significativo esforço fiscal; por outro lado, o formato apresentado para a meta de resultado primário dos OFSS (com margem de tolerância) pode ser considerado incompatível com a legislação vigente. No entanto, esse formato preenche os requisitos estabelecidos no substitutivo do PLP 93/2023 em tramitação no Congresso Nacional. Quanto às regras de limitação de empenho e pagamento, o PLDO 2024 mantém os critérios estabelecidos nas LDOs anteriores. No entanto, caso seja aprovado o substitutivo do PLP 93/2023, a LDO 2024 deverá também indicar um percentual máximo de contingenciamento

das despesas discricionárias de forma a preservar o funcionamento regular da administração pública, cujo teto estabelecido pelo projeto é de 25% (seção 2.5);

f) Quanto às metas e prioridades da administração pública federal, a avaliação referente às principais implicações para a gestão orçamentária e para o controle externo no PLDO 2024 ficou limitada, ante a ausência de ações governamentais que dependem da tramitação do Projeto do PPA 2024-2027 no âmbito do Congresso Nacional, que deve ocorrer até quatro meses antes do encerramento do exercício de 2023 (seção 2.6);

g) Em relação à Regra de Ouro, pode-se concluir que se justifica por prudência a existência do art. 22 do PLDO 2024, possibilitando que a Lei Orçamentária Anual preveja receitas de operações de crédito e programações de despesas correntes primárias, cujas execuções ficam condicionadas à aprovação do Congresso Nacional, por maioria absoluta, de acordo com o disposto no inciso III do caput do art. 167 da CF/1988 (seção 2.7);

h) Observou-se ausência de critérios de avaliação mais transparentes quanto à permanência das empresas estatais no Orçamento de Investimento, tendo como parâmetro o Siest, bem como relatórios produzidos pelas próprias estatais quanto ao grau de classificação em empresa estatal federal dependente ou não dependente, conforme o Decreto 10.690/2021 (seção 2.8);

i) As disposições sobre alterações orçamentárias (créditos adicionais) não evidenciaram potenciais implicações negativas para a gestão orçamentária, desde que tais alterações sejam realizadas em aderência ao previsto no PLDO 2024 (seção 2.9);

j) Persistem riscos, já observados em exercícios anteriores, sobre as disposições da execução orçamentária provisória, consistentes na ausência de regulamentação da execução orçamentária provisória em legislação permanente, conforme destacado no Acórdão 135/2021-TCU-Plenário (seção 2.10);

k) Quanto à impositividade das programações orçamentárias, o PLDO 2024 inovou em dispor que os recursos oriundos de emendas individuais, assim como os das emendas de bancada estadual, serão destinados, prioritariamente, a projetos em andamento, sem prejuízo de que, quando dispuserem sobre início de investimento com duração superior a um exercício financeiro ou cuja execução já tenha sido iniciada por emenda do autor, deverão ser objeto de emenda pelo mesmo autor, a cada exercício, até a conclusão do investimento (seção 2.11);

l) Os dispositivos sobre requisitos para instituição de renúncias de receitas tributárias, contidas no PLDO 2024, no âmbito das proposições legislativas e das respectivas emendas, estão compatíveis com as normas que tratam do assunto, estabelecidas na CF/1988 e na LRF. Em cotejo com o estabelecido na LDO 2023, foram observadas algumas alterações concernentes a esses regramentos, principalmente quanto à separação, em dispositivos diferentes, das regras que tratam das renúncias de receitas regidas pelo art. 14 da LRF daquelas que abordam as demais proposições de redução de receita (subseção 12.2.1);

m) Em relação às alterações promovidas no PLDO 2024 no regramento das propostas legislativas que criam despesas, pode-se afirmar que, em termos de conteúdo, elas praticamente não sofreram alterações. No entanto, a forma de disposição das regras, primeiro especificando todas as normas de criação de DOCCs e, em seguida, todas as regras de criação de despesas não consideradas obrigatórias de caráter continuado, facilitou em muito a apreensão do conteúdo disposto (subseção 12.2.2).

196. As propostas de encaminhamento formuladas a seguir visam ao aprimoramento do processo orçamentário, à ampliação da transparência na gestão fiscal e à mitigação de riscos capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

#### 4. PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

197. Ante o exposto, com fulcro no art. 3º, inciso III, da Resolução-TCU 142/2001, propõe-se ao Tribunal de Contas da União a adoção das seguintes medidas:

a) informar, com fundamento no art. 146, § 3º, da Lei 14.436/2022 (LDO 2023), c/c o art. 41, inciso I, alínea 'a' e § 2º, da Lei 8.443/1992, à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional, sobre a necessidade de aguardar a aprovação do 'Regime Fiscal Sustentável' de que trata o Projeto de Lei Complementar 93/2023, para aprovar o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias da União para o exercício financeiro de 2024 nos termos apresentados pelo Poder Executivo, visto que as

estimativas para a despesa primária total não obedecem ao Teto de Gastos estabelecido pela Emenda Constitucional 95/2016 (seção 2.2);

b) dar ciência ao Ministério da Fazenda, 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, acerca da necessidade de indicar, nos Anexos de Riscos Fiscais que integrarem os futuros Projetos de Lei de Diretrizes Orçamentárias da União a serem encaminhados ao Congresso Nacional, as providências a serem tomadas na hipótese de concretização dos passivos contingentes e outros riscos informados, em estrita conformidade com o disposto no § 3º do art. 4º da Lei Complementar 101/2000 (seção 2.4);

c) encaminhar cópia do acórdão que vier a ser proferido nestes autos ao Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos, à Secretaria de Orçamento Federal, à Secretaria do Tesouro Nacional e à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional;

d) arquivar os presentes autos, com fulcro no art. 169, inciso V, do Regimento Interno do TCU.”

É o relatório.

## VOTO

Cuidam os autos de relatório de acompanhamento destinado a examinar aspectos fiscais e de conformidade constantes do texto e dos anexos do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias da União para o exercício financeiro de 2024 (PLDO 2024 – PLN 4/2023).

2. Em relação aos aspectos fiscais, a Unidade de Auditoria Especializada em Orçamento, Tributação e Gestão Fiscal (AudFiscal) analisou: a) parâmetros macroeconômicos utilizados para elaboração das projeções de receitas e despesas constantes do anexo de metas fiscais; b) valores previstos para receitas primárias, teto de despesas primárias e meta de resultado primário; c) valores projetados para as renúncias de receitas tributárias; d) estimativas de impactos fiscais dos passivos contingentes.

3. No que concerne aos aspectos de conformidade, a unidade especializada avaliou as disposições do projeto de lei relativas a: a) meta de resultado primário e contingenciamento; b) metas e prioridades; c) Regra de Ouro; d) orçamento de investimento das empresas estatais; e) créditos adicionais; f) execução orçamentária provisória; g) orçamento impositivo; h) adequação orçamentária das alterações na legislação.

4. O volume de recursos fiscalizados envolveu os montantes de receita primária líquida (R\$ 2.149,6 bilhões) e de despesa primária (R\$ 2.149,6 bilhões) do Governo Central para 2024.

5. As constatações da unidade técnica se encontram detalhadas no relatório que precede este voto. As suas principais conclusões estão elencadas a seguir:

a) os parâmetros macroeconômicos utilizados para elaboração das projeções de receitas e despesas primárias no PLDO 2024 estão coerentes e factíveis se comparadas com as projeções de mercado apresentadas em 28/4/2023;

b) as estimativas para a receita primária líquida são factíveis e conservadoras; por outro lado, as estimativas para a despesa primária total não obedecem ao “Teto de Gastos” previsto na legislação vigente à época da análise, necessitando, portanto, que a aprovação do PLDO 2024 (caso venha a ocorrer sob a forma inicialmente proposta) seja posterior à aprovação do “Regime Fiscal Sustentável”, de que trata o PLP 93/2023;

c) o aumento das despesas acima da inflação permitiu recuperação no valor das despesas discricionárias, reduzindo o risco de insuficiência de recursos para manutenção da máquina pública; contudo, esses aumentos sucessivos fazem com que a margem para pagamento de juros – representada pelo resultado primário – fique reduzida em comparação com a que seria obtida mediante a aplicação do Teto de Gastos da Emenda Constitucional 95/2016;

d) praticamente a metade das renúncias de receitas tributárias projetadas para 2024 deverá ser destinada à Região Sudeste (49,1%), em detrimento das Regiões Nordeste (13,5%), Norte (11,7%) e Centro-Oeste (10%), demonstrando o baixo impacto da distribuição desses benefícios na redução das disparidades regionais e sociais;

e) segundo o Anexo de Riscos Fiscais, o montante dos passivos contingentes totalizou R\$ 4.265,4 bilhões em 2022, contra R\$ 2.714,1 bilhões em 2021, ou seja, houve crescimento substancial de 57,2% em razão da elevação dos valores referentes às demandas judiciais de risco possível em 2022 (R\$ 2.741,8 bilhões) em relação a 2021 (R\$ 1.260,4 bilhões), o que está relacionado com as recentes alterações previstas na Portaria-AGU 68/2022, a qual promoveu a reclassificação de diversas ações judiciais que passaram a ser incluídas no âmbito das demandas referentes à Administração Direta da União;

f) o referido anexo não traz informações sobre as providências a serem tomadas caso se concretizem os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, em descordo com o previsto no art. 4º, § 3º, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF);

g) caso seja aprovado o substitutivo do PLP 93/2023, a LDO 2024 deverá também indicar um percentual máximo de contingenciamento das despesas discricionárias de forma a preservar o funcionamento regular da Administração Pública, cujo teto estabelecido pelo projeto é de 25%;

h) ausência de critérios de avaliação transparentes quanto à permanência das empresas estatais no Orçamento de Investimento (OI) ou nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social (OFSS);

i) persistem riscos – já observados em exercícios anteriores – sobre as disposições da execução orçamentária provisória uma vez que não há regulamentação dessa execução provisória em legislação permanente, conforme já destacado no Acórdão 135/2021-TCU-Plenário;

j) quanto à impositividade das programações orçamentárias, o PLDO 2024 inovou ao dispor que os recursos oriundos de emendas individuais, assim como os de emendas de bancada estadual, serão destinados, prioritariamente, a projetos em andamento, sem prejuízo de que, quando dispuserem sobre início de investimento com duração superior a um exercício financeiro ou cuja execução já tenha sido iniciada por emenda do autor, deverão ser objeto de emenda pelo mesmo autor, a cada exercício, até a conclusão do investimento.

6. Em razão do exposto, a AudFiscal propõe:

a) informar à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional sobre a necessidade de aguardar a aprovação do “Regime Fiscal Sustentável” (PLP 93/2023) para aprovar o PLDO 2024 tendo em vista que as suas estimativas para a despesa primária total não obedecem ao teto de gastos estabelecido pela Emenda Constitucional 95/2016;

b) dar ciência ao Ministério da Fazenda acerca da necessidade de indicar, nos anexos de riscos fiscais que integrarem os futuros projetos de lei de diretrizes orçamentárias da União, as providências a serem tomadas na hipótese de concretização dos passivos contingentes e outros riscos informados.

7. Feito o resumo dos fatos, passo a examinar a matéria.

8. Acompanho, em essência, os pareceres produzidos pela unidade técnica, cujos fundamentos incorporo como minhas razões de decidir, no que não estiver em conflito com os seguintes comentários.

9. Inicialmente, convém esclarecer que, após o exame realizado pela AudFiscal, o substitutivo do PLP 93/2023 veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional e, em seguida, convertido na Lei Complementar 200/2023, instituindo o denominado “Regime Fiscal Sustentável”; por sua vez, o PLDO 2024 ainda se encontra em trâmite no Congresso Nacional.

10. Por conseguinte, não subsiste razão para informar a referida comissão parlamentar de que a apreciação desse PLDO deveria ser precedida da aprovação do PLP 93/2023 tendo em vista que a proposta de estimativas para a despesa primária total passou a ter amparo legal.

11. No tocante ao anexo de riscos fiscais, o Acórdão 2.591/2021-TCU-Plenário, retificado pelo Acórdão 2.103/2022-TCU-Plenário, ambos de relatoria do Ministro Benjamin Zymler, recomendou ao então Ministério da Economia que elaborasse estudo técnico fundamentado para verificar a oportunidade de melhoria na sistemática de elaboração e monitoramento desse anexo, de forma a classificar e evidenciar os riscos fiscais em decorrência de ações de conflito federativo ajuizadas pelos entes subnacionais contra a União.

12. Além disso, a AudFiscal menciona que os acompanhamentos dos PLDOs 2021, 2022, 2023 e 2024 demonstram evolução do aludido anexo no sentido de propiciarem maior facilidade de compreensão e transparência dos riscos mapeados.

13. No entanto, apesar dos avanços observados permanece ainda a falta de informações nesse anexo sobre as providências a serem tomadas caso se concretizem os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, o que contraria o disposto no art. 4º, § 3º, da LRF. Desse modo, entendo pertinente acolher a proposta da unidade especializada no sentido de dar ciência dessa constatação ao Ministério da Fazenda, com fulcro no art. 9, inciso I, da Resolução-TCU 315/2020.

14. No que concerne à ausência de critérios de avaliação transparentes quanto à permanência das empresas estatais no OI ou no OFSS, a unidade técnica informa que o tema continuará sendo objeto de análise, em especial no âmbito do parecer prévio sobre as contas do Presidente da República – subitem “4.1.1.6. Execução do Orçamento de Investimento” – ou em trabalhos específicos sobre estatais, nos quais será examinado o atendimento ao previsto no art. 51 do PLDO 2024, notadamente sobre a relação de dependência entre as referidas empresas e seu ente controlador.

15. Quanto à demais constatações, concordo com a AudFiscal no sentido de que o encaminhamento de cópia desta deliberação à referida comissão parlamentar e às unidades jurisdicionadas envolvidas nestes autos é medida adequada para lhes fornecer subsídios com vistas ao aprimoramento do processo orçamentário federal, à ampliação da transparência na gestão fiscal e à mitigação de riscos capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

16. Portanto, considerando adequada a análise da unidade técnica, reputo pertinente:

a) dar ciência ao Ministério da Fazenda de que o Anexo de Riscos Fiscais do PLDO 2024 não contém informações acerca das providências a serem tomadas na hipótese de concretização dos passivos contingentes e outros riscos informados;

b) encaminhar cópia desta deliberação ao Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos, à Secretaria de Orçamento Federal, à Secretaria do Tesouro Nacional e à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional.

Ante o exposto, voto por que o Tribunal adote a minuta de acórdão que ora submeto à deliberação deste Colegiado.

TCU, Sala das Sessões, em 1 de novembro de 2023.

MINISTRO JHONATAN DE JESUS  
Relator

## ACÓRDÃO Nº 2230/2023 – TCU – Plenário

1. Processo TC 007.754/2023-0
2. Grupo I – Classe de Assunto VII – Relatório de Acompanhamento.
3. Interessados/Responsáveis: não há.
4. Órgãos/Entidades: Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos; Secretaria de Orçamento Federal; Secretaria do Tesouro Nacional.
5. Relator: Ministro Jhonatan de Jesus.
6. Representante do Ministério Público: não atuou.
7. Unidade Técnica: Unidade de Auditoria Especializada em Orçamento, Tributação e Gestão Fiscal (AudFiscal).
8. Representação legal: não há.

## 9. Acórdão:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos, destinados a examinar aspectos fiscais e de conformidade constantes do texto e dos anexos do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias da União para o exercício financeiro de 2024 (PLDO 2024 – PLN 4/2023),

ACORDAM os ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão do Plenário, diante das razões expostas pelo relator, em:

9.1. dar ciência ao Ministério da Fazenda, 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, e informar a Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional de que o Anexo de Riscos Fiscais que integra o PLDO 2024 não apresenta informações sobre as providências a serem tomadas na hipótese de concretização dos passivos contingentes e outros riscos informados, o que contraria o disposto no art. 4º, § 3º, da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal);

9.2. encaminhar cópia deste acórdão, acompanhado do relatório e voto que o fundamentam, ao Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos, à Secretaria de Orçamento Federal, à Secretaria do Tesouro Nacional e à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional, com vistas a fornecer subsídios para a apreciação parlamentar do PLDO 2024 e para a elaboração de futuros projetos de lei de diretrizes orçamentárias da União;

9.3. arquivar o presente processo, com fulcro no art. 169, inciso V, do Regimento Interno do TCU.

10. Ata nº 46/2023 – Plenário.
11. Data da Sessão: 1/11/2023 – Ordinária.
12. Código eletrônico para localização na página do TCU na Internet: AC-2230-46/23-P.

13. Especificação do quórum:

13.1. Ministros presentes: Walton Alencar Rodrigues (na Presidência), Aroldo Cedraz, Jorge Oliveira, Antonio Anastasia e Jhonatan de Jesus (Relator).

13.2. Ministro-Substituto convocado: Marcos Bemquerer Costa.

13.3. Ministro-Substituto presente: Weder de Oliveira.

(Assinado Eletronicamente)

**WALTON ALENCAR RODRIGUES**  
na Presidência

(Assinado Eletronicamente)

**JHONATAN DE JESUS**  
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 000.918/2023-GABPRES

Processo: 007.754/2023-0

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: 16/11/2023

*(Assinado eletronicamente)*

Maria do Socorro de Lacerda Dantas

Usuário habilitado a receber e a acessar comunicações pela plataforma Conecta-TCU.