

## VOTO

Senhor Presidente,  
Senhora Ministra,  
Senhores Ministros,  
Senhor Procurador-Geral

Submeto, nesta sessão extraordinária, à apreciação deste Egrégio Plenário, dentro do prazo constitucional, o relatório e o projeto de pareceres prévios sobre as contas dos Chefes do Poder Executivo em 2016, Excelentíssima Senhora Dilma Vana Rousseff, referente ao período de 1/1 a 11/5/2016, e Excelentíssimo Senhor Michel Miguel Elias Temer Lulia, referente ao período de 12/5 a 31/12/2016.

Pela 82ª vez, o Tribunal de Contas da União desempenha tão relevante tarefa, no intuito de subsidiar o Congresso Nacional com elementos técnicos para emitir seu julgamento e, assim, atender à sociedade, no seu justo anseio por transparência e correção na gestão dos recursos públicos.

O exame das contas do Presidente da República constitui a mais nobre e complexa atribuição constitucional desta Corte, seja por sua abrangência, seja por seu significado, diretamente atrelado ao dever de *accountability* do dirigente máximo da República e às características inerentes ao Estado democrático de direito.

Diante de tão expressivo mister, não poderia deixar de reconhecer o trabalho dedicado de todos que participaram da análise do processo, em especial, dos Auditores da Secretaria de Macroavaliação Governamental, a quem cumprimento na pessoa do seu Secretário Leonardo Rodrigues Albernaz.

### I - INTRODUÇÃO

Antes de adentrar no exame realizado por esta Corte, reputo pertinente tecer alguns esclarecimentos sobre a natureza da prestação de contas, sua abrangência e os procedimentos adotados na sua análise.

De acordo com o art. 36 da Lei 8.443/1992 (LOTUCU), “compete ao Tribunal de Contas da União, na forma estabelecida no Regimento Interno, apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio a ser elaborado em sessenta dias a contar do seu recebimento”. Mais adiante, o parágrafo único do mencionado artigo assim dispõe:

“Parágrafo único. As contas consistirão **nos balanços gerais da União e no relatório** do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo **sobre a execução dos orçamentos** de que trata o §5º do art. 165 da Constituição Federal.” (grifos acrescidos)

A análise do TCU compreende, portanto, uma avaliação sobre a fidedignidade das demonstrações contábeis e a conformidade da execução orçamentária, à luz, essencialmente, da Constituição, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), da Lei de Diretrizes Orçamentária 2016 (LDO 2016) e da Lei Orçamentária (LO 2016).

É importante frisar que o exame das Contas presidenciais não constitui uma verificação de regularidade de todos os atos praticados pelo Presidente da República e que eventual parecer pela

aprovação dessas contas não significa uma chancela deste Tribunal sobre tais atos. A avaliação que se empreende é sob uma perspectiva macrogovernamental, direcionada à análise dos balanços e da execução orçamentária e financeira.

Em relação aos procedimentos adotados por esta Casa, cumpre esclarecer que a análise não se limita apenas ao exame da documentação enviada na prestação de contas, mas busca substratos fáticos em diversas fiscalizações realizadas pelo Tribunal durante todo o ano a que se referem as contas. No presente caso, cito, a título de exemplo, as auditorias empreendidas no Balanço Geral da União (TC 029.130/2016-6) e os acompanhamentos dos relatórios bimestrais de avaliação das receitas, despesas e resultados primários (TCs 014.650/2016-9, 022.585/2016-8, 023.919/2016-7 e 030.228/2016-6) e quadrimestrais de gestão fiscal (TCs 021.374/2016-3, 023.916/2016-8 e 002.911/2017-5).

Sob o aspecto formal, a opinião emitida pelo TCU após análise das contas se constitui do parecer prévio e do relatório. No primeiro, estão explicitadas as conclusões sobre a fidedignidade das demonstrações contábeis e a regularidade da execução orçamentária, bem como a recomendação pela aprovação, aprovação com ressalvas ou rejeição das contas. No segundo, estão detalhados os fatos e as análises que fundamentam o parecer.

Destaco que a detecção de algumas irregularidades pode não ser suficiente para sustentar um parecer pela rejeição das contas. É necessário que tais irregularidades sejam graves o suficiente para comprometer a gestão responsável dos recursos públicos federais.

Por fim, cumpre registrar que as contas de 2016 se revestem de uma peculiaridade, pois, como é do conhecimento de todos, houve troca de titularidade da Presidência da República durante o exercício.

Assim, nesta ocasião, o Tribunal emitirá dois pareceres prévios, um relativo às contas da Excelentíssima Senhora Dilma Vana Rousseff, e outro relativo às contas do Excelentíssimo Senhor Michel Miguel Elias Temer Lulia, com o intuito de individualizar as responsabilidades para cada período de gestão.

Ressalvo, todavia, que, em relação à opinião sobre os balanços gerais da União, o parecer se digna a exprimir se as demonstrações contábeis representam adequadamente as posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial da União em **31 de dezembro de 2016**.

Feito esse preâmbulo, passo a abordar os principais aspectos e constatações relativas às contas presidenciais de 2016.

## II -CONJUNTURA ECONÔMICA, FINANCEIRA E ORÇAMENTÁRIA

### *Desempenho da Economia Brasileira*

Em 2016, a produção de bens e serviços no país atingiu o patamar de R\$ 6,3 trilhões, a preços correntes, representando uma retração real de 3,6% em relação ao Produto Interno Bruto (PIB) do ano anterior. Considerando a evolução da taxa de crescimento da economia brasileira de 2001 a 2016, nota-se uma tendência declinante, decorrente, principalmente, da queda do nível de atividade econômica a partir de 2010. Destacam-se os anos de 2015 e de 2016 que tiveram, respectivamente, uma retração real de 3,77% e 3,6%.

Com relação ao **PIB per capita**, também se observa tendência declinante em sua taxa de crescimento, verificando-se retração de 0,4%, 4,6% e 4,4% nos anos de 2014, 2015 e 2016, respectivamente. A título elucidativo, as referidas retrações ocorridas nos anos de 2015 e 2016 foram

quase quatro vezes maiores que as verificadas no ano de 2009 (no qual a economia brasileira foi afetada pela Crise do *Subprime*).

Sob a ótica da demanda, a despesa de consumo das famílias se alinha ao cenário relatado anteriormente. Verificou-se queda de 6,72% no quarto trimestre de 2015, com uma leve melhora no ano de 2016, resultando em um decréscimo de 2,90% no último trimestre de 2016.

Em decorrência da retração econômica relatada, verificou-se que, para todos os meses, as **taxas de desocupação** mensal de 2016 foram superiores às registradas nos anos de 2012 a 2015. No final do exercício de 2014, essa taxa era de 6,5% e, em dezembro de 2016, era de 12% da população economicamente ativa – aumento que contribuiu para o decréscimo do rendimento médio real do trabalhador brasileiro. Observou-se uma forte queda no decorrer do ano de 2016. Em janeiro, os trabalhadores recebiam mensalmente o valor de R\$ 2.316,00. Em abril, esse valor já havia reduzido para R\$ 2.050,00.

No que toca à **taxa de inflação**, o Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) alcançou 6,29%, ficando 1,79% p.p. acima do centro da meta e 0,21% p.p. abaixo do limite superior (meta de 4,5% a.a., com margem de 2 p.p. para mais ou para menos).

A evolução anual da taxa básica de juros, Selic, reflete a política monetária do Governo Federal, ocasionando efeitos sobre a taxa de inflação. Entre 2008 e 2014, observa-se que a taxa de inflação se manteve abaixo de 6,5% a.a.. Entretanto, a condução da política monetária entre 2009 e 2015, intercalando períodos de elevada expansão e de insuficiente contração, culminou na taxa de inflação de 10,67% a.a. em 2015.

#### *Gestão Fiscal*

A Lei 13.242/2015 (LDO 2016) previu receitas primárias em R\$ 1,42 trilhão e fixou despesas primárias em R\$ 1,39 trilhão, estabelecendo a meta de resultado primário superavitária em cerca de R\$ 24 bilhões. Posteriormente, em virtude de equívocos na previsão de receitas e despesas e frustração de arrecadações, a Lei 13.291/2016 alterou a LDO, de modo a comportar uma meta de resultado primário deficitário de R\$ 170 bilhões, meta cumprida pelo Governo Federal.

Considerando os valores históricos das receitas primárias arrecadadas, em valores reais (atualizadas pelo IPCA), percebe-se uma tendência decrescente de arrecadação entre os anos de 2012 e 2016. Apesar de ter ocorrido crescimento em 2013 (5%), nos demais anos, observam-se decréscimos (com destaque para o ano de 2016). Em 2014, há uma redução de 2,95%, em 2015, de 3,08% e em 2016, de 6,45%, em relação aos anos imediatamente anteriores. A participação das receitas primárias em relação ao PIB também apresenta a mesma tendência entre os referidos anos, saindo de um percentual de 18,53% para 17,36%.

Importante observar que, em que pese ter havido redução das receitas arrecadadas em 2016, esse resultado foi influenciado positivamente pela arrecadação do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (Rerct), estabelecido pela Lei 13.254/2016, o qual gerou arrecadação de R\$ 46,8 bilhões. Logo, sem essa arrecadação atípica, o resultado seria ainda mais crítico.

Ao tempo em que o exame das Contas demonstrou uma queda na arrecadação, ele apontou uma baixíssima eficácia das ações do Governo na recuperação de créditos tributários. Ao final de 2016, o montante de créditos ainda não recuperados pela União alcançou **R\$ 3,3 trilhões**. Tal montante equivale a surpreendentes 52,9% do PIB de 2016. Ademais, o exame realizado por esta Corte enfatiza que a capacidade de recuperação desses créditos tem caído a cada ano. A título exemplificativo, considerando apenas créditos da dívida ativa, em 2013, arrecadou-se R\$ 29,98 bilhões e, em 2016,

apenas R\$ 14,85 bilhões (redução de mais de 40%). O estoque da Dívida Ativa da União cresceu em mais de 60% entre 2012 e 2016.

Em 2016, a arrecadação da dívida ativa representou meros 0,77% do estoque de créditos a recuperar inscritos em dívida ativa. A situação, portanto, é grave e fundamenta a recomendação proposta neste processo de que seja apresentado pelos órgãos competentes um plano de ação, contemplando um conjunto de medidas com vistas a incrementar a arrecadação de receitas referentes à Dívida Ativa da União.

Cumpra ressaltar, todavia, que algumas ações já têm sido adotadas para melhorar esse poder arrecadatório, entre elas destaca-se que o Ministério da Fazenda, a partir de recomendações do Tribunal de Contas da União, editou, em 2017, portaria que cria um sistema de classificação de risco (*rating*) para a dívida ativa da União. Com a medida, é possível prever maior eficiência na cobrança dos créditos, com um potencial impacto de dezenas de bilhões de reais nas finanças da União. Essa portaria deu um primeiro passo, como espécie de diagnóstico da exigibilidade desses créditos. Contudo, há procedimentos jurídicos e administrativos que precisam ser adotados para que haja um impacto sobre a efetiva arrecadação.

No que se refere às despesas primárias realizadas (atualizadas pelo IPCA), percebe-se uma tendência crescente entre os anos de 2012 e 2015, com taxas de crescimento sempre superiores a 4,5% a.a. Em 2016, entretanto, houve uma redução de 3,0% em relação ao ano anterior. Em percentual do PIB, todavia, as despesas primárias apresentam tendência crescente em todo o período (2012 a 2016), saindo de um percentual de 16,91% para 19,83%.

Em 2016, o resultado primário oficial, segundo o critério “abaixo da linha”, publicado pelo Bacen, foi deficitário em R\$ 160,3 bilhões, cerca de R\$ 41,9 bilhões maior do que o déficit observado em 2015. Destaca-se a trajetória do resultado primário do governo central, em percentual do PIB, verificada de 2006 a 2016, passando de um resultado superavitário de R\$ 51,4 bilhões (2,1%) para um resultado deficitário de R\$ 159,5 bilhões (2,5%), o que corresponde a uma deterioração do esforço fiscal da ordem de 4,6% do PIB no período de dez anos.

Nesse contexto, é oportuno analisar o resultado financeiro dos regimes de previdência pública em virtude da magnitude de sua influência no resultado primário da União. Se considerarmos a evolução histórica desse resultado (em valores correntes), verifica-se que, em 2007, o déficit era de R\$ - 83,27 bilhões e, em 2016, de R\$ - 226,89 bilhões. Nos últimos dois anos (2015 e 2016), as despesas previdenciárias tiveram uma taxa de crescimento de 12%, bem acima do crescimento das receitas (que foi em torno de 3%). Por conta disso, o déficit da previdência teve um acentuado aumento no período.

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

Entretanto, como consequência dos déficits relatados, observou-se expressivo aumento no endividamento público nos últimos anos. A Dívida Líquida do Setor Público aumentou R\$ 756 bilhões entre 2015 e 2016, quando alcançou R\$ 2.892,9 bilhões. Em percentual do PIB, houve aumento em 10,6 p.p., de 35,6% em dezembro de 2015 para 46,2% ao final de 2016. A Dívida Bruta do Governo Geral, por sua vez, alcançou 69,9% do PIB (enquanto que em 2015 foi de 65,5%).

O endividamento nacional é fortemente pressionado pelas altas taxas de juros nominais pelas quais o Brasil remunera seus credores. Em 2016, os juros nominais foram responsáveis pela elevação do endividamento em cerca de R\$ 407 bilhões (6,5% do PIB). A título de comparação, a média dos gastos da América Latina com pagamento desses juros é de 3,7% de seus respectivos PIB.

### III - AÇÃO SETORIAL DO GOVERNO

Além do exame sobre os balanços da União e a conformidade da execução financeira e orçamentária, esta Corte também procura avaliar, nos termos do art. 228, §2º, I, do RITCU, a legitimidade, a economicidade e o desempenho dos programas previstos na lei orçamentária anual, bem como sua consonância com o Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Em 2016, considerando ser o primeiro ano de execução do Plano Plurianual 2016/2019, as ações do TCU, neste tópico, voltaram-se para a análise da qualidade e confiabilidade das metas (indicativos de desempenho) dos programas governamentais divulgadas pela Prestação de Contas do Presidente da República.

A avaliação desta Casa sobre a qualidade e confiabilidade das metas adotou como critério a Portaria 33/2010 da Secretaria-Geral de Controle Externo do Tribunal, que reflete as boas práticas sobre o tema. Segundo tal portaria, para atender ao requisito da qualidade, as metas precisam ser **específicas, mensuráveis, apropriadas, realistas e terem limitação temporal**, consoante definições abaixo:

- i. Específica: expressa claramente o que deve ser alcançado, sem ambiguidades;
- ii. Mensurável: expressa em que medida o objetivo deve ser alcançado em certo intervalo de tempo, permitindo avaliação e *feedback*;
- iii. Apropriada: está alinhada com os objetivos gerais ou estratégicos, contribuindo para alcançá-los, isto é, ser relevante para medir os objetivos;
- iv. Realista: pode ser alcançada no período previsto a custo razoável e considerando as restrições existentes;
- v. Limitação temporal: expressa o período esperado para seu alcance.

Com relação à confiabilidade, procurou-se verificar a credibilidade da fonte de dados para fins de avaliação.

Do total de 1.132 metas presentes no PPA 2016-2019, foram examinadas 101 (8,9%), conforme critérios de materialidade e relevância. Dessa amostra, 35 metas (35%) apresentaram problemas de qualidade e/ou de confiabilidade.

Quanto à qualidade, as principais falhas encontradas foram:

- a) ausência de indicação do patamar quantitativo que serve como referência, impedindo que se identifique o avanço em 2016 para o atingimento da meta;
- b) metas excessivamente genéricas, não sendo possível definir com clareza o que se pretende alcançar;
- c) incongruência na metodologia de apuração da meta alcançada; e
- d) ausência de quantitativos de referência e problemas no modo de medição do alcance.

Com relação à confiabilidade dos dados apresentados, são citados como problemas verificados:

- a) divergência metodológica que permite a duplicidade na contabilização do patamar atingido; divergência entre informação enviada por gestores e apresentada na PCPR;
- b) dados controlados por planilha eletrônica (Excel), com risco para a credibilidade da informação;
- c) metodologia inconsistente no cálculo da realização.

Além das distorções citadas, ressalto que a PCPR possui outras falhas sobre a transparência das informações de desempenho. Observa-se que ela apenas retrata o que foi feito em cada exercício, sem que haja qualquer informação sobre o que se pretendia alcançar naquele período, para fins de comparação. Com efeito, somente são definidas metas para o período de quatro anos, período coincidente com a vigência do PPA.

A situação encontrada constitui um obstáculo ao alcance da finalidade da prestação de contas, reduz a *accountability* e restringe o acompanhamento tempestivo por parte da sociedade dos compromissos pactuados no PPA.

Com base nessas constatações, são propostas, no Relatório das Contas 2016, recomendações aos órgãos pertinentes para correção das falhas identificadas e inclusão de parâmetros anuais para cada meta.

#### IV - CONFORMIDADE FINANCEIRA E ORÇAMENTÁRIA

Em relação a este ponto, a análise empreendida pelo TCU tem o objetivo de avaliar a adequação da gestão orçamentária e financeira do exercício de 2016 quanto ao cumprimento das leis e normas pertinentes, notadamente no que tange às regras insculpidas na Constituição Federal, na Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e na Lei Orçamentária Anual (LOA).

Consoante já mencionado, o resultado dessa avaliação, no que não aponta ilegalidade, não configura certificação acerca da regularidade da gestão, em similitude ao disposto no art. 206 do Regimento Interno do TCU (RITCU).

Dos achados dispostos no Relatório das Contas 2016, destaco dois pontos:

- a) o contingenciamento de despesas discricionárias da União em montante inferior ao necessário para o atingimento da meta fiscal vigente na data de edição do Decreto 8.700/2016, de 30/3/2016, com infração aos arts. 1º e 9º da Lei Complementar 101/2000 e 55 da Lei 13.242/2015;
- b) a concessão ou a ampliação de benefícios tributários de que decorra renúncia de receita sem a observância das regras de planejamento e transparência.

O **primeiro** trata de irregularidade também verificada nas Prestações de Contas do Presidente da República referentes aos anos de 2014 e 2015.

Em 2016, a LDO estabeleceu a meta de superávit primário para os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social no valor de R\$ 24 bilhões. Com base nessa meta, em 12/2/2016, foi emitido o Decreto 8.670, dispondo sobre a programação orçamentária e financeira e estabelecendo o cronograma mensal de desembolso do Poder Executivo para o exercício de 2016. Após o resultado da execução de receitas e despesas do governo relativo ao primeiro bimestre, com arrecadação de receitas abaixo das previstas e realização de despesas acima das estimadas, o Poder Executivo promoveu um contingenciamento de despesas em volume inferior ao necessário em cerca de R\$ 4,33 bilhões, o que contraria o disposto nos arts. 1º e 9º da Lei Complementar 101/2000 e o art. 55 da Lei 13.242/2015.

Posteriormente, por meio da promulgação da Lei 13.291, de 25/5/2016, a meta fiscal foi alterada de um superávit de R\$ 24,0 bilhões para um déficit de R\$ 170,5 bilhões, devido ao cenário de retração da atividade econômica, de frustração da receita e de dificuldade na contenção das despesas primárias. Os decretos posteriores de programação orçamentária, Decretos 8.784, 8.824, 8.864 e 8.919/2016, foram emitidos em consonância com essa meta alterada.

Releva notar que a omissão de contingenciamento ocorrida em 2016, ainda na gestão da Exm<sup>a</sup> Sr<sup>a</sup> Dilma Rousseff, embora grave, possui circunstâncias atenuantes em relação às verificadas em 2014 e 2015.

No caso de 2014, evidenciou-se que as estimativas de receitas e despesas não contemplavam todas as informações disponíveis e não representavam com fidedignidade as perspectivas para a execução orçamentária durante quase todo o exercício, culminando em omissão de contingenciamento superior a R\$ 28 bilhões no quinto bimestre – configurando irregularidade que, em conjunto com diversas outras, como a realização de operações de crédito vedadas pela LRF e omissões nas estatísticas fiscais, caracterizaram um quadro de grave comprometimento da gestão das finanças públicas federais.

Por sua vez, em 2015, o contingenciamento realizado ao final do terceiro bimestre utilizou como parâmetro a meta fiscal proposta em projeto de lei (PLN 5/2015), e não aquela de fato vigente conforme a LDO para o exercício. Isso resultou em insuficiência de contingenciamento R\$ 49,4 bilhões.

Por fim, como já mencionado, a insuficiência de contingenciamento em 2016 ocorreu apenas no início do exercício (primeiro bimestre) e representou omissão da ordem de R\$ 4,33 bilhões. Nos demais bimestres, não se observou irregularidade quanto a esse aspecto.

O **segundo** ponto que destaque merece menção por constituir infração que já vem ocorrendo há alguns anos e tem o poder de impactar significativamente o resultado fiscal.

Ao longo dos últimos anos, tem se intensificado a utilização de renúncias de receitas como instrumento de financiamento de políticas públicas. Impressiona a magnitude das cifras envolvidas, como demonstram os dados de 2016, ano em que o montante projetado de receitas renunciadas alcançou R\$ 377,8 bilhões (entre benefícios tributários, tributários-previdenciários e financeiros e creditícios), superando, por exemplo, as despesas orçamentárias com saúde e educação somadas (R\$ 215 bilhões) e representando 45,5% das despesas na Função Previdência Social, segunda maior despesa do orçamento.

Quanto aos **benefícios tributários**, observou-se um crescimento em relação ao PIB e à arrecadação de receitas, respectivamente, de 18% e 24%, no período de 2009 a 2016. Em valores absolutos, o gasto com renúncias tributárias cresceu 133% no período, no entanto, em comparação a 2015, verificou-se uma queda de 2% dos somatórios dos benefícios em 2016.

No que tange aos **benefícios previdenciários**, constatou-se um incremento de cerca de 88% entre 2012 e 2016. Não obstante, cabe destacar a diminuição no montante desses benefícios no exercício de 2016, no percentual de 13%, em relação a 2015, por conta da queda do valor total referente à “Desoneração da folha de salários” em cerca de 42%.

Por fim, os **benefícios financeiros e creditícios** são decorrentes de operações de crédito realizadas por instituições financeiras com recursos próprios ou do Tesouro, com taxas e prazos mais favoráveis do que os praticados pelo mercado e que são direcionados para setores específicos com o

intuito de incentivar seu desenvolvimento. As despesas decorrem das diferenças de taxas entre essas operações e as praticadas pelo mercado e seguem metodologia própria.

Em 2016, esses benefícios atingiram o montante projetado de R\$ 106,9 bilhões, 0,8% abaixo do realizado em 2015, que foi mais do que o dobro do realizado em 2014. **A instituição que recebeu o maior valor foi o BNDES, com 36,68% do total, sendo 27,16% referentes a empréstimos da União ao banco e 9,52% referentes ao Programa de Sustentação do Investimento – PSI.**

Outros fundos sociais que também receberam benefícios significativos em 2016 foram o Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), com R\$ 15,8 bilhões, apresentando crescimento de 192,4% em relação a 2015, e o Fundo de Financiamento Estudantil (FIES), com R\$ 11,4 bilhões, o que representa crescimento de 71,8% em relação a 2015.

Nos últimos anos, portanto, tem se verificado um forte crescimento das renúncias de receitas.

Embora essa situação represente riscos substanciais para o equilíbrio fiscal e o alcance de resultados planejados, a matéria não tem ganhado a devida atenção por parte dos gestores. Ao contrário, o que se observou foi fragilidade nos controles e falta de transparência, situação que se mostra vulnerável, inclusive, à prática de atos de corrupção a partir da manipulação dessas regras de favorecimento de certos grupos em detrimento dos demais.

O relatório das Contas de Governo revela, especificamente, o descumprimento de normas legais, as quais representam regras de controle e transparência que incidem sobre essas operações.

O art. 150, § 6º, da Constituição Federal, exige que as renúncias de receita sejam concedidas somente por lei específica que regule exclusivamente a matéria ou o respectivo tributo. Já o art. 14 da LRF assim prescreve:

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

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

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

Além disso, a LDO para o exercício de 2016 exige que as renúncias de receitas sejam acompanhadas de: estimativa dos efeitos; demonstração das compensações, se for o caso; consignação de objetivos; e limitação da vigência do benefício concedido no prazo máximo de cinco anos (arts. 113 e 114).

Em 2016, foram expedidas três leis e duas medidas provisórias, instituindo renúncias de receitas, a saber:

a) Lei 13.243, de 11/1/2016, que instituiu a isenção e a redução do Imposto de Importação na execução de projetos de pesquisa e inovação;



b) Lei 13.257, de 8/3/2016, que criou o Programa Empresa Cidadã, destinado à prorrogação da licença-maternidade mediante concessão do incentivo fiscal referente a dedução do IRPJ no total da remuneração paga por conta da prorrogação;

c) Lei 13.353, de 3/11/2016, que concedeu isenções tributárias à Academia Brasileira de Letras e outros;

d) Medida Provisória 762, de 22/12/2016, que prorrogou o prazo de vigência da não incidência do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM;

e) Medida Provisória 713, de 1/3/2016, convertida na Lei 13.315, de 20/7/2016, que reduziu, para algumas situações, a alíquota do imposto de renda retido na fonte incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoas residentes ou domiciliadas no exterior.

Este Tribunal constatou que, em quatro das cinco renúncias de receitas instituídas em 2016, não foram atendidos os requisitos exigidos pelo mencionado dispositivo da LRF (art. 14). Além disso, nenhuma das normas acima mencionadas observou o disposto nos arts. 113 e 114 da LDO 2016, ao serem omissas na demonstração da estimativa dos efeitos da renúncia fiscal e respectiva compensação.

Observou-se, ainda, à exceção das MPs 713/2016 e 762/2016, que as normas criadoras dos benefícios acima citadas não estabeleceram cláusula de vigência que limitasse o benefício no prazo máximo de cinco anos, em desacordo com o § 4º do art. 114 da LDO/2016.

Vale ressaltar que esta Casa já expediu diversas recomendações e determinações a órgãos do Poder Executivo com vistas a induzir o cumprimento dos dispositivos constitucionais e legais sobre o tema, principalmente quanto ao art. 14 da LRF, quais sejam: subitem 9.2 e 9.3 do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário, subitem 9.4 do Acórdão 809/2014-TCU-Plenário, subitem 9.1 do Acórdão 1205/2014-TCU-Plenário, subitem 1.6.1 do Acórdão 384/2016-TCU-Plenário e subitem 9.5 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário.

Da mesma forma, por meio do subitem 9.2 do referido Acórdão 793/2016-TCU-Plenário, também foi recomendado às Presidências da Câmara dos Deputados e do Senado Federal que orientassem os órgãos de assessoramento legislativo que atuam junto às comissões competentes, quando da análise de propostas que concedam ou ampliem renúncias de receitas tributárias, sobre a necessidade de que seja verificado o cumprimento dos requisitos exigidos pelo art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Reforço a importância do estabelecido no art. 14 da LRF, mormente sua relevância para o controle e a gestão fiscal. Ao obrigar a realização da estimativa do impacto orçamentário-financeiro decorrente da renúncia da receita, bem como sua consideração para a previsão da receita ou a adoção de medidas de compensação, o dispositivo impõe que os agentes públicos demonstrem a compatibilidade de tais renúncias, ainda no momento de sua criação, com as necessidades orçamentárias e financeiras da União.

Destaca-se, ainda, a exigência da LDO 2016 de prazo de vigência de 5 anos para os benefícios tributários. Sabe-se que boa parte dos benefícios em vigor não possui prazo de vigência e, dessa forma, não passam pelo crivo do legislativo periodicamente, como ocorre com as despesas públicas. Ou seja, uma vez instituídos, dificilmente tais benefícios serão revistos, ampliando-se assim o volume de renúncias de receitas ao longo dos anos, com impactos significativos no equilíbrio fiscal.

Merece ainda reflexão o fato de que, com a adoção dessas medidas de desoneração, enquanto alguns poucos contribuintes são beneficiados, o restante da sociedade é obrigado a arcar integralmente

com a alta carga tributária brasileira, gerando uma assimetria de tratamento entre os cidadãos, além de ampliar a complexidade do sistema tributário. Daí a necessidade de que tais escolhas sejam transparentes e tenham sua adoção condicionada à análise de impacto dos seus efeitos na gestão fiscal.

A relevância dessas questões justifica a emissão de alerta específico sobre o tema no parecer prévio, com vistas a evitar ocorrências semelhantes.

Por fim, gostaria de tecer alguns comentários sobre o apontamento constante do Relatório da Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag) e do parecer do Procurador-Geral do Ministério Público junto ao TCU a respeito da **abertura de crédito extraordinário** por meio de medida provisória, em desacordo como o requisito constitucional da imprevisibilidade previsto no art. 167, § 3º, da Constituição Federal.

Conforme me pronunciei na Declaração de Voto relativa às Contas do Presidente da República de 2015, entendo que a matéria necessita ser debatida com maior profundidade e mais amadurecida no âmbito desta Corte antes de figurar no rol de irregularidades das Contas presidenciais.

Trata-se de matéria de índole essencialmente constitucional, com disciplina específica no art. 62, § 1º, inciso I, alínea “d”, c/c o art. 167, § 3º da Carta Maior. Esses dispositivos impõem a necessidade de observância dos pressupostos de **relevância** e **urgência** para a edição de medidas provisórias, assim como de **imprevisibilidade** e **urgência** para as despesas objeto de crédito extraordinário.

Preocupa-me uma eventual usurpação, por esta Corte, da competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal (STF) de exercer, *in abstracto*, o controle de constitucionalidade de atos normativos primários.

O apontamento baseia-se numa distinção entre os pressupostos para a edição de qualquer medida provisória (urgência e relevância, conforme o art. 62 da Constituição Federal) e os requisitos previstos para a abertura de crédito extraordinário (imprevisibilidade e urgência, nos termos do art. 167, § 3º). Defende-se que haveria maior discricionariedade por parte do legislador – o Presidente da República no caso – no juízo quanto aos primeiros requisitos, mas não quanto aos últimos. Por essa razão, não escaparia das competências do Tribunal o estrito controle do atendimento dos requisitos de imprevisibilidade e urgência.

Todavia, entendo que, sendo a urgência requisito previsto tanto no art. 62 como no art. 167, § 3º, a relevância na edição de medida provisória de abertura de crédito extraordinário revelar-se-ia pelo caráter de imprevisibilidade da despesa a ser atendida pelo crédito adicional em questão.

Por essa lógica, não se poderia dissociar o exame da adequação dos requisitos ínsitos à abertura de crédito extraordinário daqueles associados à edição de MP. Por conseguinte, não vejo como inequívoco que o controle exercido pelo TCU, neste caso, incide sobre mero ato administrativo ou se, ao contrário, esta Corte estaria avançando no controle de constitucionalidade de medida provisória.

A controvérsia que circunda a questão revela-se, inclusive, dentro do próprio Supremo Tribunal Federal. No julgamento da Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.048-1/DF, por meio da qual foram questionados os limites constitucionais de medida provisória que abrisse crédito extraordinário, a jurisprudência do Plenário da Suprema Corte foi modificada quanto ao cabimento de controle abstrato sobre norma de caráter concreto. Diferentemente do tratamento que até então dava à questão, o STF assentou que o controle direto de constitucionalidade deverá ser exercido sempre que houver um tema ou uma controvérsia constitucional suscitada em abstrato, independentemente do caráter geral ou específico, concreto ou abstrato de seu objeto.

Parece-me, portanto, que o controle da adequação das medidas provisórias que veiculam créditos extraordinários competiria ao próprio Congresso Nacional e, excepcionalmente, ao Supremo Tribunal Federal, em sede de controle constitucional concentrado.

Por essas razões, julguei que não seria adequado incluir a irregularidade apontada pela Semag no rol de ressalvas do Relatório e Parecer Prévio da Prestação de Contas do Presidente da República 2016.

De toda sorte, mesmo em face de toda essa controvérsia, creio ser inquestionável a contribuição deste Tribunal ao analisar e dar transparência tanto sobre os montantes envolvidos na execução de créditos extraordinários como sobre a possível desvirtuação e abuso no uso do instrumento. Nos próximos anos, aliás, vislumbro um risco real de utilização de créditos extraordinários para fugir ao teto de gastos imposto pela Emenda Constitucional 95/2016, o que poderia impedir o alcance dos objetivos de tal emenda.

Com efeito, a utilização de mecanismos para contornar os controles inerentes ao orçamento inquestionavelmente representa risco com enorme potencial de afetar a ação planejada e transparente que dá sustentação à gestão fiscal responsável. Cumpre a este Tribunal, portanto, manter-se vigilante também quanto a esse aspecto.

#### V - BALANÇO GERAL DA UNIÃO

Em cumprimento ao art. 71, inciso I, da Constituição Federal, e ao art. 36, parágrafo único, da Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, foram auditadas as demonstrações contábeis consolidadas da União do exercício de 2016, cuja elaboração é de responsabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional. Conforme a Lei 4.320/1964, as demonstrações obrigatórias são os Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais. A partir do exercício de 2015, com a implantação do modelo de Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), foram incluídas a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

O exame empreendido por esta Corte sobre o Balanço Geral da União (BGU) busca atender ao disposto no art. 228 do Regimento Interno do TCU, segundo o qual o parecer prévio será conclusivo no sentido de “expressar se as contas prestadas pelo Presidente da República representam adequadamente as posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial, em 31 de dezembro”.

Sob essa perspectiva, as constatações se referem somente ao aspecto contábil das transações e aos saldos auditados e relatados, situando-se as análises sobre os aspectos fiscal e orçamentário no Capítulo 4 do relatório, já tratado neste voto.

Os trabalhos foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria do Tribunal de Contas da União, com o Manual de Auditoria Financeira e, no que aplicável, com as normas internacionais de auditoria. Nesse sentido, os apontamentos configuram distorções que surgem a partir do cotejo entre cada item selecionado para exame e determinado padrão.

Segundo a Issai 1450, distorção é a diferença entre o valor divulgado, a classificação, apresentação ou divulgação de um item nas demonstrações contábeis e o valor, a classificação, apresentação ou divulgação requerida para que o item esteja em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

No Relatório, estão analisadas, em detalhe, as principais distorções encontradas nas demonstrações contábeis da União em decorrência da auditoria realizada pelo TCU (TC 029.130/2016-6). Elas constam em contas do ativo, do passivo e do Balanço Orçamentário.

Destaco as seguintes ocorrências:

1. No ativo circulante e não circulante, em créditos de curto e longo prazo:

- Superavaliação de R\$ 131,8 bilhões em registros que não satisfazem os critérios de reconhecimento de ativo;

- Superavaliação de R\$ 26 bilhões decorrente de ausência de conta de ajuste para perdas em contas diversas de crédito a receber.

2. No ativo não circulante, em imobilizado:

- Subavaliação estimada em R\$ 227 bilhões, em razão da falta de registro de 87% dos imóveis destinados à reforma agrária.

3. No passivo

- Subavaliação em valor não estimado, devido à falta de reconhecimento de provisão correspondente ao montante de ações judiciais;

- Superavaliação em R\$ 42,2 bilhões decorrente do reconhecimento indevido de depósitos compulsórios;

- Subavaliação em valor não estimado em razão da falta de registro das provisões matemáticas referentes ao pagamento de encargos futuros de militares inativos e pensionistas.

Especificamente quanto à última distorção mencionada, divergi do apontamento do Relatório da Semag e do parecer do Ministério Público, entendendo que ela não deve constar como ressalva nas contas.

Registro a existência de controvérsia quanto a essa questão no que diz respeito à natureza do regime protetivo social das Forças Armadas, se seria previdenciário ou não. Trata-se de assunto pendente de melhor reflexão no âmbito desta Corte, em outros processos, e do Governo Federal.

De qualquer forma, independentemente do enquadramento jurídico que possamos dar a esse regime, os padrões internacionais e as normas nacionais de contabilidade sugerem a evidenciação de tal passivo no BGU. Vale dizer, sejam enquadrados como benefícios previdenciários ou não, esse compromisso assumido pelo governo federal deve estar registrado nas suas demonstrações, possibilitando o planejamento fiscal responsável.

Desse modo, referida distorção deve ser corrigida tão logo os dados permitam estimá-la e registrá-la da maneira adequada, razão pela qual proponho recomendação nesse sentido, conforme posicionamento que já vinha sendo adotado pelo Tribunal nos anos anteriores.

Por outro lado, a meu ver, não seria adequado incluir esse apontamento como fundamento para as ressalvas das contas no Parecer Prévio. Com efeito, é razoável atribuir a ausência de registro à indefinição tanto no âmbito desta Corte quanto do governo federal sobre a natureza desses encargos com militares inativos e pensionistas.

Superada essa questão, a partir da análise do resultado da auditoria realizada no Balanço, percebe-se que foi possível estimar o montante de determinadas distorções segundo as melhores práticas contábeis, porém, para outra parcela, não se conseguiu formular estimativa do valor

envolvido. Portanto, é possível afirmar que os valores quantificados representam o patamar financeiro mínimo de distorção, de modo que, com elevada probabilidade, o desbalanceamento entre o real e o registrado deve ser de ainda maior magnitude do que o apontado nesta oportunidade.

No total, em números absolutos, foram detectadas distorções estimáveis de valor do ativo da ordem de R\$ 412,51 bilhões, o que representa cerca de 9% do total do ativo, e do passivo da ordem de R\$ 58,7 bilhões, o que representa cerca de 0,9% do total do passivo.

Embora esses números sejam significativos, há que se sopesar relevante mudança de postura da Secretaria do Tesouro Nacional em relação à questão. Sob uma perspectiva cronológica, verifica-se substancial evolução nas demonstrações ora em exame, na medida em que as distorções existentes em anos anteriores eram ainda mais expressivas e estão sendo paulatinamente sanadas pelas equipes técnicas e dirigentes do Tesouro, em resposta à atuação desta Corte.

O registro do passivo atuarial do regime próprio de previdência dos servidores civis da União e a constituição de ajustes de perda dos haveres financeiros são apenas alguns exemplos de aperfeiçoamentos implantados nas demonstrações contábeis em razão da atuação do Tribunal e da busca do alinhamento da política contábil governamental com as normas contábeis internacionais.

Por tudo isso, alinho-me ao posicionamento da unidade instrutora no sentido de que o melhor encaminhamento a ser dado ao conjunto das constatações relativas ao BGU é a emissão de **opinião com ressalvas** às Demonstrações Consolidadas da União em 2016. Com vistas ao aperfeiçoamento dos processos de elaboração e divulgação do Balanço Geral da União, foram propostas recomendações destinadas a diversos órgãos e entidades da administração pública federal.

Nada obstante, julgo adequado alertar o Poder Executivo, acerca da possibilidade de o Tribunal de Contas da União emitir opinião adversa sobre o BGU, caso não sejam adotadas as medidas necessárias para a correção das distorções verificadas.

## VI - PARECER

A partir dos fundamentos apresentados, as minutas de pareceres prévios que submeto à consideração do Plenário, referentes aos dois períodos analisados, são no sentido de que **as contas atinentes ao ano de 2016 estão em condições de serem aprovadas pelo Congresso Nacional com ressalvas.**

Estou convicto de que essa análise empreendida pelo Tribunal, consubstanciada no Relatório e nos Pareceres Prévios, subsidiará com elementos técnicos o órgão de cúpula do Poder Legislativo para que possa realizar o julgamento das contas do Presidente da República, nos termos do art. 49, inciso IX, da Constituição Federal, e demais atividades concernentes à sua função típica de fiscalização. A história recente tem demonstrado que são cada vez mais relevantes os efeitos decorrentes desse pronunciamento do Tribunal, transcendendo nossa função constitucional mais evidente de auxiliar o Congresso Nacional.

Num contexto de crise fiscal e global, julgo que é ainda mais importante o papel institucional desta Corte de transmitir confiança para a sociedade e credibilidade às informações governamentais. Com efeito, o aprimoramento das instituições políticas e seus consequentes reflexos na dinâmica da nossa economia exigem a paulatina construção de um ambiente minimamente estável, confiável e transparente. E a fidedignidade das informações divulgadas, permeada por comportamento íntegro e boas práticas de *accountability*, é pressuposto essencial para o estabelecimento de qualquer relação de credibilidade entre governantes e governados.

Portanto, temos muito a contribuir para aumentar o nível de confiança dos usuários de informações produzidas pelos órgãos que cuidam das finanças públicas. Ganha a sociedade, na medida em que terá melhores condições de avaliar as escolhas e os resultados governamentais, ao mesmo tempo em que se beneficiará das políticas públicas viabilizadas a partir do incremento de investimentos propiciados por um contexto de maior segurança e hígidez.

São essas razões que me levam a enaltecer o importante papel da Corte de Contas como órgão guardião da gestão fiscal responsável. Tenho dito que o Tribunal de Contas da União está para a responsabilidade fiscal assim como o Supremo Tribunal Federal está para a Constituição Federal.

É a partir dessa perspectiva perseverante que voto por que o Tribunal adote as minutas de relatório e parecer que ora submeto à deliberação deste Colegiado.

TCU, Sala das Sessões Ministro Luciano Brandão Alves de Souza, em 28 de junho de 2017.

Ministro BRUNO DANTAS  
Relator