

022

# ORÇAMENTO EM DISCUSSÃO

**Subsídios para o julgamento, pelo Congresso Nacional,  
das contas anuais prestadas pelo Presidente da República**

Daniel Veloso Couri  
Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt  
Paulo Roberto Simão Bijos

Consultoria de Orçamentos,  
Fiscalização e Controle

SENADO  
FEDERAL



**SENADO FEDERAL**  
**Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle – CONORF**  
**Conselho Editorial**

**Diretor**

Luiz Fernando de Mello Perezino

**Conselho Editorial**

Diego Prandino Alves

Flávio Diogo Luz

João Henrique Pederiva

Lívio Botelho Dantas

Luiz Fernando de Mello Perezino

Marcel Pereira

Maria Liz de Medeiros Roarelli

Oádia Rossy Campos

Rafael Inacio de Fraia e Souza

Renan Bezerra Milfont

Rita de Cássia Leal Fonseca dos Santos

Rudinei Baumbach

**Coordenadores**

João Henrique Pederiva

Rita de Cássia Leal Fonseca dos Santos

Maria Liz de Medeiros Roarelli

**Editores**

Flavio Diogo Luz

Marcel Pereira

Maria Liz de Medeiros Roarelli

Oadia Rossy Campos

Renan Bezerra Milfont

Rudinei Baumbach

**Boletim da Conorf**

Diego Prandino Alves

Rafael Inacio de Fraia e Souza

Rita de Cássia Leal Fonseca dos Santos

**Supervisão do Portal de Orçamento**

Flávio Diogo Luz

João Henrique Pederiva

Lívio Botelho Dantas

**Equipe Técnica**

Lívio Botelho Dantas

**Endereço**

Senado Federal, Ala Filinto Müller – Brasília, DF, Brasil – CEP 70.165-900

**Telefone:** +55 (61) 3303-3318

**Página da internet**

<http://www12.senado.gov.br/senado/institucional/orgaosenado?codorgao=1340>

**Email:** conselho.editorial@senado.gov.br

O conteúdo deste trabalho é de responsabilidade do autor e não representa posicionamento oficial do Senado Federal.

É permitida a reprodução deste texto e dos dados contidos, desde que citada a fonte. Reproduções para fins comerciais são proibidas.

**Subsídios para o julgamento, pelo Congresso Nacional, das contas  
anuais prestadas pelo Presidente da República**

Daniel Veloso Couri\*  
Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt#  
Paulo Roberto Simão Bijos+

---

\* Consultor de Orçamentos do Senado Federal ([danielvc@senado.leg.br](mailto:danielvc@senado.leg.br))

# Consultor de Orçamentos do Senado Federal ([framalho@senado.leg.br](mailto:framalho@senado.leg.br))

+ Consultor de Orçamentos do Senado Federal ([prsbijos@senado.leg.br](mailto:prsbijos@senado.leg.br))

## Resumo

Este texto tem por objetivo subsidiar a discussão relativa ao julgamento político das contas do Presidente da República pelo Congresso Nacional. Nesse sentido, a primeira parte do texto visa à identificação de critérios gerais para julgamento de contas presidenciais pelo Parlamento, enquanto a segunda se propõe a testar a aplicabilidade, em tese, dos referidos critérios a fatos formalmente trazidos à apreciação do Congresso Nacional nas contas de 2014. Por fim, a terceira parte expõe uma avaliação resumida das principais distinções entre as irregularidades identificadas pelo TCU nas contas presidenciais de 2014 e as ressalvas apontadas nas demais contas, desde o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

**Palavras-Chave:** contas de governo; contas do Presidente da República; contas presidenciais; julgamento de contas; julgamento político; critérios de julgamento; parecer prévio; contas de 2014; pedaladas fiscais; contingenciamento de despesas.

## Sumário

1- Introdução.....	6
2- Critérios gerais para julgamento de contas presidenciais pelo Congresso Nacional ...	7
2.1- Natureza do julgamento “político” das contas presidenciais.....	7
2.2- Sentido personalíssimo do julgamento das contas e suas consequências.....	9
2.3- Critérios de julgamento em si das contas presidenciais pelo Congresso Nacional .....	11
2.3.1- Critério de fidedignidade das contas prestadas como mecanismo de <i>accountability</i> .....	11
2.3.2- Critério de fiel execução dos instrumentos de planejamento e orçamento .....	12
2.3.3- Critérios de observância ao princípio da legalidade.....	16
2.4- Sobre o papel do parecer prévio do Tribunal de Contas da União.....	17
2.5- Síntese conclusiva: uma proposta metodológica para o julgamento das contas..	18
3- Avaliação da aplicabilidade dos critérios de julgamento de contas de governo ao caso concreto das contas de 2014 .....	20
3.1- Postergação de Despesas no âmbito do Programa de Sustentação do Investimento (PSI) .....	21
3.1.1- Descrição do apontamento feito pelo Parecer Prévio do TCU.....	22
3.1.2- Aplicabilidade dos critérios propostos ao julgamento do apontamento no âmbito das contas presidenciais .....	26
3.2- Omissão no contingenciamento de despesas orçamentárias.....	28
3.2.1- Descrição do apontamento feito pelo Parecer Prévio do TCU.....	28
3.2.2- Aplicabilidade dos critérios propostos ao julgamento do apontamento no âmbito das contas presidenciais .....	30
4- Distinções entre as contas de 2014 e contas apresentadas desde o advento da LRF .	31
4.1- A relevância da abordagem comparativa.....	31
4.2- Levantamento empírico da série histórica dos Pareceres Prévios .....	33
5- Considerações finais.....	38
ANEXO .....	42

## **Subsídios para o julgamento, pelo Congresso Nacional, das contas anuais prestadas pelo Presidente da República**

Daniel Veloso Couri, Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt e Paulo Roberto Simão Bijos

### **1- Introdução**

Conforme estabelece o art. 49, inciso IX, da Constituição de 1988, é de competência exclusiva do Congresso Nacional o julgamento das contas anualmente prestadas pelo Presidente da República.

Em face desse mandamento constitucional, importa rememorar que, no sistema republicano de freios e contrapesos, compete ao Poder Legislativo não apenas a função de legislar, como também a de fiscalizar a atuação do Poder Executivo, inclusive do ponto de vista financeiro, em sentido amplo.

Desde sua fundação nos tempos medievais, os Parlamentos têm por uma de suas funções básicas a de controlar, em nome do povo, os atos do governo. Pela amplitude de sua composição, que incorpora não somente o grupo político eleito em maioria (que detém o Poder Executivo) mas também os grupos minoritários em igualdade de condições como integrantes do Poder (minorias estas aliás que têm bastante mais interesse e empenho em fiscalizar o governo a que se opõem), o Legislativo ocupa uma posição fundamental no mecanismo de prestação de contas do governo à população<sup>1</sup>.

Nesse contexto, o julgamento das contas prestadas anualmente pelo Presidente da República se destaca como uma das mais relevantes atribuições do Congresso Nacional na qualidade de titular do controle externo federal.

No presente, a importância de tal atribuição está sendo mais nitidamente percebida pela sociedade em geral e, em certa medida, também pelo próprio Parlamento, em função do contexto político-econômico vigente e do teor do parecer prévio emitido pelo Tribunal de Contas da União (TCU) sobre as contas presidenciais atinentes ao exercício financeiro de 2014. De acordo com o Tribunal, referidas contas não estariam em condições de serem aprovadas, sobretudo em razão da “relevância dos efeitos das irregularidades relacionadas à execução dos orçamentos”, motivo pelo qual recomendou sua rejeição pelo Congresso Nacional.

Em tal cenário, têm sido levantadas diversas questões quanto às razões e aos critérios que pautaram a deliberação do TCU, assim como quanto aos critérios gerais que devem ser adotados pelo Congresso Nacional para que, ato contínuo, julgue as contas presidenciais relativas ao exercício de 2014.

---

<sup>1</sup> BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho. *O controle e a construção de capacidade técnica institucional no Parlamento: elementos para um marco conceitual*. Textos para Discussão 57 – março/2009 - Consultoria Legislativa do Senado Federal. Brasília: Senado Federal, 2009. p. 11.

Sem qualquer pretensão de esgotar essas questões, é escopo deste estudo contribuir, de modo sumário, para análises relativas: (I) à identificação dos critérios gerais para julgamento de contas presidenciais pelo Parlamento; (II) à aplicabilidade, em tese, dos critérios gerais formulados a fatos formalmente trazidos à apreciação do Congresso Nacional para efeito do julgamento das contas de 2014; e (III) à avaliação resumida das principais distinções entre as irregularidades identificadas nas contas presidenciais de 2014 e as ressalvas apontadas nas demais contas apresentadas pelo Presidente da República ao Congresso desde o advento da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

## **2- Critérios gerais para julgamento de contas presidenciais pelo Congresso Nacional**

A análise mais ampla sobre os critérios gerais para julgamento de contas presidenciais pelo Congresso Nacional requer, preliminarmente, a avaliação da natureza do julgamento “político” das contas presidenciais e do sentido personalíssimo do julgamento das contas.

Após análise desses aspectos preliminares, este tópico discorre de modo mais detido sobre os critérios de julgamento em si e o papel do parecer prévio do TCU, com apresentação, em desfecho, de síntese conclusiva com proposta metodológica para o julgamento das contas pelo Congresso Nacional.

### **2.1- Natureza do julgamento “político” das contas presidenciais**

A doutrina e o senso comum atribuem ao julgamento das contas pelo Legislativo um caráter “político”, mas silenciam sobre o que exatamente significa essa expressão<sup>2</sup>. É pertinente, portanto, que se busque descortinar a natureza desse julgamento.

Desde logo, deve-se descartar a possibilidade de julgamento em função de interesse faccional ou partidário, por incompatível com a missão institucional ora em exame, exercida pelo Parlamento como julgador.

Não por isso, porém, o julgamento deixa de ser político, conforme consignado desde os primeiros momentos em que esse procedimento se colocou diante do Tribunal de Contas da União e do Congresso Nacional:

Também o julgamento destas contas, que é feito pelo Congresso Nacional, é um julgamento político; o Congresso não é obrigado a cingir-se às circunstâncias que

---

<sup>2</sup> SANTISO, Carlos. Legislatures and Budget Oversight in Latin America: Strengthening Public Finance Accountability in Emerging Economies. **OECD Journal on Budgeting**, 4 (2), 2004. pp. 58-59; PONTES, João Batista; PEDERIVA, João Henrique. **Contas Prestadas pelo Presidente da República: Apreciação do Congresso Nacional**. Textos para discussão 14, agosto/2004, Consultoria Legislativa do Senado Federal. Brasília:Senado Federal, 2004. p. 11.

normalmente obrigariam um juiz comum a julgar de determinada forma. O que lhe deve interessar é se os dinheiros públicos são bem aplicados.<sup>3</sup>

Resta saber, contudo, em que medida esse julgamento “político” – inteiramente legítimo, pois atribuído ao Legislativo pela própria Constituição – diferiria de um julgamento “técnico” ou “jurídico”.

Conforme citação supra, o julgamento “político” tem como característica distintiva o fato de poder comportar raciocínios distintos aos estritamente jurídicos. Significa dizer que o julgamento político não se restringe à rígida constatação de condutas prévia e exaustivamente tipificadas em lei, embora também contemple esse tipo de exame.

A esse respeito, cabe subscrever a lição que, pioneiramente, o parecer prévio do Tribunal de Contas da União trazia já no longínquo ano de 1953:

São todos, por igual, políticos – os poderes e instituições firmados na Constituição, que é o Estatuto Político por excelência. Toda decisão encerra, pois, na essência, o conceito político. Isso, porém, não significa que o predicado substancial da imparcialidade, inerente à missão julgadora, sofra o mais leve abalo nos seus fundamentos morais. Qualquer que seja o julgador, singular ou coletivo, por profissão ou excepcionalmente, exigem-se dele as mesmas qualidades: honestidade, cultura, sentimento de justiça, etc. – com aquele requisito de imparcialidade.

Donde a consequência irredutível: o julgamento é um só, emana da autoridade do juiz, e, como ato eminentemente judiciário, não se pode desdobrar, segundo a origem eleitoral, em ato político ou de outra espécie. Se prevalecesse essa origem, haveria possível parcialidade, o que é incompatível com os deveres da função judicativa. Não se julga como político, no seu partidarismo, mas como juiz, na sua imparcialidade.

Além da nobreza de suas demais atribuições, o Congresso Nacional exerce, excepcionalmente, essa função judicativa, porque tem o poder de julgar, de acordo com a competência que lhe foi conferida pela Constituição. Trata-se, como se vê, de um dos postulados do sistema democrático, no equilíbrio de poderes e instituições.<sup>4</sup>

Em outras palavras, os Relatores e os colegiados do Congresso Nacional devem haver-se com imparcialidade para que exerçam legitimamente o papel, que lhes foi atribuído pela Constituição, de julgadores das contas prestadas pelo presidente da República.

Dessa forma, se por um lado os critérios de julgamento político não são tão restritivos como, no limite, os tipicamente jurídico-penais, por outro não podem ser vagos e muito menos arbitrários. Devem, sim, ser claramente definidos e objetivamente deduzidos a partir de preceitos republicanos, constitucionais e legais.

Disso não resulta, sublinhe-se, que o julgamento político equivale a julgamento “de conveniência”. Ao contrário, o poder-dever de enunciar e aplicar critérios de julgamento que vão além da constatação de condutas prévia e exaustivamente tipificadas em lei dá ao Legislativo a responsabilidade de exigir do Presidente sob julgamento não apenas os parâmetros

<sup>3</sup> BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Parecer prévio sobre as contas do Presidente da República (1953)**. Rio de Janeiro: Departamento de Imprensa Nacional, 1957. Relator Min. Vergniaud Wanderley. p. 10.

<sup>4</sup> BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Parecer prévio sobre as contas do Presidente da República (1952)**. Rio de Janeiro: Departamento de Imprensa Nacional, 1953. Relator Min. Silvestre Péricles. p. 35.



de conduta formalmente codificados em lei, mas também os padrões de comportamento que expressem a ação político-institucional desejada pela Constituição, em termos muito mais amplos (sempre que, naturalmente, sejam claramente deduzidos a partir dos preceitos constitucionais). De igual modo, a possibilidade de raciocínios distintos dos estritamente jurídico-penais para aplicar os critérios pode ter um efeito excludente ou atenuante das faltas verificadas, mas pode também representar fatores agravantes dos atos sob censura.

## **2.2- Sentido personalíssimo do julgamento das contas e suas consequências**

O que está em questão no julgamento político das contas presidenciais não é um governo em abstrato ou uma política em tese. Trata-se de julgar o governo de um mandatário em particular, qual seja, a do Chefe do Poder Executivo, a partir dos elementos trazidos nas contas relativas a determinado exercício financeiro.

Por esse enfoque, as expressões “contas do Presidente da República” ou “contas presidenciais” se mostram mais precisas que “contas de governo”. Vale recordar, afinal, que o já citado art. 49 da Constituição faz menção expressa a “contas prestadas pelo Presidente da República”, ou seja, de sua responsabilidade direta.

É o primeiro mandatário, portanto, quem tem as contas julgadas pelo Congresso Nacional, não o governo em geral. É noutra nível de leitura, por conseguinte, que se situam as camadas de gestão alheias ao Presidente da República, cujas contas são diretamente julgadas pelo próprio TCU, com fundamento em dispositivo constitucional diverso, qual seja, o art. 71, inciso II da Lei Magna.

Lembre-se aqui dos argumentos com os quais a Corte de Contas da União, ao debruçar-se sobre o exercício de 1952, ensaiava a primeira doutrina acerca da então recente experiência de julgamento de contas na democracia recém-instalada.

A esse respeito, cumpre assinalar que, na expressão "julgar as contas", transparece uma imagem de retórica, usada na linguagem jurídica.

Quem vai ser julgado é o Presidente da República, através de suas contas, após o exame dos documentos apresentados. Atente-se para o emprego de outra expressão constitucional: "julgar as contas dos responsáveis".

Em última análise, a força da decisão não incide sobre as contas em si mesmas, mas sobre os responsáveis, liberando-os ou condenando-os.<sup>5</sup>

Objetivamente, portanto, julgam-se contas, mas contas prestadas pelo Presidente da República e de responsabilidade direta deste.

Esse é, também, o entendimento da melhor doutrina contemporânea:

“Contas do Presidente” são, além dos documentos relativos à gestão anual que este é obrigado a exhibir (balanços, demonstrativos e anexos previstos no art. 101 da Lei n.

---

<sup>5</sup> BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Parecer prévio sobre as contas do Presidente da República (1952)**. Rio de Janeiro: Departamento de Imprensa Nacional, 1953. Relator Min. Silvestre Péricles. pp. 37-38

4.320, de 17/03/64) para análise meramente dos aspectos formais, as que concernem aos atos ou indevidas omissões próprios e específicos do Chefe do Poder Executivo, de responsabilidade pessoal dele, vale dizer, que lhe sejam direta e pessoalmente imputáveis e que, estas sim, terão de passar por um crivo substancial<sup>6</sup>.

Julgar as contas do Presidente, desse modo, também envolve a formação de juízo de valor da sua responsabilidade pessoal sobre eventuais atos e fatos impugnados. A realização desse ato avaliativo, em contexto de exame de contas<sup>7</sup>, requer que sejam examinadas, em relação a cada ato ou fato:

- a) a conduta, mediante identificação de ação ou omissão, culposa (por negligência, imprudência ou imperícia) ou dolosa, no exercício das suas funções;
- b) o nexó de causalidade, com explicitação do vínculo entre a conduta e o resultado reprovado, evidenciando que a conduta foi causa significativa do resultado; e
- c) a reprovabilidade da conduta, de modo que sejam sopesados aspectos como: desconhecimento escusável dos fatos atribuídos ou de sua ilicitude; o papel de pareceres ou manifestações técnicas para efeitos da decisão; e inexigibilidade de conduta diversa.

Ao falar-se em “conduta” do primeiro mandatário, portanto, vários cursos de ação são hábeis a caracterizá-la, pois definem formas de intervenção do dirigente no processo decisório que dão ensejo à ocorrência dos resultados reprovados e à causalidade indispensável à responsabilização. Podem ser entendidos como representativas da conduta do presidente situações como:

- a) ato que represente o exercício formal de qualquer das prerrogativas privativas do Presidente da República ou de titular de Poder nos termos da Constituição e das leis;
- b) conduta tipificada em lei como de responsabilidade pessoal do Presidente da República ou de titular de Poder;
- c) ato ou conjunto de atos que, ainda que praticados por subordinado hierárquico, representem a concretização de ação de governo de gravidade, materialidade e relevância tais que não permitam a presunção de que fossem desconhecidos pelo mandatário (especialmente se de conhecimento público e discutidos pela opinião pública), circunstância da qual se deduz a sua anuência às práticas ou a

<sup>6</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 26 ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 57 de 18/12/2008. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 934.

<sup>7</sup> Os elementos de caracterização da responsabilidade aqui apresentados são elaborados a partir dos conceitos aplicáveis aos gestores de recursos públicos federais em geral contidos na Decisão Normativa – TCU nº 132, de 02 de outubro de 2013 (Quadro 2 do Anexo IV).

inobservância da diligência mínima exigível de qualquer exercente de tão altas funções.

### **2.3- Critérios de julgamento em si das contas presidenciais pelo Congresso Nacional**

Em consonância com a abordagem até então exposta, nenhum julgamento se legitima se não obedecer a princípios fundamentais que regem a administração de justiça em qualquer seara ou domínio. Dentre estes, ademais dos requisitos procedimentais, exsurge como exigência fundamental a existência de critérios objetivos de avaliação da conduta, aplicados de forma consistente. Sendo assim, um julgador, imbuído do já mencionado atributo da imparcialidade, não pode sequer cogitar de emitir julgamento sem evidenciar quais critérios o presidem.

No julgamento das contas presidenciais, em que pese à pouca atenção devotada pela doutrina e pelo próprio Parlamento a esse instrumento fundamental da institucionalidade democrática, a Constituição e as leis preveem padrões e vedações de conduta que servem de guia inequívoco ao ato de julgar.

Sob esse prisma, desenvolvemos neste tópico um arcabouço de julgamento de contas presidenciais constituído por três grandes critérios, em que os dois primeiros são extraídos diretamente da arquitetura constitucional da divisão funcional de Poderes, enquanto o terceiro corporifica a não menos relevante observância do princípio da legalidade como condicionante de conduta do primeiro mandatário.

Ressalve-se que tais critérios, adiante individualizados, não constituem identidades estanques de avaliação, representando apenas diferentes angulações de um mesmo processo avaliativo.

#### **2.3.1- Critério de fidedignidade das contas prestadas como mecanismo de *accountability***

O primeiro critério é a observância do próprio papel das contas de governo e dos elementos e registros que materialmente as representam, dentro da arquitetura da *accountability* democrática. Esse atributo de uma sociedade política é uma das estruturas centrais da institucionalidade da democracia moderna, e representa a obrigação do detentor do poder político em prestar contas de forma transparente, veraz e tempestiva aos cidadãos dos quais emana o poder e em nome dos quais esse poder é exercido.

Os cidadãos conferem amplos poderes ao Executivo político. Eles outorgam a ele a autoridade para arrecadar e gastar recursos públicos e a responsabilidade de decidir sobre a concepção e implementação das políticas públicas. Ao mesmo tempo, os cidadãos querem proteger-se contra o abuso desses poderes. Num nível mais operacional, também querem garantir que o Executivo use seu poder com sabedoria, efetividade e eficiência e que responda às demandas que apresentam para mudar a

maneira como executa suas funções. Eles esperam, portanto, que o Executivo lhes preste contas por suas ações<sup>8</sup>.

Assim, as contas prestadas pelo Presidente da República, bem como todos os sistemas, registros e atividades que as materializam e constituem o seu próprio objeto, hão de refletir a imagem fidedigna da realidade que pretendem representar. Tais instrumentos demonstrativos precisam representar adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da União e de seus órgãos ou entidades, o resultado de suas operações administrativas, fiscais e orçamentárias, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes ao exercício financeiro, de acordo com a legislação aplicável, inclusive normas de contabilidade aplicáveis ao setor público.

Não são admissíveis, sob pena de violação da própria razão de existir o julgamento das contas presidenciais, instrumentos, afirmações e expedientes que mascarem a realidade econômica, financeira, fiscal, orçamentária, patrimonial ou administrativa, ou induzam o destinatário da prestação de contas (o Legislativo e os cidadãos em geral) a engano ou viés na percepção de fatos relevantes da economia pública. Constatações dessa natureza representariam a primeira, e talvez mais grave, conduta reprovável de um titular do mandato presidencial a ensejar a censura às contas.

### 2.3.2- Critério de fiel execução dos instrumentos de planejamento e orçamento

Algumas posições doutrinárias sustentam que o mérito das contas a ser julgado consiste na “boa execução das políticas públicas”, a ser apreciada por um juízo valorativo dos resultados finais da ação governamental, num exercício típico de avaliação de desempenho<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> “Citizens grant sweeping powers to the political executive. They entrust it with the authority to raise and spend public funds, and the responsibility to decide on the design and implementation of public policy. At the same time, citizens want to guard against abuse of these powers by the executive. On a more operational level, they also want to ensure that the executive uses its power wisely, effectively, and efficiently, and that it will be responsive to demands by citizens to change the ways in which it carries out its functions. They expect, therefore, that the executive will be held accountable to them for its actions”. (SCHACTER, Mark. **A framework for evaluating institutions of accountability**. In SHAH, Anwar (ed.) **Fiscal Management**. Washington: The World Bank, 2005. pp. 229-230.)

<sup>9</sup> Entende-se que a atenção do Parlamento, ao examinar a ação governamental, no nível agregado das contas, deve voltar-se, preponderantemente, para a avaliação do desempenho. Trata-se, portanto, de a apreciação e o julgamento das contas prestadas anualmente pelo Presidente da República e pelos Presidentes dos demais Poderes responderem de maneira clara às seguintes questões: (a) as políticas públicas definidas e implementadas estão adequadas, no sentido de propiciar o alcance dos objetivos fundamentais estabelecidos na Constituição? (b) os resultados alcançados demonstram a necessidade de correção, reorientação ou redefinição dessas políticas? (c) o governo tem se esforçado para orientar corretamente a ação da administração pública para a realização das políticas definidas? (d) os planos, os programas e as ações que estão sendo executadas podem, de forma efetiva, contribuir para o alcance dos objetivos fundamentais delineados na Carta Magna? (PONTES, João Batista; PEDERIVA, João Henrique. **Contas Prestadas pelo Presidente da República: Apreciação do Congresso Nacional**. Textos para discussão 14, agosto/2004, Consultoria Legislativa do Senado Federal. Brasília: Senado Federal, 2004. p. 9)

Não se adota aqui posição semelhante como critério dominante de julgamento de contas, por dois motivos fundamentais. Primeiro, porque a avaliação de supostos “bons resultados” pode ser profundamente comprometida pela percepção do avaliador em relação ao mérito de políticas públicas e opções de governo, posição esta que no âmbito parlamentar é legitimamente estruturada em termos partidários. Julgar com base nas preferências de políticas públicas de quem julga pode muito facilmente conduzir a uma apreciação partidária, o que é incompatível com a imparcialidade requerida do julgamento.

Segundo, e mais importante motivo, porque a Constituição já deixa claro o caminho a ser adotado para a evidenciação da fidelidade da gestão pública ao ordenamento institucional. A Lei Magna, com efeito, estrutura o processo de governo não como uma persecução arbitrária das preferências do titular do Executivo, mas como a formulação, formalização e cumprimento de instrumentos legais que, com a participação institucional dos Poderes da República, materializam as decisões relativas ao uso dos recursos públicos.

Evidentemente, está-se a falar dos três instrumentos de planejamento e orçamento previstos no art. 165 da Constituição: o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual, interpretados à luz das regras gerais nacionais relativas a orçamento e finanças públicas também previstas nos arts. 163 e 165, § 9º (atualmente, tais regras são veiculadas essencialmente pela Lei nº 4.320, de 19 de março de 1964, e pela LRF). São esses os elementos básicos de governança administrativa, fiscal e orçamentária do país, e a sua fiel execução é a primeira obrigação do Presidente da República nessa seara.

A fiel execução, na letra e no espírito, dessas decisões essenciais dos Poderes da República, deve estar presente no cerne do julgamento das contas presidenciais. E não se trata de novidade ou casuísmo. Ao contrário, a fiel execução dos orçamentos é, no mundo inteiro, componente central da apreciação das contas de governo pelo Parlamento, a ponto de ser também conhecido como “quitação” (*discharge*) do governo pelo gasto realizado durante o exercício:

Portanto, historicamente o controle orçamentário concentra-se em identificar divergências entre as autorizações orçamentárias do parlamento e as despesas efetuadas. A premissa é que se o dinheiro foi gasto de forma coerente com os objetivos definidos, então esses objetivos e as políticas governamentais, tal como aprovadas pelo Parlamento, terão sido cumpridos. Assim, os orçamentos materializam a natureza dual da *accountability* identificada por Day e Klein (1987), que se reflete na questão de se o papel dos orçamentos é assegurar o atingimento de objetivos de das políticas públicas ou a observância dos sistemas regulatórios.<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> “Therefore historical budgetary control has been focused on identifying any variance between parliamentary budgetary appropriations and actual spending. The implication is that if the money has been spent in line with the appropriated objectives, then the goals and policies of government, as approved by Parliament, will have been achieved. Therefore budgets embody the dual nature of accountability identified by Day and Klein (1987), which

Os Paramentos, no entanto, têm um instrumento potencialmente poderoso para controlar a execução orçamentária e assegurar a *accountability ex post*: a quitação anual ao governo. O ciclo de *accountability* do processo orçamentário conclui com a quitação ao governo e a certificação das contas públicas do estado. As contas públicas, que são preparadas pelo órgão geral de contabilidade, devem ser auditadas pelo órgão geral de auditoria, que emite sua opinião sobre sua exatidão e confiabilidade. O órgão geral de contabilidade é um corpo técnico do ministério de finanças responsável pela manutenção do sistema contábil do estado e pela preparação das contas públicas do estado relativas a cada ano, após a execução das operações. A comissão de contas públicas do parlamento aprecia o relatório de auditoria sobre as contas públicas e a opinião do órgão geral de auditoria, revisa as contas e emite sua própria opinião. Em seguida, o plenário aprecia a opinião da comissão e decide se dá a quitação ao governo.<sup>11</sup>

Assim também entende o Judiciário brasileiro, que desenvolveu seu posicionamento a partir de numerosa casuística envolvendo julgamentos de contas de titulares de Executivos municipais e estaduais. Sintetizando essas conclusões, argumenta o Superior Tribunal de Justiça:

O conteúdo das contas globais prestadas pelo Chefe do Executivo é diverso do conteúdo das contas dos administradores e gestores de recurso público. As primeiras demonstram o retrato da situação das finanças da unidade federativa (União, Estados, DF e Municípios). **Revelam o cumprir do orçamento, dos planos de governo, dos programas governamentais, demonstram os níveis de endividamento, o atender aos limites de gasto mínimo e máximo previstos no ordenamento para saúde, educação, gastos com pessoal.** Consubstanciam-se, enfim, nos Balanços Gerais prescritos pela Lei n. 4.320/64. **Por isso, é que se submetem ao Parecer Prévio do Tribunal de Contas e ao julgamento pelo Parlamento** (art. 71, I c./c. 49, IX da CF/88).<sup>12</sup>

Em síntese, um dos quesitos essenciais ao julgamento das contas do Presidente da República é a verificação do cumprimento das decisões sobre a gestão pública consubstanciadas nas leis do plano plurianual, de diretrizes orçamentárias e na lei orçamentária anual vigentes para o exercício sob exame.

---

is reflected in the question of whether the role of budgets is to ensure the achievement of policy goals or whether it is to ensure compliance with regulatory systems". (JACOBS, Kerry. **Budgets - An Accountant's Perspective**. In STAPENHURST *et. al.* (eds.) **Legislative and Budgeting Oversight: A World Perspective**. Washington: World Bank, 2008.p. 71-72)

<sup>11</sup> "Parliaments do nevertheless possess a potentially powerful instrument to control budget execution and enforce ex post accountability: the annual discharge of government. The accountability cycle of the budget process ends with the discharge of government and the certification of the state's public accounts. Public accounts, which are prepared by the general accounting office, must be audited by the general audit office, which emits its opinion on their accuracy and reliability. The general accounting office is a technical body of the finance ministry responsible for maintaining the state's accounting system and preparing the state's public accounts every year following their execution. The public accounts committee of parliament considers the audited report on public accounts and the opinion of the general audit office. It reviews the accounts and emits its own opinion. The plenary subsequently considers the committee's opinion and decides whether to discharge government". (SANTISO, Carlos. **Legislatures and Budget Oversight in Latin America: Strengthening Public Finance Accountability in Emerging Economies**. OECD Journal on Budgeting, 4 (2), 2004. p. 58).

<sup>12</sup> Recurso Ordinário em Mandado de Segurança RMS 11.060/GO, julgado pela segunda turma em 25/06/2002 e publicado em 16/09/2002, Rel. Min. Laurita Vaz (voto vencido), Rel. do Acórdão Min. Paulo Medina. (*grifos nossos*)

Em face dessa tríade de leis orçamentárias, ressalte-se que o requisito da “fiel execução” é aplicado de modo mais estrito e direto em relação à lei orçamentária anual, cuja execução, nada obstante, deve ocorrer em consonância com a lei de diretrizes orçamentárias e com o plano plurianual.

Seria justificável uma preocupação quanto a esse conceito de “fiel execução” ante o alegado caráter “autorizativo” das instituições orçamentárias brasileiras, isto é, ante a suposta discricionariedade que teria o Poder Executivo em executar ou não a totalidade da despesa autorizada pelo Legislativo em cada classificação orçamentária. Sem aqui endossar essa interpretação da Constituição<sup>13</sup>, pode-se afirmar que o critério proposto se mantém válido mesmo se adotada a premissa do “orçamento autorizativo”. Isto porque os comandos inseridos nos três instrumentos legais orçamentários são muito mais numerosos e diversificados do que a simples especificação de montantes de despesas.

A LDO, por exemplo, traz regras fiscais e procedimentos para execução dos mais variados atos administrativos no âmbito da receita e da despesa pública. A própria LOA, ainda que se venha a considerar que possa não ser integralmente executada por mera discricionariedade do Executivo, fixa dotações que não podem ser excedidas e especifica condições e objetos de gasto que não podem ser utilizados em outras aplicações. Assim, mesmo que se alegasse que o Executivo tem liberdade de executar ou não toda a despesa, este seria tão somente um único parâmetro entre muitos outros comandos e obrigações com que os instrumentos constitucionais de planejamento e orçamento direcionam a ação financeira governamental.

Além do fato de a fiel execução ser condicionada ao conjunto de comandos contidos nas próprias “leis orçamentárias” (PPA, LDO e LOA), há de se observar que a fiel execução também se subordina à observância de leis de teor permanente, notadamente as já enfatizadas Lei nº 4.320/64 e LRF. Vale notar que, no caso das contas presidenciais de 2014, a tônica das irregularidades apontadas pelo TCU centrou-se na alegação de inobservância da letra (determinados dispositivos legais) e do espírito (gestão fiscal responsável e busca do equilíbrio das contas públicas) da LRF.

---

<sup>13</sup> Para uma discussão da validade ou não dessa interpretação constitucional, cf.:

SENADO FEDERAL. Senador Pedro Taques. **Voto em separado ao Substitutivo da Câmara à PEC nº 22-A, de 2000, recebida daquela Casa sob o nº 565, de 2006**. Brasília. 2013. Disponível em <<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getTexto.asp?t=137903&c=PDF&tp=1>>. Acesso em: 22/02/2016; SANTOS, Adiel. **Caráter da lei orçamentária anual e suas implicações no equilíbrio de forças entre os Poderes Executivo e Legislativo**. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização). Pós-graduação em Direito Legislativo - Instituto Legislativo Brasileiro. Senado Federal: Brasília, 2014. Disponível em <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/510368>>. Acesso em 22/02/2016.

Sob essa composição, conforme inicialmente apontado, também cabe ao exame de contas, embora não como critério dominante, a chamada “avaliação de desempenho”, sobretudo no tocante à avaliação programática traçada pelo plano plurianual. Neste caso em particular, não se aplica o exame de fiel execução com conotação determinística, eivada de rígida exigência de concretização das intenções declaradas e programadas no plano, ainda mais quando esse instrumento de planejamento de médio prazo for concebido e aprovado com propósito mais norteador da ação governamental. Em tal situação, a análise de fiel execução passa a dialogar mais ativamente com avaliações de desempenho, desde que, conforme já salientado, exercidas com imparcialidade, a partir de elementos objetivamente identificados no plano.

Nesse sentido, o objeto do julgamento permanece sendo a observância das diretrizes e parâmetros objetivamente fixados por meio do plano plurianual como materialização do planejamento finalístico das políticas públicas. De ressaltar-se, uma vez mais, que não se trata de direcionar o julgamento político das contas presidenciais a uma avaliação meramente qualitativa de “bons resultados” de políticas, eis que já demonstrado que esse critério é incompatível com a própria natureza de um julgamento no estado democrático de direito. O tema de gestão de resultados e desempenho é tão somente um dos vários eixos de julgamento, e o seu escopo é rigorosamente limitado à observância dos critérios objetivos que os Poderes da República fixaram para a gestão por meio do instrumento constitucional específico – o plano plurianual.

### **2.3.3- Critérios de observância ao princípio da legalidade**

Por fim, há o critério de observância ao princípio da legalidade estabelecido pelo art. 37, *caput*, da Lei Magna de 1988, o qual exige obediência à lei e ao ordenamento jurídico por parte de todo aquele que atua na administração pública, a começar pelos próprios titulares dos Poderes estatais. O descumprimento do ordenamento jurídico, como a prática de condutas nele vedadas, revela-se incompatível com os deveres do agente público.

No caso específico do Chefe do Poder Executivo, uma série de diplomas legais condiciona sua conduta (por referir-se ao Presidente da República ou ao chefe de Poder) no tocante ao exercício da gestão fiscal, financeira e orçamentária<sup>14</sup>, razão pela qual não se pode

---

<sup>14</sup> Em rol exemplificativo, as condutas tipificadas nos diplomas abaixo encontram-se entre aquelas que, passíveis de prática especificamente pelo chefe do Executivo ou titular de Poder, são suscetíveis de aferição neste critério de julgamento de contas de governo:

a) crimes de responsabilidade, nos termos dos arts. 9, 10 e 11 da Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950;  
b) crimes contra as finanças públicas, nos termos dos arts. 359-A a 359-H um do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); e



deixar de considerá-los no exercício da função judicante das contas, sem vincular, evidentemente, o veredito noutras instâncias.

A eventual inobservância da legislação, se identificada, surge de forma inexorável como vício a macular a gestão do responsável político e, assim, eventualmente acarretar a reprovação das contas do Presidente, cingindo-se as consequências, exclusivamente, às decorrentes do julgamento.

Desse modo, mesmo que não seja a instância competente para dizer do direito nas demais instâncias, é dever inafastável do Parlamento, na qualidade de julgador de contas, pronunciar-se sobre a eventual ocorrência das condutas censuradas em lei.

#### 2.4- Sobre o papel do parecer prévio do Tribunal de Contas da União

O titular do julgamento das contas do Presidente da República é o Poder Legislativo, sendo-lhe aplicáveis, portanto, a responsabilidade e as prerrogativas do julgador. Porém, a Constituição não o tem como único ator do processo, uma vez que exige também o parecer prévio do Tribunal de Contas da União. Assim, o conteúdo do pronunciamento do órgão independente não pode ser desconsiderado no julgamento. O parecer da Corte de Contas não é sequer meramente descritivo: a ele também é requerido, pelo ordenamento jurídico-constitucional contemporâneo, que contenha uma manifestação opinativa sobre o mérito<sup>15</sup>.

Com efeito, o parecer técnico traz fatos e ponderações que precisam ser levados em conta na formulação do juízo parlamentar, à semelhança de uma prova pericial, que não vincula o juiz, mas não pode ser por ele ignorada e cujo resultado tem de ser confrontado com todos os demais elementos probatórios do julgamento, no exercício do livre convencimento motivado. Assim é a lição doutrinária:

[...] aos Legislativos, no momento de finalizar o processo de julgamento das contas globais do Executivo, não é dado simplesmente ignorar o Parecer Prévio, omitindo-se de julgá-lo ou desprezar seu conteúdo sem expressar, motivada e tecnicamente, as razões pelas quais o fazem. Em qualquer destas duas hipóteses, a conduta do Parlamento será ilícita.<sup>16</sup>

Outra inferência que decorre da interpretação da regra constitucional expressa no § 2º do art. 31 da Constituição Federal é a de que as deliberações expressas em sede de

c) atos vedados pelos arts. 5º, § 4º; 11, parágrafo único; 22, parágrafo único; 25, § 2º; 33, § 1º; 35; 37; 39; 42; 43, § 2º; e 44, todos da Lei complementar nº 101, de 14 de julho de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

<sup>15</sup> Inovação impressa pelo Decreto-Lei nº 199/1967 (art. 29, parágrafo 1) diz respeito à exigência de que o parecer sobre as contas fosse conclusivo. Dentro dessa orientação, o Tribunal passou a separar o parecer prévio do relatório do exercício encerrado em dois documentos, os quais, até então, confundiam-se num só documento. Essas regras passaram a ser observadas a partir das contas relativas ao exercício de 1966. O parecer, que até então, segundo entendimento predominante era de caráter apenas enunciativo, passou a ser conclusivo, fazendo referência expressa de que as Contas do Governo da República referentes àquele exercício mereciam aprovação. (MACHADO, Lohir; BEIRÃO, Ary Fernando; GIACOBBO, Mauro. **Análise do processo decisório de julgamento das contas do governo**. Revista do Tribunal de Contas da União, 27(69), jul/set 1996. pp. 66-67).

<sup>16</sup> FERRAZ, Luciano. **Controle da Administração Pública: elementos para compreensão dos Tribunais de Contas**. Belo Horizonte: Mandamentos, 1999, p. 154).

Parecer Prévio não são de observância obrigatória, mas a decisão pela sua não observância exige elevado quórum de votação dentro da Casa Legislativa. Ademais, **é necessária uma fundamentação por parte da Câmara Legislativa para desconstituir o Parecer Prévio emitido pelo Tribunal de Contas.** Uma simples desconsideração formal pelo Poder Legislativo não afasta a prevalência do Parecer Prévio; a não observância do que dispõe o Parecer Prévio requer motivação expressa dos legisladores-julgadores.<sup>17</sup>

Endossando tais posições, entende-se aqui que a posição conclusiva do Tribunal de Contas da União sobre as contas prestadas pelo Presidente da República não vincula o Congresso Nacional, mas exige deste que analise cada um de seus fundamentos, expondo as contrarrazões que levam o colegiado parlamentar a, eventualmente, divergir do posicionamento do órgão técnico. Desta forma, o julgamento pelo Legislativo incluirá, necessariamente, o exame das objeções do Tribunal de Contas à regularidade das contas, com os fundamentos técnicos, jurídicos e políticos que levem, eventualmente, a uma posição distinta por parte do Congresso Nacional acerca do mérito das contas<sup>18</sup>.

## 2.5- Síntese conclusiva: uma proposta metodológica para o julgamento das contas

Em face do exposto, sustenta-se que o julgamento das contas prestadas pelo Presidente da República não constitui ato de conveniência passível de ser resolvido mediante o exercício das inclinações faccionais ou partidárias. Ao contrário, exige que o Poder Legislativo enuncie e aplique critérios objetivos e imparciais, deduzidos da arquitetura político-institucional estabelecida pela Constituição da República, para apreciar as condutas do primeiro mandatário do Poder Executivo.

Demais disso, tais critérios não de ser aplicados não em abstrato, mas sim em relação às contas do governo do primeiro mandatário do Poder Executivo, considerando-se as condutas direta e pessoalmente imputáveis ao Presidente cujas contas se julgam, segundo os parâmetros de identificação e mensuração da responsabilidade já enunciados neste texto.

Os critérios de julgamento, conforme descrito, são representados por três grandes grupos. No primeiro, deve-se avaliar a observância do princípio basilar da prestação de contas ou *accountability* por parte do Presidente, materializada na veracidade intrínseca das contas prestadas, bem como dos sistemas e registros que lhe dão suporte.

<sup>17</sup> ANDRADA, Antônio Carlos Doorgal de. **O Parecer Prévio como instrumento de transparência, controle social e fortalecimento da cidadania.** Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. 77(4), out-dez 2010. p. 61.

<sup>18</sup> Cabe ressaltar, ainda, que todo o raciocínio elaborado acerca do posicionamento do Poder Legislativo é aplicável de forma plena às duas instâncias que, por força da Constituição Federal, atuam na produção final de tal posicionamento: (i) a Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional (a quem é dada a prerrogativa de examinar e oferecer parecer sobre todas as matérias da espécie, nos termos do art. 166, § 1º, inc. I, da Constituição Federal, e do art. 2º da Resolução n.º 1/2006-CN); (ii) e o Plenário do Congresso Nacional, que sobre ele delibera nos termos do art. 166, caput e § 2º, da Lei Magna.

Além disso, avalia-se a fiel execução, na letra e no espírito, dos instrumentos legais de planejamento e orçamento (nomeadamente as leis do plano plurianual, de diretrizes orçamentárias e orçamentária anual, considerados os parâmetros e critérios contidos na Lei nº 4.320, de 19 de março de 1964, e na Lei Complementar nº 101, de 14 de julho de 2000), na medida em que estes são os principais meios que a Constituição prevê para a materialização das decisões conjuntas de todo o espectro dos Poderes estatais para a implementação concreta das escolhas políticas da coletividade.

Por fim, tendo em vista a centralidade, na Lei Magna, do princípio da legalidade para a administração pública, deve-se avaliar a eventual ocorrência de condutas prévia e especificamente tipificadas em lei como atos vedados ao chefe do Executivo ou aos titulares de Poder.

Operacionalmente, a metodologia apresentada começa pelo exame das contas prestadas pelo Presidente e do respectivo parecer prévio do TCU. Neste exame, todos e cada um dos atos ou fatos (ou conjunto integrado de atos ou fatos) apontados pela Corte de Contas como ensejadores de irregularidade ou desaprovação passam a ser examinados à luz dos critérios supracitados.

Uma vez verificado o enquadramento da constatação em algum dos critérios, sob viés negativo ou de irregularidade, a conduta presidencial nesse caso passa a ser avaliada a partir dos parâmetros de responsabilização sugeridos. Naturalmente, quaisquer outros atos ou fatos constatados nas contas e que chamem a atenção do Legislativo, ainda que não tenham dado ensejo a apontamento negativo por parte da Corte de Contas, podem e devem passar pelo mesmo procedimento.

O julgamento pela irregularidade, se ocorrer, terá decorrido então da aplicação dos critérios objetivos de mérito e de responsabilização, dentro dos limites do poder-dever de julgamento atribuído pela Constituição ao Congresso Nacional e dentro das funções institucionais reservadas ao Poder Legislativo.

Há que se lembrar, por fim, que o escopo deste estudo se restringe à formulação do juízo de regularidade ou irregularidade das contas presidenciais. Estas podem ensejar, a partir das demais ressalvas e recomendações formuladas pelo Tribunal de Contas da União e das observações do Parlamento, outras medidas de índole legislativa e de fiscalização com vistas a aprimorar ou retificar ações de políticas públicas e instrumentos legais.

### **3- Avaliação da aplicabilidade dos critérios de julgamento de contas de governo ao caso concreto das contas de 2014**

Segundo o exposto no item 2.4 deste estudo, embora a posição conclusiva do TCU sobre as contas prestadas pelo Presidente da República não vincule o Congresso Nacional, exige-se deste que analise cada um de seus fundamentos, expondo as contrarrazões que levam o colegiado parlamentar a, eventualmente, divergir do posicionamento do órgão auxiliar. A Corte de Contas da União, conforme inicialmente assinalado, recomendou ao Congresso Nacional a rejeição das contas presidenciais relativas ao exercício de 2014, tendo em vista a “relevância dos efeitos de irregularidades relacionadas à execução dos orçamentos”.

Esta seção do estudo tem por objeto exclusivo testar a relevância e aplicabilidade dos critérios aqui propostos para o julgamento parlamentar, a partir de alguns dos fatos formalmente descritos pelo Tribunal em seu Parecer Prévio. Cabe ressaltar que esta aferição se faz em tese, a partir da exposição feita pelo Tribunal de Contas dos atos e fatos de gestão. A concretização do ato de julgar exigirá, de forma inarredável, que sejam contrapostas as posições do Tribunal e da autoridade sob julgamento no que se refere à veracidade material e ao enquadramento jurídico dos fatos mencionados, bem como considerados eventuais fatores excludentes, agravantes ou atenuantes de responsabilidade. Deve-se ter claro que um confronto desta natureza e sua resultante em termos de posicionamento de mérito excederiam totalmente o escopo deste trabalho.

Tendo em mente a delimitação do escopo e os objetivos do texto, passamos ao estudo de alguns dos fatos levantados no Parecer Prévio à luz dos critérios propostos. Vale notar que, nos termos do art. 36 da Lei nº 8.443/1992, Lei Orgânica do TCU, as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República consistirão: (i) nos balanços gerais da União; e (ii) no relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo sobre a “execução dos orçamentos” que compõem a lei orçamentária anual.

No tocante ao chamado “Balanço Geral da União”, a opinião do TCU foi a de que as demonstrações contábeis consolidadas em geral refletem a situação patrimonial em 31/12/2014 e os resultados orçamentário, financeiro e patrimonial relativos ao exercício de 2014.

Avaliada em globo, tal opinião, à primeira vista, está diretamente correlacionada com a avaliação do “critério de fidedignidade das contas prestadas como mecanismo de *accountability*” (primeiro critério), apresentado como parte da metodologia proposta para o julgamento das contas presidenciais pelo Congresso Nacional.

Já em relação ao relatório de execução do orçamento de 2014, a opinião manifestada pelo TCU é a de que, devido à relevância das irregularidades identificadas, não foram

plenamente observados os princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal, bem como as normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais.

Tais irregularidades representariam violação ao princípio da legalidade (terceiro critério) e aparente inobservância ao critério de fiel execução dos instrumentos de planejamento e orçamento (segundo critério).

À vista dessa leitura mais panorâmica, destaque-se que somente com a análise individualizada de cada irregularidade apontada é possível identificar em que medida os critérios de julgamento ora propostos foram de fato atendidos ou não.

Nesse sentido, sem qualquer pretensão de esgotar tal análise, passa-se à avaliação sumária, a título exemplificativo, de duas das irregularidades que suportaram a posição do TCU pela recomendação de rejeição das contas presidenciais de 2014.

### **3.1- Postergação de Despesas no âmbito do Programa de Sustentação do Investimento (PSI)**

A título de contextualização, registre-se que o PSI constitui política pública lançada em 2009, por intermédio da MP nº 465, de 29 de junho daquele ano, como medida anticíclica temporária (com vigência inicial até 31/12/2009), destinada a mitigar o impacto doméstico decorrente da crise econômica internacional. Após sucessivas prorrogações, o programa teve sua vigência estendida para até 31/12/2015.

A lógica do programa consiste na oferta de crédito ao mercado em condições favoráveis ao tomador, especialmente mediante taxas de juros atrativas, subsidiadas pela União. Em 2012, por exemplo, a taxa de financiamento para aquisição de caminhões chegou a 2,5% ao ano.

A maior parte do crédito é ofertada pelo BNDES<sup>19</sup> com vistas a estimular a produção, aquisição e exportação de bens de capital. Desde 2011, o PSI também é operado pela Financiadora de Estudos e Projetos (FINEP), responsável pelas operações de financiamento a planos de negócios em inovação tecnológica.

No âmbito do PSI, parte da remuneração que cabe ao BNDES e à FINEP pelos financiamentos concedidos é de responsabilidade da União, que paga subvenção econômica a essas instituições sob a modalidade de equalização de taxa de juros<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup> Por intermédio da Agência Especial de Financiamento Industrial (FINAME), subsidiária integral do BNDES.

<sup>20</sup> De acordo com o art. 1º, § 2º da Lei nº 12.096/2009, a equalização de juros do PSI corresponde ao diferencial entre o encargo do mutuário final e o custo da fonte de recursos, acrescido da remuneração do BNDES, dos agentes financeiros por ele credenciados ou da Finep.

O limite definido pela Lei nº 12.096/2009 para as operações do PSI foi inicialmente estabelecido em R\$ 44,0 bilhões para financiamentos contratados até 31/12/2009. Sucessivas ampliações posteriores elevaram o referido limite para R\$ 452,0 bilhões para operações contratadas até 31/12/2015. De acordo com o Relatório Gerencial do 2º trimestre de 2015 sobre recursos do Tesouro Nacional, divulgado pelo BNDES, o PSI apresentou, até junho de 2015, uma carteira de 993.193 operações, com desembolsos de R\$ 342,4 bilhões. Este valor representou 96% do total desembolsado pelo Banco para os programas equalizáveis<sup>21</sup>.

Não se discutiu, no Relatório do TCU, o mérito da política pública legalmente instituída, tampouco se analisou o “desempenho” dessa política. O objeto de análise, que aqui também se empreende, refere-se à forma de execução orçamentária do programa.

### 3.1.1- Descrição do apontamento feito pelo Parecer Prévio do TCU<sup>22</sup>

Uma das irregularidades apontadas pela Corte de Contas da União, elencada como parte das chamadas “pedaladas fiscais<sup>23</sup>”, diz respeito a operações entre o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) e a União no âmbito do Programa de Sustentação do Investimento (PSI). Nos termos do parecer prévio encaminhado ao Congresso Nacional, foi apontada pelo TCU, entre os fundamentos para a opinião adversa, a seguinte irregularidade:

4. Inobservância do princípio da legalidade (art. 37, *caput*, da Constituição Federal), dos pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável (art. 1º, §1º, da Lei Complementar 101/2000), bem como dos arts. 32, §1º, incisos I e II, e 36, *caput*, da Lei Complementar 101/2000, em face de adiantamentos concedidos pelo BNDES à União para cobertura de despesas no âmbito do Programa de Sustentação do Investimento nos exercícios de 2010 a 2014 (itens 2.3.6 e 8.4).

Vale observar que, dentre as operações dessa natureza, cujas postergações de pagamentos foram consideradas irregulares pelo TCU<sup>24</sup>, as relativas ao PSI constituem as mais vultosas. Segundo apontado pelo TCU no Relatório sobre as contas presidenciais de 2014,

<sup>21</sup> BNDES. Relatório Gerencial do 2º trimestre de 2015 sobre recursos do Tesouro Nacional.

<sup>22</sup> As informações desta subseção têm como base geral o Relatório e Parecer Prévio do TCU sobre as contas prestadas pela Presidente da República relativas ao exercício de 2014.

<sup>23</sup> . Pedalada fiscal corresponde ao não reconhecimento de despesas públicas pagas e/ou suportadas por terceiros (bancos públicos e FGTS, por exemplo), sob o pretexto de a União não ter efetuado os repasses devidos, evidenciando-se, na aparência, resultado fiscal acima da linha mais favorável. A contrapartida dessas despesas, uma vez se realiza sem saque na conta única, é o aumento da dívida pública, que igualmente não é reconhecido, evidenciando-se, na aparência, resultado fiscal abaixo da linha mais favorável. A pedalada fiscal, portanto, leva a que a despesa paga e a dívida pública sejam apresentadas, simultaneamente, em valores subestimados.

<sup>24</sup> No Acórdão 825/2015-TCU-Plenário, prolatado em decorrência de representação (TC 021.643/2014-8), já haviam sido examinadas três situações assemelhadas de postergação de despesas, relativas a adiantamentos concedidos à União: (i) pela Caixa, para cobertura de despesas relativas ao Bolsa Família, Abono Salarial e Seguro Desemprego; (ii) pelo FGTS, para cobertura de despesas relativas ao Programa Minha Casa Minha Vida; e (iii) pelo BNDES, para cobertura de despesas relativas a subvenções econômicas concedidas no âmbito do PSI.

doravante denominado “Relatório do TCU<sup>25</sup>”, em razão dessas operações, R\$ 7,1 bilhões de despesas deixaram de ser computadas no cálculo do resultado primário daquele exercício. Desse total, a maior parte, no valor de R\$ 2,8 bilhões, correspondeu a postergações de pagamentos devidos pela União ao BNDES no âmbito do PSI.

Para que se compreenda a natureza da irregularidade apontada, importa lembrar que, do ponto de vista da legislação orçamentária, a oferta de crédito público com taxas de juros subsidiadas deve traduzir-se na forma de despesa corrente com subvenção econômica<sup>26</sup>. E para que haja respaldo legal, conforme disposto no art. 167, VIII, da Constituição, bem como no art. 26 da LRF, é necessário que haja autorização legislativa específica que autorize essa despesa com subvenção.

No âmbito do PSI, referida autorização legislativa foi dada pela já citada Lei nº 12.096/2009, a qual autoriza a concessão de subvenção econômica – na modalidade de equalização de taxas de juros – em operações de financiamento destinadas à aquisição e produção de bens de capital e à inovação tecnológica. Não há, portanto, qualquer irregularidade quanto a esse quesito autorizativo, e nem foi esse o objeto de crítica da Corte de Contas.

A questão que se mostra central, dentre as levantadas pelo TCU, reside no fato de que, segundo o § 6º da Lei nº 12.096/2009, é de competência do Ministério da Fazenda a definição da metodologia para o pagamento da equalização de taxas de juros. Com amparo nesse dispositivo, foi editada, entre outras<sup>27</sup>, a Portaria-MF nº 122/2012, que estabeleceu, no § 4º do seu art. 4º, que os pagamentos das equalizações decorrentes de contratos celebrados a partir de 16/04/2012 seriam efetuados após decorridos 24 meses contados da apuração semestral, por parte do BNDES, dos valores devidos.

É justamente neste ponto que se localiza a alegação de irregularidade quanto às “pedaladas fiscais” do PSI. Entende o TCU que, como a Portaria-MF nº 122/2012 estabeleceu o prazo de 24 meses para o pagamento das citadas equalizações, houve financiamento da União por parte do BNDES, com inobservância da vedação imposta pelo art. 36 LRF, *verbis*:

Art. 36. É proibida a operação de crédito entre uma instituição financeira estatal e o ente da Federação que a controle, na qualidade de beneficiário do empréstimo.

Conforme Relatório do TCU, tal postergação de pagamento equivale, materialmente, a operação de crédito realizada em desacordo com a LRF. Isso porque a União se comprometeu

<sup>25</sup> O Relatório do TCU inclui extensa análise realizada pela unidade técnica do Tribunal denominada Secretaria de Macroavaliação Governamental – SEMAG.

<sup>26</sup> A autorização para o pagamento dessa despesa tem figurado em cada lei orçamentária anual da União por intermédio da ação de código “000K – Subvenção Econômica em Operações de Financiamento no âmbito do Programa de Sustentação do Investimento [...]”.

<sup>27</sup> Cite-se, também, a Portaria-MF nº 29/2014.

a pagar a *posteriori*, à instituição financeira por ela controlada, uma despesa de sua responsabilidade, qual seja: despesa orçamentária corrente com subvenção econômica, sob a modalidade de equalização de taxa de juros.

Esta é, sem dúvida, a questão nuclear a ser analisada para efeito de regularidade ou não dessas operações.

De acordo com as contrarrazões apresentadas pela Advocacia Geral da União (AGU)<sup>28</sup>, a estipulação de termo para pagamento das equalizações não caracterizaria operação de crédito. Alega, nesse contexto, que o Ministério da Fazenda foi legalmente autorizado a definir a metodologia de pagamento das equalizações, e que, com amparo nessa autorização, ato do Ministro da Fazenda estipulou o prazo de 24 meses com vistas a acompanhar a lógica intrínseca de pagamento a *posteriori* de equalização de taxas de juros.

Noutras palavras, argumenta-se que o referido prazo foi definido para compatibilizar os fluxos financeiros das operações de equalização de taxas de juros ao prazo médio de carência das operações praticadas pelo BNDES, que seria, também, de 24 meses.

A análise dessas contrarrazões pelo TCU observa que o prazo médio de carência das operações praticadas pelo BNDES, de 24 meses, refere-se ao prazo médio de “amortização” de dívidas, ou seja, de quitação do “principal” devido. Assim sendo, em se tratando de equalização de taxas de juros, o fator determinante, para a Corte de Contas, seria o prazo médio de pagamento dos “juros”, e não de amortização do principal.

Além desse aspecto, a abordagem conceitual mais ampla sobre o enquadramento ou não dessas operações como “operações de crédito” envolve questão conceitual aparentemente tortuosa, tendo em vista o grau de generalidade da legislação de regência.

De acordo com o art. 29, inciso III, da LRF, operação de crédito é definida como “compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros”.

Do ponto de vista da unidade técnica do Tribunal, as operações tidas como irregulares se assemelham a “mútuo”, na medida em que representam a “assunção de compromisso financeiro de pagar os montantes devidos em data futura, mediante pagamento do principal e dos juros correspondentes”.

---

<sup>28</sup> Os indícios de irregularidades constaram do Acórdão 1.464/2015-TCU-Plenário e foi aberto prazo para contraditório e ampla defesa no processo de apreciação das contas presidenciais de 2014.



Para a AGU, no entanto, não se trata de mútuo, porque essa espécie de operação de crédito envolve a transferência de domínio de coisa fungível e que, no caso analisado pelo TCU, não houve transferência de domínio de recursos financeiros do BNDES para o caixa da União.

Nessa esteira, entende a AGU que as operações contestadas pelo TCU não se assemelham a nenhuma das hipóteses listadas no art. 29, III, da LRF. Demais disso, sustenta que, como baliza hermenêutica, deveria ocorrer subsunção estrita a esse dispositivo, acrescentando que a interpretação analógica deveria sempre buscar hipóteses correlacionadas às já elencadas pelo legislador.

Complementarmente, alega a AGU que, nas hipóteses elencadas pelo art. 29, III, da LRF, sempre há contrato entre as partes, requisito este que não estaria presente nas operações entre União e BNDES.

Quanto a este último ponto, entende o TCU que tal requisito não se fez presente porque teria havido financiamento unilateralmente imposto pela União por intermédio de Portarias do Ministério da Fazenda. Nesses casos, conforme Relatório do TCU, a relação deixa de ser bilateral: passa a ser relação em que a parte preponderante impõe suas vontades à outra parte mediante utilização do poder de império, consubstanciado na edição de ato normativo.

Em relação ao aspecto mais conceitual de operação de crédito, compreende o TCU, conforme considerações do Relator das Contas de 2014, que a LRF elasteceu ao máximo o conceito de operação de crédito, sem, portanto, restringi-lo. Em face disso, o TCU desenvolve interpretação sistemática e teleológica da lei, contestando o argumento da AGU de ofensa aos princípios da legalidade estrita e da segurança jurídica.

Em adição, embora o citado Relator entenda que o caso em análise estaria contemplado pelo art. 29, inciso III, da LRF, como uma operação assemelhada à “abertura de crédito”, e não de mútuo, ainda assim conclui que não deve haver o enquadramento cartesiano das operações sob exame às operações de crédito tipicamente bancárias listadas na LRF.

Defende, em síntese, que esse tipo de enquadramento não é fator determinante para a conclusão relativa à inobservância da vedação contida no art. 36 da LRF, a qual, no seu entender, deve ser interpretada tendo em vista o contexto histórico em que surgiu a lei e a sua finalidade. Nessa esteira, enfatiza que, teleologicamente, a vedação do art. 36 da LRF visa a coibir práticas de alavancagem financeira dos entes da Federação enquanto controladores de instituições financeiras.

Esses são, em resumo, alguns dos principais aspectos atinentes às irregularidades identificadas pelo TCU no âmbito do PSI, a serem objeto de julgamento pelo Congresso Nacional.

### 3.1.2- Aplicabilidade dos critérios propostos ao julgamento do apontamento no âmbito das contas presidenciais

A irregularidade constatada pelo TCU, quanto à forma de execução do PSI, é parte integrante do conjunto de razões que deram ensejo à recomendação feita ao Congresso Nacional pela rejeição das Contas presidenciais de 2014.

Quanto a esse caso em particular, avalia-se neste tópico, a título ilustrativo, como poderiam ser aplicados os critérios propostos para o julgamento de contas na hipótese de o Congresso Nacional acompanhar o entendimento firmado pela Corte de Contas da União. Os referidos critérios, anteriormente expostos, são:

- Critério de fidedignidade das contas prestadas como mecanismo de *accountability*;
- Critério de fiel execução dos instrumentos de planejamento e orçamento;
- Critérios de observância ao princípio da legalidade.

À luz desses critérios e dos achados do TCU, e adotando-se para os efeitos do raciocínio aqui desenvolvido os critérios da Corte de Contas para o enquadramento jurídico formal dos fatos dentro de dispositivos legais específicos, restaria configurada, de imediato, inobservância do princípio da legalidade (terceiro critério), na medida em que a postergação do pagamento de despesas com subvenção econômica, devidas pela União ao BNDES, teria ocorrido em desacordo com o art. 36 da LRF, que veda a realização de operação de crédito entre uma instituição financeira estatal e o ente da Federação que a controle, na qualidade de beneficiário do empréstimo.

Adicione-se a esse aspecto o fato de que, do ponto de vista do TCU, a inobservância do princípio da legalidade foi considerada como elemento constituinte da opinião adversa acerca do relatório sobre a execução dos orçamentos da União.

Tal posicionamento dialoga como o aspecto de julgamento de contas relativo à fiel execução dos instrumentos de planejamento e orçamento (segundo critério).

Quanto a esse quesito, vale apontar como parêntese que o PSI, embora ostente nomenclatura de “Programa” e tenha expressiva materialidade financeira, não figurou no rol de programas que integram o Plano Plurianual (PPA) para o período 2012-2015.

De qualquer modo, nota-se que os achados levantados pelo TCU não implicariam clara inobservância do critério em exame. Afinal, mesmo que a dotação de R\$ 2.460,8 milhões autorizada em 2014 e os restos a pagar de R\$ 6.466,9 milhões inscritos até 2013<sup>29</sup> fossem insuficientes para o pagamento de equalização de taxas de juros, não se poderia, somente por

<sup>29</sup> Na ação orçamentária de código “000K - Equalização de Taxas em Operações de Financiamento de que tratam as Leis nº 12.096/09 e 12.409/11”.

isso, falar em descumprimento das correspondentes leis orçamentárias, mas de falhas em sua elaboração.

Nada obstante, é de se notar que houve diminuta execução orçamentária em 2014 relativa ao pagamento de equalização. Da dotação autorizada, apenas R\$ 105,5 milhões foram pagos e R\$ 2.355,2 milhões foram inscritos em restos a pagar, conforme consta do item “1.8.3. Subvenções Econômicas” do documento de prestação de contas presidenciais. Ademais, dos valores inscritos em restos a pagar até 2013, foram pagos apenas R\$ 5,2 milhões durante o exercício de 2014<sup>30</sup>.

A prevalecer o entendimento de que o pagamento das despesas com equalização não poderia ter sido postergado por 24 meses, mediante Portaria do Ministério da Fazenda, os dados supra, que revelam baixa execução orçamentária, implicariam inobservância à fiel execução dos instrumentos de planejamento e orçamento (segundo critério), na medida em que a inscrição dessas despesas em restos a pagar implicaria dilatação do referido termo de 24 meses, com agravamento da irregularidade sustentada pelo TCU.

Por fim, nota-se que a irregularidade identificada pela Corte de Contas afeta de modo expressivo a fidedignidade das contas prestadas (primeiro critério). De fato, aceita a tese da postergação indevida de pagamento de subvenções econômicas, tem-se como consequência, simultaneamente, o comprometimento: (i) da formulação da LOA de 2014, por deixar de incluir dotações que na ausência da irregularidade teriam sido orçadas (como já salientado, a lei orçamentária não registrou, quer para veicular a autorização legislativa, quer para dar transparência às movimentações do erário, nem a totalidade da despesa incorrida nem a contração de obrigações que a financiou); (ii) da definição e apuração do resultado primário do exercício de 2014, por deixar de incluir despesas que na ausência da irregularidade teriam sido pagas; e (iii) da evidenciação do passivo em balanço patrimonial da União, por deixar de incluir despesas que na ausência da irregularidade teriam sido contabilizadas.

Cabe apontar que, enquanto o critério de observância ao princípio da legalidade depende estritamente da interpretação do Parecer Prévio sobre o enquadramento da conduta dentre as tipificadas na LRF, a aplicação dos critérios de fiel execução do orçamento e de fidedignidade das contas prestadas depende apenas da veracidade factual do relato do TCU, uma vez que seu descumprimento é levantado a partir de constatações objetivas de execução fiscal e orçamentária e de sua comparação com os registros e relatórios contábeis.

---

<sup>30</sup> Ao final de 2013, o estoque de restos a pagar inscritos desde 2010, referentes à ação 000K, alcançou R\$ 6,5 bilhões. Ao término de 2014, o montante foi de R\$ 8,8 bilhões.

### 3.2- Omissão no contingenciamento de despesas orçamentárias

Outra irregularidade indicada pelo TCU se refere à omissão quanto ao contingenciamento de despesas, em desacordo com a LRF. Por força do contingenciamento, com efeito, uma determinada parcela da dotação discricionária (não obrigatória) aprovada na LOA torna-se indisponível para execução orçamentária (empenho), com vistas ao cumprimento da meta de resultado fiscal apurado pela diferença entre receitas e despesas orçamentárias.

#### 3.2.1- Descrição do apontamento feito pelo Parecer Prévio do TCU<sup>31</sup>

Nos termos do parecer prévio do TCU, foi apontada a seguinte irregularidade concernente à omissão no contingenciamento de despesas:

7. Inobservância do princípio da legalidade (art. 37, *caput*, da Constituição Federal), dos pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável (art. 1º, §1º, da Lei Complementar 101/2000), bem como dos arts. 9º da Lei Complementar 101/2000 e 51 da Lei 12.919/2013, em face da ausência de contingenciamento de despesas discricionárias da União no montante de pelo menos R\$ 28,54 bilhões, quando da edição do Decreto 8.367/2014.

De modo sumário, tem-se que a lei de diretrizes orçamentárias para 2014 fixou, inicialmente, meta de superávit primário para a União no valor de R\$ 116,1 bilhões para o exercício financeiro, que poderia ser reduzida em até R\$ 67,0 bilhões relativos a desonerações de tributos e gastos do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC).

Essa meta anual de 2014 foi desdobrada em metas quadrimestrais e, a partir da publicação do Decreto nº 8.216, de 28 de março de 2014, foi estipulada<sup>32</sup>, para a União, meta de superávit primário, até agosto, de R\$ 39,2 bilhões, já considerada a redução da meta em R\$ 24,0 bilhões<sup>33</sup>. O resultado obtido até o referido mês, contudo, foi de apenas R\$ 0,4 bilhão.

Em face do expressivo desvio<sup>34</sup> entre o valor programado e o realizado, aponta o TCU que a conduta esperada, deste ponto em diante, seria de ampliação do contingenciamento (limitação de empenho) de despesas discricionárias da União, em consonância com o disposto no art. 9º da LRF, *verbis*:

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.

<sup>31</sup> As informações desta subseção têm como base geral o Relatório e Parecer Prévio do TCU sobre as contas prestadas pela Presidente da República relativas ao exercício de 2014.

<sup>32</sup> Em atualização aos valores inicialmente previstos no Decreto nº 8.197, de 20 de fevereiro de 2014.

<sup>33</sup> Segundo o Decreto nº 8.216/2014, a meta para o exercício encerrado seria de R\$ 80,8 bilhões, considerada redução de R\$ 35,3 bilhões.

<sup>34</sup> Apontado no Relatório de Avaliação do Cumprimento de Metas Fiscais do 2º quadrimestre de 2014, de setembro de 2014, elaborado pelo Poder Executivo.

O Poder Executivo, por seu turno, diante da magnitude do desvio e da expressiva improbabilidade de cumprimento da meta do ano, enviou ao Congresso Nacional, por intermédio da Mensagem Presidencial nº 365, de 10 de novembro de 2014, projeto de lei (PLN nº 36/2014) com vistas à redução da meta de superávit primário definida para o exercício de 2014, mediante ampliação do valor das deduções<sup>35</sup> que poderiam ser aplicadas à meta.

Conforme identificado pelo TCU, a gestão fiscal do contingenciamento por parte do Poder Executivo<sup>36</sup>, nesse cenário, passou a operar não à luz da legislação vigente, mas sim com amparo em projeto de lei de alteração da LDO, até então não aprovado pelo Congresso Nacional. Sob esse prisma, registra a Corte de Contas que o Poder Executivo, no lugar de efetuar o requerido<sup>37</sup> contingenciamento de despesas discricionárias, agiu em sentido contrário, descontingenciando-as em R\$ 10,1 bilhões, mediante edição do Decreto nº 8.367, de 28 de novembro de 2014. A alteração da meta, cabe observar, só ocorreu com o advento da Lei nº 13.053, de 15 de dezembro de 2014.

Tal conduta, no entender da Corte de Contas, estaria em desacordo com os princípios de responsabilidade fiscal e, notadamente, com o já mencionado art. 9º do Código de Conduta Fiscal.

Em suas contrarrazões, sustenta a AGU, com ponderação de natureza contrafactual, que o contingenciamento estimado pelo TCU, se realizado, acarretaria agravamento da situação econômica já fragilizada, com o comprometimento de investimentos essenciais ao desenvolvimento econômico e social e risco de descontinuidade da prestação dos serviços públicos. Além disso, considera que o descontingenciamento promovido pelo Decreto nº 8.367/2014 foi efetivado num cenário de alta probabilidade de aprovação do projeto de lei de alteração da meta fiscal.

Do ponto de vista do TCU, a afirmação da AGU de que o contingenciamento adicional agravaria a crise limita-se a conjectura, e o fato de haver projeto de lei em tramitação no Congresso Nacional destinado à redução da meta de resultado primário não teria o condão de afastar as obrigações impostas pela LRF durante o período de vigência da meta original.

---

<sup>35</sup> Esses abatimentos, relativos a desonerações de tributos e dos gastos relativos ao Programa de Aceleração do Crescimento – PAC, inicialmente estavam limitados, na LDO para 2014 (Lei nº 12.919/2013), a R\$ 67,0 bilhões. O PLN 36/2014, contudo, permitiu que essas deduções alcançassem o montante da soma das desonerações tributárias e dos gastos com o PAC, o que totalizou R\$ 106 bilhões naquele exercício financeiro.

<sup>36</sup> Nos termos da do art. 51 da LDO para 2014 (Lei nº 12.919/2013), era responsabilidade do Poder Executivo apurar os montantes e indicar aos demais Poderes a necessidade de limitação de empenho.

<sup>37</sup> Segundo estimativa do TCU, a necessidade de contingenciamento seria de ao menos R\$ 28,5 bilhões.

### 3.2.2- Aplicabilidade dos critérios propostos ao julgamento do apontamento no âmbito das contas presidenciais

A irregularidade constatada pelo TCU quanto à omissão no contingenciamento de despesas constitui parte integrante do conjunto de razões que deram ensejo à recomendação feita ao Congresso Nacional pela rejeição das Contas presidenciais de 2014.

Quanto a essa irregularidade, avalia-se neste tópico, também a título ilustrativo, como poderiam ser aplicados os critérios propostos para o julgamento de contas na hipótese de o Congresso Nacional acompanhar o entendimento firmado pela Corte de Contas da União. Os referidos critérios, reitera-se, são:

- Critério de fidedignidade das contas prestadas como mecanismo de *accountability*;
- Critério de fiel execução dos instrumentos de planejamento e orçamento;
- Critério de observância ao princípio da legalidade.

À luz desses critérios e dos achados do TCU, e adotando-se para os efeitos do raciocínio aqui desenvolvido os critérios da Corte de Contas para o enquadramento jurídico formal dos fatos dentro de dispositivos legais específicos, restaria configurada, de plano, inobservância do princípio da legalidade (terceiro critério), na medida em que omissão no dever de contingenciamento teria ocorrido em desacordo com o art. 9º da LRF, o qual demanda, em bases bimestrais, a limitação de empenho quando necessária ao cumprimento da meta de resultado primário.

Estaria configurada, ademais, inobservância da fiel execução dos instrumentos de planejamento e orçamento (segundo critério), na medida em que a execução das despesas não observou a meta de resultado primário prevista na LDO e na LOA. De fato, no momento em que se materializaram as decisões acerca da execução orçamentária (os decretos de programação orçamentária e financeira), o comando legislativo não contemplava as reduções de meta fiscal que parametrizaram as mencionadas decisões. Cabe apontar que, enquanto o critério anterior depende estritamente da interpretação do Parecer Prévio sobre o enquadramento da conduta dentre as tipificadas na LRF, a aplicação do critério da fiel execução do orçamento depende apenas da veracidade factual do relato do TCU, uma vez que seu descumprimento é levantado a partir de constatações objetivas de execução fiscal e orçamentária.

Não haveria, contudo, prejuízo ao critério de fidedignidade das contas prestadas (primeiro critério), tendo em vista que, a despeito da conduta irregular apontada pelo TCU, os demonstrativos fiscais e orçamentários não deixaram de espelhar a realidade das operações neles contidas.

#### **4- Distinções entre as contas de 2014 e contas apresentadas desde o advento da LRF**

O objetivo deste trabalho é, em última análise, prover o Congresso Nacional de subsídios para o julgamento de contas presidenciais. Nessa esteira, foram abordados, nos tópicos iniciais, aspectos relativos à identificação de critérios gerais para o exercício desse julgamento, com teste de sua aplicação, a título exemplificativo, a duas das irregularidades apontadas pelo TCU.

Ao presente tópico, em desfecho, cumpre examinar as irregularidades identificadas pelo TCU em 2014 em face das ressalvas apontadas em anos anteriores. Tendo em vista que a recomendação de rejeição das contas presidenciais não encontra precedente em um horizonte de tempo relevante, procura-se responder, com base nos próprios relatórios elaborados pelo TCU, ao questionamento sobre o que teria levado à recomendação pela rejeição das contas de 2014 e não à recomendação pela aprovação com ressalvas, tal como ocorrido em outros exercícios.

A resposta a esse questionamento pode servir de subsídio ao julgamento das contas pelo Congresso Nacional, ao buscar extrair, dos relatórios do TCU, elementos que distingam a análise da prestação de contas de 2014 das relativas a exercícios anteriores.

##### **4.1- A relevância da abordagem comparativa**

De acordo com o Regimento Interno do TCU, o parecer prévio será conclusivo: a) no sentido de exprimir se as contas prestadas pela Presidente da República representam adequadamente as posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial, em 31 de dezembro; e b) sobre a observância dos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal.

É inegável que o comando regimental fornece, em alguma medida, um vetor normativo para a apreciação das contas pelo Tribunal, pois estabelece padrões de qualidade esperados para a gestão de recursos e patrimônio públicos. No entanto, também é possível perceber que uma interpretação restritiva do Regimento Interno não teria lugar na apreciação das contas presidenciais, sob pena de levar a sucessivas conclusões pela sua irregularidade. Isso porque, não obstante o caráter personalíssimo das contas, sua abrangência e a infinidade de atos de gestão que implicitamente são levados ao apreço do Tribunal impedem, por um lado, uma análise exaustiva da gestão e, por outro, a rejeição das contas diante de qualquer ato praticado em confronto com o ordenamento jurídico.

Neste ponto, vale lembrar que essa natureza particular das contas presidenciais – por definição, abrangente e consolidativa – foi destacada no próprio parecer prévio de 2014:

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

Portanto, se é natural supor que, ao longo de um exercício, algumas condutas (por ação ou omissão) serão consideradas inadequadas quando confrontadas com as normas constitucionais e legais, também é natural supor que algum juízo de ponderação deve ser empregado quanto à abrangência e repercussão econômico-fiscal dessas condutas no conjunto das contas, dada a natureza singular das contas presidenciais.

Afinal, ao longo dos últimos anos, o Tribunal tem consignado inúmeras ressalvas em seu relatório, que, de certo modo, refletiram uma inadequação financeira, orçamentária, contábil e patrimonial das contas ou uma inobservância dos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal. Tais ressalvas, contudo, não haviam sido suficientes para emissão de parecer que recomendasse a rejeição das contas por parte do Congresso Nacional.

No caso das contas de 2014, por seu turno, o TCU concluiu que, devido à relevância dos efeitos das irregularidades relacionadas à execução dos orçamentos, não houve observância plena aos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal, razão pela qual as contas não estariam em condições de serem aprovadas, recomendando-se a sua rejeição pelo Congresso Nacional.

Não é sem razão, portanto, o emprego da expressão “devido à relevância dos efeitos das irregularidades relacionadas à execução dos orçamentos”, pois revela que eventuais irregularidades identificadas pelo Tribunal podem ou não levar à recomendação pela rejeição das contas, a depender do juízo de ponderação aplicado em cada exercício.

Se, por um lado, é natural supor que esse juízo deve qualificar as opiniões do TCU, especialmente no processo de contas presidenciais, por outro, a indicação de que as irregularidades apontadas em 2014 tiveram efeitos relevantes, ainda que necessária, não é suficiente para identificar as razões da recomendação pela rejeição das contas de 2014 e pela aprovação com ressalvas tal como ocorrido em outros exercícios. Afinal, pode-se argumentar, por exemplo, que ressalvas anteriormente feitas se referiram também a eventos relevantes e que, à época, não ensejaram a opinião contrária do Tribunal à aprovação das contas.

Feitas essas considerações, percebe-se, em primeiro lugar, uma relativa escassez normativa, jurisprudencial e doutrinária quanto aos critérios que devem nortear a opinião do Tribunal (o que também ocorre em relação ao julgamento parlamentar, conforme observado anteriormente), e, em segundo lugar, que a análise que subsidiou a conclusão do TCU relativas



às contas de 2014 deve conter algum elemento distintivo em relação às anteriores, em prol da segurança jurídica e da desejada coerência institucional.

#### **4.2- Levantamento empírico da série histórica dos Pareceres Prévios**

O período analisado abrange os quatorze relatórios de contas elaborados pelo Tribunal após a edição da LRF<sup>38</sup>. A análise retrospectiva poderia se estender até onde fosse possível, dadas as informações atualmente disponíveis. A opção pelo período pós-LRF se justifica, no entanto, primeiro pela relativa semelhança na abordagem do Tribunal durante o período e, segundo, por ter sido a possível violação de dispositivos da lei complementar um dos principais argumentos para a conclusão opinativa pela rejeição das contas.

No período, o TCU registrou 247 ressalvas ou irregularidades nas contas presidenciais, uma média superior a dezessete por exercício.

O que se percebe, em relação à análise das contas de 2014, é que algumas das irregularidades parecem conter características que não se veem presentes nos anos anteriores. Em síntese, para essas irregularidades, observa-se, com razoável segurança, a menção, pelo TCU, da presença dos seguintes elementos:

- a) descumprimento de princípios ou normas constitucionais ou legais (elemento objetivo);
- b) por parte da Presidente da República ou de alguém sob sua responsabilidade direta (elemento subjetivo); e
- c) com relevante repercussão sobre as contas públicas (materialidade).

Neste levantamento, foram avaliados os apontamentos em que a identificação de tais elementos pelo TCU é mais direta e explícita. Em relatórios anteriores, poucas desconformidades foram apresentadas sob o ângulo desses três elementos de responsabilização. Tampouco em relação às contas de 2014 esses elementos foram observados em todas as irregularidades. O que parece traçar uma linha divisória entre 2014 e os demais anos é a abrangência de irregularidades em que esses elementos são explicitamente enunciados. Em seis das doze irregularidades, pode-se identificar, com razoável clareza, a menção aos três elementos.

Como ilustração, em 2014, duas das irregularidades apontadas pelo Tribunal dizem respeito à omissão no registro de operações nas estatísticas fiscais elaboradas pelo Banco

---

<sup>38</sup> Como a lei é de maio de 2000, optou-se pelo exercício de 2001 para o início da série.

Central (Bacen). Nesse caso, pelo que se depreende do relatório, não é tão clara a explicitação de uma responsabilidade direta da Presidente ou de um de seus ministros pela ausência de registro e, portanto, optou-se por não as listar entre aquelas que se enquadram nos três elementos. Nesse aspecto, em particular, exemplo contrário é dado pela irregularidade relacionada à edição de decretos incompatíveis com a meta de resultado primário, cuja responsabilidade é atribuída diretamente ao Presidente da República. O mesmo cuidado foi tomado em relação às demais contas.

Outra irregularidade identificada em 2014 é a que trata da execução do orçamento de investimento das estatais acima da dotação autorizada no ano. A execução de despesa não autorizada no âmbito do orçamento de investimento das estatais, que configura descumprimento de norma constitucional, foi apontada como ressalva em oito dos quatorze relatórios elaborados desde a LRF, sendo que, nos últimos seis relatórios, o Tribunal chamou atenção para o fato. Nesse caso, porém, não é tão clara a repercussão sobre as contas públicas, tendo em vista que representaram cerca de 0,2% do que foi executado no exercício.

O presente trabalho não contempla, em seu componente central de raciocínio refletido nesta seção, uma análise caso a caso de todas as ressalvas e irregularidades apontadas pelo TCU ao longo do período. No entanto, foram listados em anexo a este estudo todas as ressalvas e recomendações feitas no período e seu enquadramento nos elementos distintivos identificados na análise de 2014.

Como dito, essa abordagem admite diferentes visões sobre o mesmo achado. Nossa percepção, no entanto, é que, na maior parte dos casos identificados ao longo do período analisado, a ressalva, apesar de poder ser considerada um descumprimento de norma constitucional ou legal, não pode ser atribuída ao Presidente da República ou a alguém sob sua responsabilidade direta, tampouco pode ser considerada materialmente relevante. Muitas vezes, o próprio enquadramento como irregularidade ficou imprecisamente enunciado, dado que a ressalva representou mais um alerta do TCU do que propriamente o descumprimento de uma norma.

Alguns exemplos embasam essa percepção. Desde 2011, o TCU tem ressaltado a ausência de contabilização do passivo atuarial do Regime Próprio da Previdência Social dos servidores públicos federais. O impacto no balanço patrimonial de 2014 teria sido da ordem de R\$ 1,2 trilhão caso o passivo fosse contabilizado. De acordo com as análises do TCU, o registro do déficit atuarial da previdência seria desejável, entre outras razões, por respeito ao princípio contábil da prudência. No entanto, conforme evidenciado pelo Tribunal, o cálculo já é feito pelo Ministério da Previdência Social e consta da LDO e do Relatório Resumido de Execução

Orçamentária do Poder Executivo, além de ter sido inserido como nota explicativa nas demonstrações contábeis da União após recomendação do TCU. Em 2014 o Tribunal também ressaltou a complexidade da matéria e o fato de que ainda não haveria convicção sobre a necessidade de inclusão desse valor no Balanço Geral da União. Portanto, ainda que a ausência seja relevante materialmente, não seria possível atestar sua desconformidade constitucional ou legal (elemento objetivo), tampouco uma vinculação direta de responsabilidade com o Presidente da República ou seus ministros (elemento subjetivo).

As ressalvas relacionadas a questões meramente contábeis são as mais comuns na análise das contas presidenciais. Em geral, evidenciam ausências de registros nas demonstrações contábeis da União, muitas das quais em valores expressivos. Contudo, como no caso do passivo atuarial, dificilmente representam claramente um descumprimento de norma constitucional ou legal que possa ser atribuído ao Presidente da República. Como ilustração, citamos mais alguns exemplos assemelhados:

- a) existência de diferença entre o valor dos empréstimos da União a estados e municípios, no valor de R\$ 336,6 bilhões, registrado no relatório do Banco do Brasil, e aquele contabilizado em 31/12/2002 no Siafi, no valor R\$ 322,3 bilhões, o que revela uma subavaliação de R\$ 14,3 bilhões (contas de 2002);
- b) divergências entre as demonstrações contábeis e outras fontes de informação relativas aos saldos da Dívida Ativa da União, no montante de R\$ 109,8 bilhões (contas de 2011);
- c) retificação irregular dos restos a pagar não processados, que, em 31/12/2012, subavaliou o Passivo Não Financeiro em R\$ 147,0 bilhões (contas de 2012); e
- d) ausência de evidenciação contábil de provisões e passivos contingentes decorrentes de demandas judiciais contra a União, que totalizam aproximadamente R\$ 780,0 bilhões (contas de 2013);

Em outras ressalvas o TCU cumpre sua função educativa, fazendo recomendações que visam aprimorar a gestão fiscal. É o caso, por exemplo, da ressalva feita entre 2005 e 2008 quanto à manutenção de volume expressivo de restos a pagar não-processados, o que, segundo o TCU, compromete a programação financeira e o planejamento governamental nos exercícios seguintes. Também se enquadra nesse grupo as ressalvas feitas em 2003, 2009 e 2010 relacionadas ao baixo percentual de arrecadação das multas administrativas ou da dívida ativa, em relação as quais foram feitas recomendações. Nesses casos, especialmente, não há que se falar em irregularidades, e, conseqüentemente, em definição de responsabilidade.

Feitas essas breves observações, importa reiterar que não se pretende realizar uma análise textual para todas as ressalvas feitas no período pós-LRF. Optou-se, alternativamente, por listá-las em anexo, com o enquadramento nos elementos propostos. As observações ora consignadas no corpo do estudo, visam apenas salientar, por meio dos casos mais significativos, os elementos de distinção entre a análise das Contas de 2014 e as demais.

O que se pretende demonstrar, em suma, é que, em 2014, algumas irregularidades possuem qualidade distinta das demais: representam um descumprimento de norma constitucional ou legal, praticado pelo Presidente da República ou alguém sob sua responsabilidade direta, e com relevante repercussão nas contas públicas. Esse fato, por si só, permite traçar uma linha divisória entre a análise das Contas de 2014 e as demais.

Em relação a 2014, três das irregularidades identificadas pelo Tribunal se referem a adiantamentos concedidos por instituições financeiras federais ou pelo FGTS à União para cobertura de despesas de sua responsabilidade. Nesses casos, o TCU considerou que houve inobservância:

- a) do princípio da legalidade (art. 37, *caput*, da Constituição Federal);
- b) dos pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável (art. 1º, §1º, da LRF);
- c) da exigência de prévia e expressa autorização para a contratação de operação de crédito, no texto da lei orçamentária, em créditos adicionais ou lei específica (art. 32, §1º, inciso I, da LRF); e
- d) da proibição de realização de operação de crédito entre uma instituição financeira estatal e o ente da Federação que a controle, na qualidade de beneficiário do empréstimo (art. 36, *caput*, da LRF).

No caso dos adiantamentos concedidos no âmbito dos programas Bolsa Família, Seguro Desemprego e Abono Salarial, o TCU considerou, além das irregularidades acima, que houve infringência à proibição de se contratar operação de crédito por antecipação de receita no último ano de mandato da Presidente (art. 38, inciso IV, alínea 'b', da LRF).

Nesses casos, o Tribunal identificou, como se percebe, ofensas a princípios ou normas constitucionais ou legais, que, por tratarem de realização de operação de crédito por parte de ente da Federação, podem ser atribuídas ao Presidente da República ou alguém sob sua responsabilidade direta. Para essas irregularidades, a materialidade foi critério fundamental na análise do TCU, pois se reconheceu que a simples ocorrência de eventuais saldos negativos junto a instituições financeiras não seria razão suficiente para caracterizar uma operação de

crédito da União junto a uma instituição financeira estatal. Foi justamente a magnitude e recorrência desses adiantamentos em 2014 que levaram o TCU a considerar tais operações como ilegais, pois caracterizariam o uso da instituição financeira para financiamento de seu controlador, essa sim hipótese vedada pela LRF.

Por fim, a identificação de irregularidades por parte da Presidente da República com relevante repercussão econômico-fiscal também foi suscitada em três outros casos.

- a) ausência de contingenciamento de despesas discricionárias da União no montante de, pelo menos, R\$ 28,5 bilhões, quando da edição do Decreto nº 8.367/2014. O contingenciamento de despesas, diante de fatos que comprometam o cumprimento da meta ao longo do exercício é exigência da LRF e deve ser viabilizado, no âmbito do Poder Executivo, por meio de Decreto.
- b) edição do Decreto nº 8.197, de 20/2/2014, e alterações subsequentes, sem considerar a manifestação do Ministério do Trabalho e Emprego quanto à elevação de despesas primárias obrigatórias (Seguro Desemprego e Abono Salarial), no valor de R\$ 9,2 bilhões, e quanto à frustração de receitas primárias do Fundo de Amparo ao Trabalhador, no valor de R\$ 5,3 bilhões; e
- c) abertura de créditos suplementares, entre 5/11/2014 e 14/12/2014, por meio de decretos, incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário então vigente.

Em síntese, em 2014, o Tribunal, ao opinar pela irregularidade das contas, identificou atos de governo que reuniam três atributos: o descumprimento de princípios ou normas constitucionais ou legais; a participação da primeira mandatária ou de alguém sob sua responsabilidade direta; e relevante repercussão sobre as contas públicas. Os dois últimos atributos<sup>39</sup> guardam forte convergência com a grade de parâmetros de avaliação da responsabilidade presidencial apresentados nas seções anteriores do estudo, corroborando de forma indireta a sua aplicabilidade (na medida em que uma avaliação de natureza distinta – o parecer técnico do TCU – apresenta também elementos similares nos fatos que aponta).

Com efeito, ao apontar casos em que há participação direta da presidente, o TCU implicitamente aborda o nexo de causalidade entre a ação da mandatária e o resultado por ele reprovado. Esta participação direta, no caso da edição de decretos de programação financeira, em que se determina o montante do contingenciamento, e decretos de abertura de créditos

---

<sup>39</sup> O primeiro atributo, que tratamos como “elemento objetivo”, é o critério de valoração do ato em si, discutido na seção 2.3.

suplementares, é formalmente comprovável na medida em que firmá-los representa prerrogativa constitucional exclusiva do Presidente da República (art. 84, inciso VI, da Constituição Federal).

Já quando trata da materialidade que vê nas irregularidades, o Tribunal levanta uma questão que pode ser indicativa, em cada caso específico, da participação presidencial naquelas outras que não envolvem ato deliberativo unipessoal formal, como ocorre da edição dos decretos. Isto ocorre porque, em princípio, atos que envolvam valores significativos em relação às contas públicas podem também ser considerados como ação de gravidade, materialidade e relevância tais que não permitam a presunção de que fossem desconhecidos pelo titular do Poder Executivo. Em suma, ao apontar os seus próprios critérios de responsabilização pessoal, o Tribunal de Contas faz também afirmações que sugerem a inferência de que ocorrem, nos casos que indica, a aplicação dos critérios neste texto delineados como legítimos para a ação parlamentar.

## **5- Considerações finais**

Este trabalho sustenta que o julgamento político das contas do Presidente da República pelo Congresso Nacional, previsto no art. 49, inciso IX, da Carta Magna, não representa posicionamento faccional ou partidário. Ao contrário, deve cercar-se de todos os cuidados de imparcialidade de qualquer pronunciamento judicante. Julgamento político, no caso, significa julgamento com base em critérios que não se limitem a parâmetros de conduta prévia e exaustivamente tipificados em lei, mas abranjam também padrões de comportamento que expressem a ação político-institucional desejada pela Constituição, em termos muito mais amplos (sempre que, naturalmente, seja demonstrado no julgamento que tais critérios são deduzidos com clareza dos preceitos constitucionais).

Esse julgamento de contas envolve responsabilização de natureza personalíssima, ou seja, abrange a responsabilidade pessoal do Presidente pelos atos e decisões de governo. Sendo assim, cabe identificar e demonstrar, primeiro, uma conduta (ação ou omissão) do mandatário no exercício das suas funções, seguida do nexos de causalidade entre essa conduta e um determinado resultado tido como contrário aos critérios acima mencionados. Nessa demonstração, há que se levar em conta, ainda, quaisquer aspectos que incidam sobre a reprovabilidade da conduta (tais como desconhecimento escusável, intervenção de terceiros e inexigibilidade de conduta diversa). Nesse diapasão, as condutas da autoridade em julgamento podem revestir-se das distintas formas em que possível sua intervenção no processo decisório, tais como: o exercício formal de qualquer das prerrogativas privativas do cargo que exerce; uma

conduta tipificada em lei como de sua responsabilidade pessoal; ou, mais amplamente, um ato ou conjunto de atos que (ainda que praticados por subordinado hierárquico) representem ação de governo de gravidade, materialidade e relevância tais que não permitam a presunção de que fossem desconhecidos pelo primeiro titular.

Três critérios fundamentais são aqui propostos como hábeis a nortear com legitimidade o julgamento político das contas. O primeiro é o da fidedignidade das contas prestadas como mecanismo de *accountability*, ou seja, a inexistência de instrumentos, afirmações e expedientes que mascarem a realidade econômica, financeira, fiscal, orçamentária, patrimonial ou administrativa, ou induzam o destinatário das contas públicas (o Legislativo e os cidadãos em geral) a engano ou viés na percepção de fatos relevantes da economia pública.

O segundo critério é o de fiel execução dos instrumentos de planejamento e orçamento, ou seja, o cumprimento – na letra e no espírito – das decisões sobre a gestão pública fixadas conjuntamente pelos Poderes da República nas leis que estabelecem o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e o orçamento anual, às quais a gestão pública deve se submeter. As disposições contidas nesses instrumentos devem ser interpretadas à luz das regras gerais relativas a orçamento e finanças públicas previstas nos arts. 163 e 165, § 9º, da Lei Magna, atualmente veiculadas essencialmente pela Lei nº 4.320/64, e pela LRF.

Em homenagem ao princípio constitucional da legalidade, o terceiro critério de julgamento é a eventual constatação de condutas específicas que tenham sido expressamente vedadas à pessoa do mandatário por diplomas legais vigentes à época dos fatos.

Para chegar a um julgamento, portanto, compete ao Congresso Nacional apreciar de forma individualizada todos os achados relevantes relativos às contas prestadas, incluindo cada um dos atos ou fatos apontados pelo Parecer Prévio do Tribunal de Contas da União como ensejadores de crítica ou reprovação (o pronunciamento da Corte de Contas não vincula o julgamento do Poder Legislativo, mas não pode ser por este ignorado, devendo ser explicitamente reconhecido e acatado – ou modificado – pelo Legislativo em sua própria manifestação). Tal apreciação faz-se a partir dos critérios acima elencados. Uma vez constatados atos ou fatos de gestão que se enquadrem em algum dos critérios, impõe-se passar à avaliação dos parâmetros de responsabilização sugeridos.

Em seguida, o texto passa a examinar dois apontamentos suscitados pelo Parecer Prévio do Tribunal de Contas relativo às contas presidenciais do exercício de 2014, numa verificação prática da aplicabilidade da metodologia sugerida. Assumindo como premissa, para efeitos deste raciocínio, os fatos trazidos pelo Parecer e o enquadramento dos mesmos nas hipóteses legais específicas apontadas pelo Tribunal (ou seja, presumindo que o teor do Parecer Prévio é

factualmente correto e contém a interpretação jurídica aplicável), verifica-se que os critérios formulados têm aderência à realidade dos pontos levantados. Em outras palavras: os critérios incidem em dimensões relevantes das práticas relatadas pelo TCU. Assim, caso se confirme simplesmente a veracidade material dos fatos relatados pelo Tribunal, é plausível que eles venham a configurar condutas sancionáveis no âmbito de um julgamento legislativo de contas. Adicionalmente, caso se confirme também a interpretação do Parecer Prévio sobre o enquadramento jurídico de tais fatos, o critério da legalidade amplia o rol de resultados sujeitos a censura.

A terceira parte do trabalho verifica se existe a menção, pelo TCU, de critérios de responsabilização relativos às irregularidades que aponta nas contas presidenciais que venham a corroborar – ainda que indiretamente – a aplicabilidade dos parâmetros da responsabilização personalíssima que são sugeridos na primeira parte do texto. Com efeito, a análise comparativa das contas relativas ao exercício de 2014 frente às demais compreendidas no período pós-LRF mostra que é possível extrair elementos distintivos entre o último exercício e os demais. Em relação a 2014, ao contrário de outros exercícios, podem ser identificados atos que representam ofensa a normas constitucionais e legais, praticados pela primeira mandatária ou alguém sob sua responsabilidade direta, e que incidiram de forma materialmente significativa sobre as contas públicas.

A existência de práticas contrárias ao ordenamento jurídico é registrada de forma sucessiva em todas as contas governamentais levantadas. No entanto, o diferencial comparativo são os apontamentos da intervenção direta da Presidente e da materialidade das irregularidades sob censura. Esses dois atributos de responsabilização personalíssima são muito próximos, em termos lógicos e conceituais, daquelas balizas propostas pelo presente texto, uma vez que representam manifestação, ainda que implícita, da Corte acerca do nexo de causalidade entre a ação da mandatária e o resultado por ele reprovado, bem como sobre a responsabilidade que lhe cabe pela realização de atos que, ainda que praticados por subordinados, representam concretização de ação de governo de magnitude tal que não permita a presunção de desconhecimento por parte do titular do respectivo Poder. Reforçado, assim, fica o conjunto de parâmetros de responsabilização aqui proposto.

Em síntese geral, oferece-se aqui, como subsídio ao Congresso Nacional, um sistema hipotético de critérios de avaliação e julgamento das contas presidenciais, apresentado em sua construção conceitual e robustecido pelo teste com algumas das dimensões das contas presidenciais de 2014. Tais recursos poderiam, a nosso entender, ser aplicados com eficácia e legitimidade para o exercício dessa alta atribuição do Legislativo, no decorrer de processos



decisórios em que se contemplem todos os demais pressupostos constitucionais da ampla defesa e do devido processo legal.

Daniel Veloso Couri

Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt

Paulo Roberto Simão Bijos

**Consultores Legislativos – Assessoramento em Orçamentos**

## ANEXO

## Irregularidades e ressalvas apontadas pelo Tribunal de Contas da União em contas prestadas pelo Presidente da República – 2001-2014

Ressalva/Irregularidade	Exerc.	Descumprimento de princípio/ norma constitucional ou legal	Cometido pela Presidente ou por alguém sob sua responsabilidade direta	Materialmente relevante
Inobservância do princípio da legalidade (art. 37, <i>caput</i> , da Constituição Federal), dos pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável (art. 1º, §1º, da Lei Complementar 101/2000), bem como dos arts. 32, §1º, inciso I, 36, <i>caput</i> , e 38, inciso IV, alínea 'b', da Lei Complementar 101/2000, em face de adiantamentos concedidos pela Caixa Econômica Federal à União para cobertura de despesas no âmbito dos programas Bolsa Família, Seguro Desemprego e Abono Salarial nos exercícios de 2013 e 2014 (itens 2.3.6 e 8.2);	2014	1	1	1
Inobservância do princípio da legalidade (art. 37, <i>caput</i> , da Constituição Federal), dos pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável (art. 1º, §1º, da Lei Complementar 101/2000), bem como do art. 32, §1º, inciso II, da Lei Complementar 101/2000, em face de adiantamentos concedidos pelo FGTS à União para cobertura de despesas no âmbito do Programa Minha Casa Minha Vida nos exercícios de 2010 a 2014 (itens 2.3.6 e 8.3);	2014	1	1	1

Inobservância do princípio da legalidade (art. 37, <i>caput</i> , da Constituição Federal), dos pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável (art. 1º, §1º, da Lei Complementar 101/2000), bem como dos arts. 32, §1º, incisos I e II, e 36, <i>caput</i> , da Lei Complementar 101/2000, em face de adiantamentos concedidos pelo BNDES à União para cobertura de despesas no âmbito do Programa de Sustentação do Investimento nos exercícios de 2010 a 2014 (itens 2.3.6 e 8.4);	2014	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>
Inobservância do princípio da legalidade (art. 37, <i>caput</i> , da Constituição Federal), dos pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável (art. 1º, §1º, da Lei Complementar 101/2000), bem como dos arts. 9º da Lei Complementar 101/2000 e 51 da Lei 12.919/2013, em face da ausência de contingenciamento de despesas discricionárias da União no montante de pelo menos R\$ 28,54 bilhões, quando da edição do Decreto 8.367/2014 (itens 3.5.3 e 8.6);	2014	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>
Edição do Decreto 8.197, de 20/2/2014, e alterações subsequentes, que dispôs sobre a programação orçamentária e financeira e fixou o cronograma mensal de desembolso para 2014, sem considerar a manifestação do Ministério do Trabalho e Emprego quanto à elevação de despesas primárias obrigatórias (Seguro Desemprego e Abono Salarial), no valor de R\$ 9,2 bilhões, e quanto à frustração de receitas primárias do Fundo de Amparo ao Trabalhador, no valor de R\$ 5,3 bilhões, nos termos do Ofício 35/2014/SE-MTE, de 17/2/2014, em desacordo com os arts. 8º e 9º da Lei Complementar 101/2000 (item 8.7 do Relatório);	2014	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>

Abertura de créditos suplementares, entre 5/11/2014 e 14/12/2014, por meio dos Decretos Não Numerados 14028, 14029, 14041, 14042, 14060, 14062 e 14063, incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário então vigente, em desacordo com o art. 4º da Lei Orçamentária Anual de 2014, infringindo por consequência, o art. 167, inciso V, da Constituição Federal (item 8.8 do Relatório).	2014	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>
Ausência do rol de prioridades da administração pública federal, com suas respectivas metas, no Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2014, descumprindo o previsto no § 2º do art. 165 da Constituição Federal (itens 3.2 e 8.10);	2014	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>0</b>
Ausência do rol de prioridades da administração pública federal, com suas respectivas metas, no Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2013, descumprindo o previsto no § 2º do art. 165 da Constituição Federal (item 3.2);	2013	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>0</b>
Extrapolação do montante de recursos aprovados, no Orçamento de Investimento, para a fonte de financiamento Recursos Próprios – Geração Própria, pelas empresas Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobras), Petrobras Transporte S.A. (Transpetro), Transportadora Associada de Gás S.A. (TAG), Companhia Energética de Alagoas (Ceal); para a fonte Recursos para Aumento do Patrimônio Líquido – Controladora, pela empresa Transmissora Sul Brasileira de Energia S.A. (TSBE); para a fonte Recursos para Aumento do Patrimônio Líquido - Outras Estatais, pela empresa Transmissora Sul Brasileira de Energia S.A. (TSBE); e para a fonte Operações de Crédito de Longo Prazo – Internas, pela Empresa de Transmissão de Energia do Rio Grande do Sul S.A. (RS Energia) (item 3.3.5);	2013	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>0</b>

Execução de despesa sem suficiente dotação no Orçamento de Investimento pelas empresas Araucária Nitrogenados S.A., Banco do Nordeste do Brasil S.A. (BNB), Caixa Econômica Federal (Caixa), Centrais de Abastecimento de Minas Gerais S.A. (Ceasaminas), Cobra Tecnologia S.A., Companhia de Eletricidade do Acre (Eletroacre), Companhia Hidro Elétrica do São Francisco (Chesf), Petrobras Biocombustível S.A. (PBIO), Petrobras Netherlands B.V. (PNBV), Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobras), Transportadora Associada de Gás S.A. (TAG), em desacordo com o disposto no inciso II do art. 167 da Constituição Federal (item 3.3.5);	2013	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>0</b>
Execução de despesa sem suficiente dotação no Orçamento de Investimento	2012	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>0</b>
Descumprimento do inciso I do art. 42 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que determina a aplicação, na Região Centro-Oeste, nos vinte e cinco anos subsequentes à promulgação da Carta Magna, do mínimo de 20% dos recursos destinados à irrigação	2010	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>0</b>
Baixo percentual de execução em 24% das ações relacionadas como prioritárias no Anexo I da Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2009, e não inclusão de 101 ações constantes do mesmo anexo na Lei Orçamentária Anual	2009	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>0</b>
Descumprimento do inciso I do art. 42 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que determina a aplicação, na Região CentroOeste, nos vinte e cinco anos subsequentes à promulgação da Carta Magna, do mínimo de 20% dos recursos destinados à irrigação	2009	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>0</b>

Descumprimento do inciso I do art. 42 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, que determina a aplicação, na Região Centro Oeste, nos vinte e cinco anos subseqüentes à promulgação da carta Magna, do mínimo de 20% dos recursos destinados à irrigação	2008	1	1	0
Não observação das metas e prioridades fixadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO quando da elaboração da Lei Orçamentária Anual – LOA	2008	1	1	0
Descumprimento do inciso I do art. 42 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que determina a aplicação, na Região Centro Oeste, nos vinte e cinco anos subseqüentes à promulgação da Carta Magna, do mínimo de 20% dos recursos destinados à irrigação	2007	1	1	0
Divergências e incongruências entre diversas metas prioritárias estipuladas pelo Governo, na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO/2006), e aquelas efetivamente registradas no projeto de lei orçamentária anual (PLOA/2006);	2006	1	1	0

Descumprimento do limite estabelecido no § 3º do art. 2º da Lei nº 11.178/2006, correspondente a 17% do PIB, para as dotações das despesas correntes primárias autorizadas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, exclusive as transferências constitucionais ou legais por repartição de receita, e as despesas com o complemento da atualização monetária previsto na Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001	2006	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>0</b>
Descumprimento do inciso I do art. 42 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que determina a aplicação, na Região Centro-Oeste, nos vinte e cinco anos subseqüentes à promulgação da Carta Magna, do mínimo de 20% dos recursos destinados à irrigação	2006	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>0</b>
Descumprimento do ADCT quanto à aplicação mínima dos recursos destinados à irrigação na Região Centro-Oeste	2005	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>0</b>
Ausência de priorização, na execução orçamentária do exercício de 2003, dos programas elencados no Anexo de Metas e Prioridades da Lei de Diretrizes Orçamentárias, descumprindo-se assim o disposto no art. 165, § 2º, da Constituição Federal e no art. 2º da Lei nº 10.524/2002 (LDO/2003)	2003	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>0</b>

Não-observância, quando da definição do valor mínimo nacional do custo por aluno/ano, previsto no art. 6º da Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996, que deveria servir de base para a complementação da União aos recursos do FUNDEF, das disposições contidas nos arts. 211, § 1º, da Constituição Federal, 60, § 4º, do ADCT e na Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional - LDB (Lei nº 9.394/1996), consoante as diretrizes estabelecidas na Decisão 871/2002- TCU - Plenário	2003	1	1	0
Aplicação de recursos na área da Saúde em montante inferior ao limite mínimo calculado de acordo com o estabelecido no art. 77, inciso I, alínea b, do ADCT, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000	2003	1	1	0
Alteração para mais, mediante o Decreto nº 4.120/2002, dos Programas Estratégicos definidos pela Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2002	2002	1	1	0
Inobservância do princípio da legalidade (art. 37, <i>caput</i> , da Constituição Federal), bem como dos pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável (art. 1º, §1º, da Lei Complementar 101/2000), em face da omissão de passivos da União junto ao Banco do Brasil, ao BNDES e ao FGTS nas estatísticas da dívida pública de 2014 (itens 2.3.5 e 8.5 do Relatório);	2014	1	0	1



Inobservância do princípio da legalidade (art. 37, <i>caput</i> , da Constituição Federal), bem como dos pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável (art. 1º, §1º, da Lei Complementar 101/2000), em face da omissão de transações primárias deficitárias da União junto ao Banco do Brasil, ao BNDES e ao FGTS nas estatísticas dos resultados fiscais de 2014 (itens 3.5.5.2 e 8.5);	2014	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>1</b>
Inexistência, no sistema de controle de parcelamentos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de informações precisas acerca dos estoques de parcelamentos previdenciários (item 3.3.3.3);	2013	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>1</b>
Ausência de contabilização no Siafi do valor do estoque de dívida ativa do Banco Central do Brasil – órgão 25201, o que contraria o disposto no art. 39, §1º, combinado com o art. 89 da Lei 4.320/1964, que prescrevem que os créditos da fazenda pública exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento devem ser inscritos em dívida ativa e evidenciados na Contabilidade Pública (item 3.3.3.3);	2013	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>1</b>
Descumprimento dos itens 9.1.5 e 9.1.6 do Acórdão 3.071/2012-TCU-Plenário, que determinam a apresentação, para fins de apreciação das contas prestadas anualmente pela Presidenta da República, das projeções anuais dos valores correspondentes aos benefícios financeiros e creditícios decorrentes das operações de crédito realizadas a partir de 2008 pela União ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), e das respectivas despesas financeiras relativas aos juros e demais encargos decorrentes da captação de recursos pelo Tesouro Nacional, o que impossibilita a divulgação dos valores envolvidos, com prejuízo para a transparência de tais operações e para a adequada avaliação de seu custo ao longo do período em que serão amortizadas (item 3.4.1.2);	2013	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>1</b>

Descumprimento dos itens 9.2.3 e 9.2.4 do Acórdão 3.249/2012-TCU-Plenário, que determinam a apresentação das projeções dos montantes totais dos subsídios creditícios da União referentes aos projetos da Copa do Mundo de 2014, decorrentes das operações de financiamentos firmadas com bancos públicos federais (item 3.4.3);	2013	1	0	1
Falha de divulgação em notas explicativas do déficit atuarial do Regime Geral de Previdência Social (item 5.3.1.1.1);	2013	1	0	1
Ausência de evidenciação contábil de provisões e passivos contingentes decorrentes de demandas judiciais contra a União, que totalizam aproximadamente R\$ 780 bilhões (item 5.3.1.1.2);	2013	1	0	1
Retificação irregular dos Restos a Pagar não processados, que em 31/12/2013 subavaliou o Passivo Não Financeiro em R\$ 180 bilhões (item 5.3.1.2);	2013	1	0	1

Divergência de R\$ 133,9 bilhões na Dívida Ativa (item 5.3.1.4.1);	2013	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>1</b>
Divergência de R\$ 26 bilhões no saldo da Dívida Mobiliária Interna (item 5.3.1.5);	2013	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>1</b>
Falha de divulgação de subavaliação das participações societárias em R\$ 12 bilhões (item 5.3.1.6);	2013	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>1</b>
Insuficiência da evidenciação contábil das renúncias de receitas (item 5.3.2.2).	2013	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>1</b>

Retificação irregular dos Restos a Pagar não processados, que, em 31/12/2012, subavaliou o Passivo Não Financeiro em R\$ 147 bilhões (item 5.3.1.2);	2012	1	0	1
Divergências entre as demonstrações contábeis e outras fontes de informação em saldos da Dívida Ativa, nos montantes de R\$ 135,4 bilhões, R\$ 1,7 bilhão e R\$ 39,3 bilhões (item 5.3.1.3);	2012	1	0	1
Divergência entre as demonstrações contábeis e outras fontes de informação em saldos de Créditos Parcelados, no montante de R\$ 53 bilhões (item 5.3.1.4);	2012	1	0	1
Divergência entre as demonstrações contábeis e outras fontes de informação em saldos da Dívida Mobiliária Interna, no montante de R\$ 28,9 bilhões (item 5.3.1.5);	2012	1	0	1

Registro contábil intempestivo de R\$ 6,9 bilhões de aumentos de capital na Caixa Econômica Federal (item 5.1.3.6);	2012	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>1</b>
Ausência de contabilização das renúncias de receitas (item 5.3.2.4).	2012	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>1</b>
Ausência de informação sobre o estoque acumulado dos parcelamentos decorrentes das Leis 11.941/2009 e 11.960/2009, até o exercício de 2011, referentes aos créditos tributários e previdenciários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (item 3.3.2.3);	2011	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>1</b>
Ausência de contabilização das renúncias de receitas (item 5.2);	2011	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>1</b>

Ausência de contabilização da provisão para perdas prováveis relativas aos créditos tributários a receber (item 5.2);	2011	1	0	1
Retificação irregular de R\$ 116,9 bilhões de restos a pagar não processados no passivo não financeiro (item 5.2);	2011	1	0	1
Divergências entre as demonstrações contábeis e outras fontes de informação em saldos da Conta Única do Tesouro Nacional, no montante de R\$ 17,8 bilhões (item 5.2);	2011	1	0	1
Divergências entre as demonstrações contábeis e outras fontes de informação em saldos da Dívida Pública Mobiliária Federal Interna, no montante de R\$ 14,2 bilhões (item 5.2);	2011	1	0	1

Divergências entre as demonstrações contábeis e outras fontes de informação em saldos de Bens Imóveis de Uso Especial, no montante de R\$ 690 milhões (item 5.2);	2011	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>1</b>
Divergências entre as demonstrações contábeis e outras fontes de informação em saldos da Dívida Ativa da União, no montante de R\$ 109,8 bilhões (item 5.2);	2011	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>1</b>
Divergências entre as demonstrações contábeis e outras fontes de informação em saldos de Créditos Parcelados, no montante de R\$ 17,7 bilhões (item 5.2).	2011	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>1</b>
Ausência de evidenciação nas estatísticas fiscais oficiais divulgadas pelo Banco Central do Brasil: a) dos valores da Dívida Fiscal Líquida da União (Governo Federal, Banco Central e Empresas Estatais Federais), em prejuízo à análise desta em face do endividamento público; e b) do montante dos títulos públicos emitidos para constituição do Fundo Soberano do Brasil – FSB	2008	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>1</b>

Inexistência de registro (apropriação no passivo do Tesouro Nacional) no valor de R\$ 17,3 bilhões referente ao resultado negativo apurado pelo Banco Central do Brasil em 2007, contrariando o disposto nos arts. 83, 85, 87 e 89 da Lei nº 4.320/1964 e no art. 7º, § 1º, da Lei Complementar nº 101/2000	2007	1	0	1
Inconsistências nas informações do Balanço Geral da União relativas ao Banco Central, cujos dados diferem da demonstração do resultado publicada pela autarquia em aproximadamente R\$ 10 bilhões, e ao Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Social (FADS), cujos saldos foram integrados apenas até fevereiro de 2006	2006	1	0	1
Falta de conciliação da contabilização, pelo INSS, como dívida ativa, da importância de R\$ 71,82 bilhões, com os valores constantes do Sistema Dívida mantido pela Autarquia, que apresenta um saldo de R\$ 93,49 bilhões, que corresponde apenas aos montantes da dívida em cobrança judicial;	2002	1	0	1
O Passivo Não-Financeiro não apresenta obrigação da União de cerca de R\$ 18,25 bilhões (R\$ 17,19 bilhões relativos ao déficit do Banco Central no exercício de 2002 e R\$ 1,06 bilhão referente a juros sobre referido déficit)	2002	1	0	1



Existência de distorções materiais que afastam a confiabilidade de parcela significativa das informações relacionadas a indicadores e metas previstos no Plano Plurianual 2012-2015 (itens 4.2.34 e 8.11).	2014	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Extrapolação do montante de recursos aprovados, no Orçamento de Investimento, para a fonte de financiamento “Recursos Próprios – Geração Própria”, pelas empresas Amazonas Distribuidora de Energia S.A. (AmE), Araucária Nitrogenados S.A., Boa Vista Energia S.A. (BVEnergia), Energética Camaçari Muricy I S.A. (ECM I) e Petrobras Netherlands B.V. (PNBV); para a fonte “Recursos para Aumento do Patrimônio Líquido – Controladora”, pela empresa Telecomunicações Brasileiras S.A. (Telebrás); para a fonte “Operações de Crédito de Longo Prazo – Internas”, pela empresa Transmissora Sul Litorânea de Energia S.A. (TSLE); e para a fonte “Operações de Crédito de Longo Prazo – Externas”, pela empresa Furnas – Centrais Elétricas S.A. (itens 3.3.4 e 8.9);	2014	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Execução de despesa sem suficiente dotação no Orçamento de Investimento pelas empresas Araucária Nitrogenados S.A., Energética Camaçari Muricy I S.A. (ECM I) e Transmissora Sul Litorânea de Energia S.A. (TSLE), em desacordo com o disposto no inciso II do art. 167 da Constituição Federal (itens 3.3.4 e 8.9);	2014	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Inobservância dos princípios da legalidade e da moralidade (art. 37, <i>caput</i> , da Constituição Federal), dos pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável (art. 1º, §1º, da Lei Complementar 101/2000), bem como do art. 118 da Lei 12.919/2013, em face da utilização da execução orçamentária de 2014 para influir na apreciação legislativa do Projeto de Lei PLN 36/2014, nos termos do art. 4º do Decreto 8.367/2014 (itens 3.5.3 e 8.6);	2014	1	0	0
Inobservância do princípio da legalidade (art. 37, <i>caput</i> , da Constituição Federal), dos pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável (art. 1º, §1º, da Lei Complementar 101/2000), bem como dos arts. 36, <i>caput</i> , da Lei 4.320/1964, 35 e 67, <i>caput</i> , do Decreto 93.872/1986, em face da inscrição irregular em restos a pagar de R\$ 1,367 bilhão referentes a despesas do Programa Minha Casa Minha Vida no exercício de 2014 (itens 3.5.4.1 e 8.3);	2014	1	0	0
Existência de distorções materiais que afastam a confiabilidade de parcela significativa das informações relacionadas à consecução das metas previstas no Plano Plurianual 2012-2015 (item 4.2.22).	2013	1	0	0
Divergência de R\$ 4,3 bilhões em saldos de Restos a Pagar Processados (item 5.3.1.3);	2013	1	0	0

Ausência de Nota Explicativa sobre as divergências dos saldos de Dívida Ativa (item 5.3.1.4.2);	2013	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Divergência metodológica para o cálculo das provisões para perdas da Dívida Ativa (item 5.3.1.4.3);	2013	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Limitação de escopo decorrente da não implementação de entidade contábil específica para o Fundo do Regime Geral de Previdência Social (item 5.3.1.7);	2013	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Não contabilização da depreciação de bens imóveis (item 5.3.1.8.1);	2013	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Registro incorreto da depreciação de bens móveis em R\$ 5,8 bilhões na Universidade Federal do Piauí (item 5.3.1.8.2);	2013	1	0	0
Limitação de escopo em relação ao reconhecimento de créditos tributários a receber (item 5.3.1.9).	2013	1	0	0
Classificação incorreta da despesa previdenciária (item 5.3.2.1);	2013	1	0	0
Problemas na forma de identificação da execução orçamentária das despesas referentes ao Plano Brasil Sem Miséria, que não permitem uma quantificação consistente da prioridade dada às ações a ele relacionadas, em oposição ao princípio da transparência da administração pública, limitando a apuração precisa de resultados e custos da atuação governamental e o pleno exercício do controle (item 3.2);	2012	1	0	0

Extrapolação do montante de recursos aprovados, no Orçamento de Investimento, para a fonte de financiamento Recursos Próprios – Geração Própria e para a fonte Outros Recursos de Longo Prazo – Outras Fontes	2012	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Defasagem no registro da equivalência patrimonial das participações societárias, que, em 31/12/2012, ficaram subavaliadas em R\$ 4 bilhões (item 5.3.1.7);	2012	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Divergência entre as demonstrações contábeis e outras fontes de informação em saldos de Bens Imóveis de Uso Especial, no montante de R\$ 933 milhões (item 5.3.1.8);	2012	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Falha de divulgação sobre a aplicação de recursos da Financiadora de Estudos e Projetos na Conta Única do Tesouro Nacional (item 5.3.1.9);	2012	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Falha de divulgação de transações com partes relacionadas (item 5.3.1.10);	2012	1	0	0
Falha de divulgação dos critérios de mensuração das rodovias (item 5.3.1.11);	2012	1	0	0
Não implementação de entidade contábil específica para o Fundo do Regime Geral de Previdência Social (item 5.3.1.12);	2012	1	0	0
Não contabilização da depreciação de bens imóveis (item 5.3.1.13);	2012	1	0	0

Limitação de escopo em relação ao reconhecimento de créditos tributários a receber (item 5.3.1.14);	2012	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Recebimento de R\$ 1,3 bilhão em receita de dividendos em condições não previstas no Estatuto do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (item 5.3.2.1);	2012	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Efeitos financeiros no governo federal do lucro líquido do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social aumentado em R\$ 2,38 bilhões (item 5.3.2.2);	2012	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Falha na classificação contábil de R\$ 7 bilhões em juros sobre capital próprio (item 5.3.2.3);	2012	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Omissão das receitas decorrentes da senhoriagem na Demonstração de Fluxo de Caixa do Banco Central do Brasil (item 2.5)	2011	1	0	0
Omissão dos valores efetivos das necessidades bruta e líquida de financiamento do Tesouro Nacional no Relatório Anual da Dívida Pública Federal (item 2.5)	2011	1	0	0
Ausência de informação sobre o estoque acumulado da dívida ativa, até o exercício de 2011, referente aos créditos do Banco Central do Brasil (item 3.3.2.3);	2011	1	0	0
Ausência de conciliação entre os valores de arrecadação da dívida ativa constantes do Siafi e dos sistemas de informação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, da Procuradoria- Geral Federal e da Procuradoria-Geral do Banco Central do Brasil (item 3.3.2.3);	2011	1	0	0



<p>Execução de despesa sem suficiente dotação no Orçamento de Investimento das empresas estatais Boa Vista Energia S.A. (bvenergia), Caixa Econômica Federal (Caixa), Centrais Elétricas de Rondônia S.A. (Ceron), Cobra Tecnologia S.A., Companhia de Entrepósitos e Armazéns Gerais de São Paulo (Ceagesp), Innova S.A., Liquigás Distribuidora S.A. (Liquigás), Petrobras Biocombustível S.A. (P BIO), Petrobras Netherlands B.V. (PNBV), Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobras), Transportadora Associada de Gás S.A. (TAG), Transportadora Brasileira Gasoduto Bolívia-Brasil S.A. (TBG), em desacordo com o disposto no inciso II do art. 167 da Constituição Federal (item 3.3.6);</p>	2011	1	0	0
<p>Extrapolação do montante de recursos aprovados, no Orçamento de Investimento, para as fontes de financiamento Recursos de Geração Própria, Recursos para Aumento de PL – Controladora, Operações de Crédito de Longo Prazo – Internas e Outros Recursos de Longo Prazo - Controladora nas empresas estatais Boa Vista Energia S.A. (bvenergia), Centrais Elétricas de Rondônia S.A. (Ceron), Cobra Tecnologia S.A., Companhia Energética de Alagoas (Ceal), Companhia Integrada Têxtil de Pernambuco (Citepe), Companhia Petroquímica de Pernambuco (Petroquímicasuape), Empresa Brasileira de Infra-Estrutura Aeroportuária (Infraero), Eólica Mangue Seco 2 - Geradora e Comercializadora de Energia Elétrica S.A. (Mangue Seco 2), Furnas - Centrais Elétricas S.A., Petrobras Transporte S.A. (Transpetro), Porto Velho Transmissora de Energia S.A. (PVTE), Refinaria Abreu e Lima S.A. (RNEST), Transportadora Associada de Gás S.A. (TAG) e Transportadora Brasileira Gasoduto Bolívia-Brasil S.A. (TBG) (item 3.3.6);</p>	2011	1	0	0

Desobediência ao princípio contábil da prudência no processo de convergência às normas internacionais de contabilidade (item 5.2);	2011	1	0	0
Ausência de exclusão dos saldos decorrentes de operações intragovernamentais (item 5.2);	2011	1	0	0
Alto número de restrições às demonstrações contábeis dos ministérios da Saúde, do Desenvolvimento Agrário e da Previdência Social (item 5.2);	2011	1	0	0
Ausência de entidade contábil específica para o Fundo do Regime Geral da Previdência Social (item 5.2);	2011	1	0	0

Ausência de contabilização das alterações na previsão de receitas primárias (item 5.2);	2011	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Defasagem de um exercício financeiro no registro de equivalência patrimonial das participações societárias da União (item 5.2);	2011	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Defasagem das informações de suporte ao registro dos créditos tributários a receber (item 5.2);	2011	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Execução de despesas orçamentárias, nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, à conta de fontes de recursos sem suficiente disponibilidade financeira, comprometendo a fidedignidade dos demonstrativos da execução da despesa por fonte de recursos e a aplicação das disposições contidas no parágrafo único do art. 8 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que determina que os recursos legalmente vinculados à finalidade específica sejam utilizados exclusivamente para atendimento do objeto de sua vinculação;	2010	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Execução de despesa sem suficiente dotação no Orçamento de Investimento	2010	1	0	0
Extrapolação da dotação autorizada, no Orçamento de Investimento, nas fontes Recursos de Geração Própria, Recursos para Aumento de PL – Controladora e Outros Recursos de Longo Prazo – Outras Estatais;	2010	1	0	0
Divergência entre os valores de arrecadação da dívida ativa de 2010 registrados no Siafi e aqueles contidos no sistema Cadastro Integrado da Dívida Ativa - CIDA da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;	2010	1	0	0
Inconsistências contábeis e procedimentos inadequados detalhados no Relatório que afetaram a evidenciação do patrimônio da União nas demonstrações financeiras do exercício de 2010	2010	1	0	0

Falta de registro dos estoques dos créditos parcelados tributários (não-previdenciários) e previdenciários instituídos pela Lei nº 11.960, de 29/6/2009, e pela Lei nº 11.941, de 27/5/2009, nos sistemas de controle de parcelamentos da Secretaria da Receita Federal do Brasil	2009	1	0	0
Passivo crescente de prestações de contas de convênios e instrumentos congêneres ainda não analisadas pelos órgãos repassadores de recursos federais	2009	1	0	0
Informações do Siafi desatualizadas quanto ao volume de prestações de contas de descentralização de recursos federais não analisadas e não apresentadas	2009	1	0	0
Execução de despesa sem suficiente dotação no Orçamento de Investimento das Empresas Estatais	2009	1	0	0

Extrapolação da dotação autorizada no Orçamento de Investimento nas fontes “Recursos de Geração Própria”, “Recursos para Aumento de PL – Controladora” e “Outros Recursos de Longo Prazo – Outras Estatais”	2009	1	0	0
Deficiências nos dados que deveriam subsidiar a análise dos resultados dos programas e de suas ações, caracterizadas, entre outros pontos, por parcela representativa de subtítulos com execuções físicas desproporcionais frente às metas físicas estabelecidas, projetos sem produto e metas definidos, subtítulos sem execução orçamentária, mas com execução física registrada e por significativa ausência de preenchimento dos indicadores de programas	2009	1	0	0
Utilização de segmentos culturais diversos dos elencados no art. 18 da Lei nº 8.313/1991 para fins de enquadramento dos projetos culturais, sem a devida disciplina normativa	2009	1	0	0
Não inclusão na Lei Orçamentária Anual da União de 2009, como unidade orçamentária, da Caixa de Construção de Casas para o Pessoal da Marinha do Brasil	2009	1	0	0

Inconsistências contábeis e procedimentos inadequados que afetaram a evidenciação do patrimônio da União nas demonstrações financeiras do exercício de 2009	2009	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Descumprimento do art. 32, inciso III, da Lei nº 4.504/1964, dos arts. 83, 87, 94 e 107 da Lei nº 4.320/1964 e do Acórdão nº 557/2004-TCU-Plenário que obrigam o registro contábil dos imóveis obtidos para Reforma Agrária como patrimônio no balanço patrimonial do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra)	2009	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Descumprimento dos §§ 2º ao 6º do art. 18 da Lei nº 8.629/1993, que garante ao beneficiário da Política Nacional de Reforma Agrária o direito de adquirir o título da parcela recebida em caráter definitivo, mediante o pagamento do valor da terra, obedecido o período em que o imóvel permanece legalmente inegociável	2009	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Descumprimento do § 3º do art. 2º da Lei nº 6.830/1980 e do art. 1º da Portaria STN nº 685/2006, pela ausência de sistemática de cobrança dos créditos de instalação devidos pelos beneficiários da Política Nacional de Reforma Agrária.	2009	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Inexistência de sistema de custos para avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial	2008	1	0	0
Graves deficiências nos dados que deveriam subsidiar a análise dos resultados dos programas e de suas ações, caracterizadas, entre outros pontos, pela ausência de registro dos índices alcançados em 524 (71%) indicadores de programas com apuração anual, na data prevista para fechamento do sigplan, bem como pela baixa correlação entre o alcance de metas físicas e financeiras das ações, a indicar falha de planejamento, o que compromete a identificação dos impactos gerados por boa parte da ação governamental	2008	1	0	0
Ausência de registro, por parte do Ministério da Cultura – minc, da localidade dos projetos culturais incentivados e utilização de segmentos culturais diversos dos elencados no art. 18 da Lei nº 8.313/1991 para fins de enquadramento dos projetos culturais, sem a devida disciplina normativa	2008	1	0	0
Ausência de identificação do destino dos recursos aplicados no Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT oriundos da Lei de Informática (Lei nº 8.387, de 30/12/1991)	2008	1	0	0



Grande defasagem entre o ano-base de fruição da renúncia tributária decorrente da Lei de Informática e o prazo para recebimento e análise dos relatórios demonstrativos das empresas beneficiárias	2008	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Diferença entre os registros do Sistema Integrado de Administração Financeira – Siafi e Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de Uso Especial da União – SPIUnet, verificada nas gerências regionais da Secretaria do Patrimônio da União – SPU, referente aos valores de imóveis de uso especial, afetando a confiabilidade dos números apresentados no Balanço Patrimonial da União	2008	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Subavaliação do patrimônio da União, em razão da exclusão, das demonstrações contábeis consolidadas, das entidades Funai (Patrimônio Indígena), Fundação Habitacional do Exército, Caixa de Construções de Casa para o pessoal da Marinha do Brasil, além dos fundos do setor elétrico, que têm sua gestão sob a responsabilidade da Eletrobrás	2008	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Inconsistências na contabilização das receitas realizadas entre órgãos e entidades dos orçamentos fiscal e da seguridade social, gerando valores divergentes entre as receitas e as despesas oriundas dessas operações	2008	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Procedimentos contábeis inconsistentes ou inadequados que afetam negativamente o objetivo da evidenciação das demonstrações financeiras	2008	1	0	0
Utilização de procedimentos inadequados para apresentação de valores na demonstração das variações patrimoniais, à semelhança do que já vinha ocorrendo em exercícios anteriores, em especial quanto ao registro de valores em subgrupos de mutações ativas e passivas sem a devida contrapartida em receitas e despesas orçamentárias, descaracterizando o aspecto orçamentário da operação, e ao registro em subgrupos de receitas e despesas extraorçamentárias de valores de entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social, contrariando a própria concepção do plano de contas único da União	2008	1	0	0
Manutenção de volume expressivo de restos a pagar não-processados, inscritos ou revalidados no exercício de 2008, o que compromete a programação financeira e o planejamento governamental nos exercícios seguintes	2008	1	0	0
Manutenção no Sistema Integrado de Administração Financeira – Siafi de valores concernentes a restos a pagar não-processados inscritos em exercícios anteriores a 2005, sem prazo de validade prorrogado, o que contraria o Decreto nº 93.872/1986	2008	1	0	0

Ausência de classificação e contabilização dos recursos arrecadados com tributos referentes aos créditos do parcelamento instituído pela Medida Provisória nº 303, de 29/06/2006, no montante de R\$ 411,4 milhões	2007	1	0	0
Manutenção no Siafi de valores concernentes a restos a pagar inscritos em exercícios anteriores a 2005, sem prazo de validade prorrogado, o que contraria o Decreto nº 93.872/1986	2007	1	0	0
Realização de despesa a título de restos a pagar não-processados, embora estes não se encontrassem mais vigentes	2007	1	0	0
Inexistência de sistema de custos para avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial	2007	1	0	0

Deficiência no planejamento das metas físicas e financeiras das ações, evidenciada pela baixa correlação entre a execução física e orçamentária	2007	1	0	0
Ausência de registro no sigplan, em 221 (28%) indicadores definidos para os programas, dos valores dos índices alcançados ao final do PPA 2004-2007	2007	1	0	0
Não-inclusão dos valores referentes à remuneração por Uso do Bem Público e às multas arrecadadas pela Agência Nacional de Energia Elétrica no Orçamento Geral da União	2007	1	0	0
Utilização de procedimentos inadequados para apresentação de valores na demonstração das variações patrimoniais, à semelhança do que já vinha ocorrendo em exercícios anteriores, em especial quanto ao registro de valores em subgrupos de mutações ativas e passivas sem a devida contrapartida em receitas e despesas orçamentárias e ao registro em subgrupos de receitas e despesas extra-orçamentárias de valores de entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social	2007	1	0	0

Utilização de procedimentos inadequados de consolidação de balanços patrimoniais, em especial no que se refere à falta de eliminação nos balanços de duplicidades relacionadas a obrigações tributárias e encargos sociais a recolher, quando o favorecido é órgão/entidade considerada na consolidação, e a rubricas de direitos e obrigações decorrentes de transações que envolvem entidades abrangidas na consolidação	2007	1	0	0
Inexistência de mecanismos que possam prover confiabilidade e segurança na escrituração contábil da baixa de bens quando de sua alienação, devido à divergência de valor e ao registro em momentos diferenciados	2007	1	0	0
Existência de diferenças entre os valores de despesas e receitas orçamentárias, nestas incluídas as respectivas deduções, constantes do balanço orçamentário e os mesmos itens constantes da demonstração das variações patrimoniais e do balanço financeiro	2007	1	0	0
Inconsistências na contabilização das receitas e despesas realizadas entre órgãos e entidades dos orçamentos fiscal e da seguridade social, o que gera divergência de valores entre as receitas e as despesas oriundas dessas operações	2007	1	0	0

Exclusão, nas demonstrações contábeis consolidadas, das entidades Funai - Patrimônio Indígena, Fundação Habitacional do Exército, Caixa de Construção de Casas para o Pessoal da Marinha do Brasil, todas pertencentes à União, o que gerou subavaliação do patrimônio apresentado na Prestação de Contas do Presidente da República referente ao exercício de 2007	2007	1	0	0
Exclusão, nas demonstrações contábeis consolidadas, do órgão 25.280 Banco Central, que registra o patrimônio referente às atividades desempenhadas pela autoridade monetária	2007	1	0	0
Não discriminação das entidades integrantes da administração indireta e fundos nas respectivas consolidações	2007	1	0	0
Subavaliação do patrimônio da União apresentado nas demonstrações contábeis consolidadas devido a ausência dos valores registrados nos fundos do setor elétrico, que têm suas gestões sob a responsabilidade da Eletrobrás e cujo saldo financeiro atingiu a cifra de R\$ 5,8 bilhões ao final de 2007	2007	1	0	0

Apuração incorreta no encerramento do exercício, em diversos órgãos da União, de valores financeiros diferidos e a receber que totalizaram R\$ 24,1 bilhões, o que gera variações patrimoniais inexistentes e afeta significativamente o resultado patrimonial de alguns órgãos	2007	1	0	0
Ausência de menção a mudanças de interpretação que afetaram os valores dos demonstrativos e à existência de apurações incorretas no encerramento do exercício	2007	1	0	0
Ausência de registro das receitas vinculadas aos fundos da administração indireta, a exemplo do que ocorre com o do Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (Fust), o que viola os princípios da entidade, da evidência e da transparência, o inciso III do art. 50 da Lei Complementar nº 101/2000, os arts. 73 e 100 da Lei nº 4.320/1964, e respectivas legislações específicas (no caso do Fust, o inciso II do art. 6 e art. 11, da Lei nº 9.998/2000, e inciso XXII do art. 16 do Regulamento da Agência Nacional de Telecomunicações, aprovado pelo Decreto nº 2.338/1997).	2007	1	0	0
Não observância, à semelhança dos três exercícios anteriores, da aplicação mínima de 30% dos recursos a que se refere o art. 212 da Constituição Federal (recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino) na erradicação do analfabetismo e na manutenção e no desenvolvimento do ensino fundamental, consoante o § 6º do art. 60 do ADCT, tendo em vista que o percentual atingido no exercício de 2006 foi de 29,20%	2006	1	0	0

Ausência de individualização, na Lei Orçamentária Anual, dos recursos repassados pela União ao Fundo Constitucional do Distrito Federal (FCDF), a serem aplicados nos serviços de educação, haja vista a utilização da ação orçamentária “0312 - Assistência Financeira para a Realização de Serviços Públicos de Saúde e Educação do Distrito Federal”, o que possibilitou a aplicação de parte dos recursos repassados àquele Fundo, originários da fonte orçamentária “112 - Manutenção e Desenvolvimento do Ensino”, pela Secretaria de Saúde do Distrito Federal, em despesas não relacionadas com a consecução dos objetivos básicos das instituições educacionais de todos os níveis (art. 70 da Lei nº 9.394/96)	2006	1	0	0
Contabilização inadequada e não-classificação dos recursos arrecadados, no montante de R\$ 324,7 milhões em 2006, no âmbito do Parcelamento Extraordinário – PAEX, instituído pela Medida Provisória nº 303/2006, contrariando o disposto no art. 39 da Lei nº 4.320/1964 e retardando a correta destinação dos recursos, inclusive a repartição constitucional com os fundos de participação de estados e municípios.	2006	1	0	0
Inexistência de indicadores para quantificação das metas físicas em 11% dos programas de governo, o que inviabiliza o acompanhamento dos seus resultados e prejudica o cumprimento do disposto no art. 59 da Lei Complementar nº 101/2000.	2006	1	0	0
Inexistência de registro no Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento do Governo Federal (Sigplan) de 18% das metas físicas dos programas da LOA/2006	2006	1	0	0



Inconsistência no planejamento de programas da LOA/2006, evidenciada pelo registro de execução de metas físicas no Sigplan em níveis extremamente elevados em relação às metas previstas	2006	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Análise intempestiva das prestações de contas dos projetos culturais incentivados por meio de renúncia fiscal, em desacordo com o artigo 20, §1º da Lei nº 8.313/1991, e não inabilitação dos responsáveis na forma prevista neste dispositivo legal	2006	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Concentração dos projetos culturais incentivados por meio da Lei nº 8.313/1991 nos Estados do Rio de Janeiro, São Paulo e Minas Gerais, sem observância as desigualdades regionais de que tratam os arts. 3º, inciso III, e 165, §§ 6º e 7º, da Constituição Federal e artigo 1º, inciso II, da Lei nº 8.313/1991.	2006	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Falta de publicação pelo Ministério da Cultura, até 28 de fevereiro de cada ano, do montante dos recursos autorizados pelo Ministério da Fazenda referentes à renúncia fiscal no exercício anterior, devidamente discriminados por beneficiário, conforme dispõe o § 7º do art. 19 da Lei nº 8.313/1991	2006	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Não alocação em 2006, no Siafi, dos créditos orçamentários do Fundo Nacional de Habitação de Interesse Social – FNHIS, no órgão e na unidade gestora próprios do Fundo, o que inviabilizou a execução dos recursos no exercício	2006	1	0	0
Registro, na demonstração das variações patrimoniais, de valores em subgrupos de mutações ativas e passivas sem a devida contrapartida em receitas e despesas, descaracterizando o aspecto orçamentário da operação.	2006	1	0	0
Registro, na demonstração das variações patrimoniais, de valores de entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social em subgrupos de receitas e despesas extra-orçamentárias, contrariando a própria concepção do plano de contas único da União	2006	1	0	0
Falta de eliminação de duplicidades, quando da consolidação dos balanços, em especial as relacionadas a obrigações tributárias e encargos sociais a recolher (quando o favorecido constituir órgão/entidade considerado na consolidação), e a rubricas de direitos e obrigações decorrentes de transações que envolvem entidades abrangidas na consolidação	2006	1	0	0

Inexistência de mecanismos que possam dar confiabilidade e segurança à escrituração contábil da baixa de bens quando de sua alienação, devido à divergência de valor e ao registro em momentos diferenciados	2006	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Diferenças entre os valores registrados no balanço orçamentário, na demonstração das variações patrimoniais e no balanço financeiro, gerando desarmonia entre as demonstrações contábeis e possíveis equívocos de análise e interpretação das informações	2006	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Não apresentação, no balanço orçamentário do BGU e do Siafi, dos valores de superávit financeiro que deram suporte à abertura de créditos adicionais no exercício	2006	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Inconsistências na contabilização das receitas e despesas realizadas entre órgãos e entidades dos orçamentos fiscal e da seguridade social, gerando valores divergentes entre as receitas e as despesas oriundas dessas operações	2006	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Adoção de critérios inadequados na constituição de provisões, no INSS, referentes a créditos da União perante estados e municípios	2006	1	0	0
Inexistência de sistema de custos para avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial	2006	1	0	0
Falta de controle das transferências voluntárias em todas as fases do processo: planejamento, análise e aprovação dos planos de trabalho, fiscalização da execução e prestação de contas	2006	1	0	0
Volume expressivo de convênios, contratos de repasse e termos de parceria com prestações de contas pendentes de aprovação por parte dos órgãos transferidores	2006	1	0	0

Contabilização intempestiva no Siafi, pelos órgãos e entidades da administração pública federal, dos créditos tributários e não tributários inscritos na Dívida Ativa da União, após apuração da liquidez e certeza, em cumprimento ao disposto no § 1º do art. 39 da Lei nº 4.320/1964, combinado com o art. 22 do Decreto-Lei nº 147/1967, alterado pelo Decreto-Lei nº 1.687/1979 e pela Lei nº 10.522/2002	2006	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Não observância da aplicação mínima do equivalente a 30% dos recursos a que se refere o supramencionado art. 212 da Constituição Federal (recursos destinados à manutenção e ao desenvolvimento do ensino) na erradicação do analfabetismo e na manutenção do ensino fundamental, consoante o § 6º do art. 60 do ADCT, tendo em vista que o percentual atingido no exercício de 2004 foi de 29,67%	2005	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Inadequação da contabilização dos valores arrecadados, em regime de caixa, e dos créditos inscritos na Dívida Ativa, em descumprimento à Lei 4320/64 e demais normas contábeis	2005	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Execução orçamentária de programas do orçamento de investimento das estatais acima da dotação autorizada na LOA 2005	2005	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Inexistência de mecanismos de contabilização de dívidas como as que o INSS gerou junto à rede bancária	2005	1	0	0
Falta de divulgação da execução física para 32% das ações do PPA , devido ao não preenchimento do Sigplan	2005	1	0	0
Falta de informações no Sigplan acerca dos indicadores relativos a 114 programas, bem como a ocorrência de inconsistências no registro da execução físico-financeira para 95 programas, caracterizando falhas no seu monitoramento, avaliação e revisão	2005	1	0	0
Não incorporação na LOA, como unidade orçamentária, e conseqüentemente no Siafi, na modalidade total, da Fundação Habitacional do Exército (FHE) sem apresentação de justificativas para tal	2005	1	0	0

Inadequações e inconsistências nas demonstrações contábeis da União (que somaram dezesseis ressalvas)	2005	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Volume expressivo de convênios, contratos de repasse e termos de parceria com prestações de contas pendentes de aprovação	2005	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Volume expressivo de convênios, contratos de repasse e termos de parceria com prestações de contas pendentes de comprovação	2005	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Utilização de metodologia inadequada para o cálculo dos limites mínimos de gastos com manutenção e desenvolvimento do ensino ( <i>caput</i> do art. 212 da Constituição Federal), ensino fundamental e erradicação do analfabetismo (§ 6º do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), uma vez que: não foram computados juros e multas dos respectivos impostos; houve dedução indevida de transferências outras que não de impostos e foram computados gastos que não configuram, nos termos legais, despesa com manutenção e desenvolvimento do ensino;	2004	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Não observância da aplicação mínima do equivalente a 30% dos recursos a que se refere o supramencionado art. 212 da Constituição Federal (recursos destinados à manutenção e ao desenvolvimento do ensino) na erradicação do analfabetismo e na manutenção do ensino fundamental, consoante o § 6º do art. 60 do ADCT, tendo em vista que o percentual atingido no exercício de 2004 foi de 25,2%	2004	1	0	0
Inexistência de avaliação periódica dos resultados das políticas de incentivo fiscal na redução das desigualdades regionais e no desenvolvimento dos setores beneficiados	2004	1	0	0
Ausência de sistemática de suspensão de incentivos fiscais a pessoas jurídicas enquadradas no art. 59 da Lei nº 9.069/1995	2004	1	0	0
Ausência de critérios claros e consistentes para a classificação das antigas gestões nos atuais órgãos subordinados ;	2004	1	0	0



Ausência de apuração de 58% dos índices dos indicadores dos programas no exercício de 2004;	2004	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Inexistência de indicadores em 14% dos programas e informações insuficientes em 37% dos programas	2004	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Inexistência de registro, no Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento do Governo Federal (Sigplan), dos dados relativos à execução física em 25% das ações constantes do orçamento da União	2004	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Inexistência de produto e unidade de medida em 8% das ações do PPA 2004/2007	2004	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Existência de ações com mais de um produto em 16% dos programas prioritários	2004	1	0	0
Execução orçamentária de programas do orçamento de investimento das estatais acima da dotação autorizada na LOA 2004	2004	1	0	0
Subestimação ou superestimação de metas físicas, tanto previstas quanto executadas, e inadequação da descrição de produtos de programas	2004	1	0	0
Inexistência de sistema de custos para avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial	2004	1	0	0

Falta de conciliação entre os registros contábeis e os advindos dos sistemas informatizados de controle da Dívida Ativa da União, inclusive sob a responsabilidade do INSS, prejudicando o acompanhamento e o controle de sua execução	2003	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Contabilização intempestiva em janeiro de 2004 das informações da Dívida Ativa da União referentes ao movimento de dezembro de 2003, com infringência aos arts. 34 e 101 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964	2003	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Realização de despesas à conta de dotações do Orçamento de Investimentos das empresas estatais em montante superior ao autorizado na Lei Orçamentária para o exercício de 2003, contrariando o disposto no art. 167, inciso II, da Constituição Federal	2003	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Concentração dos gastos do Orçamento de Investimentos das empresas estatais nas regiões mais desenvolvidas do país, deixando de atentar para a determinação constante do art. 165, § 7º, da Constituição Federal;	2003	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Ausência de efetiva implementação do Fundo de Desenvolvimento da Amazônia e do Fundo de Desenvolvimento do Nordeste, evidenciada, no exercício, pela não-aprovação de financiamento de quaisquer projetos econômicos, restringindo as iniciativas indutoras do progresso nessas regiões	2003	1	0	0
Inclusão das movimentações de crédito orçamentário entre órgãos nos Balanços Orçamentários individualizados	2003	1	0	0
Classificação inadequada das rubricas dos Fundos Especiais nas demonstrações contábeis da Administração Indireta, considerando que estes não têm personalidade jurídica própria nem são administrados exclusivamente por entidades da Administração Indireta	2003	1	0	0
Utilização de procedimentos inadequados de consolidação das demonstrações contábeis da Administração Indireta com as da Administração Direta, contrariando a Lei nº 6.404/1976 e as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público	2003	1	0	0

Utilização de procedimentos inadequados de registro das operações internas, no âmbito da Administração Direta e Indireta	2003	1	0	0
Aplicação inadequada do método da equivalência patrimonial, contrariando a Lei nº 6.404/1976 e as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público	2003	1	0	0
Omissão de nota explicativa sobre os critérios de avaliação utilizados no registro da dívida externa	2003	1	0	0
Segregação inadequada das informações da gestão 10.000 e das demais informações, já que as Notas Explicativas se referem diretamente àquela gestão, não obstante o corpo do texto conter análises que envolvem dados do Orçamento de Investimentos e de operações extra-orçamentárias do Banco Central;	2003	1	0	0

Pagamento, a título de taxa de permanência, de juros e amortização sobre montante de recursos obtidos mediante financiamento externo para a área de segurança, em face da sua não utilização tempestiva	2003	1	0	0
Existência de diferença entre o valor dos empréstimos da União a estados e municípios, no valor de R\$ 336,64 bilhões, registrado no relatório do Banco do Brasil, e aquele contabilizado em 31/12/2002 no Siafi, no valor R\$ 322,30 bilhões, o que revela uma subavaliação de R\$ 14,34 bilhões	2002	1	0	0
Não exclusão de operações internas das demonstrações contábeis consolidadas, o que dificulta o entendimento da real situação orçamentária, financeira e patrimonial da entidade contábil formada pelo conjunto de órgãos e entidades que executam a gestão 10.000 Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social	2002	1	0	0
Falta de reconhecimento, na execução de 2002, de parte da receita arrecadada mas não recolhida, relativa a amortização e pagamento de juros efetuados por estados e municípios, no valor de R\$ 0,55 bilhão, posteriormente reconhecido em 2003	2002	1	0	0

Relativamente a participações da União: existência de investimentos negativos, no valor de R\$ 115,05 milhões, nas participações da União	2002	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Relativamente a participações da União: processo de consolidação não prevê a eliminação de participação em empresas dependentes, no valor de R\$ 3,87 bilhões, os quais estão consolidados na gestão “10.000 Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social”;	2002	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Restos a pagar processados estão superavaliados em cerca R\$ 0,53 bilhão, em decorrência de que órgãos e entidades não promoveram a baixa contábil relativa ao cancelamento dos valores inscritos até o exercício de 2001, conforme Decreto nº 4.526, de 18/12/2002	2002	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Os hospitais do Grupo Conceição não estão consolidados na gestão 10.000 Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, embora a manutenção de suas atividades seja custeada com recursos do Orçamento da Seguridade Social	2002	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

<p>Baixo percentual de realização das metas físico-financeiras estabelecidas no Plano Plurianual para o período de 2000 a 2003, revelando desvinculação entre a programação de trabalho estabelecida no planejamento e a efetiva execução dos programas de Governo</p>	2003	0	1	0
<p>Edição de metade das leis de abertura de créditos adicionais do exercício somente nos meses de novembro e dezembro de 2003, indicando falha no planejamento orçamentário, haja vista o curto espaço de tempo disponível para a utilização dos recursos</p>	2003	0	1	0
<p>Ausência de evidenciação contábil do passivo atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos servidores civis federais, que em 31/12/2013 subavaliou o Passivo Não Financeiro e superestimou o Patrimônio Líquido em R\$ 1,1 trilhão (item 5.3.1.1.1);</p>	2013	0	0	1
<p>Ausência de evidenciação contábil do passivo atuarial das pensões militares (item 5.3.1.1.1);</p>	2013	0	0	1



Ausência de registro contábil das provisões matemáticas previdenciárias do Regime Próprio de Previdência dos servidores civis federais, que, em 31/12/2012, subavaliou o Passivo Não Financeiro e o Patrimônio Líquido em R\$ 1,25 trilhão (item 5.3.1.1);	2012	0	0	1
Ausência de contabilização do passivo atuarial do Regime Próprio da Previdência Social dos servidores públicos federais (item 5.2);	2011	0	0	1
Limitação de escopo decorrente da ausência de estimativa e de evidenciação contábil do passivo atuarial referente às despesas com militares inativos (item 5.3.1.1.1);	2013	0	0	0
Deficiência sistemática na capacidade de realização de investimentos por parte das Companhias Docas, culminando, no exercício de 2012, na execução de apenas 28,7% dos investimentos programados pelo conjunto das estatais, valor próximo da execução média apurada no período 2005-2012, de 26,4%, tendo em conta a ocorrência, no mesmo período, de reiteradas inversões financeiras para aumento do capital social direcionadas à realização de investimentos (item 3.3.4);	2012	0	0	0

Baixo percentual de execução, verificado em 20% das ações relacionadas como prioritárias no Anexo VII – Anexo de Prioridades e Metas, da Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2011 (item 3.2.1);	2011	0	0	0
Percentual de depreciação de ativo imobilizado incompatível com entes governamentais de porte semelhante (item 5.2);	2011	0	0	0
Baixo percentual de execução de vinte por cento das ações relacionadas como prioritárias no Anexo I, Prioridades e Metas, da Lei 12.017, 12 de agosto de 2009 (Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2010), que receberam dotação orçamentária;	2010	0	0	0
Reduzido percentual de arrecadação das multas aplicadas pelos órgãos e entidades federais de regulação e fiscalização, com possíveis danos ao Erário em caso de prescrição;	2010	0	0	0

Baixo percentual de arrecadação das multas administrativas aplicadas por órgãos da administração pública federal	2009	0	0	0
Manutenção de volume expressivo de restos a pagar não-processados, inscritos ou revalidados no exercício de 2007, o que compromete a programação financeira e o planejamento governamental nos exercícios seguintes	2007	0	0	0
Volume expressivo de restos a pagar não-processados, inscritos ou revalidados no exercício de 2006, o que compromete a programação financeira e o planejamento governamental nos exercícios seguintes, com destaque para o Ministério das Cidades, que inscreveu R\$ 2,06 bilhões em restos a pagar não-processados, o que representa 92,8% da despesa realizada pelo órgão em 2006	2006	0	0	0
Volume expressivo de restos a pagar	2005	0	0	0

Arrecadação pouco representativa e decrescente da Dívida Ativa da União no exercício, em contrapartida ao crescimento do valor dos créditos apurados e inscritos, provocando assim o aumento do seu estoque	2003	0	0	0
Baixa consistência entre a previsão e a execução dos diversos itens da Dívida Pública Federal na Lei Orçamentária para 2003, bem como dificuldade de apuração das correspondentes despesas nos órgãos executores, prejudicando o acompanhamento e o controle da sua execução	2003	0	0	0
Ausência de metas e indicadores que permitam a aferição do cumprimento do objetivo de minimização dos custos de financiamento no longo prazo, constante do Plano Anual de Financiamento da Dívida Pública Federal para 2003	2003	0	0	0
Baixa transferência de recursos do Fundo Penitenciário (FUNPEN) aos entes federativos, revelando um elevado contingenciamento orçamentário em relação aos créditos previstos, bem como falta de fiscalização da boa e regular aplicação dos aludidos recursos	2003	0	0	0

Inclusão, no fluxo extraorçamentário do Balanço Financeiro, de itens de direitos e obrigações pelos saldos iniciais e finais, o que dificulta conhecer os montantes efetivamente recebidos e pagos a título de receitas e despesas extra-orçamentárias, principalmente quando parcelas de referidos itens não chegam a ser pagas ou recebidas durante o exercício, mas são canceladas	2002	0	0	0
Não foram identificadas irregularidades. Foram feitas apenas algumas recomendações	2001	0	0	0

Fonte: *Elaboração própria a partir dos Relatórios e Pareceres Prévios do Tribunal de Contas da União às contas prestadas pelo Presidente da República – Exercícios 2001 a 2014*