



República Federativa do Brasil

Tribunal de Contas da União

Ministros

Benjamin Zymler, Presidente
Augusto Nardes, Vice-Presidente
Valmir Campelo
Walton Rodrigues
Aroldo Cedraz
Raimundo Carreiro
José Jorge
José Múcio

Ministros-substitutos

Augusto Sherman Cavalcanti
Marcos Bemquerer Costa
André Luís de Carvalho
Weder de Oliveira

Ministério Público

Lucas Rocha Furtado, Procurador-Geral
Paulo Soares Bugarin, Subprocurador-Geral
Cristina Machado da Costa e Silva, Subprocuradora-Geral
Marinus Eduardo de Vries Marsico, Procurador
Júlio Marcelo de Oliveira, Procurador
Sérgio Ricardo Costa Caribé, Procurador

Fiscalização a serviço da sociedade

REVISTA do TCU

Revista do Tribunal de Contas da União • Brasil • ano 43 • número 121 • Maio/Agosto 2011



Carta ao Leitor

Caro leitor, a Constituição Federal de 1988 reserva para o Tribunal de Contas da União a missão de apreciar e emitir parecer prévio conclusivo sobre as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República. Trata-se de etapa fundamental no processo de controle externo da gestão pública brasileira, pois oferece ao Poder Legislativo elementos técnicos essenciais para o julgamento das contas do chefe do Poder Executivo.

Além das contas prestadas pelo Poder Executivo, o TCU julga individualmente as contas dos demais Poderes e do Ministério Público, o que permite compor um panorama da Administração Pública Federal e conhecer o resultado de sua atividade.

O relatório das contas de governo do exercício de 2010 discute o cenário econômico e as ações governamentais, com o objetivo de promover a *accountability* governamental, assim como dar transparência às ações estatais; avaliar o desempenho do governo; incentivar o aperfeiçoamento da gestão pública em seus mais variados aspectos; fornecer um parecer sobre os dados financeiros, patrimoniais e contábeis da União; além de realizar um diagnóstico profundo de temas importantes para a sociedade, tais como mobilidade urbana, saúde, educação e direitos dos usuários de serviços públicos.

Neste número especial de nossa revista, sobre as contas do governo, apresentamos entrevista com o Ministro Aroldo Cedraz, relator do processo, e artigos técnicos de servidores da Secretaria de Macroavaliação Governamental; além de matéria da Secretaria de Comunicação que discorre sobre o processo de elaboração do relatório, com o envolvimento de representantes da sociedade, do governo, do setor produtivo e da mídia.

Esperamos elucidar o processo de elaboração do relatório em todas as etapas envolvidas.

Boa leitura !



Augusto Nardes é Ministro do Tribunal de Contas da União e Supervisor do Conselho Editorial da Revista do TCU

Os conceitos e opiniões emitidas em trabalhos doutrinários assinados são de inteira responsabilidade de seus autores.

Permite-se a reprodução desta publicação, em parte ou no todo, sem alteração do conteúdo, desde que citada a fonte e sem fins comerciais.

www.tcu.gov.br

Revista do Tribunal de Contas da União. - v.1, n.1 (1970) - . – Brasília : TCU, 1970- .

v.

De 1970 a 1972, periodicidade anual; de 1973 a 1975, quadrimestral; de 1976 a 1988, semestral; 1989, quadrimestral; 1990 a 2005, trimestral; 2006, anual; a partir de 2007, quadrimestral.

ISSN 0103-1090

1. Controle de gastos públicos – Brasil. 2. Controle externo – Brasil. I. Tribunal de Contas da União.

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Ministro Ruben Rosa



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

FUNDADOR

Ministro Iberê Gilson

SUPERVISOR

Ministro Augusto Nardes

CONSELHO EDITORIAL

Ministro-susbtituo Augusto Sherman Cavalcanti
Procurador-Geral Lucas Rocha Furtado
Artur Adolfo Cotias e Silva
Guilherme de La Rocque Almeida
Adriano Cesar Ferreira Amorim

RESPONSABILIDADE EDITORIAL

Instituto Serzedello Corrêa
Centro de Documentação
Editora do TCU

COLABORADORES

Gabinete do Ministro Aroldo Cedraz
Biblioteca Ministro Ruben Rosa
Secretaria das Sessões
Secretaria de Comunicação Social
Secretaria de Macroavaliação Governamental
Biblioteca Ministro Ruben Rosa

Projeto Gráfico

Pablo Frioli

Diagramação e Capa

Pablo Frioli

Fotos:

Pág. 14: Robin Utracik [Stockxchg]
Pág. 15: Programa Luz Para Todos [divulgação]
Pág. 16: Antônio Cruz [Agência Brasil]
Pág. 17 Luiz Farias [Stockxchg]
Pág. 18: Sanja gjenero [Stockxchg]
Págs. 21, 29,77: Jakub Krechovicz [Stockxchg]
Pág. 34: Svilen Milev [Stockxchg]
Págs. 40, 56, 88: Ilker [Stockxchg]
Pág. 43: Robert Proksa [Stockxchg]
Pág. 45: Balazs Czitrovsky [Stockxchg]
Págs. 47, 52, 55: Gabriella Fabbri [Stockxchg]
Pág. 48: Max Romersa [Stockxchg]
Pág. 63: David Siqueira [Stockxchg]
Pág. 71: Michal Ufriak [Stockxchg]
Pág. 72: Barun Patro [Stockxchg]
Pág. 82: Zoran Ozetsky [Stockxchg]
Pág. 84: Grzessiek [Stockxchg]
Pág. 87: Arquivo Agência Brasil [Stockxchg]

EDITORA DO TCU

SAFS Quadra 4 Lote 1
Edifício-Sede, Sala 51
Brasília-DF 70.042-900
(61) 3316-5081/7929
revista@tcu.gov.br

Impresso pela Sesap/Segedam

Entrevista // Ministro Aroldo Cedraz 6**6** O desafio da inovação**Destaque 10****12** Contas do governo: transparência, controle e cidadania**Artigos 26****20** Contas de Governo como instrumento de *accountability*, de melhoria da governança e de fomento à cidadania**28** A Dívida Pública e o controle exercido pelo TCU**46** Perspectivas do Controle sobre os Benefícios Fiscais: Avaliação da Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR)**62** Auditoria Financeira na Apreciação das Contas de Governo da República**76** Considerações sobre a estratégia de controle do pac**86** Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República: O Desempenho da Economia Brasileira**Índice de Assunto 92****Índice de autor 96****Endereços 98****Entrevista****6****Destaques****12****Artigos****20**

O desafio da inovação



Em linhas gerais, como é realizado o processo de análise das Contas do Governo?

No exercício de 2010, na condição de Relator das Contas de Governo, busquei direcionar os trabalhos do Tribunal para que o processo de análise das contas levasse em consideração, fundamentalmente, o cidadão brasileiro. De nada adianta um processo de análise das contas não considerar que os serviços públicos decorrentes da execução das despesas orçamentárias do Governo Federal objetivem beneficiar, ao final, esse “personagem” tão esquecido.

Em consequência disso, entendo de suma importância que a relevância e riqueza do exame efetuado nessa análise devam ser bem compreendidas. Nesse sentido, por exemplo, para que o público em geral possa ter mais acesso a esse parecer, o Tribunal elabora fichas-síntese que resumem o conteúdo do extenso relatório.

Gostaria de destacar também que, além das informações encaminhadas pelo Governo Federal, há diversas unidades do TCU que participam desse processo, coordenado pela Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), e executado, principalmente, pela Secretaria de Macroavaliação Governamental (SemaG). Outras unidades da Segecex também participam desse processo, e, por meio de fiscalizações, subsidiam, especialmente, o capítulo dedicado ao exame da ação setorial do governo.

Após todo esse trabalho, que conta, inclusive, com o apoio do Gabinete do Relator, o Parecer Prévio é aprovado pelo Plenário e posteriormente entregue ao Presidente do Congresso Nacional. Lembro, ainda, que o TCU monitora, junto aos órgãos ou entidades responsáveis por atividades relacionadas à sua área de atuação, o cumprimento das recomendações feitas no parecer.

Este ano, o TCU analisou as contas pela 76ª vez, ainda é possível inovar? Se sim, quais inovações a análise das Contas de 2010 trouxe em relação aos anos anteriores?

Inovar é sempre um desafio, ainda mais diante do padrão de qualidade da análise que tem sido realizada pelo TCU nas contas dos exercí-

“...busquei direcionar os trabalhos do Tribunal para que o processo de análise das contas levasse em consideração, fundamentalmente, o cidadão brasileiro.”

cios anteriores. Mesmo assim, devo reconhecer que se alguma inovação nas contas de 2010 foi conseguida, isso ocorreu graças ao apoio que recebi das diversas unidades do Tribunal. Nunca me canso de destacar que esta Casa conta com um corpo técnico qualificado, à altura do desafio de aprimorar constantemente seu processo de trabalho.

De outra parte, por uma feliz coincidência, tive a oportunidade de divulgar as mudanças trazidas na análise das Contas do Governo brasileiro de 2010 no 21º Simpósio Nações Unidas/Intosai, realizado no Centro Internacional da ONU, em Viena, no período de 13 a 15 de julho de 2011. Apresentei meu aprendizado como relator das Contas de Governo relativas ao exercício de 2010 no painel destinado à discussão de artigos e de experiências das EFS.

Naquela oportunidade, a discussão foi muito rica. As EFS apresentaram inúmeras práticas que merecem ser estudadas pelo TCU. Não posso deixar de comentar, contudo, que o Tribunal está muito bem situado no contexto das demais entidades de fiscalização da Intosai. Pude avaliar isso a partir dos intensos debates travados no Seminário, nos quais as EFS relatavam as dificuldades específicas de cada país.

Na minha apresentação, destaquei as inovações adotadas pelo Tribunal para aperfeiçoar o conteúdo do Parecer Prévio, tendo em vista seu objetivo final, que, não me canso de repetir, deve ser sempre o cidadão.

Nesse sentido, destaquei no 21º Simpósio NU/Intosai três iniciativas que foram adotadas pelo TCU para aprimorar o conteúdo do Parecer Prévio: (a) um Seminário sobre o desempenho da economia, com a presença do presidente do Banco Central e do Secretário de Política Econômica do Ministério da Fazenda; (b) uma mesa redonda com representantes de diversos segmentos da sociedade civil; e (c) reuniões com os presidentes do Senado Federal, da Câmara de Deputados e com presidentes e membros de comissões do Congresso Nacional.

Quem é o maior beneficiado pelo fato de o TCU abrir esse trabalho para a participação da sociedade, o próprio Tribunal ou a população?

Creio que ambos. O Tribunal será beneficiado com o aprimoramento do seu processo de trabalho a partir de sugestões relevantes oriundas dos diversos segmentos representativos da sociedade. Quem teve a oportunidade de

“ À medida que as sugestões da sociedade, para aperfeiçoar o processo de elaboração do Parecer Prévio, passem a ser incorporadas ao processo de trabalho do TCU, a população também se beneficiará com um parecer aprimorado e com uma visão mais próxima da realidade. ”

assistir à mesa redonda que patrocinamos com os representantes da sociedade civil testemunhou a riqueza das contribuições trazidas pelos debatedores.

À medida que as sugestões da sociedade, para aperfeiçoar o processo de elaboração do Parecer Prévio, passem a ser incorporadas ao processo de trabalho do TCU, a população também se beneficiará com um parecer aprimorado e com uma visão mais próxima da realidade.

Esse trabalho de análise das contas tem, para o cidadão, alguma utilidade mais concreta, mais perceptível no dia a dia?

O parecer é muito importante em face das inúmeras informações consolidadas que traz sobre a execução das políticas públicas do Governo Federal.

Durante o processo de elaboração do Parecer Prévio das contas de 2010, tomei conhecimento, por exemplo, que a análise das contas é relevante fonte de informação para pesquisadores que estudam a execução orçamentária das despesas públicas federais. Quero destacar, contudo, que a utilidade das contas não está limitada aos estudos acadêmicos.

Falando especificamente das contas de 2010, sem

esquecer o caráter constitucional de que se revestem e o destinatário final que é o Congresso Nacional, a quem compete o julgamento, as contas também servem de subsídio para que a sociedade avalie o que está sendo realizado pelo Governo Federal em suas diversas ações setoriais, como nas áreas de saúde, educação, previdência e segurança pública.

Outros temas que creio de interesse geral são as avaliações relativas à mobilidade

urbana e atuação das agências reguladoras na defesa dos consumidores. A auditoria nas agências reguladoras foi feita em serviços utilizados por grande parcela dos cidadãos brasileiros: telefonia fixa e móvel, TV por assinatura, transporte aéreo de passageiros, distribuição de energia elétrica, distribuição e venda de combustíveis.

Em relação ao exercício de 2010, o TCU recomendou ao Congresso Nacional a

aprovação das Contas, mas com ressalvas. Tendo em vista que o Parlamento não tem julgado as contas nos últimos anos, o TCU pode fazer algo em relação às falhas encontradas?

Minha experiência como parlamentar me inspirou a realizar as reuniões com os presidentes do Senado Federal, da Câmara de Deputados e com presidentes e membros de comissões das duas Casas do Congresso Nacional.

Nessas reuniões, pude confirmar que o trabalho do TCU é amplamente reconhecido pelos deputados e senadores do Congresso brasileiro. Entretanto, o Parecer Prévio relativo às contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, apesar de ser um dos processos mais relevantes do TCU, não tem sido debatido e divulgado com a intensidade de que gostaríamos, apesar da qualidade das informações sobre a macroavaliação da execução das despesas do Governo Federal contidas nesse parecer.

Por outro lado, tive a satisfação de ouvir inúmeros parlamentares relatarem que o Parecer Prévio serve de fonte de consulta para discussões e estudos travados no Congresso. Fui informado, por exemplo, que a Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso



Nacional apreciou praticamente todos os pareceres prévios encaminhados pelo TCU, após debater as conclusões contidas nesses pareceres.

As falhas encontradas que subsidiam o Parecer Prévio são examinadas em processos específicos do Tribunal e as medidas pertinentes são adotadas nesses processos. O desafio do TCU e do Congresso, no caso específico das Contas do Governo, não é discutir essas falhas específicas, mas, sim, analisar as conclusões de caráter geral destacadas no Parecer Prévio.

De alguma forma, a demora do Congresso para analisar o parecer enviado pelo TCU prejudica a efetividade ou a visibilidade do trabalho?

Uma vez que o Parecer Prévio relativo às contas prestadas anualmente pelo Presidente da República é um dos processos mais relevantes do TCU, é evidente que gostaríamos de que a visibilidade de nosso trabalho fosse maior, tanto no Congresso Nacional quanto nos demais segmentos da sociedade brasileira.

Sendo assim, nossa intenção é intensificar a comunicação com os parlamentares de modo a aprimorar o Parecer Prévio para que ele possa, assim, atender de forma mais efetiva aos nossos representantes.

“As falhas encontradas que subsidiam o Parecer Prévio são examinadas em processos específicos do Tribunal e as medidas pertinentes são adotadas nesses processos. O desafio do TCU e do Congresso, no caso específico das Contas do Governo, não é discutir essas falhas específicas, mas, sim, analisar as conclusões de caráter geral destacadas no Parecer Prévio.”

O TCU pretende, de alguma forma, manter conversações com os parlamentares, no sentido de retomarem o julgamento das contas?

Por meio de nossa Assessoria Parlamentar, o Tribunal tem mantido diálogo constante com os parlamentares, tanto em relação a processos em que temos interesse em discutir com o Congresso, quanto em processos em que a discussão é inicialmente suscitada pelos próprios parlamentares.

Conforme destaquei, à medida que o Parecer Prévio passe a atender de forma mais efetiva aos deputados e senadores, a discussão e o julgamento das contas deverá ser retomado a partir da própria relevância dada pelos parlamentares para esse produto do Tribunal.

Recentemente o TCU assinou acordo com o Tribunal de Contas da França, para aprimorar a análise das contas. Como vai funcionar esse trabalho?

Não acompanhei todos os detalhes desse acordo.

Quero destacar, contudo, que considero de extrema importância o intercâmbio do TCU com outras entidades de fiscalização superior. Pude avaliar essa importância por ocasião do 21º Simpósio Nações Unidas/Intosai,

que já mencionei. Eventos dessa natureza trazem não somente contribuições relevantes para o TCU, como também reforçam a importância do Brasil em organismos internacionais que congregam as instituições públicas de controle.

Na minha apresentação, informei aos participantes daquele Simpósio que todas as mudanças que o TCU incorporou ao processo de elaboração e apreciação das Contas de Governo serão avaliadas no acordo de *peer review* a ser conduzido pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Entendo que tanto o *peer review* quanto o intercâmbio com o Tribunal de Contas da França trarão subsídios relevantes para aperfeiçoarmos nossos processos de trabalho relativos à análise das contas prestadas anualmente pelo Presidente da República.

Qual foi a maior lição retirada da experiência de relatar a análise do TCU das Contas de Governo 2010?

Antes mesmo de relatar as contas de 2010, ainda na condição de parlamentar, já tinha noção da relevância e complexidade do processo de análise das informações necessárias à elaboração do Parecer Prévio.

Destacaria duas lições dessa última experiência.

A primeira: elaborar o Parecer Prévio, no prazo de sessenta dias especificado na Lei Orgânica, é um grande desafio para todas as unidades do TCU envolvidas, em especial para a Semaq. Destaco que esses sessenta dias referem-se tão somente ao exame dos documentos recebidos pelo TCU. Muitas informações que o TCU agrega ao processo das contas têm início muito antes, nas fiscalizações executadas ao longo do exercício pelas equipes das secretarias do Tribunal que subsidiam as informações contidas na análise das contas.

A segunda lição que gostaria de destacar é a receptividade que tive ao planejar as três iniciativas que foram adotadas pelo TCU para aprimorar o conteúdo do Parecer Prévio. Os convidados para o seminário sobre o desempenho da economia e para a mesa redonda de representantes de diversos segmentos da sociedade civil demonstraram muito interesse e trouxeram contribuições de relevância para avaliarmos nosso processo de elaboração do Parecer Prévio. A acolhida que tive nas reuniões com os presidentes do Senado Federal, da Câmara de Deputados e com presidentes e membros

de comissões do Congresso Nacional foi igualmente positiva. Tudo isso reflete a crescente importância que o TCU tem adquirido no contexto das instituições públicas brasileiras. Por outro lado, o papel de destaque que o TCU conquistou aumenta ainda mais nossa responsabilidade em aperfeiçoar continuamente o Parecer Prévio sobre as Contas de Governo.

Caso fosse novamente sorteado o Relator das Contas do Governo, o que faria de diferente em relação a este ano?

De diferente, diria que partiria dos avanços conquistados pelo TCU, neste e nos exercícios anteriores, para tentar vencer o desafio de inovar e melhorar esse processo continuamente. É bem provável que os temas específicos a serem aprofundados fossem outros, dadas as muitas outras áreas que podem interessar aos cidadãos brasileiros.

Não obstante, caso relatasse novamente as Contas de Governo, manteria os seguintes pontos: analisar as contas com foco no cidadão e insistir nas sugestões do Congresso Nacional, do governo Federal e dos demais segmentos da sociedade para aprimorar nosso processo de trabalho.

Contas do governo: transparência, controle e cidadania

O Tribunal de Contas da União recebeu da Constituição Federal diversas competências. Entre elas, talvez a mais importante seja a de emitir parecer prévio conclusivo sobre as Contas do Governo da República. Esse procedimento começa com o envio, pelo

Presidente da República, das suas contas ao Congresso Nacional. Isso deve ocorrer até 60 dias após o início da Sessão Legislativa (dia 2 de fevereiro). É o Poder Legislativo que envia as contas ao TCU, para que este faça, no máximo 60 dias após o recebimento, uma minuciosa avaliação, que resultará no

parecer prévio às contas do Presidente da República.

Na Corte de Contas, a análise é feita inicialmente pela Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag), com o apoio de outras unidades técnicas. Depois, as contas seguem para apreciação do relator. Para o exercício de 2010, essa responsabilidade coube

ao ministro Aroldo Cedraz. De acordo com o ministro, essa é uma tarefa de “extrema relevância, que busca traçar um panorama da atuação do governo federal e, com isso, oferecer à sociedade uma visão geral das ações desenvolvidas e dos resultados obtidos pelo Estado brasileiro na execução das políticas públicas”.

O ministro-relator levou seu relatório ao Plenário do TCU em 1º de junho de 2011, no qual propôs a aprovação das contas, com ressalvas, do presidente Luiz Inácio Lula da Silva, no ano de 2010. O Plenário do Tribunal de Contas

da União ratificou o posicionamento do ministro Cedraz.

No dia 8 de junho, o relatório foi levado aos parlamentares pelo presidente do TCU, ministro Benjamin Zymler, que o entregou pessoalmente ao presidente do Congresso Nacional, senador José Sarney. Este encaminhou o parecer técnico da Corte de Contas à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização, que deve analisar o relatório do TCU antes de submetê-lo aos demais senadores e deputados federais, que têm a incumbência constitucional

de julgar as contas do presidente da República.

O TCU existe há 121 anos. No entanto, a tarefa de apreciar as contas do governo é desempenhada desde 1935. Ou seja, esta foi a 76ª vez que a Corte de Contas emitiu seu parecer técnico conclusivo e prévio ao julgamento pelo Congresso Nacional.

Dessa forma, o Tribunal de Contas da União fornece os elementos técnicos. No entanto, são os parlamentares que devem emitir o julgamento político. Tudo com a devida transparência. De modo que o cidadão possa conhecer os efetivos resultados obtidos pela Administração Pública Federal.

Em relação aos outros poderes da República, há medida cautelar concedida pelo Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIN nº 2.238-5, publicada do Diário da Justiça de 21/8/2007, em que foi suspensa a eficácia do caput do art. 56 e do art. 57 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Todavia, essa cautelar não alterou a estrutura do relatório sobre as contas do governo da República, que continua contemplando a gestão e o desempenho dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e do Ministério Público da União.

Ou seja, o parecer prévio é exclusivo para o Chefe do Poder Executivo, cujas contas



Relatório Prévio sobre as Contas do Governo da República do exercício de 2010.

serão julgadas posteriormente pelo Congresso Nacional. Nada impede, contudo, que o Tribunal de Contas da União aprecie, em processos específicos, o cumprimento, por parte dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público, das disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal.

PARTICIPAÇÃO DA SOCIEDADE

Embora seja tarefa árdua inovar em procedimento sedimentado há tantos anos, em 2011, o TCU decidiu buscar melhorias para análise. O ministro Aroldo Cedraz decidiu focar as análises na qualidade dos serviços públicos oferecidos ao cidadão. Com ênfase em saúde, mobilidade urbana, segurança pública e as agências reguladoras.

Para aprimorar o trabalho, uma das linhas escolhidas foi ouvir os interessados. Durante a elaboração do relatório, o TCU colheu impressões e sugestões de representantes da sociedade, do governo, do setor produtivo e da mídia.

Um primeiro seminário reuniu o presidente do Banco Central e o secretário de Política Econômica do Ministério da Fazenda para falar sobre a conjuntura econômica em 2010. Depois, em novo encontro, o Tribunal recebeu consi-

Para aprimorar o trabalho, uma das linhas escolhidas foi ouvir os interessados. Durante a elaboração do relatório, o TCU colheu impressões e sugestões de representantes da sociedade, do governo, do setor produtivo e da mídia.



derações de representantes do meio acadêmico, do setor produtivo, da mídia e da sociedade civil organizada. Também foram realizadas visitas aos presidentes da Câmara e do Senado bem como das comissões de Meio Ambiente, Defesa do Consumidor e Fiscalização e Controle do Senado, além da Comissão de Fiscalização Financeira e Controle da Câmara dos Deputados.

Para o presidente da Confederação Nacional da Indústria (CNI), Robson Andrade, o parecer prévio do Tribunal, por sua finalidade e pela profundidade da sua análise do estado geral das políticas públicas, é peça técnica essencial no julgamento das contas do presidente da República pelo Congresso Nacional. “Faz parte de um complexo, porém salutar processo de freios e contrapesos, que acaba por garantir a independência dos Poderes e o sistema democrático de governança brasileiro”, disse.

Andrade acredita que deve haver um esforço coletivo, para que a análise das contas venha a ser realizada de forma mais aproximada com o governo e com a sociedade. “É que a visão moderna de administração pública eficiente pressupõe a inter-relação dos interesses públicos e privados e abomina o discurso de que podem ser antagônicos ou de

que rivalizam entre si. O interesse privado, especialmente o do setor produtivo, alimenta o interesse público e vice-versa, de modo que a decisão estratégica do que venha a ser melhor para o Brasil não pode prescindir da participação de todos os interessados”, concluiu o presidente da CNI.

Já o presidente da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (Fiesp), Paulo Skaf, destacou o caráter de prestação de contas do trabalho realizado pelo Tribunal. “O TCU tem nas mãos o poder de fiscalizar se a vontade do povo, expressa no orçamento, está sendo atendida e se os recursos estão sendo aplicados de forma adequada, em linha com os critérios legais, com lisura e honestidade na gestão pública”.

Ao comentar o parecer do TCU às contas 2010, Skaf o avalia de forma positiva. “O TCU chama atenção para a eficiência do gasto e das ações provenientes de desonerações e renúncias de receitas. O parecer recomenda priorizar e cumprir as prioridades e critica de forma muito competente os problemas de planejamento e acompanhamento efetivo da execução do gasto público”, completou o presidente da Fiesp.

Para Márcio Holland, secretário de Política Econômica do Ministério da Fazenda, o grande desafio do TCU no trabalho

relativo às Contas do Governo é criar formas de tornar ainda mais efetivas suas recomendações. Para isso, acredita que seja importante o tribunal continuar com a proposta de se aproximar da sociedade e do poder público. “É preciso conhecer profundamente o funcionamento das políticas públicas, o processo de decisão sobre cada medida, cada política, programa ou plano. Logo, é preciso estreitar, na medida do possível, o diálogo com os executores das políticas e compreender as suas restrições.”

Dessa forma, a partir das diversas auditorias e das sugestões colhidas, foram elaborados o relatório e o parecer prévio que foram submetidos ao Plenário do Tribunal de Contas da União. A seguir, uma síntese das principais conclusões do relatório.



DESEMPENHO DA ECONOMIA

A análise da economia destaca o crescimento de 7,5% em 2010. E indica que o Brasil conseguiu se recuperar da crise financeira internacional, pois a produção atingiu níveis superiores ao período pré-crise. Por outro lado, o sinal amarelo vai para a inflação, que atingiu 5,91% em 2010.

No que concerne à evolução do poder de compra do cidadão brasileiro, verifica-se crescimento ao longo dos últimos 110 anos. No entanto, nossa renda per capita ainda é inferior à de vários países da América Latina. Isso se explica, em parte, pela baixa taxa de investimentos em relação ao PIB. O que aponta para a necessidade de mais eficiência no gasto governamental. No ano passado, apenas 9% do orçamento federal foi direcionado a investimentos.

Outro aspecto importante é a questão do emprego. Foram criados 2,5 milhões de novos postos de trabalho em 2010. Uma evolução de 7,7% em relação ao ano anterior.

Em valores absolutos, a dívida pública cresceu e atingiu 1 trilhão e 476 bilhões de reais em 2010. Esse valor se refere somente à União e exclui as estatais, é a chamada Dívida Líquida do Setor Público. Por outro lado, em relação ao

PIB, essa dívida diminuiu 2,43 pontos percentuais.

RECEITAS E DESPESAS

Em relação à análise das receitas e despesas, constata-se que existem problemas sistêmicos relacionados ao planejamento, à priorização e ao acompanhamento efetivo da execução do gasto público.

Para alcançar a meta de *superavit* da LDO, o Poder Executivo identificou a necessidade inicial de contingenciar R\$ 21,8 bilhões da Lei Orçamentária. Essa limitação de empenho e movimentação financeira atingiu os três Poderes e o Ministério Público.

Posteriormente, houve ampliação gradual dos limites de movimentação e empenho. Com destaque para a revisão das estimativas de receita líquida de transferências a es-

tados e municípios e o efeito positivo da cessão onerosa de cinco bilhões de barris de petróleo à Petrobras.

É importante registrar que os contingenciamentos têm gerado restrições ao alcance dos objetivos pretendidos pelos programas de governo, sendo expressivos os recursos do Tesouro Nacional sem utilização imediata.

Outro ponto observado pelo tribunal são os gastos com terceirização, pois há determinação do TCU para a substituição de empregados terceirizados. O prazo foi até 2010, mas ainda há quase 18 mil trabalhadores terceirizados em situação irregular.

Ainda há o tema restos a pagar, cujo valor quase triplicou nos últimos cinco anos, atingindo 129 bilhões de reais em 2010. Isso demonstra descompasso entre a lei

orçamentária e a realidade da execução dos programas governamentais.

AÇÃO SETORIAL DO GOVERNO

O Programa de Aceleração de Crescimento é a principal iniciativa do governo de fomento ao investimento. O PAC previu investir 504 bilhões de reais entre 2007 e 2010. O objetivo é aperfeiçoar o sistema tributário, estimular o crédito e melhorar o ambiente de investimento.

A execução do PAC até o final de 2010 foi de R\$ 444 bilhões, representando 88% da previsão inicial. O TCU constatou que há problemas no monitoramento das ações do PAC, e isso ocorre pela falta de informações sistematizadas.

Em relação à saúde, o relatório aponta que os recursos aplicados em programas como Saúde da Família, Saúde Bucal e Agente Comunitário de Saúde têm melhorado as condições de saúde da população, conforme estudo realizado pela equipe de auditoria do TCU.

O TCU está acompanhando as ações para a Copa de 2014. O Tribunal verificou a ausência de informações tempestivas. Foi constatado também o risco de algumas cidades sedes terem seus estádios ociosos após o mundial de 2014.



Outro ponto importante para a realização da Copa em nosso país são os aeroportos. O risco é a Infraero não conseguir realizar os investimentos programados. O que levaria à inviabilidade de conclusão das obras em tempo hábil.

MOBILIDADE URBANA

A mobilidade urbana recebeu destaque na análise das contas do governo de 2010. Não apenas pelo impacto no cotidiano da população, mas também pelo elevado volume de recursos envolvidos, especialmente pelas obras do PAC 2 – Mobilidade Grandes Cidades. O tema torna-se ainda mais importante pela realização no Brasil da Copa do Mundo de 2014 e da Olimpíada de 2016. As dotações orçamentárias para esses eventos subiram mais de mil por cento. A média anual era de 1 bilhão de reais desde 2003. No ano passado, saltaram para R\$ 11 bilhões.

O TCU identificou que os principais problemas relacionados às dificuldades de locomoção nas grandes cidades estão todos interligados. A baixa adesão ao uso do transporte público coletivo, os congestionamentos crescentes, bem como a baixa qualidade das vias urbanas são gargalos a serem enfrentados pelo Estado brasileiro. Esse panorama de



A baixa adesão ao uso do transporte público coletivo, os congestionamentos crescentes, bem como a baixa qualidade das vias urbanas são gargalos a serem enfrentados pelo Estado brasileiro.

dificuldade na mobilidade urbana nas grandes cidades tem como características o crescimento desordenado dos municípios, a desarticulação entre planejamento urbano e planejamento de transporte, aliados ao crescente uso do transporte individual motorizado.

De acordo com o relatório do TCU, a solução passa pela maior atuação do Ministério das Cidades, que deve atuar como indutor de melhoria do planejamento municipal. Sendo assim, é necessário que a Secretaria seja capaz de implementar uma estratégia que permita diagnosticar a situação da integração das regiões metropolitanas.

O ministro relator, Aroldo Cedraz, também chamou atenção para o fato de que as intervenções federais estão sendo aprovadas sem conhecimento da situação existente

em cada município, sem análise adequada dos projetos financiados e sem avaliação dos eventuais resultados. “Existem, assim, riscos de desperdício de recursos e de execução de empreendimentos que não representam as soluções mais adequadas para os problemas enfrentados”, alerta.

O TCU recomendou que a Secretaria Nacional de Transporte e Mobilidade Urbana implemente um procedimento de coleta e tratamento sistemático de dados que permita identificar problemas e possíveis soluções de mobilidade nas cidades de maior porte. Também foi recomendado que a secretaria desenvolva indicadores que possibilitem monitorar a execução e avaliar os resultados das ações financiadas, além de aprimorar a sistemática de seleção e contratação de projetos, a fim de reduzir riscos de inexecução e de escolha de soluções inadequadas. A secretaria também deverá definir estratégia de ação para induzir e apoiar a melhoria e integração dos planejamentos dos municípios concernentes à mobilidade.

AGÊNCIAS REGULADORAS

Em relação às agências reguladoras, o Tribunal realizou auditoria na Anatel, Anac, Aneel e ANP. O objetivo era avaliar a atuação de

Em síntese, as agências reguladoras possuem mecanismos aptos a captar expectativas dos usuários. No entanto, as manifestações do cidadão são insuficientemente consideradas na regulamentação e fiscalização dos serviços prestados.



cada uma delas em relação aos interesses dos usuários dos serviços. Temas da mais relevância como telefonia móvel, telefonia fixa, TV por assinatura, transporte aéreo de passageiros, distribuição de energia elétrica e distribuição e revenda de combustíveis. O TCU verificou que o crescimento do número de usuários desses serviços regulados veio acompanhado de um problema: o aumento no número de denúncias e reclamações contra todas as prestadoras de serviços tão úteis ao cidadão.

Os resultados da auditoria do Tribunal de Contas da União evidenciaram que as agências reguladoras, de modo geral, possuem sistemas bem estruturados de relacionamento direto com o usuário. Todos esses sistemas estão em pleno funcionamento, ainda que em fases distintas de maturação. De forma que se faz necessário o aprimoramento de alguns pontos.

É o caso das audiências públicas. Esses importantes instrumentos de participação popular estão formalmente definidos em leis e regulamentos. Mas, nas agências analisadas, ainda precisam se tornar veículos efetivos para a participação da sociedade. Outro ponto que merece ajuste são as pesquisas de satisfação junto aos usuários dos

serviços. Embora as pesquisas sejam úteis na percepção da adequação do serviço, têm sido desprezadas pela maioria das agências reguladoras.

Em síntese, as agências reguladoras possuem mecanismos aptos a captar expectativas dos usuários. No entanto, as manifestações do cidadão são insuficientemente consideradas na regulamentação e fiscalização dos serviços prestados.

De acordo com Hector Valverde, presidente do Instituto Brasileiro de Defesa do Consumidor, a prática de não ouvir ou não levar em consideração a opinião dos usuários dificulta o desenvolvimento de políticas públicas que estejam realmente de acordo com as necessidades do país. “A tradição de o cidadão não ser ouvido implica a negação da efetividade dos direitos fundamentais. Isso resulta em políticas públicas impostas, que nem sempre são melhores que aquelas escolhidas e indicadas pelo próprio cidadão”, afirma.

Como tentativa de aprimorar a atuação das agências, o TCU determinou à Anatel, Anac, Aneel e ANP que elaborassem planos de ação para reverter o contínuo aumento do número de denúncias e reclamações por usuários dos serviços. Os planos de ação devem contemplar, en-

tre outros pontos, o aperfeiçoamento dos mecanismos disponíveis para captação de expectativas e anseios dos usuários, a realização de pesquisas de satisfação e o aprimoramento dos procedimentos de regulamentação, fiscalização e aplicação de sanções adotados pela agência. O cumprimento dessas orientações será acompanhado pelo TCU, para verificar sua efetiva implementação.

MELHORIA CONTÍNUA

Como forma de investir no aprimoramento do trabalho realizado em relação às contas do governo, o TCU assinou um acordo de cooperação com a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) para realização de revisão de pares (*peer review*) no relatório e parecer prévio das Contas do Governo da República.

O trabalho tem o objetivo de identificar como outras Entidades de Fiscalização Superior desempenham essa relevante tarefa, produzindo um diagnóstico comparativo altamente especializado, capaz de identificar melhores práticas que gerem oportunidades de aperfeiçoamento nas Contas de Governo.

A OCDE é uma organização intergovernamental, cujos membros consistem

nas 34 principais economias de mercado industrializadas, e tem como objetivo a promoção de políticas para a melhoria do bem-estar econômico e social das pessoas em todo o mundo. A instituição conta com larga experiência e reconhecida metodologia para realização de revisões de pares.

Embora o Brasil não seja um país membro da organização, participa ativamente de vários de seus Comitês e já realizou outras parcerias para o desenvolvimento de trabalhos do gênero em temas como governança regulatória, recursos humanos no setor público e, mais recentemente, integridade do sistema de combate à corrupção.

A parceria entre as duas instituições tem potencial para gerar significativos benefícios para o Tribunal e para a sociedade brasileira, permitindo ao TCU participar de um relevante fórum internacional em temas como governança pública e *accountability*.

RELATÓRIO E FICHAS-SÍNTESE

A íntegra do relatório pode ser vista no portal www.tcu.gov.br/contasdogoverno. No endereço também estão disponíveis as fichas-síntese, que trazem as informações em linguagem simplificada.

Contas de Governo como instrumento de *accountability*, de melhoria da governança e de fomento à cidadania



**Cláudio André
Abreu Costa**



**Davi Ferreira
Gomes Barreto**



**Marcelo Barros
Gomes**



**Virgínia de Ângelis
Oliveira de Paula**

Os autores são servidores do Tribunal de Contas da União.

1. INTRODUÇÃO

Recentemente no segundo quadrimestre de 2011, o Tribunal de Contas da União atualizou o mapa estratégico para os próximos cinco anos. Consolidam-se neste trabalho de referência os rumos definidos para a Corte de Contas e os resultados esperados pela entrega dos produtos dos trabalhos realizados pela instituição de controle externo dos recursos federais no Brasil.

Referido documento revela que da atuação do TCU pode-se esperar que esta contribua decisivamente para a melhoria do desempenho e para o aumento da transparência da administração pública. O presente artigo demonstra que as Contas de Governo são o resultado de um complexo, sistemático e verdadeiro processo de auditoria integrada e sistêmica que visa à *accountability* e à governança das ações governamentais em determinado exercício (vide o quadro 1). Trata-se também de um produto que agrega inestimável valor público por tratar das fundamentais políticas públicas, do principal parecer da ação governamental e de instrumento balizador do julgamento técnico-institucional do orçamento e dos resultados das políticas públicas pelo Congresso Nacional. Revela ainda as necessidades de aperfeiçoamento da capacidade governamental na condução dos negócios públicos, tanto na formulação das políticas públicas quanto à implementação.

Ao destacar os principais passos para elaboração das Contas de Governo, este artigo revela de forma inequívoca que, com vistas a

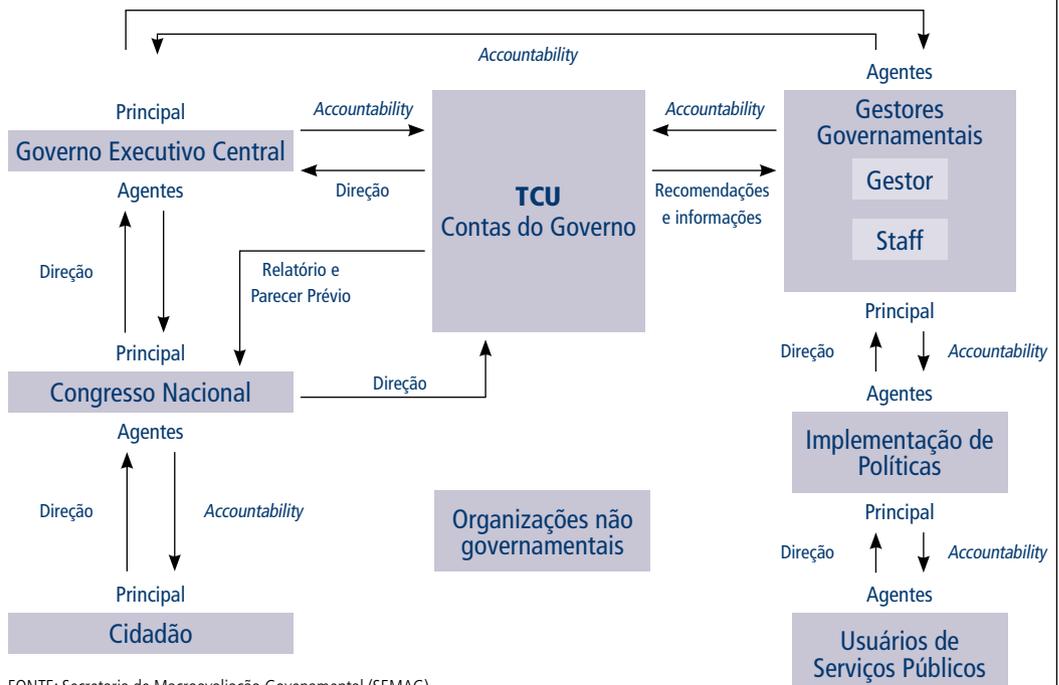


subsidiar o julgamento das Contas do Presidente da República pelo Congresso Nacional, nos termos da competência estabelecida no art. 71, inciso I, da Constituição Federal, este processo de trabalho tem-se consolidado ao longo dos anos como o fundamental produto finalístico do TCU que atende plenamente às aspira-

ções de sua visão de controle: contribuir para o aperfeiçoamento da administração pública e atender à visão de ser reconhecida como uma instituição de excelência no controle externo.

Não é por mero acaso que se trata da primeira competência explicitada na Carta Magna para o sistema de controle externo. Esse tex-

Quadro 1:
Accountability,
Governança, Cidadania
e Contas de Governo



FONTE: Secretaria de Macroavaliação Governamental (SEMAG)

to busca demonstrar a relevância e atualidade dessa competência, bem como busca servir de balizador para os demais artigos que compõem essa edição especial da revista do TCU.

2. HISTÓRICO DO PARECER PRÉVIO¹

A Constituição Imperial, de 25 de março de 1824, estabelecia o *Thesouro Nacional*, com a função verificar a administração, a arrecadação e a contabilidade da receita e despesa². Os art. 37 e 172 dessa Constituição Imperial³ estabeleciam a prestação de contas anual ao parlamento ao qual cabia aprovar e reformar eventuais abusos (BARROS, 1999, p. 229).

Após tentativas frustradas de criação de uma Corte de Contas independente, finalmente, por intermédio do Decreto 966-A, de 7 de novembro de 1890, editado pelo Marechal Manoel Deodoro da Fonseca, foi criado o Tribunal de Contas (CASTARDO, 2007, p. 41). No entanto, o art. 11 exigia que o Ministério da Fazenda estabelecesse, em regulamento, a organização e as competências do Tribunal. Assim, de fato não foi instituído o Tribunal de Contas em virtude da ausência de executoriedade do Decreto 966-A/1890 (COSTA, 2005, p. 18).

Por sua vez, a Constituição Republicana de 24 de fevereiro 1891 estabeleceu, no art. 89, a instituição do Tribunal de Contas.⁴ Tal dispositivo constitucional recepcionou o Decreto 966-A, de 1890, que ainda carecia de regulamentação (BARROS, 1999, p. 37). Finalmente, com a edição do Decreto 1.166, de 17 de dezembro de 1892, é de fato instituído o Tribunal de Contas, com a descrição das suas atribuições e competências.

Como descreve Silva, em percuciente trabalho histórico (SILVA, 1999, p. 71-2), a competência do Tribunal de Contas de emitir o parecer prévio acerca das contas do Presidente da República surgiu pela primeira vez em lei ordinária – Decreto Legislativo 2.511, de 20

de dezembro de 1911 – ainda sob a égide da Constituição de 1891. No entanto, tal dispositivo não passou de letra morta durante 23 anos. Em sessão do Tribunal de Contas de 24/9/1930, relata-se até essa data somente terem sido remetidos ao Tribunal três balanços sintéticos remetidos pelo contador-geral e não pelos Ministros da Fazenda, uma vez que esses balanços não atendiam integralmente às prescrições legais e regulamentares e que o Tribunal incluía nos relatórios anuais dados constantes da escrituração do Tribunal sobre receita e despesa, únicos elementos de que dispunha para exercer a ação supletiva a qual a lei lhe atribuía.

Prossegue o autor afirmando que somente com a Constituição de 1934 efetivamente inicia-se o encaminhamento das contas presidenciais e a elaboração do parecer prévio emitido pelo Tribunal.⁵

De acordo com a Constituição de 1934, o Tribunal devia se pronunciar no prazo de trinta dias e, após, o julgamento das contas presidenciais era realizado pela Câmara de Deputados.

O autoritarismo de Vargas foi sentido pelo Tribunal de Contas em função do parecer prévio emitido acerca das contas do Presidente do exercício de 1936. O Ministro Relator Francisco Thompson Flores apresentou parecer contrário à aprovação dessa conta a qual foi acolhido pelo plenário da Corte de Contas em sessão de 26/4/1937. Como resultado de sua atitude estritamente técnica, o governo de Vargas emitiu ato que colocou em disponibilidade o ministro Thompson Flores, que nunca mais regressou ao Tribunal (SILVA, 1999, p. 74).

Na Constituição de 1937, foi omitida essa competência do Tribunal de Contas. No entanto, no plano infraconstitucional, a atribuição do Tribunal de Contas em emitir o parecer prévio permaneceu plenamente em vigor. Tanto é assim, que, desde o exercício de 1934, o Tribunal emitiu sistematicamente o parecer prévio acerca das contas anuais do Presidente

da República. Há apenas uma única exceção: o exercício de 1937, visto que

relativamente a 1937, não há, nos arquivos do Tribunal, referência ao Relatório e Parecer emitido sobre as contas daquele exercício, levando os pesquisadores à suposição de que não foram elas submetidas à aprovação naquele ano (SILVA, 1999, p. 74).

A competência de elaborar parecer prévio pelo Tribunal de Contas retoma o *status* constitucional com a Constituição Democrática de 1946, em razão de seu art. 77, § 4º,⁶ com o prazo de sessenta dias para a sua elaboração, bem como o julgamento das contas presidências passava a ser de competência do Congresso Nacional. Observa-se, assim, a instituição do modelo adotado nas constituições seguintes de 1967 e de 1969, e adotada pela Constituição Cidadã em 1988.

3. ANÁLISES REALIZADAS E MODUS OPERANDI DO PROCESSO DE ELABORAÇÃO DAS CONTAS

Com vistas a subsidiar o julgamento das Contas do Presidente da República pelo Congresso Nacional, nos termos da competência estabelecida no art. 71, inciso I, da Constituição Federal, o parecer prévio elaborado pelo TCU é precedido de um relatório abrangente sobre os mais variados aspectos que envolvem a gestão pública, sejam eles econômicos, contábeis, patrimoniais, orçamentários, financeiros ou operacionais. Atualmente, o trabalho é conduzido pela Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag), responsável pela coordenação dos múltiplos processos e atores envolvidos na elaboração do relatório.

O planejamento inicia-se em meados do exercício a ser examinado, quando o Ministro

escolhido para relatar as Contas estabelece as diretrizes que nortearão as análises. Alguns temas do relatório são permanentes e constam anualmente das contas, enquanto outros, específicos, são definidos em articulação com o Relator e outras Unidades Técnicas do Tribunal. No processo de definição do conteúdo das Contas, principalmente em relação aos tópicos especiais de cada exercício, levam-se em consideração a materialidade e relevância para a sociedade, bem como acontecimentos e tendências que possam impactar as contas prestadas pelo Governo, como as recentes crises econômicas e seus efeitos, ou mesmo fiscalizações mais abrangentes, com resultados de grande relevo. O Tribunal de Contas da União possui sistemática de planejamento de seu esforço de controle por meio de critérios de significância, identificando para cada exercício Temas de Maior Significância (TMS). Os TMS definidos pelo TCU são considerados também para o processo de planejamento do conteúdo das Contas de Governo.

Com a definição das diretrizes das Contas, iniciam-se os trabalhos que viabilizarão a elaboração das diversas análises. Embora tradicionalmente os trabalhos se concentrem na Semag, observa-se, nos últimos anos, um esforço de aproximação com as demais Unidades Técnicas do Tribunal, com o apoio da Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex). Assim, as Secretarias de Controle Externo e as Secretarias Especializadas têm contribuído de forma cada vez mais significativa tanto para a elaboração do Relatório como para o aumento da qualidade de seu conteúdo. Cabe destacar que as análises cada vez mais aprofundadas do TCU sobre os mais variados temas de governo têm contribuído para melhoria do conteúdo das contas de governo. A maior especialização do controle gera impacto altamente positivo nas análises e informações sobre a eficácia, eficiência e da qualidade dos gastos públicos contidos nas Contas de Governo.

Os instrumentos de fiscalização normalmente utilizados pelo TCU podem servir à tarefa, sobretudo no que diz respeito aos tópicos específicos tratados a cada ano. Há casos em que os temas selecionados já estão contemplados no Plano de Fiscalização anual do Tribunal; em outros, novas fiscalizações necessitam ser autorizadas e realizadas.

Há que se ressaltar, ainda, o papel fundamental desempenhado pela Controladoria-Geral da União (CGU) no processo de Prestação de Conta do Presidente da República. O Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Executivo federal é o responsável por reunir as informações junto aos vários órgãos e entidades integrantes do Poder Executivo, consolidá-las e encaminhá-las ao TCU. Nesse processo, órgãos como a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPI), a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), o Departamento de Coordenação e Governança das Empresas Estatais (DEST), entre outros, também têm relevante atuação, uma vez fornecem os dados primários que serão utilizados nas análises.

Para orientar a CGU em relação aos dados e informações a serem demandados dos demais órgãos e entidades do Executivo, o TCU emite um Aviso, ao final do exercício referente às Contas analisadas, em que detalha os elementos requeridos. Em sessenta dias da abertura da sessão legislativa, tais elementos devem ser encaminhados ao TCU, que terá outros sessenta dias para analisá-los, elaborar o relatório e emitir o parecer prévio a ser encaminhado ao Congresso Nacional.

Em síntese, o Relatório sobre as Contas do Governo compõe-se das seguintes análises:

a. Desempenho da economia brasileira, com avaliação dos principais dados macroeconômicos, propiciando um panorama da conjuntura econômica do

exercício, levando em conta fatores que possam influenciar a performance da economia do país, como as crises financeiras internacionais.

b. Arrecadação da receita, incluindo multas e programas de parcelamentos de créditos, bem como a evolução da carga tributária. Ademais, busca-se dar transparência à evolução e comportamento das renúncias de receitas decorrentes de benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia.

c. Execução das despesas no exercício, considerando o que foi planejado e estabelecido nos instrumentos de planejamento e orçamento do Governo Federal: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA). As transferências voluntárias, assim como as ações previstas no orçamento de investimento das empresas estatais também são avaliadas. A gestão fiscal, com ênfase no cumprimento dos limites estabelecidos na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) é outro item da análise.

d. Ações setoriais das funções de governo, em que se busca evidenciar os resultados da gestão pública, por meio da avaliação das diversas funções de governo (Saúde, Educação, Assistência Social, Previdência Social, Transportes, Energia etc.), dos programas do PPA e do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC). Nesse tópico, ainda são incluídas as análises referentes aos temas específicos elegidos para o exercício.

e. Demonstrações contábeis da União, em que se busca verificar se as demonstrações contábeis apresentadas no Balanço-Geral

da União (BGU) de cada exercício expressam adequadamente, em seus aspectos relevantes, a real situação orçamentária, financeira e patrimonial da União. É de se ressaltar que o Tribunal tem envidado esforços com vistas a fortalecer a análise dos demonstrativos financeiros consolidados da União, contando, inclusive, com apoio do Banco Mundial para o desenvolvimento de projeto com essa finalidade.

4. OBJETIVOS E PERSPECTIVAS DAS CONTAS DE GOVERNO

O processo de elaboração do Relatório sobre as Contas do Governo mobiliza recursos significativos do TCU e da Administração Pública Federal na construção de um diagnóstico abrangente sobre a atuação do governo em diferentes áreas, sob diversos prismas, com o objetivo final de contribuir para seu aperfeiçoamento em benefício da sociedade brasileira.

Trata-se, portanto, do mais importante instrumento de promoção de *accountability* governamental e, conseqüentemente, constitui um dos maiores desafios para a atuação do Controle Externo.

Inicialmente, a ambição das Contas de Governo em trazer uma discussão do cenário econômico e das ações macroeconômicas governamentais demanda do TCU a capacidade de obter e tratar dados produzidos por diversas instituições públicas, com o intuito de dar transparência e fornecer uma análise isenta das ações governamentais e dos impactos de curto e longo prazo na economia. Além disso, o Tribunal precisa se especializar em temas complexos e de extrema relevância para o país, como a dívida pública, que sozinha responde por quase metade da dotação orçamentária brasileira.

A missão de avaliar o desempenho da atuação estatal, em áreas tão distintas como Saúde, Educação, Previdência, Infraestrutura, Agricul-

tura, dentre tantas outras, ante a incompletude e, muitas vezes, à ausência de indicadores e dados confiáveis sobre os resultados da gestão pública, traz para o Tribunal a necessidade de aprofundar seu conhecimento sobre as diferentes funções de governo. Espera-se, portanto, que o Tribunal conheça com profundidade sua clientela.

É preciso, contudo, não somente da compreensão de cada área isoladamente, mas de uma visão sistêmica da administração pública, aliada à capacidade de realizar *benchmarks* internacionais, capaz de permitir que o TCU seja um catalisador no incentivo do aperfeiçoamento da gestão pública em seus mais variados aspectos.

Nesse sentido, o planejamento e a execução integrada das ações de controle das diferentes Unidades Técnicas do Tribunal pode-lhe permitir a construção dessa visão sistêmica da Administração Pública brasileira como um todo. Adicionalmente, a aproximação de outras Entidades de Fiscalização Superior, assim como de instituições internacionais como o Banco Mundial e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), pode auxiliar esta Corte de Contas a melhor identificar *benchmarks* e disseminar melhores práticas.

A contribuição do TCU, portanto, deve se dar tanto nos macroprocessos de planejamento, orçamento, execução e monitoramento do gasto público, bem como nas discussões específicas dentro de cada função de atuação governamental.

Outra importante missão das Contas de Governo é fornecer um parecer independente sobre a adequação dos dados financeiros, patrimoniais e contábeis da União. Como a única instituição do país com a competência de prover uma opinião externa sobre a contabilidade do Governo Federal, o TCU, além de conhecer em detalhes o sistema contábil estatal, necessita aplicar técnicas de auditoria financeira de padrão internacio-

nal ao longo do seu trabalho, para efetivamente ser capaz de prover segurança aos usuários das informações contábeis do setor público.

As análises da economia, da contabilidade, do planejamento e da atuação governamental em suas diferentes funções somente fazem sentido quando acessíveis à sociedade e a seus representantes. Dar transparência às ações estatais é, portanto, elemento-chave dentro do processo de *accountability* governamental almejado pelas Contas de Governo.

Dentro desse contexto, outro grande desafio recai no TCU: como garantir que as informações certas sejam recebidas e incorporadas pelas pessoas certas. Ou seja, é preciso desenvolver uma estratégia de comunicação apta a atingir os diversos segmentos da sociedade – o cidadão comum, o meio acadêmico, as organizações não governamentais, o setor produtivo e, principalmente, o Congresso Nacional, suas comissões e seus integrantes técnicos e políticos. Como titular precípua do controle externo, é fundamental que o Parlamento brasileiro se envolva na discussão das Contas de Governo, culminando finalmente no julgamento tempestivo do desempenho da gestão máxima do Poder do Executivo.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tendo em vista as recorrentes alterações institucionais ocorridas na administração pública brasileira nos últimos anos, em busca de mais eficiência e transparência da gestão, o TCU vem adequando os processos de trabalho para atender a esses complexos arranjos em busca de mais efetividade da sua atividade de fiscalização. As Contas de Governo vêm se firmando como um instrumento fundamental para a melhoria da *accountability*, da governança e da transparência, sem no entanto, adentrar o mérito da discricionariedade técnica dos gestores governamentais.

O controle do TCU por meio dos processos de trabalho inerentes à elaboração do relatório e parecer prévio tem-se mostrado bastante tempestivo e com relevantes contribuições para o aperfeiçoamento das mais diversas atuações governamentais. Claro que não se trata de esforço isolado de transição, antes, vê-se uma decisão estratégica irreversível de se dispor a responder questões complexas que envolvam a formação de juízo sobre os resultados, a economia, a eficiência e a efetividade da ação governamental. Mais que isso, de procurar identificar e recomendar práticas de gestão que possam alavancar o desempenho dos entes estatais envolvidos, analisar a governança de instituições públicas e, ainda, contribuir para a formação de histórico em políticas públicas que sirva de base para tomadas de decisões. Certamente o papel do TCU deve ser mantido e intensificado, no que diz respeito ao controle externo por meio das Contas de Governo, tendo em vista a necessidade de aumento da *accountability* e transparência.

As iniciativas e inovações destacadas no presente texto para aperfeiçoar o processo de elaboração e de comunicação do relatório das Contas de Governo, além da inserção do TCU em fórum de discussão internacional em temas de governança e *accountability* demonstram de forma inexorável que a Entidade de Fiscalização Superior Brasileira deve alcançar seu referencial estratégico de ser instituição reconhecidamente de referência em matérias de controle externo, por meio dos processos de trabalho realizados na elaboração do relatório e parecer prévio das Contas de Governo. Além disso, os demais artigos que comporão esta edição especial da Revista do TCU demonstrarão que alguns dos temas tratados nas Contas de Governo, tais como políticas econômicas, dívida pública, renúncia de receitas e desenvolvimento regional, diagnóstico das funções

de governo (incluindo o Programa de Aceleração do Crescimento) e integridade contábil e financeira, são basilares para o alcance de um bom e responsável governo, em busca de resultados cada vez mais efetivos em benefício da sociedade brasileira.

REFERÊNCIAS

BARROS, Lucivaldo Vasconcelos. TCU: Presença na história nacional. In: BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Monografias vencedoras do Prêmio Serzedello Corrêa, 1998*. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 1999. 3º lugar.

BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*: de 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm]. Acesso em: 26 set. 2011.

CASTARDO, Hamilton Fernando. *O Tribunal de Contas no ordenamento jurídico brasileiro*. Campinas: Millennium, 2007.

COSTA, Cláudio André Abreu. *Os Tribunais de Contas e suas atribuições constitucionais*. 2009. 94 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Jurídicas) – Instituto de Educação Superior de Brasília, Brasília, 2009.

COSTA, Luiz Bernardo Dias. *O Tribunal de Contas no Estado contemporâneo*. 2005. 139 f. Dissertação (Mestrado) – PUC-PR, Curitiba, 2005.

SILVA, Artur Adolfo Cotias e. O Tribunal de Contas da União na história do Brasil: evolução histórica, política e administrativa, (1890-1998). In: BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Monografias vencedoras do Prêmio Serzedello Corrêa, 1998*. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 1999. 1º lugar.

NOTAS

1 Item elaborado com base na monografia COSTA (2009).

2 Art. 170. A Receita, e despesa da Fazenda Nacional será encarregada a um Tribunal, debaixo de nome de ‘Thesouro Nacional’ aonde em diversas Estações, devidamente estabelecidas por Lei, se regulará a sua administração, arrecadação e contabilidade, em reciproca correspondencia com as Thesourarias, e Autoridades das Provincias do Imperio

3 Art. 37. Também principiarão na Câmara dos Deputados: I. O Exame da administração passada, e reforma dos abusos nella introduzidos.

A discussão das propostas, feitas pelo Poder Executivo.

Art. 172. O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos ás despesas das suas Repartições, apresentará na Camara dos Deputados annualmente, logo que esta estiver reunida, um Balanço geral da receita e despesa do Thesouro Nacional do anno antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas publicas do anno futuro, e da importancia de todas as contribuições, e rendas publicas.

4 Art. 89. É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso.

Os membros deste Tribunal serão nomeados pelo Presidente da República com aprovação do Senado, e somente perderão os seus lugares por sentença.

5 O então presidente do Tribunal, Octávio Tarquínio, na sessão que apreciou o parecer do relator, assim se manifestou: “Ao declarar aberta a sessão de hoje, quero congratular-me com os meus eminentes colegas. Pela primeira vez, nos quarenta e três anos de sua existência, vai este Tribunal dar parecer sobre as contas da gestão financeira relativa ao exercício de 1934”.

6 § 4º - O Tribunal de Contas dará parecer prévio, no prazo de sessenta dias, sobre as contas que o Presidente da República deverá prestar anualmente ao Congresso Nacional. Se elas não lhe forem enviadas no prazo da lei, comunicará o fato ao Congresso Nacional para os fins de direito, apresentando-lhe, num e noutro caso, minucioso relatório de exercício financeiro encerrado. (grifo)

A Dívida Pública e o controle exercido pelo TCU



**Alessandro
Aurelio Caldeira**



**Antonio Carlos
d'Ávila**



**Cláudio André
Abreu Costa**



**Joaquim Ramalho
de Albuquerque**

Os autores são servidores do Tribunal de Contas da União.

1. INTRODUÇÃO

Deficit na Europa assombra mundo; entenda o que são os PIIGS

Um conjunto de cinco países europeus tem tirado o sono de economistas do mundo todo. Portugal, Itália, Irlanda, Grécia e Espanha, batizados de Piigs (acrônimo depreciativo criado para denominar as cinco economias, e que em inglês tem sonoridade e escrita semelhante a “porcos”), provocam temor em investidores quanto à capacidade desses governos de conter o alto *deficit* fiscal e honrar suas dívidas. O *deficit* ocorre quando um país gasta mais do que arrecada. UOL – 10/02/2010

Wall Street ajudou Grécia a mascarar expansão da dívida, diz ‘New York Times’

RIO - Os mesmos instrumentos financeiros que estimularam a crise financeira nos Estados Unidos foram usados por Wall Street para ajudar a Grécia a ultrapassar os limites de endividamento da União Europeia na última década, revela uma reportagem publicada neste domingo pelo “The New York Times”.

O Globo – 14/02/2010

Merkel admite “crise da dívida” em alguns países da zona do euro

A chanceler da Alemanha, Angela Merkel, disse que o euro não está em crise, mas admitiu que existe uma crise “de endividamento em alguns Estados” e “um



problema de competitividade” em outros países da zona do euro, falando nesta quinta-feira à televisão espanhola.

Folha.com – 03/02/2011

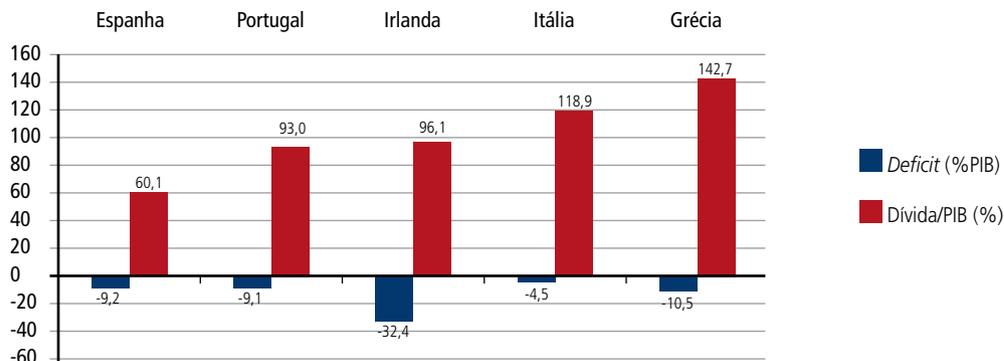
Em decorrência da crise econômica global que se instalou em 2008, muitos países optaram por intervir em suas economias, a fim de conter os efeitos da crise, por meio de aumento de gastos, pressionando o *deficit* fiscal desses países. Por outro lado, a crise também gerou diminuição da arrecadação de receitas, o que contribuiu ainda mais para o aumento do *deficit*.

Essa combinação de aumento de despesas e diminuição de receitas fez com que alguns países da Europa apresentassem pesados *deficits* públicos, alguns ultrapassando, em muito, o limite de referência para a zona do euro (-3%).

Conforme demonstra o Gráfico 1, ao final de 2010, alguns países da Europa apresentavam a relação Dívida/PIB em patamares preocupantes, o que trouxe à tona uma crescente preocupação dos mercados mundiais com o risco de *default* (calote da dívida) nesses países.

No Brasil, a crise financeira de 2008 também exigiu uma intervenção estatal significativa.

Gráfico 1:
Deficit e Dívida/PIB - 2010



FONTE: Banco Central Europeu (<http://www.ecb.int/stats/gov/html/dashboard.en.html>)

Além da queda generalizada de arrecadação gerada pela diminuição da atividade econômica, incentivos fiscais foram concedidos a alguns setores da economia. Cerca de R\$ 200 bilhões em títulos públicos foram emitidos diretamente para o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES). O *deficit* (resultado nominal) foi de 3,4% em 2009 e de 1,2% em 2010, em percentual do PIB. A dívida bruta do governo geral (DBGG), em relação ao PIB, alcançou, em 2009, o percentual de 61,9%, caindo para 55% em 2010, segundo dados do Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República do último exercício.

Segundo o Relatório Resumido da Execução Orçamentária da União relativo ao mês de julho de 2011, o orçamento da União deste exercício destina ao serviço da dívida pública federal R\$ 953 bilhões, incluindo a rolagem da dívida, o que representa 48% de todo o orçamento federal para o exercício. Só de juros, estão previstos gastos da ordem de R\$ 170 bilhões neste ano.

Diante da magnitude dos montantes envolvidos, o objetivo deste artigo é enfatizar o que talvez os números já digam por si mesmos: a dívida pública sempre foi, e atualmente é mais ainda, tema a ser tratado com o máximo de atenção pelas instituições nacionais, não só em relação ao controle do estoque em si, que é inequivocamente expressivo em várias nações, inclusive no Brasil, mas também em relação aos seus fatores condicionantes e aos seus custos.

Sem a pretensão de esgotar esse vasto tema, será apresentado o conceitual e a evolução do perfil da dívida pública no Brasil nos últimos dez anos. Será brevemente analisada a evolução dos itens que compõem a Dívida Líquida do Setor Público (DLSP). Será feita, também, uma análise comparativa entre a taxa implícita da DLSP e a média da taxa Selic anual dos últimos dez anos. Ao final, será feita uma abordagem acerca da atuação do Tribunal de Contas da União sobre a dívida pública federal.

2. VARIEDADE CONCEITUAL DA DÍVIDA PÚBLICA NO BRASIL

Para se analisar a dívida pública brasileira, é necessário conhecer as principais medidas de mensuração, tanto de estoques quanto de fluxos da dívida. A apuração do resultado fiscal é uma variável de fluxo que afeta o montante da dívida, que é uma variável de estoque. Nesta seção serão analisados esses conceitos.

2.1 CONCEITOS

A seguir serão apresentados os principais conceitos, estatísticas e relatórios adotados atualmente pelo governo brasileiro. São publicados no Brasil dois relatórios, nos quais são abordadas informações de estoque e de fluxo da dívida pública. O primeiro é publicado pelo Banco Central do Brasil (Bacen) e contém uma análise agregada da dívida pública não só do ente Federal, mas também a consolidação da dívida de todos os entes da federação. A segunda publicação que merece destaque é o Relatório Mensal da Dívida Pública Federal (DPF), apresentado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Em linhas gerais, o Relatório Mensal da DPF trata da Dívida Pública Mobiliária Federal Interna (DPMFi) e da Dívida Pública Federal Externa (DPFe). As estatísticas publicadas pelo Bacen, por outro lado, são mais amplas.

Como a forma de apuração e o objetivo dessas publicações são distintos, convém segregá-las os conceitos utilizados em cada uma dessas publicações.

2.1.1 Nota para Imprensa – Política fiscal, publicada pelo Bacen

Quanto à abrangência das estatísticas, são adotadas as seguintes nomenclaturas:

- a. Setor Público: pelas particularidades brasileiras, considera-se setor público, para fins de apuração da dívida e do resultado fiscal, o setor público não-financeiro e o Banco Central do Brasil (Bacen). O Setor Público não-financeiro inclui: a administração direta; as autarquias e as fundações públicas de todos os entes da Federação (União, Estados, DF e Municípios); o sistema público de previdência social – Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS); as empresas estatais não financeiras (exceto as empresas do grupo Petrobras e Eletrobras) e a Itaipu Binacional.
- b. Governo Central: inclui o Tesouro Nacional, o INSS e o Bacen.
- c. Governo Federal: inclui o Tesouro Nacional e o INSS.
- d. Governo Geral: inclui o Governo Federal, o Governo Estadual e o Governo Municipal.
- e. Governo Regional: consiste nos governos estaduais e municipais.

O gráfico 2 representa a relação entre essas diversas abrangências:

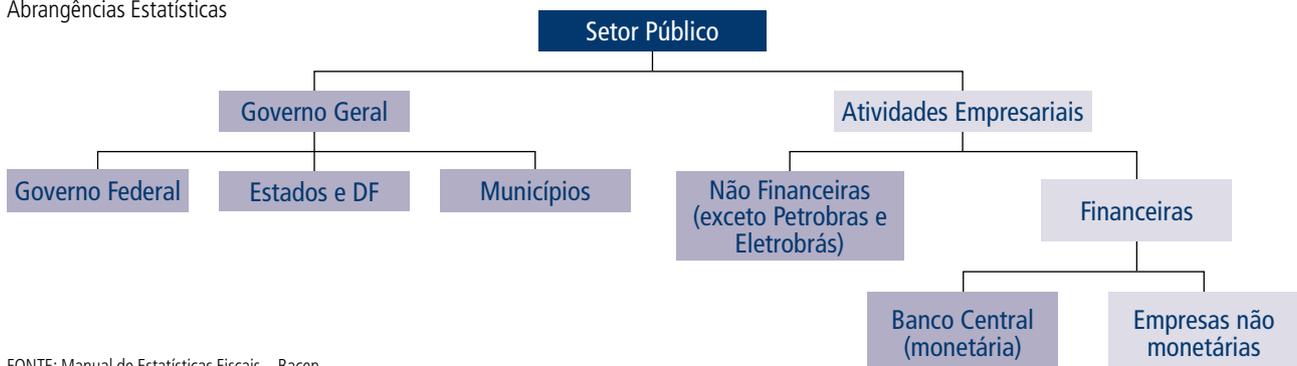
A dívida pública pode ser analisada do ponto de vista da dívida bruta, que abrange o somatório das obrigações do governo, ou do ponto de vista da dívida líquida, que deduz da dívida bruta os ativos financeiros do governo.

As principais estatísticas utilizadas para mensurar o estoque da dívida pública brasileira são:

- a. **Dívida Bruta do Governo Geral (DBGG):** A DBGG consiste no total de dívidas de responsabilidade do governo federal, dos governos estaduais e dos governos municipais com o setor privado e o setor público financeiro. As obrigações externas são convertidas para o real pela taxa de câmbio do final do período em análise. Embora a dívida do Governo Geral não inclua o Bacen, são acrescentadas as operações comprometidas do Bacen junto ao setor financeiro. Tal procedimento foi adotado em 2008, quando houve a alteração da metodologia de apuração da DBGG. Passivos de um determinado ente da Federação cujo credor também seja ente não são considerados na DBGG. Assim, por exemplo, títulos públicos na carteira de órgãos, entidades e fundos públicos da administração pública são desconsiderados do cálculo da DBGG.

Gráfico 2:

Abrangências Estatísticas



FONTE: Manual de Estatísticas Fiscais – Bacen

b. Dívida Líquida do Governo Geral (DLGG): A DLGG corresponde ao endividamento líquido – que considera ativos e passivos – do governo federal, do governo estadual e governo municipal junto ao setor privado não financeiro e o sistema financeiro público e privado, bem como o resto do mundo. A DLGG é obtida deduzindo-se os ativos da DBGG.

c. Dívida Líquida do Setor Público (DLSP): A DLSP é o principal indicador de endividamento utilizado pelo governo brasileiro. A DLSP é o saldo resultante do balanceamento entre ativos e passivos do setor público não-financeiro e do Bacen. A DLSP é utilizada para a apuração da Necessidade de Financiamento do Setor Público (NFSP), conhecido como resultado nominal “abaixo da linha”. Os saldos são apurados pelo critério de competência, ou seja, a apropriação dos encargos é contabilizada na forma *pro rata*. Os saldos em moeda estrangeira são convertidos para o real com base na taxa de câmbio de venda do final do período. A DLSP consiste na DLGG acrescido da dívida líquida do Bacen e da dívida líquida das empresas estatais não financeiras, exceto as empresas do Grupo Petrobras e Eletrobras.

d. Dívida Líquida do Setor Público Harmonizada (DLSP-Harmonizada): Com o objetivo de harmonizar as informações publicadas pelos países membros do Mercosul, o Grupo de Monitoramento Macroeconômico do Mercosul (GMM) elaborou o Manual de Estatísticas Fiscais do GMM. Para cumprir esse requisito, o Bacen publica a Nota para Imprensa – Política Fiscal, com dados da DLSP-Harmonizada. Segundo esse conceito, são excluídas a base monetária (papel-moeda emitido) e

os fundos das reservas bancárias, remunerados ou não, depositados no Bacen.

2.1.2 Relatório Mensal da Dívida Pública Federal, publicado pela STN

O primeiro Relatório Mensal da Dívida Pública Federal foi publicado pela STN em fevereiro de 2007. Esse relatório substituiu a Nota para Imprensa (DPMFi), publicado pela STN em conjunto com o Bacen.

Para fins desta publicação, são os seguintes os principais conceitos de estoque de dívida:

a. Dívida Pública Federal (DPF): a DPF consiste no somatório da Dívida Pública Mobiliária Federal Interna (DPMFi) e da Dívida Pública Federal Externa (DPFe) de responsabilidade do governo federal. A DPFi, por sua vez, é composta pelos títulos públicos que compõem a Dívida Pública Mobiliária Federal Interna (DPMFi), bem como por uma pequena parcela relacionada aos contratos que compõem a Dívida Pública Federal Interna Contratual (DPFi-contratual). Por sua vez, a dívida externa é denominada de Dívida Pública Federal Externa (DPFe).

b. Dívida Pública Mobiliária Federal Interna (DPMFi): a DPMFi é a dívida do governo federal composta por títulos públicos negociados em reais. Esses títulos públicos podem estar em poder do público ou do Bacen. Quando o detentor é o Bacen, não se considera para fins da apuração, visto que tanto o credor como o devedor pertencem ao mesmo ente da federação, a União.

Os principais títulos emitidos em leilão pelo Tesouro Nacional são as Letras do Tesouro Nacional (LTN), que são prefixados; as Letras Financeiras do Tesouro (LFT), que são emitidos com uma taxa

pós-fixada, no caso, a taxa Selic; as Notas do Tesouro Nacional, série B (NTN-B), que são emitidos com uma taxa fixa acrescida de uma taxa atrelada à inflação, no caso, o IPC-A; as Notas do Tesouro Nacional, série F (NTN-F), que são emitidos com uma taxa de juros prefixada. Enquanto a LFT e a LTN são emitidas para pagamento integral no vencimento, as NTN-B e NTN-F são emitidas para pagamento de juros semestrais e do principal no vencimento.

O Relatório Mensal da Dívida Pública Federal apresenta a parcela da dívida pública contratual interna que foi securitizada e que passou a integrar a DPMFi.¹ Não obstante, há uma diversidade de contratos internos que não foram renegociados nessa condição e que figuram com montantes expressivos. Tais valores não são abordados no Relatório Mensal da Dívida Pública Federal, aparecendo de forma detalhada na Nota para Imprensa – Política Fiscal, divulgada pelo Bacen.²

Para registrar a diferença de metodologia entre essa Nota para imprensa divulgado pelo Bacen e o Relatório divulgado pela STN, observa-se que o DPMFi constante desse relatório é obtido pela soma de duas rubricas separadas dentro o item “dívida interna” utilizado na apuração da DBGG: “dívida mobiliária do Tesouro Nacional” e “dívidas securitizadas e TDA”. Os demais itens da “dívida mobiliária em mercado” têm o intuito de excluir os montantes em que os credores são também pertencentes ao conceito de Setor Público

- c. **Dívida Pública Federal Externa (DPFe):** a DPFe consiste nos títulos e contratos do governo federal realizados em moedas estrangeiras. O primeiro componente

da DPFe é a Dívida Pública Mobiliária Federal Externa (DPMFe), que consiste nos títulos públicos do governo federal negociados em moeda estrangeira. O segundo componente é a DPFe-Contratual, que consiste nas dívidas firmadas com o credor mediante a assinatura de um contrato denominado em moeda estrangeira.

2.1.3 Apuração do Resultado Fiscal

A apuração do resultado fiscal corresponde a um variável fluxo que afeta o estoque da dívida. Essa apuração pode-se dar sob duas óticas distintas. De um lado, podem ser apuradas as receitas e deduzidas as despesas, método chamado de apuração “acima da linha”. Por outro lado, pode ser verificado o quanto variou o estoque da dívida pública dentro de um período, método denominado de apuração “abaixo da linha”. Devido à dificuldade em se controlar com precisão todos os itens desagregados de receita e despesa, a apuração “acima da linha” tende a não ser tão exata quanto à apuração “abaixo da linha”, a qual envolve a apuração de um menor número de itens, com um controle e estatísticas mais confiáveis. O Bacen é o responsável pela apuração do resultado “abaixo da linha”. Para o governo central, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda apresenta um levantamento “acima da linha” em seu relatório mensal Resultado Fiscal do Governo Central. Já para estados e municípios não há uma apuração consolidada por esse critério. O Bacen controla apenas o “abaixo da linha” desses entes.

Pelo critério “acima da linha”, é possível obter:

- a. Resultado Nominal: obtido pela diferença entre as receitas totais e as despesas totais.
- b. Resultado Primário: obtido pela diferença entre as receitas não financeiras

e as despesas não financeiras. A diferença entre o resultado nominal e o resultado primário equivale aos juros nominais pagos.

- c. Resultado Operacional: obtido adicionando o resultado primário ao pagamento de juros reais. O intuito é retirar a correção monetária decorrente de uma economia inflacionária. Foi amplamente utilizado no período de inflação elevada.

O Resultado Fiscal em um período corresponde à variação da Dívida Líquida nesse mesmo período. No entanto, há ajustes metodológicos e patrimoniais que afetam esse conceito. A Nota para Imprensa – Política Fiscal, divulgada pelo Bacen, apresenta quadro no qual discrimina a relação entre a DLSP e o conceito de Dívida Fiscal Líquida (DFL). A DFL corresponde à DLSP subtraída de ajustes metodológicos e patrimoniais que são: ajuste de privatização; ajuste patrimonial; ajuste metodológico sobre a dívida

externa; ajuste metodológico sobre a dívida interna. Assim, a DFL pode ser expressa:

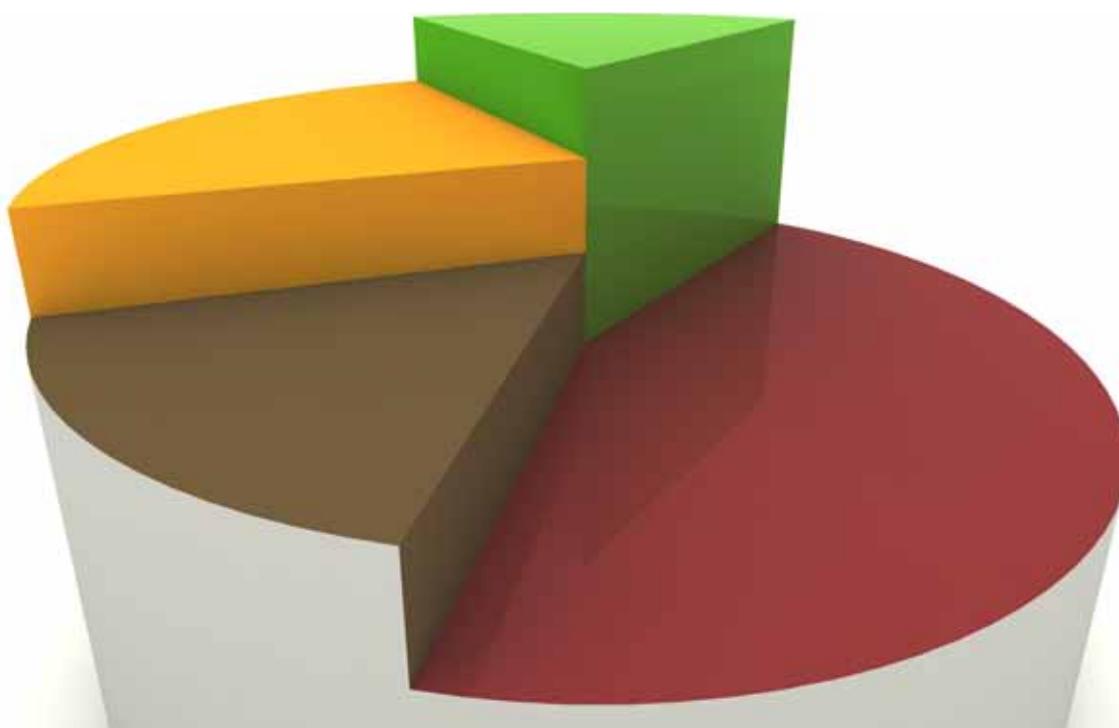
$$DFL = DLSP - Ajustes$$

Pela ótica da metodologia “abaixo da linha” utilizada pelo Bacen e divulgada pela Nota para Imprensa – Política Fiscal, os conceitos de resultados fiscais são os seguintes:

- a. Necessidades de Financiamento do Setor Público (NFSP): equivalem ao conceito de resultado nominal apurado pelo critério “acima da linha”, que é obtido pela variação da Dívida Fiscal Líquida (DFL), ou seja:

$$NFSP_{\text{nominal}} = \Delta DFL$$

- b. Necessidades de Financiamento do Setor Público no Conceito Operacional (NFSP-operacional): excluem das NFSP o valor correspondente à correção monetária, retirando, assim, o efeito inflacionário que



incide sobre a DFL. Com a estabilização da inflação, essa medida do resultado fiscal deixou de ser tão utilizada.

- c. Necessidades de Financiamento do Setor Público no Conceito Primário (NFSP-primário): excluem das NFSP-nominal o pagamento de juros nominais que incidem sobre a DPF. Esse conceito equivale ao conceito de resultado primário apurado pelo critério acima da linha. A relação entre o NFSP-nominal e o NFSP-primário pode ser expresso:

$$NFSP_{\text{nominal}} = NFSP_{\text{primário}} + \text{Juros Nominais}$$

3. EVOLUÇÃO DOS GRUPOS DA DÍVIDA LÍQUIDA DO SETOR PÚBLICO

No Brasil, os números oficiais utilizados para o controle do endividamento da União fazem parte das estatísticas de Dívida Líquida Setor Público (DLSP) e das Necessidades de Finan-

ciamento do Setor Público (NFSP), compiladas e publicadas, mensalmente, pelo Departamento Econômico do Banco Central do Brasil.

A tabela 1 mostra, para os anos de 2002 a 2011, os saldos da dívida líquida interna e externa da União (Governo Federal mais Banco Central do Brasil), organizados em oito grupos, cada um representando um tipo distinto de relacionamento entre a União e os credores e/ou devedores. Vale informar que os valores positivos representam saldos devedores líquidos e os sinais negativos representam saldos credores líquidos.

A linha “Endividamento Interno” revela o somatório dos itens de endividamento interno.

A linha “Instituições Financeiras” aparece o saldo de final de ano do endividamento líquido da União junto às instituições financeiras públicas e privadas, representado pelas dívidas bancárias (empréstimos, financiamento, operações de crédito etc), pelos depósitos à vista e pelo montante da arrecadação ainda a ser recolhida aos cofres públicos.

Tabela 1
Dívida Líquida da União - Grupos de Relacionamento (R\$ milhões)

Grupos da Dívida Líquida da União	dez/02	dez/03	dez/04	dez/05	dez/06
Endividamento Interno	363.239	418.470	476.361	617.430	782.802
Instituições Financeiras	(41)	729	2.087	1.654	647
Fundos e Programas	(154.150)	(187.190)	(191.124)	(212.628)	(221.032)
Estados e Municípios	(274.274)	(292.064)	(322.622)	(328.092)	(340.708)
Crédito a Bancos Oficiais	(11.808)	(13.622)	(17.773)	(16.814)	(12.343)
Bacen – Pol. Monetária	272.802	226.650	227.286	218.567	281.634
Bacen – Demais	(25.363)	(17.241)	(18.183)	(18.104)	(18.891)
Títulos Públicos	556.073	701.208	796.690	972.847	1.093.495
Endividamento Externo	197.590	160.277	125.117	46.793	(47.003)
Total da DLSP	560.829	578.747	601.478	664.223	735.799
Grupos da Dívida Líquida da União	dez/07	dez/08	dez/09	dez/10	jul/11
Endividamento Interno	1.031.464	1.084.980	1.245.730	1.387.509	1.524.252
Instituições Financeiras	534	767	1.544	2.446	(22.966)
Fundos e Programas	(231.401)	(255.036)	(269.403)	(306.777)	(315.804)
Estados e Municípios	(359.349)	(401.353)	(392.710)	(430.351)	(444.093)
Crédito a Bancos Oficiais	(14.150)	(43.087)	(144.787)	(256.602)	(289.677)
Bacen – Pol. Monetária	436.278	528.592	684.074	810.532	976.183
Bacen – Demais	(25.319)	(9.726)	(31.403)	(33.025)	(36.653)
Títulos Públicos	1.224.871	1.264.823	1.398.415	1.601.286	1.657.262
Endividamento Externo	(214.783)	(356.654)	(313.195)	(386.392)	(459.488)
Total da DLSP	816.681	728.326	932.535	1.001.117	1.064.764

FONTE: Banco Central do Brasil - Séries Temporais (com adaptações)

Valores positivos indicam saldo devedor líquido. Valores negativos indicam saldo credor líquido.

Como pode ser visto na tabela acima, a coluna referente ao mês de julho de 2011 mostra saldo credor líquido no valor de aproximadamente R\$ 23 bilhões, o que contraria a série histórica de referido item, preponderantemente devedora líquida. Isso se deve ao fato de, ao final do mês de dezembro, em razão do fechamento dos balanços das instituições financeiras, o saldo credor da conta “arrecadação a recolher” ser bastante reduzido, o que faz sobressair o saldo devedor da conta “dívida bancária”, situação essa que não se repete ao longo do exercício.

O item “Fundos e Programas” representa o saldo de diversos fundos e programas de responsabilidade da União, como é o caso do Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), dos Fundos Constitucionais de Financiamento das Regiões Norte (FNO), Nordeste (FNE) e Centro-Oeste (FCO,) e do Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior (FIES).

Em relação ao grupo citado, vale observar a tendência de forte crescimento dos referidos estoques, proporcionado, precipuamente, pelos sucessivos aumentos de arrecadação, dado que, em regra, o patrimônio de respectivos fundos é formado em razão da aplicação de percentuais sobre determinado conjunto de receitas arrecadadas pela União.

Vale mencionar, também, que são muitas as críticas ao fato de se considerar, para fins de estatística de endividamento líquido da União, os R\$ 180 bilhões depositados no FAT, uma vez que esse saldo não pode ser utilizado pelo Governo Federal para o pagamento de dívidas.

A linha “Estados e Municípios” representa o montante dos créditos da União junto a referidos entes federados, créditos esses oriundos dos diversos contratos de renegociação de dívida assinados ao longo da década de noventa do século passado (Lei 9.496/1997, Lei 8.727/1993 etc.).

Igualmente, deve-se observar que, apesar dos pagamentos mensais realizados pelos Es-

tados e Municípios ao longo do tempo, o saldo atual de referidos contratos é o dobro daquele existente ao final do ano de 2001. Significa dizer que, para a União, o saldo credor tem aumentado, enquanto para os demais entes da federação, em contrapartida, tem ocorrido o aumento de suas dívidas junto ao Governo Federal. Não à toa, grande tem sido a pressão pela alteração de dispositivo da LRF que veda, entre outras operações, a renegociação de referidas dívidas.

A linha “Créditos a Bancos Oficiais” mostra a contrapartida credora dos empréstimos (R\$ 272 bilhões), em títulos públicos, concedidos pela União às instituições financeiras federais, como é o caso do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), bem como o saldo atualizado (R\$ 18 bilhões) dos chamados instrumentos híbridos de capital e dívida, utilizados pela União para aumentar o Patrimônio de Referência de referidas instituições, o que lhes permitiu alavancar a capacidade de conceder empréstimos aos clientes. Os impactos dessas operações serão abordados com mais detalhes na seção 4 deste artigo.

A linha “Bacen – Demais” representa os saldos credores da autoridade monetária surgidos em decorrência, principalmente, das operações de reorganização do sistema financeiro nacional e de socorro às instituições financeiras (Proer) realizadas ao longo da década de 90 do século passado.

A linha “Títulos Públicos” é aquela que evidencia o saldo, em mercado, dos títulos públicos emitidos pelo Tesouro Nacional para, entre outros objetivos, financiar *deficits* fiscais, refinar dívidas vincendas da própria União, emprestar recursos às instituições financeiras oficiais, renegociar dívidas de Estados e Municípios etc.

O item “Endividamento Externo” representa o saldo, em Reais, do endividamento externo

líquido da União (Governo Federal e o Banco Central do Brasil). A partir do ano de 2006, como mostra a tabela, a União passou a ser credora externa líquida, pois o montante das reservas internacionais tornou-se superior ao saldo das obrigações do governo federal no exterior.

Nessa esteira, não seria correto afirmar que toda a dívida externa da União foi paga, pois ainda existem R\$ 72 bilhões de obrigações a serem pagas junto ao exterior, valor que, ante um saldo de R\$ 532 bilhões de reservas cambiais, resulta no saldo credor líquido de R\$ 459 bilhões apresentado em julho de 2011.

Referida alteração do perfil do endividamento externo deveu-se, em grande medida, pelo acúmulo de reservas internacionais, ocasionado pela maciça aquisição, por parte do Banco Central do Brasil, a partir do ano de 2006, dos fluxos de entrada de moedas estrangeiras, trazidos ao país, na maioria das vezes, para investimentos diretos e para aplicação em títulos públicos.

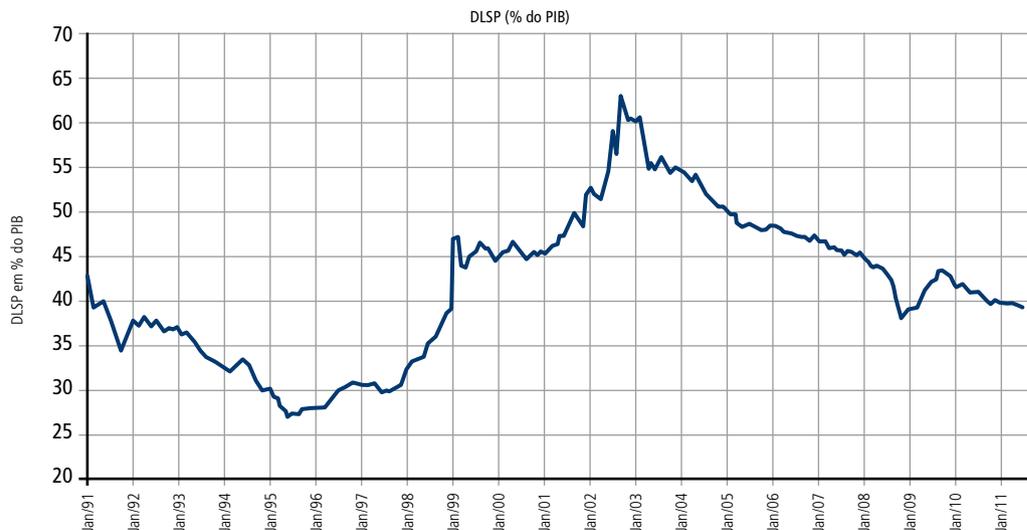
Ocorre que a compra de moeda estrangeira pelo Banco Central do Brasil provoca, por outro lado, aumento da liquidez da economia, a qual, no momento seguinte, precisa ser reduzida, para não impor restrições ao alcance dos ob-

jetivos da política monetária. É esse fator que explica o aumento do saldo do endividamento líquido da autoridade monetária no item “Bacen – Política Monetária”.

Referido conjunto de obrigações é composto, basicamente, por três tipos de passivos, a saber: base monetária; depósitos compulsórios e operações compromissadas. O aumento observado, entre o final do ano de 2005 (R\$ 18 bilhões) e o mês de julho de 2011 (R\$ 976 bilhões), é reflexo do esforço da autoridade monetária levado a efeito para reduzir o excedente de liquidez ocasionado pela aquisição, como dito acima, dos fluxos de entrada de moedas estrangeiras.

Por fim, vale observar a clara decisão da União de, a partir do ano de 2006, passar a acumular reservas internacionais, em troca do aumento de seu endividamento interno. Referida estratégia, embora proteja o país dos efeitos oriundos de eventuais crises internacionais, tem seu preço, o chamado **custo de oportunidade de manutenção das reservas internacionais**, que representa, em linhas gerais, a diferença entre a taxa de juros dos títulos públicos emitidos internamente e a taxa de remuneração das reservas em moeda estrangeira.

Gráfico 3:
Evolução da Dívida
Líquida do Setor Público



FONTE: Banco Central do Brasil

4. EVOLUÇÃO DA TAXA SELIC, DA TAXA IMPLÍCITA DA DÍVIDA LÍQUIDA DO SETOR PÚBLICO E DOS JUROS NOMINAIS

A intervenção da União na atividade econômica, acumulando ativos e passivos, aumenta a Dívida Bruta, sem reflexo imediato sobre a DLSP. Essa estratégia faz com que seja assumida pelo Tesouro Nacional a carga fiscal representada pela diferença de taxa quando a União vende seus títulos (Selic) e a taxa que recebe dos recursos transferidos para as instituições financeiras oficiais de fomento (Juros de Longo Prazo – TJLP).

Os dados de junho de 2011 comparados com os de dezembro de 2008 (tabela 2) mostram o crescimento percentual dos estoques referentes às transferências financeiras às instituições oficiais de crédito.

De fato, os instrumentos híbridos de capital e dívida e os créditos ao BNDES se expandiram, respectivamente, em 137% e 666%, de dezembro de 2008 a junho de 2011, representando, juntos, um quarto dos ativos da União acima listados. Compare-se esse crescimento com a variação de 42,9% dos mesmos ativos. Em vista da escolha de composição patrimonial, os juros nominais caem menos do que poderiam com uma menor intervenção do Estado.

Outra consequência da acumulação de ativos e passivos pela União é que, quando ocorre uma redução da taxa Selic, a taxa implícita da DLSP

não diminui na mesma proporção. A Nota de Inflação do BCB de março de 2011, referindo-se ao período de 2003 e 2010 (gráfico 4), assevera que, *in verbis*: “a taxa Sistema Especial de Liquidação recuou 13,5%, enquanto a taxa implícita da DLSP decresceu 2,6%.” E a queda não ocorre com a mesma velocidade porque a taxa de captação da União é maior do que a taxa de aplicação que consegue transferindo recursos para as instituições oficiais de fomento.

O mesmo argumento vale para a acumulação de reservas internacionais pelo Banco Central do Brasil, uma vez que elas são aplicadas em ativos internacionais cujas taxas de remuneração são bem inferiores às taxas dos títulos do Tesouro Nacional que precisam ser transferidos ao Bacen para o enxugamento da liquidez decorrente da monetização necessária para a compra da moeda estrangeira.

No que tange aos créditos concedidos ao BNDES, importa observar que tal sistemática, intensificada a partir do ano de 2008, operacionaliza-se da seguinte forma: a União efetua emissões diretas de títulos públicos à carteira de referida instituição financeira, a qual, em contrapartida, assume dívidas contratuais junto à União.

Ocorre que as taxas de juros que corrigem os títulos emitidos pela União para financiar as operações de crédito junto ao BNDES são bem maiores que aquelas relativas aos contratos assumidos por esse Banco junto à União. Desse

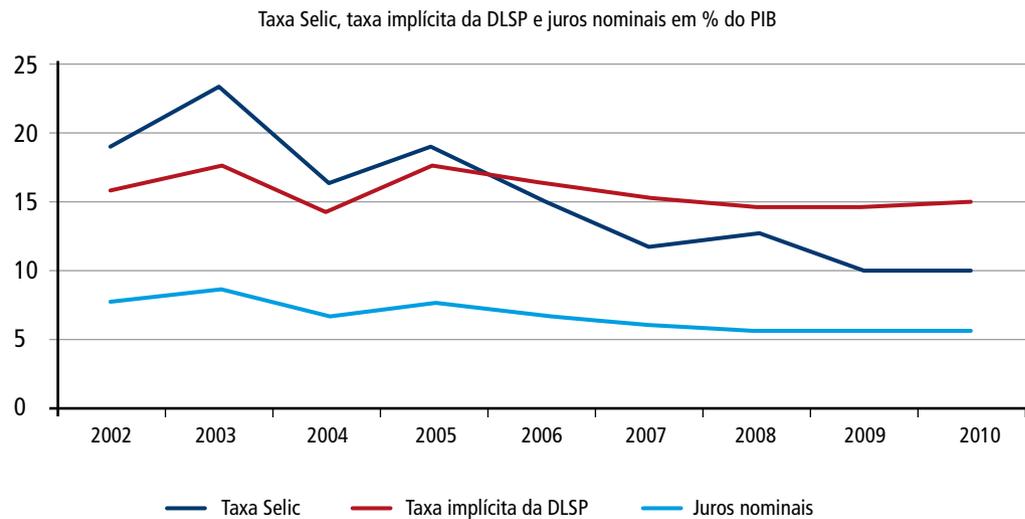
Tabela 2
Haveres da União
(2008 a jun/2011)

Descrição	2008	Comp %	jun/11	Var em R\$	Var %	Comp %
Recursos do FAT	(153.635)	19,04%	(182.354)	(28.719)	18,7%	15,81%
Instrumentos Híbridos K/D	(7.633)	0,95%	(18.068)	(10.435)	136,7%	1,57%
Créditos BNDES	(35.454)	4,39%	(271.491)	(236.037)	665,8%	23,53%
Aplicações Gov Fed	(66.250)	8,21%	(101.425)	(35.175)	53,1%	8,79%
Créd Ext Liq BCB	(483.110)	59,86%	(516.640)	(33.530)	6,9%	44,79%
Aplicações Gov Est	(32.315)	4,00%	(45.036)	(12.721)	39,4%	3,90%
Créditos Est Fed	(19.475)	2,41%	(10.458)	9.017	-46,3%	0,91%
Depósitos à vista	(9.156)	1,13%	(8.092)	1.064	-11,6%	0,70%
Total	(807.028)	100,00%	(1.153.564)	(346.536)	42,9%	100,00%

FONTE: Banco Central do Brasil (BCB) – Nota de Política Fiscal – Quadro V – Dívida Líquida do Setor Público

Gráfico 4

Evolução das Taxas



FONTE: BCB – Nota de Política Fiscal – Quadro VII – Evolução da Dívida Líquida e Quadro XII – Taxa de Juros Implícita na DLSP

modo, em função de referido descasamento de taxas, ao final de um ano, o aumento do saldo devedor dos títulos emitidos pela União acaba sendo bem maior que o aumento do saldo dos créditos desta junto ao BNDES, variações que, liquidamente, provocam aumento do saldo da Dívida Líquida da União.

Do ponto de vista da metodologia “abaixo da linha”, fonte para verificação do cumprimento das metas de resultado fiscal e de endividamento estabelecidas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias da União (LDO), referido aumento de endividamento líquido é tratado como um *deficit* com juros nominais.

No entanto, para o BNDES, o descasamento de taxas atua em sentido oposto, proporcionando ganhos à instituição financeira – os chamados benefícios de natureza creditícia –, que são levados, ao final do exercício, à apuração de seu resultado patrimonial. Ou seja, enquanto para a União a operação representa um *deficit* com juros nominais, para o BNDES representa um lucro com operações financeiras.

É possível que, dada a necessidade de obtenção das metas de resultado primário, referido lucro seja, em seguida, repassado à União na forma de dividendos. Se isso ocorrer, o mon-

tante que, no instante anterior, havia sido registrado, pelo regime contábil de competência, como um *deficit* com juros nominais, passa a ser registrado pelo regime contábil de caixa, como uma receita primária para o Governo Federal, ocasionando, no mesmo montante e ao mesmo tempo, uma redução no saldo do endividamento líquido da União e um plus em seu *superavit* primário.

Significa dizer que referido descasamento de taxas, além dos efeitos perversos sobre a variação da taxa implícita de juros da Dívida Líquida da União, é uma sistemática que possibilita, de forma não ortodoxa, transformar *deficits* com juros nominais em *superavits* primários.

A título de exemplo, considerado o saldo (R\$ 272 bilhões) de julho de 2011 dos empréstimos concedidos ao BNDES e supondo-se que a taxa de juros dos títulos emitidos pela União seja de 12% ao ano e que a taxa dos contratos assumidos pelo BNDES seja de 7% ao ano, é possível calcular: o diferencial de taxas; o *deficit* com juros nominais (regime de competência); o lucro do BNDES (regime de competência); o montante do repasse dos dividendos; o montante do *superavit* primário (regime de caixa).

O diferencial de taxas é igual a 5% ao ano. Aplicado ao saldo de referida operação (R\$ 272 bilhões), provoca, ao mesmo tempo, um aumento da Dívida Líquida da União e um *deficit* com juros nominais no montante de R\$ 13,6 bilhões. De outro lado, o BNDES registra um resultado financeiro de mesmo valor. Caso referido lucro seja distribuído, na forma de dividendos, à União, referido ente federado registrará, ao mesmo tempo, uma redução no saldo de sua Dívida Líquida e um *superavit* primário de igual monta.

Desse modo, por fim, a operação, no momento em que ocorrer, não terá efeito algum sobre o saldo do endividamento líquido da União. Porém, no que tange ao resultado fiscal, transformará, sem esforço fiscal algum, um *deficit* com juros nominais em um *superavit* primário.

5. PAPEL DO CONTROLE EXTERNO EFETUADO PELO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

A atuação do Tribunal de Contas da União no controle da dívida pública federal inse-

re-se, primeiramente, no âmbito do art. 71, inciso I, da Constituição Federal, que remete à apreciação das contas prestadas anualmente pelo Presidente da República.

Trata-se de especial oportunidade de discussão não só do passado, ou seja, da atuação governamental no exercício financeiro que resultou nos estoques e perfis da dívida apresentados, mas, principalmente, de qual será a direção dessa dívida no futuro. Nesse aspecto, fundamental é a inserção do debate no âmbito do Congresso Nacional, titular primeiro do controle externo no Brasil, já que aquele que representa o Poder Legislativo também é quem julga a atuação política anual do Poder Executivo, conforme prevê a Constituição.

Muitas têm sido as contribuições da Corte de Contas para o debate. Verifica-se que temas relevantes já foram tratados e apresentados no Relatório e Parecer Prévio sobre as contas do Presidente da República, no que toca à dívida pública federal (quadro 1).



Quadro 1

Dívida Pública nos Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República

Exercício de referência	Análise
1990	O Relatório destaca o rápido crescimento do estoque da dívida a partir de 1983, decorrente de pressões exercidas sobre a expansão monetária pelos <i>superavits</i> comerciais, oriundos do delineamento e condução das políticas. O deficit público e o aumento do custo real da dívida e da rolagem, agravado pelo processo inflacionário, influíram no aumento gradual da dívida pública federal.
1994	O Relatório destaca o impacto do Plano Real sobre a economia e a falta de transparência da dívida pública no orçamento da União. O Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento do Sistema Financeiro Nacional (Proer) e os impactos da crise cambial do México também foram tratados com relevo no Parecer Prévio, assim como a dívida dos Estados e Municípios com a União, em face dos haveres expressivos da União com tais entes.
1997	O Relatório aborda aspectos do impacto do refinanciamento da dívida de estados e DF pela União, em face da edição da Lei 9.496/1997, devido à necessidade de emissão de títulos do Tesouro Nacional. Foi apontado como preocupante o crescimento nominal de 97,7% da dívida mobiliária federal.
1999	O Relatório ressalta o crescimento da dívida pública mobiliária de 1994 a 1999, de 571%, comprovando a necessidade de direcionar o foco para o controle da DPMF.
2005	A Declaração de Voto do Ministro Walton Alencar aborda as políticas públicas voltadas para a administração da dívida líquida do setor público, que ultrapassou, neste exercício, a barreira emblemática de R\$ 1 trilhão. Ressalta a importância de se adotar uma administração consistente da dívida pública como meio de restabelecer a capacidade de investimento do Estado.
2007	O Relatório destaca o aumento das operações compromissadas em função da necessidade de reduzir o excesso de liquidez da economia.
2009	O Relatório destaca a emissão de R\$ 195 bilhões de títulos do Tesouro Nacional diretamente em favor do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES). Destaca também que o saldo de operações compromissadas do Banco Central alcançava, ao final de 2009, o montante de R\$ 427,9 bilhões, demonstrando o impacto da política fiscal sobre as operações da autoridade monetária.
2010	O Relatório destaca que as operações subsidiadas do Tesouro Nacional com o BNDES, ao mesmo tempo em que criam um custo fiscal para o Tesouro, geraram no exercício um lucro na instituição da ordem de R\$ 9,9 bilhões, constituindo a receita primária de dividendos do Tesouro.

Também atua o TCU, ainda ao amparo do art. 71, inciso IV, da Constituição Federal, realizando trabalhos de fiscalização específicos. Do mesmo modo, a Lei de Responsabilidade Fiscal atribui relevante papel no controle do financiamento público, ao dispor, no art. 59, § 1º, inciso III, que os Tribunais de Contas alertarão os Poderes quando constatarem que os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontrarem acima de 90% (noventa por cento) dos respectivos limites.

Como resultado de trabalho específico, destaca-se o Acórdão 1779/2005-TCU-Plenário, oriundo de fiscalização destinada a levantar elementos que possibilitassem a análise de riscos operacionais das áreas de administração da dívida pública e de haveres da União. Por meio do Acórdão, foi recomendado à STN estudar a

viabilidade e a conveniência de implantar uma área de gerenciamento de riscos operacionais da entidade, independente, do ponto de vista hierárquico, das coordenações cujos trabalhos serão controlados. Recomendou, também, àquela Secretaria implantar meios destinados à troca de informações entre os gestores de haveres e obrigações, a fim de permitir uma administração de ativos e passivos eficiente.

Uma das formas de se controlar o endividamento público é efetuando um controle sobre as operações que geram tal endividamento. Nesse sentido, o art. 167, inciso III, da Constituição Federal veda a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital. Nos trabalhos de acompanhamento dos Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) do Poder Executivo, referente aos 1º quadrimestre de 2003 e 2005, o TCU alertou o Poder Executivo para o

fato de que, naqueles quadrimestres foram realizadas operações de crédito em valor superior ao limite estabelecido para tais operações pelo art. 167, inciso III, da Constituição Federal. Nesse sentido, cabe ressaltar os Acórdãos 1082/2003 e 1143/2005, ambos do Plenário.

Importante, ainda, é o esforço do TCU no sentido de garantir maior transparência às informações divulgadas sobre a dívida pública. Nesse sentido, o Acórdão 435/2009-TCU-1ª Câmara determinou à Secretaria do Tesouro Nacional e à Secretaria Federal de Controle Interno que passassem a utilizar os dados do Siafi para a elaboração do quadro demonstrativo da dívida consolidada líquida do governo federal, que integra o RGF do Poder Executivo. A partir de então, o demonstrativo vem sendo publicado com base nos dados do Siafi.

Outro objeto de controle de igual relevância, que, *a priori*, não representa uma dívida para a União, mas potencialmente pode se tornar uma obrigação financeira para o Governo Federal, refere-se às garantias que a União presta em benefício dos demais entes da Federação em contratos de financiamento externos. Determinações para uma melhor divulgação e minimização de riscos dessas operações foram deliberadas por meio dos Acórdãos 259/2006, 1573/2006 e 283/2011, todos do Plenário.

Mais uma questão importante diz respeito à divulgação de informações da dívida pública

no âmbito da Federação. A Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000, em seu art. 32, § 4º, estabelece que o Ministério da Fazenda deva efetuar o registro eletrônico centralizado e atualizado das dívidas públicas interna e externa, garantido o acesso público às informações. Nesse sentido, o Acórdão 451/2009-TCU-Plenário deliberou a fim de exigir o cumprimento do referido dispositivo legal.

No âmbito internacional, balizado pelos princípios insculpidos no art. 4º da Constituição Federal, cabe ressaltar a participação do Tribunal de Contas da União na Organização Internacional de Entidades de Fiscalização Superior (Intosai), da qual é membro fundador. Na Intosai, organização composta por mais de 170 países-membros, as Entidades de Fiscalização Superiores (EFS) e as Organizações Multilaterais desenvolvem mecanismos de cooperação e de troca de experiências e informações, no intuito de melhorar as técnicas de fiscalização.

O TCU integra o Grupo de Trabalho sobre Dívida Pública (*Working Group on Public Debt - WGPD*) da Intosai, composto por 23 membros, cujo objetivo é publicar diretrizes e outros materiais informacionais para serem usados pelas EFS, com o fim de estimular a adequada elaboração de relatórios e a boa administração da dívida pública.

Os produtos oficiais já produzidos pelo WGPD são apresentados no quadro 2.

Quadro 2

Guias da Intosai

Produto	Assunto
ISSAI 5410	Guia para planejamento e condução de auditoria dos controles internos da dívida pública
ISSAI 5411	Indicadores da dívida
ISSAI 5420	Dívida Pública: administração e vulnerabilidade fiscal
ISSAI 5421	Guia sobre definição e divulgação da dívida pública
ISSAI 5422	Um exercício de termos de referência para realizar auditoria de desempenho da dívida pública
ISSAI 5430	Exposição fiscal: implicações para a administração da dívida e o papel das EFS
ISSAI 5440	Guia para condução de uma auditoria de dívida pública – uso de testes substantivos em auditorias financeiras
INTOSAI GOV 9230	Guia sobre definições e divulgação da dívida pública
S/N	Guia sobre relatório de dívida pública

Quadro 3

Intosai – Temas de Investigação

Tema de Investigação	EFS líder
Indicadores da dívida pública	México
Impacto das crises financeiras na dívida pública	Estados Unidos
Escritório de Administração da Dívida Pública	México
Dívidas contingentes	Ucrânia
Avaliação de riscos e redução de prováveis efeitos sobre a estrutura da dívida	Iemen
Avaliação de sistemas de informação relacionados à administração da dívida pública	Brasil
Suporte governamental durante crises financeiras: impactos sobre a dívida pública e potenciais funções das EFS	Canadá

Os produtos referenciados no quadro 2 passarão por uma revisão a fim de harmonizar os conceitos. O Tribunal de Contas da União participará da revisão da ISSAI 5410, juntamente com as EFS dos Estados Unidos (*Government Accountability Office* - GAO) e de Zâmbia.

Os guias do WGPD são produzidos no âmbito de temas de investigação, ocasião em que algumas EFS se comprometem a desenvolver estudos e/ou trabalhos em relação ao tema proposto, a fim de produzir um documento. Atualmente, há sete temas de investigação sendo desenvolvidos pelos membros do grupo. Cada tema é liderado por uma EFS, que é responsável por desenvolver e entregar o produto. O Tribunal de Contas da União lidera o tema “Avaliação de sistemas de informação relacionados à administração da dívida pública”.

O preocupante nível de endividamento em vários países do mundo releva a importância e a necessidade de se fortalecer o controle da dívida pública e, nesse sentido, as Entidades de Fiscalização Superior podem e devem exercer um papel fundamental no acompanhamento e *accountability* da gestão de passivos públicos em seus países.

6. CONCLUSÃO

A atual crise da dívida pública vivenciada em alguns países da Europa revela a importância de se acompanhar mais de perto os fatores que impactam o endividamento nacional.

A análise da dívida pública no Brasil exige um conhecimento das principais medidas de mensuração tanto do estoque quanto do fluxo da dívida. A apuração do resultado fiscal é uma variável de fluxo que afeta o montante da dívida, sendo uma variável de estoque. Os conceitos e abrangências são orientados, principalmente, pelas divulgações oficiais do Banco Central do Brasil e da Secretaria do Tesouro Nacional.

Quanto à evolução da Dívida Líquida da União, destaca-se a clara decisão da União de,



a partir do ano de 2006, passar a acumular reservas internacionais, em troca do aumento de seu endividamento interno. Referida estratégia, embora proteja o país dos efeitos oriundos de crises internacionais, tem seu preço, o chamado **custo de oportunidade de manutenção das reservas internacionais**, que representa, em linhas gerais, a diferença entre a taxa de juros dos títulos públicos emitidos internamente e a taxa de remuneração das reservas internacionais.

A intervenção da União na atividade econômica, gerando acumulação de ativos e passivos, aumenta a Dívida Bruta, porém, sem reflexo imediato sobre a DLSP, estratégia que faz com que seja assumida pelo Tesouro Nacional a carga fiscal representada pela diferença entre a taxa Selic (quando a União vende seus títulos) e a taxa TJLP (que recebe dos recursos transferidos para suas instituições financeiras oficiais de fomento). De outro lado, porém, referida carga fiscal tem o potencial de se transformar em *superávits* primários, sem que, para tanto, a União tenha realizado qualquer esforço fiscal.

Por fim, reconhece-se que o Tribunal de Contas da União vem produzindo trabalhos importantes, tanto quando da análise das contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, como também por meio de instrumentos de fiscalização específicos, com o objetivo de acompanhar a evolução da dívida pública federal. Parcerias com outras EFS também se apresentam como uma excelente oportunidade para aprimoramento do controle.

Se, por um lado, a atual preocupação global relacionada às dívidas soberanas dos países revela a necessidade de uma administração mais eficaz e transparente da evolução dos fatores condicionantes da dívida pública por parte dos governos nacionais, por outro, indica oportunidade de fortalecimento do controle exercido pelas Entidades de Fiscalização Superior.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Banco Central do Brasil. *Manual de estatísticas fiscais publicadas pelo departamento econômico do Banco Central do Brasil*. Atualizada em julho de 2009.

_____. _____. *Política Fiscal*: nota para a imprensa: Brasília: BACEN, 2011. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/?ECOIMPOLFISC>> Acesso em: 5 set. 2011.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 2 set. 2011.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2001. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso em: 5 set. 2011.

_____. Resolução do Senado Federal nº 43, de 2001. Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=234195&tipoDocumento=RSF&tipoTexto=ATU>> Acesso em: 5 set. 2011.

_____. Tribunal de Contas da União. Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república exercício de 2010. Ministro-Relator: Aroldo Cedraz. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_10/index.html>. Acesso em: 2 set. 2011.

D'ÁVILA JR., Antonio. *AFO & finanças públicas*. Brasília: FDK, 2005.

EUROPEAN CENTRAL BANK (ECB). Government finance in the euro area (as a percentage of GDP). Frankfurt: ECB, 2010. Statistics. Government finance. ECB Fiscal Dashboard. Disponível em: < <http://www.ecb.int/stats/gov/html/dashboard.en.html>>. Acesso em: 2 set. 2011.

GIAMBIAGI, Fábio Giambiagi; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças públicas*. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MERKEL admite “crise da dívida” em alguns países da zona do euro. *Folha.com*, São Paulo, 03 fev. 2011. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/870032-merkel-admite-crise-da-divida-em-alguns-paises-da-zona-do-euro.shtml>>. Acesso em: 2 set. 2011.

ROVANI, Andressa. *Deficit na Europa assombra mundo; entenda o que são os PIIGS*. UOL, São Paulo, 10 fev. 2010. Economia. Disponível em: <<http://economia.uol.com.br/ultimas-noticias/redacao/2010/02/10/piigs.jhtm>>. Acesso em: 2 set. 2011.

SILVA, Anderson Caputo; CARVALHO, Lena Oliveira de; MEDEIROS, Otavio Ladeira (orgs.). *Dívida pública: a experiência brasileira*. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Banco Mundial, 2009.

SILVA, Fernando Antonio Rezende da. *Finanças públicas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

WALL Street ajudou Grécia a mascarar expansão da dívida, diz ‘New York Times’. *O Globo*, Rio de Janeiro, 14 fev. 2010. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/economia/mat/2010/02/14/wall-street-ajudou-grecia-mascarar-expansao-da-divida-diz-new-york-times-915862729.asp>>. Acesso em: 2 set. 2011.

NOTAS

- 1 Essa securitização originou-se de renegociação de dívidas da administração direta ou indireta originadas de contratos firmados e não cumpridos. Nessa renegociação dos passivos houve a repactuação das condições previstas nos contratos originais produzindo instrumentos de créditos homogêneos registrados em sistema de custódia desenvolvido pela Câmara de Custódia e Liquidação (Cetip).
- 2 Para registrar a diferença de metodologia entre essa Nota para imprensa divulgado pelo Bacen e o Relatório divulgado pela STN, observa-se que o DPMFi contante desse relatório é obtido pela soma de duas rubricas separadas dentro o item “dívida interna” utilizado na apuração da DBGG: “dívida mobiliária do Tesouro Nacional” e “dívidas securitizadas e TDA”. Os demais itens da “dívida mobiliária em mercado” têm o intuito de excluir os montantes em que os credores são também pertencentes ao conceito de Setor Público.



Perspectivas do Controle sobre os Benefícios Fiscais: Avaliação da Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR)



Charles Mathusalém Soares Evangelista



Eunice Lemos Rosal Daros



Leonardo Rodrigues Albernaz



Virgínia de Ângelis Oliveira de Paula

Os autores são servidores do Tribunal de Contas da União.

1. INTRODUÇÃO

Os benefícios tributários, creditícios e financeiros alcançaram, em 2010, o montante projetado de R\$ 143,9 bilhões, assim classificados: R\$ 105,8 bilhões de benefícios tributários, R\$ 19,2 bilhões de benefícios tributários e previdenciários e R\$ 18,9 bilhões de benefícios financeiros e creditícios.

A relevância dos benefícios é definida tanto pela materialidade dos valores envolvidos quanto pelo tratamento recebido na Constituição Federal, no § 6º do seu art. 165, que preceitua: “o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia” (BRASIL. Constituição ..., 1998).

A seguir trataremos da conceituação, da materialidade e dos instrumentos de controle utilizados pelo Tribunal, quanto aos benefícios tributários, creditícios e financeiros e, mais adiante, o trabalho que o Tribunal vem desenvolvendo no âmbito da Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR).

2. BENEFÍCIOS DE NATUREZA TRIBUTÁRIA, FINANCEIRA E CREDITÍCIA

Além das despesas autorizadas na Lei Orçamentária Anual, outros instrumentos são cada vez mais utilizados para financiar políticas e programas de governo. Trata-se dos benefícios



e incentivos de natureza tributária, financeira e creditícia, dos quais decorrem as chamadas “renúncias de receitas”.

Os benefícios ou incentivos de natureza tributária são também denominados “gastos tributários”. A expressão deriva do termo em inglês *tax expenditure*, cunhado nos anos 1970, nos EUA¹, em um esforço de quantificar e inserir os valores apurados no orçamento norte-americano. A utilização do vocábulo “gasto” decorre da verificação de que tais mecanismos possuem uma lógica orçamentária associada, com finalidades similares às do gasto direto, previsto no orçamento. Ou seja, servem à consecução de políticas e programas de governo, com objetivos voltados para o desenvolvimento econômico ou social.

Contudo, a sua operacionalização é extrafiscal, isto é, não ocorre via orçamento, mas por meio do sistema tributário, pela vertente da receita pública (TORRES, 2005, p.194). Trata-se de provisões tributárias especiais, que se afastam do sistema tributário de referência e, portanto, constituem verdadeira exceção ao princípio tributário da isonomia, já que alcan-

çam apenas um grupo ou grupos específicos de contribuintes. Dessa forma, possuem uma condição regressiva, pois beneficiam poucos em detrimento de muitos no rol daqueles que pagam tributos, além de exigirem um patamar elevado da carga de tributos para compensar a perda de receitas (SURREY, 1973).

Por sua vez, os benefícios creditícios decorrem de programas oficiais de crédito, que oferecem condições mais acessíveis para os tomadores de empréstimo do que aquelas oferecidas no mercado financeiro. São calculados por meio da diferença entre o custo de captação ou oportunidade do Estado e as taxas efetivamente oferecidas ao setor privado. Nesse caso, o subsídio concedido é também chamado de subsídio implícito, uma vez que acarreta gastos no orçamento que não estão diretamente associados aos benefícios concedidos, mas a outras despesas, como o serviço da dívida pública.

Já os benefícios financeiros constituem desembolsos efetivos, realizados por meio de equalizações de juros e preços, bem como da assunção de dívidas decorrentes de saldos de

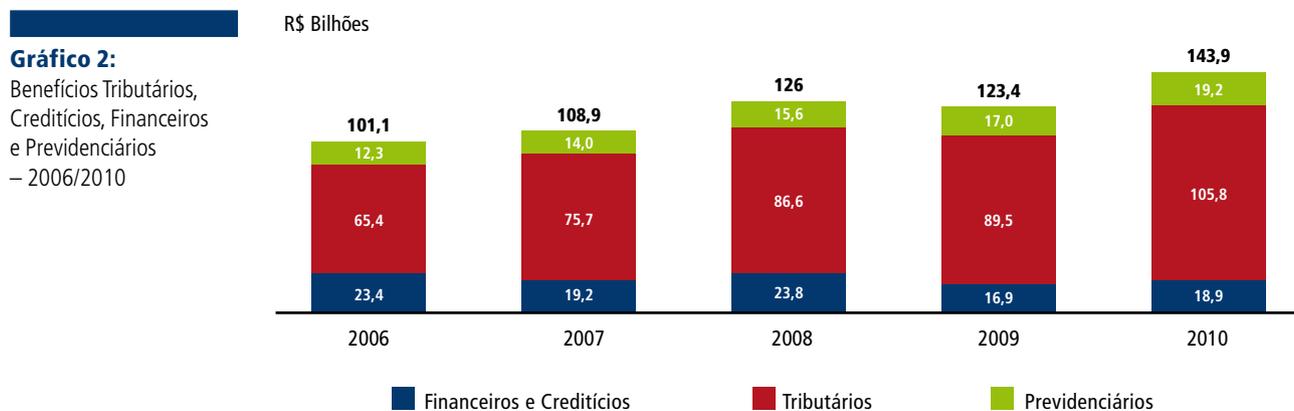
obrigações de responsabilidade do Tesouro Nacional. Diferentemente dos benefícios creditícios, os benefícios financeiros estão previstos no orçamento, na forma das chamadas “subvenções econômicas”, sendo, por essa razão, também denominados “subsídios explícitos”.

Ao longo dos últimos cinco anos, conforme dados apresentados pela Secretaria de Política Econômica (SPE) e pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), os valores dos benefícios tributários, creditícios e financeiros apresentam uma evolução considerável, verificada no gráfico 2, que traz, ainda, os benefícios previdenciários.²

A crescente materialidade dos valores dos benefícios concedidos pela União, cuja projeção para 2010, de R\$ 143,9 bilhões, supera amplamente as despesas empenhadas em Saúde e Educação, que somaram R\$ 110,4 bilhões no mesmo ano (BRASIL, 2011), demonstra o uso cada vez mais intenso desses instrumentos, tanto para financiar políticas e programas de governo, como para induzir comportamentos que promovam determinados objetivos econômicos e sociais. No entanto, a concessão indiscriminada dos benefícios e incentivos tributários, financeiros e creditícios pode impactar consideravelmente o equilíbrio fiscal, uma vez que reduzem o potencial de receitas a serem auferidas pelo Estado.

Ademais, com exceção dos benefícios financeiros, que são explicitados no orçamento, os demais carecem de mais transparência, para que se possibilite conhecer e avaliar com mais precisão os diversos instrumentos de que o Estado se utiliza para viabilizar a ação governamental. Nesse sentido, merece destaque o posicionamento do Fundo Monetário Internacional (FMI) (2007) e da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) (2002), que recomendam, como boa prática de transparência fiscal, a inclusão, na documentação orçamentária, de um demonstrativo com as principais renúncias fiscais do governo. Aconselham, ainda, que, na medida do possível, as renúncias de receitas sejam discutidas em conjunto com as despesas em geral, para que possam ser limitadas e revisadas, tal como acontece com os gastos diretos.

A Constituição Federal de 1988, na esteira da tendência internacional de quantificação dos benefícios tributários, trouxe um demonstrativo comparável ao recomendado pelos referidos organismos internacionais. A previsão consta do art. 165, § 6º, da Carta Magna (BRASIL. Constituição ..., 1988), o qual estabelece que o projeto de lei orçamentária deverá ser acompanhado de “demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões,



FONTE: SPE (benefícios financeiros e creditícios) e RFB (benefícios tributários e previdenciários)

subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”. A quantificação das renúncias permite dar transparência a uma parcela relevante do gasto público, que, como visto, fica oculta da apreciação da sociedade.

Quanto à necessidade de regionalização dos efeitos desses benefícios, ressalta-se que decorre de outra determinação do constituinte originário, qual seja, a de que tais instrumentos sejam utilizados para a promoção do objetivo fundamental de redução das desigualdades regionais (BRASIL. Constituição ..., 1988, art. 43). Permite-se, assim, verificar se os setores e as regiões beneficiárias, de fato, atendem ao interesse público.

Além do demonstrativo, outras limitações e condições foram inseridas no ordenamento jurídico como meios para se coibir o uso pernicioso de tais instrumentos. Ainda na Constituição Federal, a aplicação das subvenções e as renúncias de receitas foram expressamente incluídas como itens a serem fiscalizados pelos controles externo e interno (art. 70).

Especificamente quanto aos benefícios tributários, também cabe menção à cautela do constituinte ao deixar expresso que se submetem ao princípio da estrita legalidade tributária (BRASIL. Constituição ..., 1988, art. 150, § 6º), somente podendo ser instituídos por lei específica. Isso porque, se tais previsões acarretam a modificação do tributo, e se o tributo somente pode ser instituído por lei, a alteração de seus elementos constitutivos apenas pode ocorrer mediante lei em sentido estrito, a qual pode estabelecer condições para fruição do benefício.

Um dos avanços normativos de mais repercussão ocorreu com a publicação da Lei Complementar 101/2000, ou Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que trouxe dispositivo que buscava inibir a guerra fiscal que os Estados travavam para atrair investimentos para os territórios. Foram estabelecidas condições a serem observadas quando da concessão ou

ampliação de incentivos ou benefícios de natureza tributária, com vistas a assegurar que o impacto orçamentário-financeiro fosse estimado e compensado, de modo a se resguardar o equilíbrio fiscal (BRASIL. Lei ..., 2000, art. 14).

Entre essas condições, chamam atenção as medidas de compensação, que devem ser estabelecidas quando a renúncia for instituída no curso do exercício fiscal (BRASIL. Lei ..., 2000, art. 14, inciso II). O legislador expressamente as restringiu àquelas que impliquem aumento de receita, como elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. Embora a previsão tenha aumentado significativamente o custo político para a criação de benefícios tributários, a previsão não foi suficiente para refrear a guerra fiscal entre os Estados e tampouco para evitar o uso de outros mecanismos, não autorizados pelo legislador, como medidas de compensação às renúncias de receitas tributárias. Conforme verificado em levantamento realizado pelo TCU (BRASIL. Tribunal ..., 2010a), a instituição de benefícios tributários pela União tem sido frequentemente compensada com o uso de excesso de arrecadação ou mesmo com “ajustes na programação orçamentária e financeira da despesa pública”, medidas bastante distintas daquelas previstas no inciso II do art. 14 da LRF.

A partir de 2006, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) passou a conter dispositivo que limita o prazo de vigência dos benefícios tributários a, no máximo, cinco anos. Com o dispositivo, busca-se corrigir uma distorção do processo de aprovação dos gastos tributários. Embora tenham uma lógica orçamentária embutida, os gastos tributários não se submetem ao mesmo processo de discussão e decisão a que se sujeitam as despesas públicas, quando da submissão da proposta orçamentária ao Poder Legislativo. Nesse sentido, um dos principais objetivos da limitação de sua vigência consiste em garantir que as renúncias sejam

avaliadas, uma vez que terão que passar pelo crivo do Poder Legislativo ao menos quando de sua renovação.

A previsão vai ao encontro da recomendação do FMI (FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL, 2007, p. 80), mencionada anteriormente, de acordo com a qual, *in verbis*, “um demonstrativo das principais renúncias fiscais do governo central deve constar obrigatoriamente do orçamento ou da respectiva documentação fiscal, indicando a finalidade de cada provisão sob a ótica da política pública, sua duração e os beneficiários a que se destina”. Da leitura da recomendação, depreende-se que há aspectos caros ao controle e à transparência dos benefícios fiscais ainda não tratados pelo legislador pátrio, em especial a indicação da finalidade pretendida com a renúncia.

Ainda é longo o caminho a percorrer no que diz respeito à normatização dos benefícios, com vistas a promover a sua transparência, avaliação e controle. Os pontos destacados mostram os avanços já obtidos, mas, ao mesmo tempo, ressaltam as carências a serem supridas.

Uma delas, fundamental para que se possa avaliar a efetividade do uso dos benefícios tributários, financeiros e creditícios, consiste em se tornar inequívoca a obrigação de que sejam estabelecidos objetivos e metas a serem alcançados quando de sua concessão. Outra consiste no aprimoramento das estimativas e da divulgação dos custos deles decorrentes, imprescindíveis para que se possam avaliar os reais benefícios gerados para a sociedade a partir de sua utilização para financiar políticas públicas. Uma terceira diz respeito a dotar os órgãos e entidades gestores de benefícios tributários, financeiros e creditícios com recursos suficientes para desempenharem, de forma adequada, os papéis que as legislações específicas de cada benefício lhes atribuem no processo de concessão, acompanhamento, fiscalização e avaliação.

Nesse sentido, o Tribunal de Contas da União, no exercício de competências constitucionais e daquelas estabelecidas na Lei Orgânica e no Regimento Interno, e com base na missão de contribuir para o aperfeiçoamento da Administração Pública em benefício da sociedade, tem desempenhado um papel de grande relevo no controle dos benefícios tributários, financeiros e creditícios.

3. INSTRUMENTOS DE CONTROLE DOS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS, FINANCEIROS E CREDITÍCIOS NO TCU

O controle dos benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia pelo Tribunal de Contas da União tem como objetivo verificar a legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia e economicidade das ações dos órgãos e entidades que tenham atribuição administrativa de conceder, gerenciar ou utilizar os recursos decorrentes dos benefícios. Também deve ser avaliado, de acordo com o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, o real benefício socioeconômico desses benefícios.

Para tanto, são utilizados os instrumentos de fiscalização consagrados pelo TCU, em especial levantamentos de auditorias, acompanhamentos, monitoramentos, inspeções e auditorias de natureza operacional e de conformidade. Tais ações são realizadas sem prejuízo do julgamento das tomadas e prestações de contas apresentadas pelos órgãos e entidades gestores de renúncias, cuja forma e conteúdos são disciplinados pelo Tribunal. Alterações recentes nessa disciplina têm implicado significativos avanços no controle efetuado sobre as renúncias.

O exame dos benefícios sob o aspecto da conformidade ocorre, preferencialmente, nos trabalhos concernentes aos atos e fatos relativos à execução dos valores beneficiados. Nas fiscalizações, são utilizados os mesmos instrumentos aplicados aos trabalhos direcionados

às despesas públicas. Assim, para realizar a fiscalização dos benefícios, têm sido adotados instrumentos como a Matriz de Planejamento, ferramenta direcionadora dos trabalhos, juntamente com a Matriz de Risco e Seleção. Na fase do Planejamento, tem-se como foco a seleção das modalidades de benefício sob o ponto de vista do risco, relevância e materialidade, bem como a definição do objeto a ser auditado.

A forma de controle com base nas Prestações de Contas, por sua vez, conta com dois produtos distintos. O primeiro é materializado nos Relatórios de Gestão das Unidades Jurisdicionadas (UJ) que prestam ou têm suas contas tomadas pelo Tribunal. O segundo diz respeito ao Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República.

Os Relatórios de Gestão são fornecidos pelas unidades jurisdicionadas e constituem importantes elementos à elaboração das análises feitas acerca da aplicação dos benefícios administrados por órgãos e entidades do Poder Executivo. Tais análises têm o propósito de atender ao disposto no art. 1º, inciso IV e § 1º, c/c o art. 2º da Lei 8.443/1992 (BRASIL. Lei ..., 1992), que se coaduna com a determinação insculpida no art. 165, § 6º, da Constituição Federal (BRASIL. Constituição ..., 1988) e com os art. 5º, inciso II, e 14 da LRF (BRASIL. Lei ..., 2000). Essa forma de controle iniciou-se em 2008, com a edição da Instrução Normativa TCU n. 57/2008 (BRASIL. Tribunal ..., 2008b), que reestruturou os processos de prestação e tomada de contas ordinárias. Entre as alterações, foram introduzidas informações a serem prestadas sobre os benefícios tributários, em razão da crescente materialidade e relevância desses benefícios nas finanças federais nos últimos anos. Hoje, encontra respaldo na IN TCU 63/2007, no art. 4º, § 3º, da Decisão Normativa n. 107/2010 (BRASIL. Tribunal ..., 2010b), e na Portaria - TCU n. 277/2010 (BRASIL. Tribunal ..., 2010c).

Com a mudança, procurou-se obter um quadro geral dos benefícios geridos pelas UJs, para se viabilizar o exame mais detido sobre a legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia e efetividade. Dessa forma, as unidades jurisdicionadas são orientadas a registrar, em relação a cada modalidade de benefício, um rol específico de informações que demonstre a legislação, a natureza, os valores, os objetivos socioeconômicos, os beneficiários, a forma de fruição e situação quanto à regularidade tributária, aos projetos, aos mecanismos de prestação de contas, às metas e aos indicadores, bem como aos resultados dos acompanhamentos, das fiscalizações e das avaliações realizadas em cada exercício financeiro.

No tocante ao controle via Prestação de Contas do Presidente da República, também se tem buscado reestruturar as informações prestadas por intermédio da Controladoria-Geral da União (CGU). É relevante que os dados e informações referentes aos benefícios tributários geridos pelas unidades da Administração Pública sejam certificados pelos órgãos de controle interno antes do encaminhamento ao Tribunal. O constante aperfeiçoamento do controle interno sobre os benefícios é ação importante no exercício da função constitucional de auxiliar o controle externo e contribuir, significativamente, para a elaboração de um pronunciamento qualificado e isento do TCU, no âmbito do Parecer sobre Contas do Presidente, acerca dos aspectos de conformidade e legalidade dos atos dos gestores públicos de benefícios.

As análises realizadas no Relatório sobre as Contas do Governo da República abordam o volume, a identificação e o comportamento dos valores dos benefícios tributários, financeiros e creditícios no período de competência das contas, e estabelecem comparação com os períodos anteriores. A teor das análises que vêm sendo realizadas nos relatórios, há predominância, na essência, de avaliações comparativas entre os va-

lores dos benefícios, segundo uma série temporal, que não abrange a eficácia dos programas tocados por benefícios tributários. É premente, portanto, a necessidade de que a análise seja complementada com avaliações sobre os resultados das políticas públicas que fazem uso de tais benefícios como instrumentos de financiamento. É essencial pontuar que a avaliação dos benefícios no contexto da Prestação de Contas do Presidente qualifica os termos do parecer emitido pelo Tribunal, que subsidiará o julgamento dessas contas pelo Congresso Nacional. O resultado a ser alcançado a partir dessa perspectiva não deve se restringir, portanto, a uma avaliação quanto à dimensão da materialidade e à relevância da participação dos benefícios tributários, financeiros e creditícios no conjunto das funções orçamentárias, mas conhecer, de fato, a eficácia das políticas públicas financiadas com tais benefícios. Logo, é de interesse público responder à seguinte indagação: em que medida os recursos públicos materializados em benefícios tributários, financeiros e creditícios contribuem, de fato, para alcançar os resultados previstos em programas de determinada política pública?

Para atender a essa indagação e à crescente demanda da sociedade e do Parlamento pelo



bom emprego dos recursos públicos, há que se atualizar a perspectiva de análise no âmbito do Relatório sobre as Contas do Governo. Por conseguinte, deve-se estabelecer um conjunto de medidas entre os órgãos de controle e aqueles da administração tributária, política econômica e gestão de tais benefícios, com o objetivo de viabilizar a demonstração dos resultados no contexto de avaliações de políticas públicas, consoante os termos dos incisos I e II do art. 74 da Constituição Federal³ (BRASIL. Constituição ..., 1988) e o sentido das deliberações constantes do Acórdão 1.718/2005-TCU-Plenário (BRASIL. Tribunal ..., 2005b).

O TCU já tem realizado ações nessa direção, as quais visam à melhoria do enfoque do controle sobre tais benefícios. Na vanguarda, estão programadas, no âmbito do TMS - Desenvolvimento Regional, avaliações sobre os objetos essenciais ao desenho constitutivo de uma política pública financiada com benefícios tributários, qual seja, a Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR). Nesse caso, as ações de controle programadas deverão responder a questões fundamentais como objetivos, metas, produtos, benefícios e outras, dentro de relações de causalidades entre si. Os resultados desse caso-piloto deverão subsidiar a elaboração do Parecer sobre as Contas do Governo no período de 2011-2012, sendo explicitados no Relatório que precede o Parecer.

4. A POLÍTICA NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO REGIONAL (PNDR)

As disparidades sociais e econômicas entre as diversas regiões do Brasil são uma herança do próprio processo de formação e desenvolvimento do Estado brasileiro, em que as dinâmicas de ocupação territorial e de concentração de renda e produção resultaram em padrões de desigualdade em diferentes escalas.

Demonstrando compreensão sobre a relevância do problema, a Constituição (BRASIL. Constituição ...,1988) fixou a busca pela redução das desigualdades regionais como um dos objetivos fundamentais da República⁴. Ao ser alçada ao plano constitucional, a questão deve ser tratada no âmbito de políticas de Estado a serem empreendidas por todos os governos e nos três níveis da Federação.

Além disso, o tema desenvolvimento regional tem, pela própria natureza, um caráter multissetorial, capaz de comportar ações provenientes de diferentes órgãos e entidades públicas, com objetivos complementares e convergentes. A rigor, os diversos programas públicos que tenham finalidades específicas de desenvolvimento econômico e social podem ter uma distribuição segundo critérios territoriais, de forma a contribuir para minimizar as diferenças entre as regiões brasileiras.

De maneira mais específica, o Governo Federal estabeleceu a Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR), por meio do Decreto 6.047/2007 (BRASIL. Decreto ..., 2007a), com o objetivo declarado de reduzir as desigualdades regionais e ativar os potenciais de desenvolvimento das regiões do país. A PNDR forneceu diagnósticos para orientar a atuação governamental e passou a congrega uma série de instrumentos existentes, para os fins de estimular regiões com níveis socioeconômicos historicamente abaixo da média nacional. A iniciativa de formalizar a política deve ser louvada, pois a existência de um normativo contribui para que haja diretrizes objetivas e integradas, capazes de direcionar e articular o

trabalho dos gestores públicos que atuam na questão do desenvolvimento regional.

Os principais instrumentos de execução dos planos, programas e ações da PNDR superaram, em seu conjunto, o valor anual de cerca de R\$ 23 bilhões em 2010, incluindo: o Orçamento Geral da União; os Fundos Constitucionais de Financiamento das Regiões Norte (FNO), Nordeste (FNE) e do Centro-oeste (FCO), em que há forte presença de benefícios de natureza creditícia; os Fundos de Desenvolvimento do Nordeste (FDNE) e da Amazônia (FDA); os Fundos de Investimento da Amazônia (Finam) e do Nordeste (Finor), constituídos por incentivos fiscais; e uma série de benefícios tributários destinados, sobretudo, ao Norte e ao Nordeste do Brasil.

Considerando os elevados montantes que representam anualmente, superiores a R\$ 5 bilhões, é importante identificar os incentivos fiscais empregados como instrumentos de viabilização da PNDR: redução do Imposto de Renda – fixa; redução do Imposto de Renda – escalonada; depósito para reinvestimento; depreciação acelerada incentivada no próprio ano de aquisição do bem e desconto, em 12 meses, dos créditos para contribuição do PIS/PASEP e da COFINS; e isenções do adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRRM) e do IOF nas operações de câmbio de importação.

Na tabela 1, demonstra-se a materialidade dos benefícios tributários identificados na PNDR, assim como dos benefícios creditícios associados aos Fundos Constitucionais de Financiamento (FNO, FNE e FCO), em uma série histórica de 5 anos.

Tabela 1

Valores dos benefícios fiscais e financeiros (em R\$ bilhões)

Benefícios	2006	2007	2008	2009	2010*
Tributários	2,8	3,7	4,1	4,2	6,4
Creditícios	4,2	4,1	5,5	5,4	6,2
Total	7,0	7,8	9,6	9,6	12,6

FONTES: RFB; SPE/MF / * Estimativa

5. O CONTROLE EXTERNO SOBRE A PNDR E OS ENTRAVES DA POLÍTICA

O TCU elegeu o desenvolvimento regional, em 2009, como um dos Temas de Maior Significância (TMS), os quais são trabalhos prioritários a serem realizados por sua relevância e o seu interesse para a sociedade. Nessa linha, realizou-se, inicialmente, um levantamento de auditoria no âmbito do TC 013.705/2009-6, relatado pelo Exmo. Ministro José Jorge (BRASIL. Tribunal ..., 2009b), com o objetivo de conhecer a PNDR, a atuação dos diversos agentes e instrumentos dessa política, e os seus mecanismos de financiamento, com destaque para os benefícios tributários e creditícios, que atualmente superam R\$ 12 bilhões a cada ano.

No âmbito da fiscalização, foram identificadas diversas limitações capazes de impactar os resultados das ações governamentais, como: ausência de indicadores, metas e avaliação de resultados associados à Política e aos seus programas; falta de coordenação interministerial, demonstrada pela falta de operação, desde 2006, da Câmara de Políticas de Integração e Desenvolvimento Regional, a quem caberia a articula-

ção dos órgãos e entidades públicas em torno da PNDR; distribuição territorial dos recursos com pouca aderência ao diagnóstico de desigualdade na escala sub-regional; aplicação parcial de recursos disponíveis; ausência de monitoramento das ações e seus resultados; indícios de insuficiência dos controles internos das entidades que operam os instrumentos da política.

Com o propósito de corrigir as referidas falhas, o TCU prolatou o Acórdão 2.919/2009-TCU-Plenário (BRASIL. Tribunal ..., 2009b), dispondo uma série de recomendações à Casa Civil da Presidência da República, ao Ministério da Integração Nacional e à Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPI/MP). Além disso, a decisão autorizou a realização de várias auditorias para aprofundar a fiscalização nos instrumentos e mecanismos de financiamento da PNDR, por meio da atuação de diversas unidades técnicas do Tribunal: Sudene e FNDE (Secex-PE); FCO (2ª Secex); FNE (Secex-CE); FNO e FDA (Secex-PA); Departamento de Gestão dos Fundos de Investimento (4ª Secex).

Como resultado imediato das fiscalizações empreendidas, foi identificado um conjunto amplo e grave de problemas, sintetizado na tabela 2.

Tabela 2

Problemas identificados pelas auditorias do TCU em entidades relacionadas à PNDR

Tipo de Falha ou Irregularidade	Entidade
Ausência de Planos Regionais de Desenvolvimento	MI, Casa Civil, Sudene, Sudam
Falhas de Planejamento Problemas como ausência de indicadores e metas quantitativas, inclusive para direcionar a distribuição de recursos por regiões prioritárias da PNDR.	MI, SPI (MP), FNE/Sudene, FNO/Sudam
Inobservância das Diretrizes da PNDR Falhas no direcionamento de recursos em relação às diretrizes e prioridades estabelecidas pela PNDR.	DGFI - Finam/Finor, FCO/BB, FNO/Basa, FDA/Basa
Deficiências Institucionais Falhas relacionadas à falta de estrutura ou processos de trabalho para o desempenho da missão institucional da entidade.	MI, FCO/BB, FNE/Sudene, FDA/Sudam
Fragilidades dos Controles Internos e Sistemas de Informação Deficiências nos sistemas de informação, nos controles internos, nas atividades de gestão de riscos e nos processos de fiscalização e auditoria.	DGFI - Finam e Finor, FDNE/Sudene, FCO/BB, FNE/BNB, FNO/Basa, FDA/Sudam
Ausência ou Insuficiência de Avaliações e Publicação de Relatórios Omissão ou deficiências na realização de avaliações sistemáticas e na publicação de resultados para a sociedade, especialmente em relação ao impacto socioeconômico da aplicação dos recursos.	MI, SPI (MP), FDNE/Sudene, FCO/BB, FNE/BNB, FNO/Sudam, FDA/Basa
Irregularidades nas Operações Falhas diversas associadas ao processo de gestão das operações contratadas.	DGFI - Finam/Finor, FNE/BNB, FNO/Basa, FDA/Basa, FDNE/Sudene

FONTE: TCU



Esse conjunto de problemas importa no aumento da probabilidade de utilização inadequada dos recursos disponíveis, afetando a eficiência e a eficácia das ações decorrentes da política. Ademais, aumenta a chance de que ocorram desvios na execução dos programas e na utilização dos instrumentos de financiamento.

Dessa forma, problemas como a ausência de planos regionais de desenvolvimento para o Nordeste e para a Amazônia impedem que a atuação governamental ocorra de forma organizada e pautada por diagnósticos e objetivos acurados, com a identificação adequada das necessidades de cada território e das ações que podem contribuir para superá-las.

No mesmo sentido, as falhas de planejamento em geral operam no sentido de reduzir a eficiência no aproveitamento dos recursos públicos e a eficácia das ações do governo, uma vez que a falta de indicadores e metas quantificadas prejudica o processo de gestão da Política. O mesmo problema está relacio-

nado à inobservância das diretrizes da PNDR, que impede o direcionamento dos recursos em conformidade com as prioridades definidas na Política, com reflexos na efetividade da atuação pública.

As deficiências institucionais e as fragilidades dos controles internos e sistemas de informação trazem riscos também relevantes, aumentando as chances de que os vultosos recursos públicos investidos venham a ser desviados de suas finalidades, seja devido a irregularidades graves, como fraudes, ou a falhas de gestão que reduzam a eficiência dos instrumentos de financiamento.

Por sua vez, a ausência ou insuficiência de avaliações e de publicação de relatórios implicam a ruptura do processo de gestão da política pública, ao impedir que a aferição sistemática dos resultados alcançados possa contribuir para a melhoria da ação governamental. Não se permite, com isso, que se conheçam os êxitos e as falhas da PNDR, e em

que medida seus objetivos vem sendo alcançados. Da mesma forma, a ausência de relatórios previstos nos normativos que regulam a execução da política reduz a transparência para a sociedade em relação às ações empreendidas e aos resultados alcançados.

Por fim, as diversas irregularidades operacionais verificadas merecem atenção por parte do TCU, dos gestores e da sociedade. Há uma vasta gama de questões a serem consideradas, incluindo desde aspectos formais a problemas sérios relacionados à aplicação de recursos públicos, ensejando ações corretivas.

6. PERSPECTIVAS PARA AS AÇÕES DE CONTROLE DA PNDR

Como mencionado, as fiscalizações e o exame das prestações de contas com foco nos benefícios tributários e financeiros têm se concentrado, sobretudo, no exame de legalidade da concessão, nos aspectos operacionais da gestão e nas análises quantitativas sobre a variação temporal dos montantes. Há a necessidade, assim, de aprimorar o controle externo sobre

a renúncia de receita e sobre os benefícios de natureza financeira, enfocando os benefícios também em termos dos resultados gerados a partir dos objetivos propostos no desenho das políticas públicas.

Sob esse enfoque, a avaliação dos benefícios não pode ser realizada fora do contexto da política que financia, pois é preciso compreender sua interação com outras fontes de recursos e instrumentos de execução, assim como seu papel para que determinados objetivos públicos sejam alcançados.

É nesse sentido que devem ser pensadas as próximas ações de fiscalização sobre a PNDR. Em que pese a elevada presença de benefícios tributários (R\$ 6,4 bilhões) e creditícios investidos (R\$ 6,2 bilhões), e a importância de que continue sendo auditada a legalidade da sua aplicação, torna-se necessário avançar na compreensão da lógica interna da Política e na avaliação dos seus mecanismos de governança. A partir desse entendimento, será possível aferir de que forma e em que medida os benefícios fiscais e creditícios estão gerando os resultados esperados pela sociedade.



Com a escolha do desenvolvimento regional novamente como TMS em 2011, tem-se a oportunidade de dar prosseguimento a uma estratégia de médio e longo prazo para o acompanhamento da PNDR e dos demais esforços da União destinados à redução das desigualdades regionais brasileiras, projetando ações de controle externo por todas as fases que compõem o ciclo da política pública.

Inicialmente, serão realizados levantamentos, com os propósitos de identificar as matrizes lógicas da Política e seus instrumentos de realização, e de avaliar os indicadores, os objetivos e metas associados a cada programa e mecanismo de ação de governo. Para tanto, o primeiro trabalho deverá utilizar a ferramenta denominada Marco Lógico, adotada como técnica de auditoria pelo TCU por meio da Portaria 39/2001 (BRASIL. Tribunal ..., 2001).

Nos termos do referido normativo, o Marco Lógico é um modelo analítico para orientar a formulação, a execução, o acompanhamento e a avaliação de programas ou de projetos governamentais, propiciando verificar a compatibilidade lógica entre, sucessivamente, a finalidade (ou seja, o impacto da ação governamental), o objetivo, os produtos e as atividades realizadas. A partir do Marco Lógico da PNDR, será possível identificar, mais objetiva e precisamente, de que forma os benefícios fiscais e creditícios contribuem, de forma integrada aos demais instrumentos, para a consecução dos objetivos de redução das disparidades sociais e econômicas entre as regiões brasileiras.

No mesmo período, serão conduzidos os monitoramentos das auditorias que integraram o TMS Desenvolvimento Regional 2009-2010, e será realizada auditoria operacional para acompanhar a elaboração dos Planos Regionais de Desenvolvimento, a cargo do Ministério da Integração Nacional e das Superintendências Regionais de Desenvolvimento.

Por fim, está programada a realização de um levantamento de risco para orientar a estratégia de acompanhamento da PNDR a médio e longo prazo, e a elaboração de roteiro para tópico específico sobre Desenvolvimento Regional no Relatório das Contas de Governo de 2011.

Com o conjunto de auditorias e a persistência de trabalhos com esse foco sobre a PNDR, projeta-se fornecer contribuições importantes para todo o ciclo da política pública, que envolve: o planejamento da atuação governamental, o estabelecimento de indicadores e metas para os programas de governo, o fortalecimento da atuação das instâncias de coordenação intra e inter-regional, o monitoramento das ações e a avaliação dos resultados da política, a capacitação institucional para gestão da política e seus instrumentos de atuação, a existência de controles internos que permitam assegurar condições confiáveis para a aplicação dos recursos federais e a prestação de contas à sociedade acerca dos resultados da política.

7. CONCLUSÃO

O controle por parte do Tribunal sobre os benefícios tributários, financeiros e creditícios se torna cada vez mais necessário no contexto das contas públicas. Isso porque os subsídios se comportam dentro de uma lógica similar à do gasto direto, sobretudo, no sentido de financiarem políticas públicas direcionadas ao desenvolvimento regional, setorial e social. Ademais, faz-se preciso considerar a materialidade crescente dos valores envolvidos pelo conjunto dos benefícios, uma vez que a elevação dos montantes no período de 2006 a 2010 foi de aproximadamente 42,3%, quando sua estimativa alcançou R\$ 143,9 bilhões, superando o valor das despesas executadas na maior parte das funções sociais do Orçamento da União.

Em que pesem as condições previstas no ordenamento jurídico com a finalidade de aumentar a transparência e propiciar o controle sobre esses instrumentos de financiamento de políticas públicas, especialmente na Constituição Federal e na Lei de Responsabilidade Fiscal, são necessários avanços que permitam avaliar os benefícios no contexto mais abrangente das próprias políticas financiadas.

Dessa forma, consoante a missão do Tribunal de auxiliar o Legislativo nas decisões acerca do financiamento da ação governamental, inclusive por meio de recursos renunciados, vislumbra-se a necessidade de alterar a modelagem dos instrumentos de controle, em especial, os termos do Relatório de Contas do Governo, com vistas a melhor evidenciar os resultados alcançados com a aplicação desses recursos.

Mais ainda, seria possível, a partir da aferição dos custos incorridos e dos resultados alcançados, realizar o cotejo com as demais decisões tomadas no ciclo orçamentário e extraorçamentário no Congresso, sempre considerando os objetivos e metas associados às políticas públicas em formulação ou em curso. Com isso, as análises resultantes poderiam aprimorar a transparência fiscal e, por

consequente, o processo de *accountability* na Administração Pública.

Um dos primeiros progressos nesse sentido diz respeito aos objetivos e à metodologia que vem sendo adotada na fiscalização referente à PNDR. No âmbito do TMS Desenvolvimento Regional 2011-2012, busca-se dimensionar, sob a perspectiva dos objetivos, metas e produtos dessa política, em que medida os recursos públicos, incluindo os benefícios fiscais e financeiros, concorrem para a consecução dos propósitos da atuação governamental. As conclusões desse trabalho também poderão contribuir para que sejam modelados e coordenados entre si os procedimentos de fiscalização dos órgãos de controle interno e externo, com vistas à melhoria da tomada de decisão pelos gestores e legisladores acerca da alocação dos recursos públicos, sobretudo, os decorrentes dos subsídios concedidos pelo Estado.

Trata-se, enfim, de avanços ambiciosos a serem conquistados de forma paulatina pelo Tribunal, a partir da adequação das sistemáticas de avaliação e controle exercidas sobre os subsídios explícitos e implícitos, compreendendo-se o papel dos benefícios no desenho lógico das políticas públicas e programas de governo.



REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. Decreto nº 6.047, de 22 de fevereiro de 2007. Institui a Política Nacional de Desenvolvimento Regional - PNDR e dá outras providências. *Diário Oficial União*, Brasília, DF, 23 fev. 2007a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6047.htm>. Acesso em: ago.2011.

_____. Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 17 jul. 1992. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm>. Acesso em: ago. 2011.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 5 maio 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 25 ago. 2011.

_____. Secretaria da Receita Federal. *Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária : gastos tributários 2006* . Brasília : Ministério da Fazenda, 2005a. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2006/DGT2006.pdf>>. Acesso em: 31 ago. 2011.

_____. _____. *Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária (Gastos Tributários) 2007*. Brasília : Ministério da Fazenda, 2006. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2007/DGG2007.pdf>>. Acesso em: 31 ago. 2011.

_____. _____. *Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária (Gastos Tributários) 2008*. Brasília : Ministério da Fazenda, 2007b. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2008/DGT2008.pdf>>. Acesso em: 31 ago. 2011.

_____. _____. *Demonstrativo dos gastos tributários 2009*. Brasília : Ministério da Fazenda, 2008a. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2009/DGT2009.pdf>>. Acesso em: 31 ago. 2011.

_____. _____. *Demonstrativo dos gastos tributários 2010*. Brasília : Ministério da Fazenda, 2009a. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2010/DGT%202010.pdf>>. Acesso em: 31 ago. 2011.

_____. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 747-Plenário, de 14 de abril de 2010. Ministro Relator Augusto Nardes. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 16 abr. 2010a. Disponível em: < <http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: ago.2011.

_____. _____. Acórdão nº 1.718/2005- Plenário, de 26 de outubro de 2005. Ministro Relator Augusto Sherman Cavalcanti. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 08 nov. 2005b. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/MostraDocumento?qn=10&doc=1&dpp=20&p=0>>. Acesso em: ago. 2011

_____. _____. Acórdão nº 2.919-Plenário, de 02 de dezembro de 2009. Ministro Relator José Jorge. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 04 dez. 2009b. Disponível em:< <http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: ago.2011.

_____. _____. Decisão Normativa nº 107, de 27 de outubro de 2010. Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis devem apresentar relatório de gestão referente ao exercício de 2010, especificando a organização, a forma, os conteúdos e os prazos de apresentação, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010b. Disponível em: < <http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em ago. 2011.

_____. _____. Instrução Normativa nº 57/2008. Estabelece normas de organização e apresentação dos relatórios de gestão e dos processos de contas da administração pública federal. *Boletim do Tribunal de Contas da União*, Brasília, DF, 8 set. 2008b, Ano XLI, Nº 34. Disponível em: < <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/770015.PDF>>. Acesso em: ago. 2011.

_____. _____. Instrução Normativa nº 63/2010. Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.443, de 1992. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 06 set. 2010. Disponível em:< http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/BTCU/bib_btus/BTCU_ESPECIAL_19_de_10_09_2010_Normas_que_estabelecem_Di.pdf>. Acesso em: ago. 2011

_____. _____. Portaria nº 39, de 22 de maio de 2001. Aprova a Técnica de Auditoria Marco Lógico. *Boletim do Tribunal de Contas da União*, Brasília, DF, 11 jun. 2001, Ano XXXIV, Nº 39, Edição Especial. Disponível em: < <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/682598.PDF>>. Acesso em: ago. 2011

_____. _____. Portaria normativa nº 277, de 07 de dezembro de 2010. Dispõe sobre orientações às unidades jurisdicionadas ao Tribunal quanto ao preenchimento dos conteúdos dos relatórios de gestão referentes ao exercício de 2010, nos termos do art. 4º, § 3º da DN TCU nº 107/2010. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 10 dez. 2010c.

_____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república* : exercício de 2006. Ministro-Relator Ubiratan Aguiar. Brasília : TCU, 2007c. Disponível em: < http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/CONTAS_ARQUIVOS_2006/CG2006_B1.htm>. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república* : exercício de 2007. Ministro-Relator Benjamin Zymler. Brasília : TCU, 2008c. Disponível em: < http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_07/CG2007_B.htm>. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república* : exercício de 2008. Ministro-Relator Augusto Nardes. Brasília : TCU, 2009c. Disponível em: < http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_08/CG2008_A.htm>. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. _____. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república* : exercício de 2009. Ministro-Relator Raimundo Carreiro. Brasília : TCU, 2010d. Disponível em: < http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_09/index.htm>. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. _____. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república* : exercício de 2010. Ministro-Relator Aroldo Cedraz. Brasília : TCU, 2011. Disponível em: < http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_10/index.html>. Acesso em: 17 ago. 2011.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL (FMI). *Manual de transparência fiscal*. Washington: FMI, 2007. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf> >. Acesso em: 25 ago. 2011.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Best practices for budget transparency*. *OECD Journal on Budgeting*. Paris : OCDE, 2002. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/33/13/1905258.pdf> >. Acesso em: 25 ago. 2011.

SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1973.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

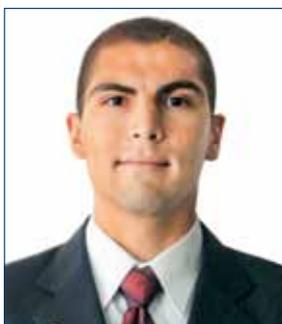
NOTAS

- 1 A expressão foi cunhada pelo professor e então Secretário-Assistente de Política Fiscal do Departamento do Tesouro dos Estados Unidos, Stanley S. Surrey, que em seu livro "Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures", publicado em 1973, definiu os gastos tributários como "programas de assistência financiados pelo governo por meio de provisões tributárias especiais e não de gastos diretos do governo".
- 2 Os benefícios previdenciários são estimados separadamente dos tributários pela RFB, conforme "Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários)", elaborado anualmente por essa Secretaria.
- 3 Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:
 - I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
 - II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- 4 Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
 - I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
 - II - garantir o desenvolvimento nacional;
 - III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
 - IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Auditoria Financeira na Apreciação das Contas de Governo da República



Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra é servidor do Tribunal de Contas da União, graduado em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília, especialista e mestre em Administração Pública pelo Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE - IUL).



Renato Lima Cavalcante é servidor do Tribunal de Contas da União, graduado em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília e especialista em Orçamento Público pelo Instituto Serzedello Corrêa (ISC/TCU).

1. INTRODUÇÃO

A emissão de parecer prévio sobre as Contas de Governo da República é uma competência constitucional e histórica do Tribunal de Contas da União (TCU). Um dos instrumentos de fiscalização que viabilizam a emissão desse parecer é a auditoria das demonstrações financeiras consolidadas da União. Por meio dela, o Tribunal tem condições de formar uma opinião com um nível de segurança razoável sobre a confiabilidade das informações sobre receitas, despesas, caixa, dívida ativa, investimentos em participações societárias, bens móveis e imóveis, restos a pagar e dívidas interna e externa.

Diante desse objeto de pesquisa, o presente artigo tem por objetivo apresentar a relevância e as perspectivas da auditoria financeira para a apreciação das Contas de Governo do Presidente da República. Para isso, o trabalho está estruturado em cinco partes: a) introdução; b) seção com o objetivo de descrever o conceito e os objetivos da auditoria de demonstrações financeiras, diferenciando-a das auditorias de conformidade e de desempenho; c) seção apre-



sentando as características desse tipo de auditoria no setor público; d) seção com os objetivos, objetos de análise, a metodologia, as limitações e as principais ressalvas em auditorias recentes do Balanço Geral da União; e, por fim, e) conclusão.

2 AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Conforme ensina Costa (2010, p. 49)

a palavra auditoria tem sua origem no verbo latino *audire* o qual, significando ‘ouvir’, conduziu à criação da palavra auditor (do latim *auditore*) como sendo aquele que ouve, ou seja, o ouvinte.

Auditoria se diferencia de uma simples avaliação principalmente pelo mandato profissional que os auditores têm para coletar informações internas das organizações auditadas e pelos aspectos éticos envolvidos na manutenção do sigilo dessas informações. Especificamente quanto à auditoria de demonstrações financeiras, o objetivo é obter provas suficien-

tes para garantir com um grau de segurança razoável que as informações apresentadas nas demonstrações são confiáveis. Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 31), a auditoria das demonstrações contábeis é:

um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados.

Em outras palavras e com alguns detalhes a mais, Gramling, Rittenberg e Johnstone (2011, p. 7) ensinam que:

Em termos gerais, a auditoria é um processo de: (1) coleta de evidências para comprovar afirmações, (2) avaliação dessas afirmações em confronto com critérios objetivos (padrões de controle interno, princípios contábeis aceitos, ou padrões internacionais de divulgação financeira),

e (3) comunicação das conclusões da auditoria a partes interessadas.

Essas duas definições apresentam o termo chave para compreensão da auditoria financeira: afirmações. Por afirmação, entende-se o item de informação disposto na demonstração financeira que serve para a comunicação entre a entidade evidenciada nela e os seus usuários externos. Assim, cada um desses itens traz uma afirmação da administração da entidade sobre sua posição financeira (ativos, passivos e patrimônio líquido), seu desempenho econômico-financeiro (receitas, despesas e lucro) e seu fluxo de caixa (recebimentos, pagamentos e saldo). Para Knechel (2001), além da avaliação da conformidade das afirmações com os princípios contábeis geralmente aceitos, a auditoria financeira deve avaliar: a) a possibilidade de ocorrência de fraude; b) a probabilidade de descontinuidade da organização auditada; e, c) o potencial para contribuir com a organização em melhorias na competitividade, nos processos de negócio e nos sistemas de informação.

No setor público, as afirmações nas demonstrações financeiras não esclarecem suficientemente a atuação da gestão financeira das entidades governamentais. Governos são financiados principalmente com recursos de outras pessoas, obtidos mediante o poder de tributar do Estado. Além disso, devido ao princípio da não afetação de impostos, em regra, esse tipo de receita não pode ser vinculado a despesas específicas. Assim, não há uma relação direta entre incremento nos custos com aumentos na receita. Devido à complexidade das instituições públicas, essa relação é muito superficial e indireta. As despesas aumentam conforme a politização e juridicização de demandas sociais. Já as receitas crescem de acordo com a necessidade cobrir despesas ou *deficits*. Em suma, não é possível que as demonstrações financeiras

tenham no setor público o mesmo tratamento que no setor privado, tanto em termos de contabilidade quanto de auditoria.

Devido às diferenças de finalidade e funcionamento entre instituições do setor público e privado, a auditoria teve de desenvolver um modelo mais robusto de verificação da qualidade da gestão nas instituições públicas. Existem basicamente três espécies de auditoria: 1) financeira, em que se verifica a confiabilidade das demonstrações financeiras; 2) de conformidade, na qual se investiga a adequação dos procedimentos adotados com leis e regulamentos; e, 3) de desempenho, em que se avalia a eficácia e eficiência das operações da organização. Para distinguir a auditoria realizada no exercício do controle externo da gestão pública daquela auditoria independente realizada no setor privado, a instituição britânica CIPFA (*Chartered Institute of Public Finance and Accountancy*) realizou um estudo que conclui que a auditoria pública é caracterizada: pela maior independência dos auditores em relação às organizações que eles auditam; pelo papel mais amplo dos auditores e por um escopo mais estendido de auditoria; e por relatos mais abrangentes aos interessados (SUMMA, 2008).

No setor privado, a auditoria de demonstrações contábeis predomina por pelo menos três motivos: 1) as empresas têm grande interesse em monitorar o próprio desempenho, portanto, não precisam necessariamente de uma avaliação externa sobre o seu desempenho; 2) instituições governamentais (fisco, polícia, ministério público, judiciário, órgãos reguladores e outros) têm uma forte atuação na verificação da legalidade dos procedimentos e operações das organizações privadas; e, 3) o lucro é o principal indicador de desempenho de uma organização empresarial.

Por outro lado, no setor público, apesar das variações internacionais dos modelos institu-

cionais de fiscalização governamental (Auditorias Gerais ou Tribunais de Contas, ambos com variações de espécie), em geral, há uma forte preocupação do papel da auditoria na verificação da conformidade de procedimentos com a legislação, tendo em vista a extensão, a complexidade e descontinuidade gerencial inerentes às entidades governamentais. Por outro lado, a maioria dos indicadores de desempenho das operações governamentais não pode ser mensurada contabilmente, mas sim por meio de sistemas gerenciais com informações não financeiras sobre a execução dos programas orçamentários. Assim, a auditoria financeira tem outra perspectiva no setor público. Não obstante a função de formar uma opinião sobre a confiabilidade das demonstrações sobre situação e desempenho financeiros, o diagnóstico apresentado nessas demonstrações não é imediata e diretamente afetado pelo desempenho governamental em algumas de suas funções políticas, econômicas e sociais. Dessa forma, no setor público as auditorias de conformidade e de desempenho ganham enorme relevância para formar uma opinião mais ampla sobre a qualidade da gestão pública. A Figura 1 apresenta um breve resumo dos papéis que o auditor pode de-

sempear nas perspectivas do desempenho e da regularidade (auditorias de conformidade e financeira).

Essa ressalva quanto ao papel da auditoria financeira no controle governamental também é efetuada nas normas internacionais emitidas pela *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI). Segundo a ISSAI 1000¹, a auditoria financeira no setor público pode envolver também aspectos relacionados à conformidade e ao desempenho. Apesar das limitações da auditoria financeira para elaborar um diagnóstico completo sobre a gestão pública, as perspectivas financeira, operacional e de conformidade podem ser complementares. Como inovação e objeto de reforma no setor público de diversos países, nas últimas décadas, muitas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) passaram a adotar a auditoria de desempenho. Na verdade, com esse movimento, a auditoria governamental se torna completa e integrada, pois estaria incluindo em seu escopo o que estava faltando para formar uma opinião mais robusta sobre a gestão pública. Desse modo, as auditorias de desempenho não surgiram como uma forma de suplantiar as auditorias de regularidade. Conforme Gomes (2002, p. 37) explica, “não há registro de EFS

Figura 1
Possíveis papéis
de um auditor

Base profissional em direito		Base profissional em contabilidade	
Como juiz/magistrado			Como contador
Proferir julgamentos e decisões	De acordo com a lei	Auditoria de Regularidade	De acordo com as regras e com regulamentos Produzir relatórios para ampliar a responsabilização e transparência
Criar novos conhecimentos; novas informações	Verdade científica, explicação	Auditoria de Desempenho	Qualquer coisa que faça o cliente melhorar Oferecer ajuda e conselhos aos entes públicos; sugerir melhorias
Como pesquisador/cientista			Como um consultor administrativo
Base profissional em economia e ciências sociais		Base profissional em administração e em economia	

FONTE: Adaptado de Pollitt *et al.* (2008, p. 164 e p. 306) e Gomes (2002, p. 54).

que tenha abandonado a visão mais tradicional de guardião da gestão pública por meio de verificações da conformidade e legalidade dos atos de quem lida com o dinheiro, bem ou valor público”.

A auditoria de demonstrações contábeis é imprescindível para aumentar a utilidade das informações financeiras produzidas pela contabilidade, tendo em vista seu potencial para incrementar a credibilidade dessas informações. Boynton, Johnson e Kell (2002) apresentam quatro condições que justificam a demanda por esse tipo de auditoria: a) conflito de interesses entre usuários e produtores da informação financeira, de modo que os primeiros querem informações sem viés, enquanto os últimos querem apresentar informações positivas sobre a administração; b) gravidade das consequências econômicas e sociais decorrentes de decisões tomadas a partir de informações publicadas em demonstrações contábeis; c) complexidade das técnicas contábeis empregadas e o consequente risco de que as demonstrações contenham distorções e erros não intencionais; e, d) difícil acesso de usuários da informação à contabilidade da entidade, em razão da distância, do tempo e do custo.

Apesar das peculiaridades e limitações da auditoria financeira no setor público, os conceitos e objetivos adotados nas duas instituições produtoras de normas em auditoria governamental mais respeitadas internacionalmente, INTOSAI e GAO (*United States Government Accountability Office*), não se alteram muito em relação ao setor privado. A ISSAI 100² trata dessa afinidade entre auditorias financeiras no setor público e privado. No mesmo sentido a ISSAI 1003³ estabelece que a auditoria financeira é uma avaliação independente sobre se a utilização de recursos, os resultados e a condição financeira reportada (evidenciada) pela entidade estão apresentados adequadamente e de acordo com a estrutura de relatório financeiro.

Já a FAM 110⁴ do GAO estabelece que a auditoria de demonstrações financeiras de entidades federais permite aos tomadores de decisão (usuários das demonstrações financeiras) terem maior confiança na fidedignidade das afirmações dispostas nessas demonstrações, além de reportar deficiências nos controles internos e não conformidades com leis e regulamentos testados. Assim como a FAM 110, a ISSAI 300⁵ também demonstra a forte intersecção entre as auditorias financeira e de conformidade, ao prever que o auditor deve realizar procedimentos que permitam ter garantia razoável de detecção de irregularidades e ilegalidades que tenham um efeito direto e material sobre as demonstrações financeiras ou nos resultados das auditorias de conformidade. Enfim, mesmo com as limitações da auditoria financeira no setor público, há um certo consenso de que seu escopo deve ser ampliado.

3. AUDITORIA FINANCEIRA NO SETOR PÚBLICO

O tema auditoria financeira no setor público é extremamente atual e relevante, em razão da crise dos países desenvolvidos, resultante não só de aspectos econômicos, mas principalmente em razão da saúde financeira dos governos. O resultado nominal médio dos países desenvolvidos pertencentes à Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) em 2001 era superavitário. Em 2009 chegou a um *deficit* de 6% do PIB médio. A dívida bruta em 2001 era próxima de 55% do PIB médio. Em 2009 chegou a mais de 65%. Os primeiros países a enfrentarem os efeitos mais graves dessa recente crise são europeus: Grécia, Irlanda, Portugal, Espanha, Reino Unido e Itália. Isso ocorre mesmo em condições de alta regulamentação da União Europeia para garantir a disciplina fiscal nos países membros, com regras e punições rígidas caso os limites de *deficit* nominal

(3%) e da dívida bruta (60%) sejam ultrapassados. Entretanto, a experiência tem demonstrado que quando o assunto é finanças públicas, é melhor prevenir do que remediar. Punir financeiramente um país que já está em crise fiscal só irá agravar sua situação fiscal, política, econômica e social.

Segundo o princípio da continuidade da Teoria da Contabilidade, elaborado tendo como referência as organizações do setor privado, em regra, deve-se pressupor que as entidades não têm prazo para dissolução, i.e., que existem por tempo indeterminado. Todavia, é possível que uma empresa seja extinta, por falta de condições financeiras e econômicas para sobreviver. No setor público, essa análise deve ser adaptada. A história mostra que nações não vão à falência. Ou deixaram de existir por decorrência de uma guerra ou resolveram os problemas financeiros ganhando uma guerra. Diante do alto nível de civilização atual, o combate armado não é uma solução viável nem desejada.

Assim, os governos com problemas financeiros devem buscar uma nova forma de resolução. A mais utilizada é o aumento de impostos. No entanto, em alguns países qualquer novo aumento na carga tributária necessariamente irá sufocar o crescimento econômico, o que, conseqüentemente, reduzirá a receita arrecadada. Esse é o caso de alguns países europeus com carga tributária de aproximadamente 50% do PIB. Outra solução é o corte de despesas, decisão com custo político tão alto quanto o aumento da tributação, pois poderá reduzir a abrangência e a qualidade dos serviços públicos. Essas duas alternativas envolvem os fluxos econômico-financeiros dos governos; entretanto, outras duas soluções foram identificadas por meio da alteração do patrimônio estatal: a venda de ativos (p. ex.: desestatização de empresas públicas) e a formação de passivos de longo prazo (p.ex.: emissão de títulos públicos ou contratação de crédito externo). Em suma,

até pode não haver descontinuidades de entidades governamentais, mas não há dúvidas quanto à necessidade de um princípio nas finanças públicas que trate da sustentabilidade fiscal. As opções para resolver os problemas financeiros dos governos estão acabando e o alto nível de endividamento reduz, em alguma medida, a soberania dos Estados, pois, para obter acesso ao crédito internacional, os governos devem se comprometer a alterar o modo de gerir recursos financeiros e, por consequência, a forma de organização social e econômica da população.

Atualmente, as agências de *rating* (classificação de risco de crédito) têm tido um papel relevante na definição da direção dos investimentos internacionais e também das taxas de juros nas operações de crédito realizadas por governos, em razão do risco de inadimplência projetado por elas. Assim, não basta reputação política e registros históricos de poderio econômico. Os governantes têm de se preocupar em ter boas “notas” com essas agências, pois uma simples e rápida redução da classificação do país pode criar uma crise que talvez nem exista. É diante desse contexto que a auditoria nas demonstrações financeiras governamentais impõe a sua relevância social.

Esse tipo de auditoria é um dos principais mecanismos de controle rotineiro e abrangente sobre a saúde financeira dos governos. Em termos positivos, é possível observar isso na prática generalizada desse tipo de verificação. Nas EFS de países de língua inglesa, por razões culturais e institucionais, sempre houve um forte desenvolvimento da auditoria financeira. Mas, mesmo no modelo de Tribunal de Contas, há competências e trabalhos específicos para a verificação das demonstrações financeiras (p. ex.: *Court de Comptes* – França; *Bundesrechnungshof* – Alemanha; *Tribunal de Cuentas* – Espanha; Tribunal de Contas – Portugal).

Quando o assunto é auditoria de demonstrações financeiras consolidadas nesse mode-

lo institucional, o *benchmarking* é o Tribunal de Contas Europeu, que é um dos 11 membros do Subcomitê de Auditoria Financeira (FAS) da INTOSAI e emite um parecer extremamente aderente às normas emitidas pela FAS. Esse subcomitê concluiu, em novembro de 2009, a publicação de 38 normas de auditoria financeira (ISSAIs 1000-2999). Essas normas aproveitam as normas do setor privado (ISAs – *International Standards on Auditing*) emitidas pela IFAC (*International Federation of Accountants*). Entretanto, para cada ISA, o subcomitê elaborou uma Nota Prática (NP), que “provê uma declaração sobre a aplicabilidade da ISA às auditorias de entidades do setor público, bem como um guia suplementar para auditores do setor público sobre as ISAs” (ISSAI 1000 – tradução livre).

No Brasil, a função de auditoria financeira teve previsão constitucional inicialmente em 1934, de forma mais sutil, quando o art. 102 da Constituição (BRASIL, 1934) previa que “o Tribunal de Contas dará parecer prévio, no prazo de trinta dias, sobre as contas que o Presidente da República deve prestar anualmente à Câmara dos Deputados”. Na Constituição de 1967, essa função foi esclarecida, por meio da previsão da realização de auditoria financeira e orçamentária, que, segundo o § 3º do art. 71, “será exercida sobre as contas das unidades administrativas dos três Poderes da União, que, para esse fim, deverão remeter demonstrações contábeis ao Tribunal de Contas, a quem caberá realizar as inspeções que considerar necessárias” (BRASIL, 1967). E o § 4º complementa determinando que “o julgamento da regularidade das contas dos administradores e demais responsáveis será baseado em levantamentos contábeis, certificados de auditoria e pronunciamentos das autoridades administrativas, sem prejuízo das inspeções referidas no parágrafo anterior” (BRASIL, 1967).

Segundo Fernandes (2008, p. 312), a atribuição do TCU para realizar auditoria contábil

só “alcançou patamar constitucional em 1967”. O autor ensina que:

Como os gestores têm o dever de apresentar as informações anualmente, e sendo esses elementos insuficientes para assegurar a confiabilidade do sistema, tornou-se necessário estabelecer competência própria para que os Tribunais de Contas pudessem aferir a regularidade dos procedimentos a cargo do órgão responsável por bens, dinheiros e valores públicos.

Na Constituição Federal de 1988, é possível constatar que essa atribuição foi disposta em diversos dispositivos, desde a competência para a fiscalização contábil (art. 70) até a de apreciar as contas do Presidente da República e julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos (art. 71, incisos I e II). Além disso, o inciso IV do artigo 71 estabelece a competência do TCU para realizar auditorias de natureza contábil e patrimonial nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. O detalhamento da competência do Tribunal para a auditoria financeira coube ao Regimento Interno do TCU (RITCU), aprovado pela Resolução nº 155, de 2002. Em seu artigo 207, o Regimento determina que “as contas serão julgadas regulares quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis” (BRASIL, 2002), além dos requisitos de legalidade, legitimidade e economicidade dos atos de gestão. Já o artigo 209 prevê que o Tribunal julgará as contas irregulares quando evidenciada, dentre outras ocorrências, a infração a norma legal ou regulamentar de natureza contábil e patrimonial. Por fim, o artigo 228 estabelece que o parecer prévio sobre as contas prestadas pelo Presidente da República será conclusivo no sentido de exprimir se essas contas representam adequadamente as respec-

tivas posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial, em 31 de dezembro. Nesse último caso, fica evidente o papel do TCU em verificar a confiabilidade das informações financeiras da União, tanto contábil-patrimonial quanto orçamentário-financeira.

A competência para apoiar os ministros-relatores nos julgamentos de contas dos administradores é das Secretarias de Controle Externo (Secex), enquanto a competência para assessorar o ministro-relator na elaboração do parecer prévio das contas do Presidente da República é da Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag), quando, dentre outras análises, verifica a confiabilidade das informações financeiras prestadas em demonstrações contábeis consolidadas do governo federal.

4 AUDITORIA DO BALANÇO GERAL DA UNIÃO

Com o objetivo de verificar se as demonstrações contábeis apresentadas no Balanço Geral da União (BGU) expressam adequadamente, em seus aspectos relevantes, a real situação orçamentária, financeira e patrimonial da União em 31 de dezembro de cada ano, o TCU examina os Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e a Demonstração das

Variações Patrimoniais, cujos níveis máximos de consolidação abrangem os órgãos e entidades pertencentes aos orçamentos fiscal e da seguridade social. Na tabela 1, constam os principais saldos e transações do BGU, em ordem de materialidade.

Entre as técnicas de auditoria empregadas destacam-se: a) exame documental da legislação pertinente e das peças integrantes do BGU (demonstrações contábeis, notas explicativas e demonstrativos orçamentários); b) análise de registros contábeis e conferência de saldos no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi); c) conciliação entre valores constantes das demonstrações contábeis e dados publicados em outras fontes; d) análises horizontal e vertical de saldos dos itens do Balanço Patrimonial e da Demonstração das Variações Patrimoniais. Como limitações aos exames efetuados, ressaltam-se o período abrangido pela análise – exercício-base em comparação ao exercício anterior –, bem como o fato de tratar-se de demonstrações consolidadas, característica que exclui a abordagem de questões específicas de determinado órgão ou entidade.

Nos dez últimos anos, as auditorias financeiras realizadas no âmbito da apreciação das Contas de Governo do Presidente da Re-

Tabela 1
Principais saldos e transações do BGU em 2010. Em R\$ bilhões

Ativos	Valor	Passivos	Valor	Receitas	Valor	Despesas	Valor
Empréstimos e Financiamentos Concedidos	960,7	Dívida Interna de LP	1.806,6	De Operações de Crédito	502,3	Amortização da Dívida	514,0
Dívida Ativa	904,0	Dívida Interna em circulação	544,4	De Contribuições	487,7	Previdenciárias (RGPS)	248,3
Provisão para Perdas de Dívida Ativa	(561,4)	RP não processados	103,3	Tributárias	281,8	Pessoal	178,7
Disponível	461,7	Dívida Externa de LP	83,7	Patrimoniais	65,2	Juros e encargos da dívida	122,4
Bens Móveis e Imóveis	263,5	Outros Credores	59,6	Outras receitas de capital	52,2	Investimentos	48,5
Participações Societárias	229,5	RP processados	24,8	Receitas de Serviços	40,5	Inversões Financeiras	31,9

FONTE: BGU 2010 e Relatório e Parecer das Contas de Governo da República do exercício de 2010.

pública identificaram mais de cem ressalvas à fidedignidade das informações financeiras, orçamentárias e patrimoniais constantes no BGU. As ressalvas tratam de: a) deficiências nos controles internos do Sistema de Contabilidade Federal; b) irregularidades em

procedimentos contábeis; c) erros de reconhecimento, avaliação e evidenciação contábeis; e, d) apresentação e consolidação das demonstrações financeiras. A Tabela 2 apresenta alguns exemplos de ressalvas nesse período.

Tabela 2

Exemplos de ressalvas ao Parecer Prévio sobre as Contas de Governo do Presidente da República

Tipos de ressalvas		Exemplos
Irregularidades em procedimentos contábeis		Manutenção no Siafi de valores de Restos a Pagar (RP) não processados inscritos em exercícios anteriores a 2005, sem prazo de validade prorrogado, o que contraria o Decreto nº 93.872/1986.
Deficiências nos controles internos		Manutenção de saldos patrimoniais remanescentes de entidades extintas ou liquidadas. Falhas na codificação, registro e solução de restrições decorrentes dos procedimentos de Conformidade Contábil.
Erros de contabilização	Receitas	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.
	Despesas	Existência de diferenças de valores entre as 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, gerando desarmonia entre as demonstrações e possíveis equívocos de análise e interpretação das informações.
	Caixa	Existência de diferenças de conciliação entre os saldos contábeis da conta única e os valores efetivamente depositados no Banco Central.
	Dívida Ativa	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.
	Bens imóveis	Diferença entre os registros do 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.
	Bens móveis	Impossibilidade de conferência da integridade das operações de alienações de bens móveis, devido à divergência de valor e ao registro em momentos diferenciados.
	RP processados	RP processados estão superavaliados em cerca R\$ 0,53 bilhão, em decorrência de órgãos e entidades que não promoveram a baixa contábil relativa ao cancelamento dos valores inscritos até o exercício de 2001.
	RP não-processados	Subavaliação do passivo da União, em razão de retificação a maior do montante inscrito em restos a pagar não processados.
	Variações patrimoniais	Apuração incorreta no encerramento do exercício 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.
Erros de apresentação		Evidenciação de saldos materialmente irrelevantes e falta de critério para contas com designações genéricas. Ausência ou insuficiência das notas explicativas.
Erros de consolidação		Falta de inclusão dos saldos referentes às entidades Funai – Patrimônio Indígena, Fundação Habitacional do Exército, Caixa de Construção de Casas do Pessoal da Marinha do Brasil e dos fundos do setor elétrico geridos pela Eletrobras.

FONTE: Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas de Governo da República (Exercícios 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010).

Algumas das ressalvas expostas no Parecer Prévio sobre as Contas de Governo da República impulsionaram o fortalecimento de controles internos da contabilidade pública federal, bem como a evolução em procedimentos de reconhecimento, mensuração e evidenciação de determinadas rubricas contábeis. O Tribunal tem monitorado a capacidade dos procedimentos de Conformidade de Registros de Gestão e de Conformidade Contábil em detectar, respectivamente, erros nos registros contábeis e limitações analíticas nas demonstrações. Quanto aos procedimentos de contabilização, em 2010 o BCU apresentou uma evolução significativa na evidenciação de valores na Provisão para Perdas Prováveis, em especial aquelas que se referem à Dívida Ativa, ao registrar uma provisão superior a 60% do montante desse tipo de crédito. Além disso, nos últimos anos houve uma preocupação dos órgãos do Sistema de Contabilidade Federal em melhorar os critérios tanto de reconhecimento e avaliação de bens móveis e imóveis como os de depreciação desses ativos. Por fim, vale ressaltar os ganhos de evidenciação obtidos com a evolução do conteúdo das notas explicativas nos últimos três anos. Em 2008, essas notas ocupavam apenas quatro páginas, com comentários insuficientes sobre mudanças de critérios contábeis e critérios de avaliação de ativos e passivos. Em 2009, foram dez páginas com mais profundidade nas explicações, porém, ainda muito incipiente. Já em 2010, as notas explicativas totalizaram 30 páginas, com um nível satisfatório mínimo em termos de abrangência e profundidade das explicações.

Apesar da grande quantidade de ressalvas e da comprovada eficácia delas para melhorar a qualidade da informação financeira produzida pela contabilidade pública federal, ainda há limitações relevantes na capacidade do Tribunal

em formar uma opinião sobre a confiabilidade das demonstrações consolidadas. Recentemente foi publicado relatório de um programa internacional de avaliação da gestão das finanças públicas, conhecido como PEFA (*Public Expenditure and Financial Accountability*), o qual informa algumas oportunidades de melhoria para esse tipo de trabalho no TCU, ao sugerir um redirecionamento de algumas análises para a confiabilidade dos sistemas e a gestão de controles subjacentes às demonstrações e relatórios financeiros (BANCO MUNDIAL, 2009). Em outro relatório, realizado no âmbito da CFAA (*Country Financial Accountability Assessment*) do Banco Mundial, identificou-se oportunidades para que o Tribunal realize auditorias baseadas em risco (LADIPO; SÁNCHEZ; SOPHER, 2009).

Ademais, há 25 anos, a contabilidade pública federal realizou uma profunda reforma, decorrente da criação da Secretaria do Tesouro



Nacional, da Conta Única e do Siafi (Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal). Isso permitiu à União gozar de um dos sistemas contábeis mais integrados do mundo. Todavia, se na prática a contabilidade estava indo bem, as normas, tanto legais e regulamentares quanto técnicas, deixavam e em alguns casos ainda deixam a desejar. Nos últimos cinco anos, a STN e o Conselho Federal de Contabilidade iniciaram um forte processo de reforma, redirecionando a contabilidade pública do orçamento para o patrimônio principalmente por meio da edição, respectivamente, do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP). Além disso, está em trâmite no Senado Federal o Projeto de Lei (PLS) nº 229/2009, que tem por objetivo substituir a Lei nº 4.320/1964, alterando radicalmente o marco regulatório da contabilidade pública. Essas mudanças na estrutura de relatório financeiro aplicável aos entes governamentais afetam diretamente os procedimentos de reconhecimento, mensura-

ção e evidenciação de ativos, passivos, receitas e despesas. A reforma da contabilidade pública federal exige um alinhamento da auditoria financeira, a fim de conhecer as consequências da nova contabilidade pública e formar uma opinião com um grau de segurança razoável sobre a fidedignidade das novas informações produzidas por essa contabilidade.

Diante dos diagnósticos internacionais apresentados e do contexto favorável a inovações para a auditoria financeira no setor público, o Banco Mundial firmou Acordo de Doação com o Brasil, no qual o beneficiário é o TCU. Essa doação destina-se ao custeio do Projeto de Aperfeiçoamento da Auditoria Financeira do TCU sobre as Demonstrações Consolidadas da União, cuja responsabilidade técnica é da Semag. O principal objetivo do projeto é acelerar a aquisição, pelo TCU, de capacidade técnica para emitir parecer de auditoria sobre o BGU, de acordo com padrões e boas práticas internacionais de auditoria financeira. Para isso, inicialmente está sendo realizado um diagnóstico da situação da contabilidade e da audito-



ria financeira no âmbito federal e, em seguida, haverá uma comparação entre o que está previsto nas Diretrizes de Auditoria Financeira da INTOSAI e com as práticas de sete EFS.

5. CONCLUSÃO

Ao final da auditoria do BGU, o Tribunal emite uma opinião sobre o nível de credibilidade das informações financeiras produzidas pela contabilidade da administração pública federal, ou seja, se as demonstrações contábeis representam a situação financeira, orçamentária e patrimonial da União. Entretanto, para concluir essa mensagem tão direta, objetiva e curta, muitos testes de auditoria devem ser realizados, a fim de que haja um nível de segurança razoável sobre tal mensagem.

O contexto atual de crise nos países desenvolvidos tem demonstrado a importância de acompanhamento da conformidade legal, da fidedignidade contábil e do desempenho operacional na gestão das finanças públicas, em especial daqueles itens com alta sensibilidade fiscal. Por enquanto o Brasil tem usufruído dos benefícios decorrentes das avaliações positivas das agências de *rating*. Todavia, o cenário pode se inverter e um único rebaixamento da nota de classificação de risco do governo federal pode reduzir o potencial de investimentos no Brasil, reduzir sua capacidade para enfrentar a atual crise internacional e, por efeito, expor o país aos mesmos problemas de Portugal, Grécia e Irlanda (necessidade urgente de crédito externo, se submetendo a regras de seus financiadores), do Reino Unido (intenso corte de despesas públicas), dos EUA (desgaste político) ou da Espanha (mais de 20% de desemprego).

A auditoria financeira tem objetivos, normas e procedimentos que podem contribuir consideravelmente para a prevenção contra possíveis reduções na classificação do risco de crédito, principalmente pelo fato de estar base-

ada na avaliação de riscos de distorção contábil. Há uma preocupação inicial com aspectos materialmente relevantes, o que, de imediato, direciona a fiscalização para saldos e transações com relevância para a gestão fiscal. Apesar de ter como objetivo principal o aumento da credibilidade das informações financeiras prestadas pelo governo, uma vez que a auditoria financeira em conjunto com as auditorias de conformidade e de desempenho podem contribuir para mitigar riscos fiscais e, conseqüentemente, os riscos decorrentes de uma crise fiscal: inadimplência, desemprego, fuga de investimentos estrangeiros, dentre outras instabilidades políticas, econômicas e sociais.

As auditorias financeiras realizadas na apreciação das Contas de Governo da República têm identificado ressalvas relevantes à confiabilidade do Balanço Geral da União, tanto em termos de deficiências nos controles internos contábeis como também nas limitações das informações financeiras, orçamentárias e patrimoniais para as análises econômico-financeiras sobre a situação e o desempenho financeiro da União. Com o objetivo de aumentar o potencial analítico da contabilidade pública federal, a STN tem impulsionado um intenso processo de reforma, alterando critérios e procedimentos de contabilização e evidenciação. Por meio do Acordo de Doação com o Banco Mundial, o TCU se posiciona nesse processo, ao se preocupar em garantir que as técnicas e procedimentos adotados no âmbito das auditorias das demonstrações consolidadas da União estejam aderentes às normas e boas práticas internacionais. Assim, as perspectivas para a qualidade da informação financeira para os próximos anos são de melhorias significativas, pois tanto a contabilidade quanto a auditoria financeira estão em busca de inovações e aperfeiçoamentos a fim de prover informações financeiras, orçamentárias e patrimoniais relevantes, tempestivas e, acima de tudo, confiáveis.

REFERÊNCIAS

BANCO MUNDIAL. Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA). *Brasil Desempenho da gestão financeira pública federal*: baseado na metodologia PEFA. Washington: Banco Mundial, 2009. Disponível em: <http://siteresources.worldbank.org/BRAZILINPOREXTN/Resources/Desempenho_gestao_financeira_publica_federal.pdf>. Acesso em: 24 ago. 2011.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. *Auditoria*. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Constituição (1934). Constituição da República dos Estados Unidos de Brasil: promulgada em 16 de julho de 1934. *Diário Oficial*, Brasília, DF, 16 jul 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao_34.htm>. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. Constituição (1967). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 24 de janeiro de 1967. *Diário Oficial*, Brasília, DF, 24 jan. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm>. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 03 jun. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. Tribunal de Contas da União. Resolução nº 155, de 04 de dezembro de 2002. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União. *Boletim do Tribunal de Contas da União*, Brasília, DF, ano 40, n.1, 13 fev. 2007. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/normativos/sobre_normativos/681912.pdf>. Acesso: 17 ago. 2010.

_____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república* : exercício de 2002. Ministro-Relator Ubiratan Aguiar. Brasília: TCU, 2003. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas2002.pdf>. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república* : exercício de 2003. Ministro-Relator Guilherme Palmeira. Brasília: TCU, 2004. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas2003.pdf>. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república* : exercício de 2004. Ministro-Relator Benjamin Zymler. Brasília: TCU, 2005. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_2004.pdf>. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república* : exercício de 2005. Ministro-Relator Valmir Campelo. Brasília: TCU, 2006. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_2005.pdf>. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república* : exercício de 2006. Ministro-Relator Ubiratan Aguiar. Brasília: TCU, 2007. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/CONTAS_ARQUIVOS_2006/CG2006_B1.htm>. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república* : exercício de 2007. Ministro-Relator Benjamin Zymler. Brasília: TCU, 2008. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_07/CG2007_B.htm>. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república* : exercício de 2008. Ministro-Relator Augusto Nardes. Brasília: TCU, 2009. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_08/CG2008_A.htm>. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. _____. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república* : exercício de 2009. Ministro-Relator Raimundo Carreiro. Brasília: TCU, 2010. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_09/index.htm>. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. _____. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república* : exercício de 2010. Ministro-Relator Aroldo Cedraz. Brasília: TCU, 2011. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_10/index.html>. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. _____. Brasil e Banco Mundial firmam acordo de doação. *UNIÃO*. Brasília, DF, Ano 26, n. 56, p. 5, 7 abr. 2011.

COSTA, Carlos Baptista da. *Auditoria financeira: teoria e prática*. Lisboa: Rei dos Livros, 2010.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *Tribunais de contas do Brasil* : jurisdição e competência. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

GOMES, Marcelo Barros. Auditoria de desempenho governamental e o papel das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), *Revista do Serviço Público*, Brasília, DF, 53 (2), pp. 36-78, 2002.

GRAMLING, Audrey A.; RITTENBERG, Larry E.; JOHNSTONE, Karla M. *Auditoria*. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

KNECHEL, W. Robert. *Auditing, assurance & risk*. Ohio: South-Western College Publishing, 2001.

LADIPO, Omowunmi; SÁNCHEZ, Alfonso; SOPHER, Jamil. *Accountability in public expenditures in Latin America and the Caribbean*. Washington: World Bank, 2009.

POLLITT, Christopher et al. *Desempenho ou legalidade?* Auditoria operacional e de gestão pública em cinco países. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

SUMMA, Hilka. Definições e estruturas. In: Christopher Pollitt et al. *Desempenho ou legalidade?* Auditoria operacional e de gestão pública em cinco países. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

NOTAS

- 1 INTOSAI. ISSAI 1000 - General Introduction to the INTOSAI Financial Audit Guidelines
- 2 INTOSAI. ISSAI 100 - Basic Principles
- 3 INTOSAI. ISSAI 1003 - Glossary of terms to the INTOSAI Financial Audit Guidelines
- 4 GAO. FAM 110 - Overview of the FAM Methodology
- 5 INTOSAI. ISSAI 300 - Field Standards

Considerações sobre a estratégia de controle do PAC



Roberto Santos Viter

é servidor do
Tribunal de Contas
da União

1. INTRODUÇÃO

O acompanhamento do PAC no âmbito do Tribunal de Contas da União realizou-se, desde o início em 2007, pela inclusão do programa entre os Temas de Maior Significância (TMS_PAC). Inicialmente, coube ao Acórdão 700/2007-P dispor sobre as fiscalizações que seriam empreendidas e depois, com respaldo no Acórdão 1.690/2007-P, a estratégia de controle foi definida em Plano de Ação específico, anualmente apresentado pela Secretaria de Macroavaliação Governamental.

As ações de controle desenvolvidas no TMS_PAC vinculam-se com o novo Planejamento Estratégico do TCU (PET) nas dimensões dos resultados ‘Melhoria da Administração Pública’ e ‘Incremento da Transparência’. Conforme as próximas linhas tentarão demonstrar, acredita-se que ambos os objetivos foram alcançados.

Relativamente ao acompanhamento do PAC, é importante registrar que a competência para fiscalizar suas ações já estaria naturalmente distribuída internamente no TCU, em razão da vinculação dessas ações às unidades jurisdicio-



nadas. Assim, o que o TMS_PAC fez foi propor conjunto de trabalhos específicos em áreas previamente selecionadas, com vistas a imprimir visão integrada e sistêmica do PAC. Ademais, foram incorporados ao TMS resultados relevantes, cujos trabalhos foram conduzidos independentemente da existência do TMS_PAC.

Assim, nos quatro primeiros anos de vigência do PAC, foram realizados quinze trabalhos específicos e diversos atos de controle sem que houvesse a materialização de processo próprio, todos vinculados ao TMS_PAC. Os trabalhos que renderam Acórdãos foram: Ac. nº 700/2007-P; Ac. nº 1.690/2007-P (define as informações a serem encaminhadas pelo GEPAC); Ac. nº 408/2008-P (monitoramento); Ac. nº 605/2008-P (benefícios creditícios); Ac. nº 210/2008-P (instrumentos financeiros); Ac. nº 2703/2008-P (preparativo para as Contas de Governo de 2007); Ac. nº 3.038/2008-P (acompanhamento de 2 anos); Ac. 2.504/2009-P (função alocativa no setor de saneamento); Ac. nº 2.393/2009-P (elaboração do plano de ação – biênio 2009/2010); Ac. nº 3.027/2010-P (infraestrutura de saneamento e habitação);

Ac. nº 1.115/2010-P (infraestrutura energética); Ac. nº 1.453/2010-P (análise sistêmica do PAC). Estão em curso ainda trabalhos sobre os investimentos na infraestrutura hídrica e de transportes.

Após essa pequena introdução descritiva da sistemática de atuação do TCU, faz-se necessária uma breve apresentação do PAC. Lançado pelo Poder Executivo, em 22 de janeiro de 2007, compreende conjunto de ações com vistas a promover o crescimento econômico brasileiro. Planejado para vigor no período 2007/2010, seus objetivos consubstanciam-se em: a) investimentos na expansão da infraestrutura brasileira; b) estímulo ao crédito e financiamento; c) melhora do ambiente de investimento; d) desoneração e aperfeiçoamento da administração tributária; e e) adoção de medidas fiscais de longo prazo.

Rápida passada de olhos nas áreas de atuação propostas pelo PAC induz o leitor a imaginar que o programa tem feições de plano de governo, no segmento econômico de investimentos. De fato, esta característica foi adotada como a primeira premissa, pela Coordenação-

-Geral do TMS_PAC, qual seja, considerar o PAC como uma aproximação do Plano de Governo do Presidente Luis Inácio Lula da Silva. Esta hipótese de trabalho não nos afastou muito da realidade, principalmente porque a segunda premissa adotada na condução do TMS foi de que não se discutiria o mérito político das decisões. A atuação do controle não poderia se imiscuir nos assuntos reservados a plano superior da organização do Estado.

O PAC foi instituído pelo Decreto Presidencial nº 6.025/2007, ato legal que previu ainda a criação de estrutura consultiva e administrativa de suas ações. Coube ao Comitê Gestor do PAC (CGPAC) a função de coordenação e ao Grupo Executivo do PAC (GEPAC), a de consolidar as ações, estabelecer metas e acompanhar os resultados de implementação e execução do PAC. Inicialmente, o CGPAC era integrado pelos titulares da Casa Civil da Presidência da República (CC), que o coordenava; do Ministério da Fazenda (MF) e do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG).

Já o GEPAC era composto por representantes da Subchefia de Articulação e Monitoramento da Casa Civil da Presidência da República; da Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; da Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda e da Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda.

Esta forma de estruturação se modificou, na vigência do PAC-2, tendo havido alteração nas coordenações do CGPAC, que passou a ser do MPOG e também do GEPAC, que passou para a Secretaria do PAC vinculada ao MPOG.

No que tange à execução das ações constantes do PAC, nada mudou com a entrada do CGPAC e do GEPAC no cenário institucional. Os ministérios continuaram a ser os respon-

sáveis pela condução dos diversos projetos, da mesma forma como vinha sendo feita antes da instituição do PAC. Do ponto de vista gerencial, não há qualquer inovação, pois os processos de planejamento, contratação, execução, homologação de resultados e prestação de contas continuaram sob a responsabilidade dos órgãos setoriais. A novidade estava reservada à estrutura de monitoramento, conforme será detalhado nos próximos itens.

O monitoramento das ações está estruturado em três níveis. No primeiro nível, foram criados comitês gestores em cada um dos ministérios (Ministério da Fazenda, dos Transportes, da Integração Nacional, das Minas e Energia, das Cidades) que possuem ações do PAC e na Infraero. Esses comitês são os responsáveis pela obtenção e consolidação das informações sobre a execução de cada empreendimento no âmbito de seu Ministério. O segundo nível consiste nas Salas de Situação, organizadas conforme a área temática: Ferrovias, Rodovias, Aeroportos, Geração e Transmissão de Energias, Recursos Hídricos, Portos e Hidrovias, Metrô, Petróleo e Gás, Saneamento, Habitação, Combustíveis Renováveis e Medidas Institucionais.

À Sala de Situação, cuja composição reproduz a do GEPAC acrescida de representantes do comitê gestor do Ministério a que a Sala está vinculada, compete fazer uma primeira avaliação dos resultados finalísticos de cada um dos empreendimentos (que podem estar no estágio de estudo, projeto ou obra), observando o cumprimento das metas físico-financeiras. Além desta análise, os integrantes da Sala de Situação identificam os principais riscos associados a cada empreendimento que possam vir a comprometer a sua boa e regular condução. Em razão do andamento da execução dos projetos, e da magnitude e probabilidade de ocorrência dos riscos, cada empreendimento recebe uma avaliação de tempestividade de execução.

Essa avaliação é feita conforme os seguintes critérios:

- a. verde – cronograma em dia e com riscos administrados;
- b. amarelo – cronograma em dia e com risco potencial ou cronograma com pequeno atraso e/ou com risco potencial e;
- c. vermelho – significativo atraso no cronograma ou elevado risco. As fronteiras que fixam onde termina a faixa verde e começa a amarela, e onde termina a amarela e começa a vermelha são fluídas, não havendo rigor na definição de tais limites.

Claro está que ela, a avaliação, é feita tomando por base elementos objetivos, mas a classificação final do empreendimento em uma das três faixas repousa em julgamento subjetivo dos integrantes de cada Sala de Situação. Julgamento incidente nos riscos potenciais identificados para cada empreendimento. A avaliação é primordialmente indicativa, servindo para a divulgação do andamento dos projetos, tanto para os atores envolvidos em sua execução, quanto para a sociedade em geral.

Com base nas informações levantadas, os integrantes das Salas de Situação traçam estratégia específica com vistas a eliminar ou minorar os problemas de cada empreendimento. Assim, à medida que problemas venham a ser apresentados às Salas de Situação, estas envidarão esforços no sentido de auxiliar os gestores a os resolver. Cada Sala deverá tentar solucionar descentralizadamente os problemas de execução, de forma que as propostas apresentadas, apenas excepcionalmente, tenham de que ser levadas à alta direção. Assim, cada Sala de Situação centraliza informações, sem se envolver diretamente com o processo de execução.

Empecilho recorrente na condução dos projetos governamentais é a interrupção do fluxo de recursos, sejam por razões orçamentárias, sejam financeiras. Dessa forma, uma das estratégias centrais na tentativa de melhorar a gestão pública era garantir que não haveria falta de caixa para a execução dos empreendimentos incluídos no PAC.

O terceiro nível de acompanhamento é o próprio GEPAC, o qual terá a tarefa de realizar o alinhamento estratégico das Salas e a consolidação dos relatórios de monitoramento. De certa forma, é a instância que coordenará a atuação de cada Sala de Situação. Atuará, ademais, nos casos em que o entrave à condução dos empreendimentos for de mais complexidade, requisitando para a sua solução atuação política de mais envergadura. Nos casos em que a alta complexidade das questões envolvidas demandar tomada de decisão em nível ministerial, é o assunto remetido ao Comitê Gestor do PAC ou ao próprio Presidente da República.

Relativamente ao segmento de investimentos na infraestrutura, segundo informações do GEPAC, os projetos incluídos no PAC foram selecionados pelos Ministérios envolvidos, de acordo com os seguintes critérios:

- a. Potencial de retorno econômico e social;
- b. sinergia entre os projetos;
- c. recuperação da infraestrutura existente;
- d. conclusão de projetos em andamento.

É de notar que a seleção dos empreendimentos baseou-se em dois eixos principais: a maximização dos resultados a serem alcançados, consubstanciada na escolha de projetos com maior potencial de retorno e com sinergia entre eles, e o aproveitamento de infraestrutura existente, ao priorizar a sua recuperação e a

conclusão de projetos em andamento. Não se obteve, entretanto, seja à época ou posteriormente, documento de planejamento que tenha unificado todos os empreendimentos selecionados de tal forma que ficasse demonstrado que os diversos projetos, nas mais diversas áreas de atuação, realmente guardam relação com os critérios de seleção apontados.

ESTRATÉGIA DE FISCALIZAÇÃO

Retornando à estratégia de fiscalização adotada pelos diversos Planos de Ação, é importante ressaltar algumas questões subjacentes aos planos de fiscalização, que delimitaram a atuação concreta da Corte de Contas pátria. O primeiro se refere à coerência interna dos diversos trabalhos, a significar que havia objetivo comum a ser alcançado como resultado de todos os acompanhamentos realizados no período. Esse objetivo era o de responder a questões gerais tais como o que é o PAC, como está ele estruturado, quais as fontes de financiamento, quais os avanços dele advindos para a gestão de projetos, que resultados foram alcançados.

O fio condutor dos trabalhos realizados ao longo desses quatro anos de vigência do programa foi o de considerar três características do PAC como as mais relevantes e, por isso, objeto de avaliação. Primeiro, ressaltou-se a função de monitoramento atribuída ao Grupo Executivo do PAC e a criação por lei de alguns mecanismos de gestão; segundo, a adoção de balanços periódicos como instrumento de prestação de contas à sociedade, e terceiro, a visão do PAC como documento de planejamento de longo prazo, paralelamente ao Plano Plurianual (PPA).

Constituiu desafio ao Órgão de Controle estabelecer como objeto de auditoria a questão se o PAC ocasionou aumento do investimento público. A forma encontrada para discutir o tema foi avaliá-lo a partir da perspectiva das

características acima descritas, quais sejam planejamento, execução, monitoramento e prestação de contas.

MONITORAMENTO DO PAC

Relativamente ao atributo monitoramento, ressalta-se a criação de estrutura para a obtenção de dados, solução de problemas e tomada de decisão. Trata-se da instituição do CGPAC – órgão decisório de alto nível -, do GEPAC – órgão de acompanhamento e monitoramento – e das salas de situação específicas por tipo de investimento, conforme acima descrito.

O segundo aspecto refere-se à criação da transferência obrigatória de recursos orçamentários para os projetos do PAC, realizados em parceria com Estados, Distrito Federal e Municípios, por intermédio da edição da Lei 11.578/2007. Em conformidade com a interpretação vigente, as ações do PAC executadas via termos de compromisso não se sujeitam às normas aplicáveis aos convênios e contratos de repasse, atualmente regulados pelo art. 25 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) e pela Portaria Interministerial MP/MF/MCT nº 127/2008.

Não obstante a criação dessa modalidade de execução diferenciada, a fiscalização realizada nas ações de saneamento de responsabilidade do Ministério das Cidades em 2008 - Ac. nº 3.027/2010 - não detectou significativa melhoria nos indicadores de execução dos termos de compromisso vis a vis aos dos convênios e dos contratos de repasse. Foram colhidos, no entanto, indícios de avanços qualitativos.

Relativamente ao próprio monitoramento do PAC, merece destaque a implantação do Sistema de Monitoramento do PAC (SisPAC), nos termos do Decreto nº 6.025/2007. O escopo do sistema foi sempre bastante reduzido, tendo entrado em funcionamento a função monitoramento apenas em outubro de 2010, abrangendo

do as ações do orçamento fiscal, tema abordado no TC nº 014.899/2009-2 (Ac. nº 117/2011-P). Nesse sentido, a obtenção de dados do PAC foi desafio para o GEPAC e, em consequência, para o TCU.

A dificuldade em obter dados do PAC está ligada também, em boa medida, à abrangência de suas ações, pois incluem investimentos privados e de entes subnacionais. Fato é que foi difícil ao TCU obter os dados da execução das ações do PAC de forma autônoma, em consulta a sistemas corporativos, conduzindo à dependência muito grande em relação ao processamento das informações pelo GEPAC.

Nessa esteira, esta Corte adotou os Acórdãos nº 1.690/2007 e 2.393/2009 em que se solicitam dados do PAC, tais como a caracterização dos projetos, com custo estimado, fontes de financiamento, meta e objetivo a serem alcançados, prazo de realização, bem como a execução físico-financeira dos empreendimentos, entre outras informações. Ainda se encontra pendente a informação sobre a execução financeira dos empreendimentos.

O Banco de Dados do PAC (BD_PAC) foi montado a partir de comando do TCU ao constatar que os documentos regularmente enviados pelo GEPAC não atendiam aos propósitos do controle de explicitar informações gerenciais do conjunto de empreendimentos inseridos no PAC. A primeira informação relevante é o montante financeiro envolvido, com o adendo de que se trata da carteira de projetos vigentes em 31 de dezembro de 2010, independentemente do prazo de término. O horizonte temporal não é mais o exercício de 2010, havendo projetos previstos para terminar além de 2014. Por essa razão, o BD_PAC compreende todos os empreendimentos incluídos no PAC, cujo volume financeiro é de R\$ 1,4 trilhão, incluindo como fontes de recursos o orçamento fiscal e o das empresas estatais, o setor privado e financiamentos federais.

A ACCOUNTABILITY DO PAC

Em relação à divulgação de informações pelos balanços do PAC – segunda característica do PAC –, foram realizados acompanhamentos tendo por objetivo verificar em que medida ela espelhava a realidade. A primeira iniciativa dessa Corte de Contas foi no sentido de averiguar se a classificação criada pelos gestores do PAC para avaliar o andamento dos empreendimentos era consistente. Essa classificação consiste na atribuição de um carimbo dando notícia em que situação cada empreendimento se encontra, o qual pode ser ‘preocupante’, em ‘atenção’ ou ‘adequado’, conforme critério de andamento da obra e de riscos existentes. Mais detalhes sobre a avaliação podem ser obtidos nos balanços periódicos do PAC, divulgados pelo GEPAC.

Tentando reproduzir o mais fielmente a metodologia traçada pelo GEPAC, as equipes de auditoria de obras deste TCU, que auditaram obras do PAC, também realizaram classificação da situação do empreendimento. Esse trabalho culminou revelando que o critério ‘data de término de obra’, fundamental para saber se a obra está ou não no prazo, poderia ser alterado, para efeitos da classificação, ainda que os contratos vigentes não o tivessem sido. Por essa razão, a consistência da classificação, como instrumento de comunicação com a sociedade sobre o andamento dos projetos, restou prejudicada, pois cada atraso no cronograma da obra poderia ser compensado por ajustes no critério ‘data de término de obra’, de tal forma que o empreendimento não seria considerado como ‘preocupante’ ou em ‘atenção’.

Ademais, quando, nos trabalhos de acompanhamento, se tentou obter os dados que teriam subsidiado a elaboração dos balanços quadrimestrais do PAC deparou-se com dificuldades em sua obtenção, conforme mencionado acima. Os problemas relacionam-se com todas

as fontes de recurso. O registro das ações financiadas com recursos do Orçamento Fiscal e de Seguridade Social (OFSS) não segue plenamente a mesma lógica do empreendimento, acompanhado pelo GEPAC, além de o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) não contemplar os dados de execução física. Em relação aos dispêndios das empresas estatais, tampouco existe uma base de dados única que permita o adequado acompanhamento das ações no âmbito do PAC, sendo relevante mencionar que pode haver investimentos de estatais que não integram o Orçamento de Investimentos da União (OI), sendo contabilizados apenas no âmbito do Programa de Dispêndios Globais (PDG).

Relativamente à informação de execução de empreendimentos realizados sob a responsabilidade de empresas privadas, a questão da obtenção dos dados é bastante sensível, pois o governo federal não é o detentor dela, podendo envolver ainda questões de sigilo comercial.

Outra questão que mereceu destaque nos trabalhos realizados refere-se aos conceitos empregados pelos documentos oficiais que noticiavam o PAC. Como os investimentos do PAC



são compostos por gastos de diversas naturezas, em muitas situações o balanço não esclarecia de forma clara e objetiva aos leitores o correto alcance da informação divulgada. Em pelo menos três situações, julga-se que isso tenha ocorrido:

- a. nas concessões rodoviárias e ferroviárias, os investimentos são considerados como realizados no momento da assinatura do contrato de concessão, independentemente da aplicação do recurso pela concessionária, o que, na maioria dos casos, irá ocorrer muitos anos após a assinatura;
- b. nos financiamentos com recursos do Fundo da Marinha Mercante, o investimento é computado como realizado no momento da assinatura do contrato, independentemente da liberação do recurso, ou seja, da comprovação da execução do objeto contratual;
- c. nos financiamentos concedidos nas ações de habitação de mercado, forma considerados como investimentos executados financiamentos cuja característica é de inversão financeira, contrariamente ao conjunto a que pertence, i.e., investimentos.

A questão sobre as ações de habitação de mercado não se refere ao fato de elas pertencerem ou não ao PAC, mas ao fato de montantes aplicados como inversões financeiras serem divulgados como investimento. Não se questiona possível importância dessas ações relacionadas a um dos objetivos do PAC, o de aumentar o crédito. A dificuldade reside em aceitar esses valores como tendo sido aplicados na infraestrutura brasileira, porque de fato os valores não o foram.

PAC E PLANEJAMENTO DE LONGO PRAZO

O terceiro atributo do PAC considerado nos trabalhos de fiscalização empreendidos é o que o enxérga como documento de planejamento. Sobre essa característica, a resposta que se tentou dar à sociedade foi no sentido de explicitar a proposta de investimento, materializada pela referida carteira de projetos, as fontes de financiamento associadas aos projetos, o nível de execução dos empreendimentos, cujos resultados foram apresentados de forma consolidada, para cada segmento de infraestrutura, bem como os custos incorridos, por unidade de meta, para a produção dos bens finalísticos. Com isso, objetivou-se demonstrar o desempenho do governo federal na condução das políticas públicas de investimento em infraestrutura.

Apesar de o BD_PAC possuir informações relevantes sobre o planejamento dos empreendimentos, não há nos demais documentos relativos ao programa, arcabouço que sirva de pano de fundo como planejamento de suas ações. Essa lacuna sempre existiu, desde o lançamento. Mesmo que no âmbito do governo federal existam documentos de planejamento setorial, que pudessem ser utilizados como os balizadores do processo de escolha dos empreendimentos, essa vinculação nunca esteve presente na documentação produzida pelos gestores do PAC.

Dentro desse cenário, a apresentação dos dados sobre a execução dos projetos do PAC teve por finalidade fornecer elementos que pudessem falar da eficiência do programa, em cada setor. Com base nos dados constantes da BD_PAC foi possível construir tabela, para cada tipo de investimento, em que constavam dados sobre o montante de execução física alcançada nos 4 anos de vigência do programa, o quanto essa execução representava percentualmente da proposta para o período, o montante financeiro aplicado para a obtenção do resultado físico, para finalmente se poder obter a despesa

média por unidade de medida, obtida a partir da divisão do montante financeiro pelo resultado físico. Assim, a tabela apresentou os dados agregados de execução físico-financeiro para cada tipo de investimento.

Não foi possível, entretanto, considerando o estágio em que se encontra o acompanhamento empreendido no PAC discorrer sobre em que medida o programa se caracteriza em mecanismo eficiente de planejamento, gestão e monitoramento de políticas públicas de infraestrutura.

A PROPOSTA PARA O FUTURO

O último aspecto a ser abordado reside em algumas das propostas que vêm sendo aventadas para o aprimoramento das ações de controle a ser empregada no PAC-2. Em termos gerais, os objetivos do PAC 2, como seria de esperar, não diferem muito dos objetivos do PAC 1, tanto em termos econômicos, como sociais, englobando, no entanto, um maior enfoque em ações de infraestrutura social e urbana, voltadas para o enfrentamento dos problemas das grandes aglomerações urbanas brasileiras, conforme consta em seu balanço inicial. Vislumbra-se, desde já, diferença que pode ser vista entre os dois programas reside no número de eixos em que se subdividem. Enquanto o PAC 1 se encontrava dividido em três eixos, Logística, Energia e Social e Urbana, o PAC 2 se encontra dividido em seis eixos, Transportes, Energia, Cidade Melhor, Comunidade Cidadã, Minha Casa, Minha Vida e Água e Luz para Todos.

Por essa razão, os pressupostos da estratégia de controle devem permanecer inalterados. No entanto, esforços estão sendo envidados para que as ações de controle incorporem ainda mais a noção de visão sistêmica das diversas iniciativas empreendidas. Para tanto, buscar-se-á maior integração com as diversas unidades técnicas do TCU que analisam empreendimentos do PAC, na construção de análise que reflita as diferentes

facetas que o investimento público possa assumir, consoante se discutirá a seguir.

A busca de maior qualidade nos trabalhos terá basicamente duas vertentes. Ao lado do aprimoramento da qualidade das informações presentes no BD_PAC, o maior desafio será o de correlacionar os dados da carteira de projetos com o desenho da política pública, que norteia a seleção dos projetos. Nessa esteira o objetivo será tentar parametrizar cada política pública específica – por tipo de investimento, p.ex. – de modo a que comparações possam ser feitas, entre o que o setor específico demandava de investimentos, o que o PAC propôs realizar e o que de fato foi executado no período. O primeiro objetivo será alcançado com atuações permanentes junto à recém-criada Secretaria do PAC.

Já o caminho que se vislumbra para alcançar o segundo objetivo vai ao sentido de se obter informações fundamentais sobre a política pública e os meios disponíveis para a produção da infraestrutura. As perguntas a serem respondidas estariam vinculadas à própria razão de ser da existência da infraestrutura: por que investir? Nessa linha, teriam de ser obtidas informações sobre o arcabouço normativo que vincula a atuação estatal, de modo a poder explicitar, entre outras questões, o modelo jurídico e o regime de constituição dos bens produzidos, o modelo econômico de exploração dos ativos, bem como questões mais específicas, tais como a atuação concreta dos diversos agentes econômicos, consumidores finais do bem, agentes públicos envolvidos na cadeia decisória, a geração de receitas, enfim de informações cruciais para a caracterização da política pública.

Essas informações seriam utilizadas na construção de visão integrada e sistêmica do órgão de controle a cerca da política pública específica de investimento em infraestrutura, como o grande arcabouço teórico que permeia o processo de execução, ao criar o *locus* onde é possível realizar a política pública em concreto.

CONCLUSÃO

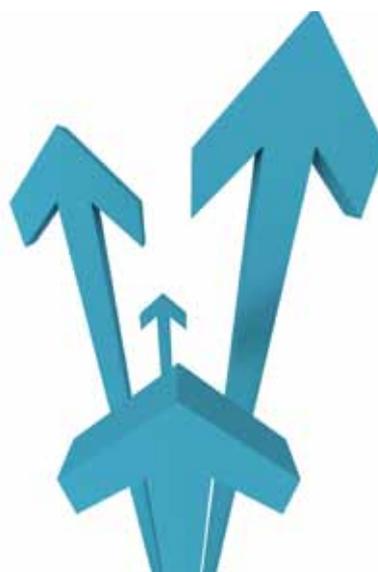
Ainda é cedo para afirmar de forma peremptória se o PAC se caracteriza ou não como mecanismo eficiente de planejamento de longo prazo. É necessário que se transcorra mais tempo. No entanto, o balanço geral que se faz da iniciativa do governo de lançar programa de investimento é positivo.

Primeiro porque ao centralizar em única secretaria as informações dos projetos facilita a comunicação, bem como propicia certa padronização dos dados.

Segundo porque o PAC trouxe em seu escopo a publicação de balanço periódico que, apesar de todos os problemas a ele relacionados, caracteriza-se por iniciativa de *accountability*.

Terceiro, na medida em que elementos essenciais à viabilização do investimento público, como, por exemplo, as fontes de financiamento, passaram a ser explicitados no documento de planejamento, projeto a projeto, e incorporados nas ações de acompanhamento e controle.

Dessa forma, acredita-se que o TCU segue o caminho certo ao manter o PAC entre seus Temas de Maior Significância, apoiando o aprofundamento do modelo de controle até agora empregado.



REFERÊNCIAS

BRASIL. Decreto nº 6.025, de 22 de Janeiro de 2007. Institui o Programa de Aceleração do Crescimento - PAC, o seu Comitê Gestor, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 22 jan 2007. Seção 1. Edição Extra p. 16

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de Maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 05 maio 2000. Seção 1. p. 1

BRASIL. Lei nº 11.578, de 26 de Novembro de 2007. Dispõe sobre a transferência obrigatória de recursos financeiros para a execução pelos Estados, Distrito Federal e Municípios de ações do Programa de Aceleração do Crescimento - PAC, e sobre a forma de operacionalização do Programa de Subsídio à Habitação de Interesse Social - PSH nos exercícios de 2007 e 2008. Diário Oficial da União, Brasília, 27 nov. 2007. Seção 1. p. 1

BRASIL. Portaria interministerial MP/MF/MCT nº 127, de 29 de maio de 2008. Estabelece normas para execução do disposto no Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007, que dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 30 de maio 2008.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 210/2008, Plenário. Relator: Benjamin Zymler. Sessão 20/02/2008. Diário Oficial da União, Brasília, 22 fevereiro de 2002.

_____. _____. Acórdão nº 700/2007, Plenário. Relator: Benjamin Zymler. Sessão 25/04/2007. Diário Oficial da União, Brasília, 27 abril de 2007.

_____. _____. Acórdão nº 1690/2007, Plenário. Relator: Benjamin Zymler. Sessão 22/08/2007. Diário Oficial da União, Brasília, 29 agosto de 2007.

_____. _____. Acórdão nº 408/2008, Plenário. Relator: Raimundo Carreiro. Sessão 12/03/2008. Diário Oficial da União, Brasília, 14 março de 2008.

_____. _____. Acórdão nº 605/2008, Plenário. Relator: Benjamin Zymler. Sessão 09/04/2008. Diário Oficial da União, Brasília, 14 abril de 2008.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 2703/2008, Plenário. Relator: Benjamin Zymler. Sessão 26/11/2008. Diário Oficial da União, Brasília, 1 dezembro de 2008.

_____. _____. Acórdão nº 3038/2008, Plenário. Relator: Augusto Nardes. Sessão 10/12/2008. Diário Oficial da União, Brasília, 12 dezembro de 2008.

_____. _____. Acórdão nº 2393/2009, Plenário. Relator: Raimundo Carreiro e Benjamin Zymler. Prolatado no TC 012.116/2009-2. 2009.

_____. _____. Acórdão nº 2504/2009, Plenário. Relator: Augusto Nardes. Sessão 28/10/2009. Diário Oficial da União, Brasília, 30 outubro de 2009.

_____. _____. Acórdão nº 1115/2010, Plenário. Relator: José Múcio Monteiro. Sessão 19/05/2010. Diário Oficial da União, Brasília, 1 junho de 2010.

_____. _____. Acórdão nº 1453/2010, Plenário. Relator: Raimundo Carreiro. Sessão 23/06/2010. Diário Oficial da União, Brasília, 30 junho de 2010.

_____. _____. Acórdão nº 3027/2010, Plenário. Relator: Raimundo Carreiro. Sessão 10/11/2010. Diário Oficial da União, Brasília, 12 novembro de 2010.

_____. _____. Acórdão nº 117/2011, Plenário. Relator: Raimundo Carreiro. Sessão 26/01/2011. Diário Oficial da União, Brasília, 2 fevereiro de 2011.

RELATÓRIO E PARECER PRÉVIO SOBRE AS CONTAS DO GOVERNO DA REPÚBLICA, Brasília, 2010. Anual

Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República: O Desempenho da Economia Brasileira



Tito Belchior Silva Moreira é servidor do Tribunal de Contas da União, professor e pesquisador do departamento de economia da Universidade Católica de Brasília, e doutor em Economia pela Universidade de Brasília.

1. INTRODUÇÃO

O Tribunal de Contas da União, no exercício de sua atribuição constitucional, aprecia e emite Parecer prévio conclusivo sobre as Contas que o Presidente da República deve prestar anualmente ao Congresso Nacional.

O Parecer prévio é acompanhado de Relatório que examina os Balanços Gerais da União, o Relatório do Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo sobre a execução orçamentária e os demais demonstrativos e relatórios exigidos pela legislação. Nesse contexto, o Relatório que acompanha o Parecer prévio informa sobre o desempenho dos programas previstos na lei Orçamentária Anual, bem como o reflexo do exercício da administração financeira e da execução orçamentária federal no desenvolvimento econômico e social do país.

O segundo capítulo do Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República (RPPCGR) contextualiza o exercício financeiro em análise sob a ótica econômica. Faz-se uma breve síntese sobre o desempenho



da economia brasileira do próprio exercício e de forma retrospectiva, isto é, analisa-se a evolução dos principais indicadores econômicos dos últimos anos.

O objetivo deste artigo é destacar a importância do capítulo inicial do RPPCGR sobre o panorama econômico do país e descrever a lógica por trás do desenvolvimento do trabalho. Nesse sentido, vale a pena destacar o porquê da elaboração de um capítulo sobre a performance da economia brasileira e a justificativa para a abertura do Relatório por esse capítulo.

Inicialmente, deve-se ter em conta que o RPPCGR é um documento importante por fazer uma análise detalhada sobre as finanças públicas da União, com informações a que, geralmente, o público não tem acesso e que, por esse motivo, é consultado por pessoas com os mais diversos interesses, desde estudantes até pesquisadores profissionais. Nesse sentido, é fundamental que o leitor tenha uma visão da conjuntura econômica do país naquele específico exercício financeiro em análise.

Imagine uma consulta de um indivíduo ao RPPCGR referente aos anos 1980. Um leitor

jovem, que não vivenciou essa década, provavelmente ficará surpreso com o processo hiperinflacionário que assolava o país à época e, também, poderá avaliar como as elevadas taxas inflacionárias podem afetar as finanças públicas de um país. Nesse sentido, é importante que ele avalie as finanças públicas do período levando em consideração o ambiente econômico, financeiro e social que o Brasil vivenciava. Por isso, não só uma descrição do panorama econômico nacional é importante, mas também se deve destacar o panorama internacional em que a economia brasileira estava inserida. Por exemplo, no início dos anos de 1980, houve a chamada “crise da dívida externa”, que afetou fortemente os países **subdesenvolvidos**, termo utilizado na época. Devido à forte redução da liquidez internacional, as taxas de juros dos países credores aumentaram substancialmente. Esse fato elevou os encargos das dívidas dos países devedores, gerando problemas nos balanços das contas externas e fortes implicações sobre a economia e as contas públicas dos países mais afetados pela crise.

Um segundo aspecto a ser destacado é que a política econômica é a “rainha das políticas” (informação verbal)¹. Desde a conhecida crise de 1929, o intervencionismo econômico com base na abordagem Keynesiana tem conquistado defensores por acreditarem que a intervenção do Estado na economia pode minimizar os efeitos dos ciclos econômicos. Esse processo ocorre por meio de política de expansão monetária e fiscal para arrefecer os efeitos de uma desaceleração do nível de atividade econômica ou de uma recessão. No caso de uma expansão da demanda agregada acima do nível potencial do produto, podem-se realizar políticas fiscal e monetária restritivas no intuito de evitar ou desacelerar a elevação generalizada do nível de preços, ou seja, da taxa de inflação.

Por outro lado, os monetaristas acreditam que a intervenção do Estado na economia de forma discricionária e errática, isto é, sem seguir uma regra clara, pode gerar mais distorções e problemas na economia, ou mesmo

propagar e aumentar a duração de uma dada crise. Em outras palavras, o remédio pode acabar enfraquecendo ainda mais o paciente. O fato é que a intervenção do governo na economia certamente afeta fortemente a vida e o processo de tomada de decisão dos agentes econômicos. As decisões de política econômica podem afetar os mais diversos grupos desses agentes, de forma desigual, melhorando ou piorando o seu bem estar. Nesse sentido, pode-se dizer que a política econômica é a rainha das políticas pelo poder de afetar o bem estar dos indivíduos.

2. DESEMPENHO DA ECONOMIA BRASILEIRA

O panorama econômico apresentado no capítulo 2 das Contas do Governo mostra uma série de indicadores econômicos que refletem o desempenho da economia brasileira. Os principais resultados que mensuram uma boa ou má performance refletem basicamen-



te o lado real e o lado nominal da economia. O lado real da economia pode ser avaliado pelo comportamento da taxa de crescimento do produto, do nível do produto e do emprego, e o lado nominal, pela evolução dos índices de preços dos bens e serviços e suas respectivas taxas de inflação, além de outros preços da economia como os salários (preço da mão de obra), as taxas de juros (preço do capital) e as taxas de câmbio (preço das moedas estrangeiras).

Parte das variáveis supracitadas é resultante das escolhas realizadas pelos agentes econômicos do setor privado e pelo setor público (escolhas de políticas públicas) e, também, são influenciadas por choques exógenos. Por exemplo, a crise do *subprime* de 2007 e 2008 afetou fortemente a produção, o nível de emprego e de preços da economia brasileira, assim como os choques do petróleo de 1973/4 e 1979. Assim, dado o comportamento dos agentes econômicos do setor privado e dado os choques exógenos, alguns agregados macroeconômicos são resultantes das políticas econômicas (públicas), como, por exemplo, os agregados que compõem a demanda agregada: consumo das famílias, consumo do governo, investimento e exportações líquidas (exportações deduzidas das importações de bens e serviços). Nesse sentido, o nível do produto, os componentes da demanda agregada, o nível de emprego, a taxa de desemprego, a taxa de crescimento do produto, o nível de preços e a taxa de inflação são exemplos de variáveis que são influenciadas pelas políticas de governo.

No contexto supracitado, fica evidenciada a importância das políticas fiscal, monetária, cambial e creditícia. A título de exemplo, para mitigar os efeitos de crises como a decorrente da bolha do mercado imobiliário americano, que atingiu o Brasil mais fortemente no último trimestre de 2008 e no exercício de 2009, o governo brasileiro implementou várias medidas

anticíclicas. Dentre elas, podem-se destacar as medidas de expansão do crédito via bancos públicos (política creditícia), redução de tributos e aumento de gastos públicos (política fiscal), venda ou compra moedas estrangeiras para reduzir a volatilidade das taxas de câmbio (política cambial) e redução das taxas de juros (política monetária).

No capítulo sobre o panorama econômico das Contas do Governo, deve-se destacar como as políticas econômicas engendradas pelo governo afetam as taxas de crescimento do produto, do desemprego e dos preços (inflação), bem como a evolução dos níveis do produto (PIB), do emprego (formal e informal) e dos preços. Além disso, deve-se destacar com mais detalhes a evolução das contas do próprio governo, como o *deficit* primário, o *deficit* nominal e a dívida pública, assim como as contas externas via exame do balanço de pagamentos.

Outro aspecto a ser destacado são as medidas macroprudenciais, ou seja, medidas de caráter macroeconômico destinadas a prevenir as crises ou minimizar a propagação. Tais medidas macroprudenciais estão geralmente associadas a medidas de regulação do mercado financeiro. A crise do sistema financeiro internacional decorrente do estouro da bolha imobiliária iniciada nos EUA levou à quebra de alguns bancos e à necessidade de uma política coordenada pelas principais economias mundiais para evitar o contágio e uma corrida contra aquelas instituições financeiras. Nesse contexto, ficou clara a importância de medidas macroprudenciais, uma vez que havia uma separação entre o papel do Banco Central, que foca o controle inflacionário, e das autoridades de supervisão bancária, que foca a saúde do sistema financeiro.

Considerando-se um *boom* econômico decorrente de políticas monetária e creditícia expansionistas, os bancos tendem a ter uma postura mais propensa ao risco ao liberar em-

préstimos, tornando suas posições mais vulneráveis às mudanças de humores do mercado. Nesse sentido, as medidas macroprudenciais podem regular as instituições financeiras de forma a atenuar um possível efeito perverso que uma reversão do ciclo econômico possa ter sobre as decisões dessas instituições. Como exemplo, ainda em relação às medidas de combate à crise do *subprime* no Brasil, o Banco Central (Bacen) elevou os compulsórios e aumentou as exigências de capital próprio dos bancos para empréstimos de longo prazo. Dessa forma, os encargos dos empréstimos se elevaram implicando numa redução da procura por esse tipo de financiamento.

Outro aspecto a ser considerado para uma boa descrição da performance econômica do país refere-se à clareza quanto ao modelo econômico vigente, ou seja, deve-se identificar as âncoras da economia. Desde 1999, o modelo econômico brasileiro está ancorado em três pilares: câmbio flexível, meta inflacionária e disciplina orçamentária. Dessa forma, pode-se avaliar se a política econômica está alcançando bons resultados considerando-se as seguintes questões: i) se a política monetária, via controle da taxa de juros, mostra-se eficiente para manter a taxa de inflação no centro da meta, ii) se a disciplina orçamentária é suficiente para manter uma razão dívida/PIB estável ou declinante e, iii) se a intervenção na taxa de câmbio não inviabiliza a absorção de choques externos e não inviabiliza o ajuste do balanço de pagamentos. Quanto a esse último aspecto, destaque-se que o sistema cambial no Brasil não é totalmente flutuante, pois o Bacen interfere comprando ou vendendo moeda estrangeira, sendo conhecido como “sistema de flutuação suja”.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ante o exposto, podem-se destacar dois aspectos importantes para o desenvolvimento do

capítulo sobre o desempenho da economia brasileira. O primeiro refere-se ao fato de que boa parte dos comentários econômicos é padrão, pois mostra o comportamento dos principais agregados macroeconômicos que, por sua vez, são afetados pelas políticas públicas implementadas pelas autoridades governamentais. O segundo aspecto diz respeito às peculiaridades que caracterizam o exercício financeiro em análise. Nas Contas referentes ao exercício de 2009, introduziu-se um item extra no capítulo de desempenho econômico destinado a avaliar o impacto da crise do *subprime* no Brasil e as medidas anticíclicas adotadas pelo governo. Dessa forma, a equipe competente para o desenvolvimento do capítulo, sob a orientação do Ministro Relator das contas, deve estar atenta aos fatos novos que mereçam atenção.

As Contas referentes ao exercício de 2011 deverão focar questões associadas à sustentabilidade do crescimento econômico. Dentre as questões a serem analisadas, pretende-se discutir se o Brasil possui uma poupança doméstica suficiente para proporcionar uma taxa de crescimento da renda per capita positiva e razoavelmente elevada. Além disso, serão analisados quais são os principais fatores limitativos para o crescimento da economia brasileira, com ênfase para os setores de infraestrutura, como os relacionados à produção de energia, transportes, portos e infraestrutura de logística no geral.

Outros aspectos também deverão ser discutidos, como o aumento das intervenções do governo na economia e uma possível influência sobre a trajetória de crescimento do produto. O grau de intervenção na economia pode ser mensurado por meio de um índice de intervenção explicado com base numa série de indicadores de políticas fiscal, monetária e cambial, entre outras. Os indicadores de intervenção do governo federal na economia podem tomar como base algumas variáveis, como crédito do

Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), subsídios, participação societária da União, relação dívida pública/PIB, carga tributária, relação despesa orçamentária/PIB, taxa de juros, reservas cambiais, taxa implícita da dívida, investimentos em previdência complementar, entre outros julgados necessários. Em suma, pretende-se avaliar se tais variáveis afetam (positiva ou negativamente) a taxa de crescimento do produto.

Destaque-se que a avaliação sobre o desempenho da economia nas Contas do Governo, de um modo geral, é descritiva. Contudo, para os temas especiais, tem-se utilizados métodos estatísticos e econométricos para fundamentar melhor as avaliações das questões em análise, dando um caráter mais quantitativo. Nesse sentido, podem-se inferir relações causais entre as variáveis a serem explicadas (taxa de crescimento econômico) e as variáveis explicativas (os vários indicadores de intervenção do governo supracitado). Por exemplo, pode-se inferir que, para cada 1% de incremento da razão crédito do BNDES/PIB, pode haver um crescimento do PIB de x%.

Outras questões ainda podem ser abordadas. Questões relacionadas ao federalismo fiscal brasileiro podem ser discutidas. Por exemplo, pode-se avaliar se os serviços públicos de educação e saúde ofertados em uma dada região beneficiam não somente a população dessa mesma região, mas também a população de regiões vizinhas. Uma possível conclusão a ser obtida dessa análise é que esse processo sobrecarrega os sistemas de serviços públicos, gerando a necessidade de que os governos estaduais e/ou federal criem algum tipo de subsídio como forma de compensar as externalidades positivas geradas pelas unidades produtoras de tais serviços públicos (saúde e educação).

Pode-se exemplificar, também, com outras questões relevantes tais como: i) questões as-

sociadas à sustentabilidade da dívida pública ou, mais especificamente, uma avaliação da trajetória da razão dívida/PIB e suas possíveis implicações sobre variáveis macroeconômicas importantes, como o consumo agregado, a poupança doméstica e o crescimento da economia; ii) qualidade dos gastos públicos, levando-se em consideração a eficiência técnica (para um dado nível de insumos, gerar o máximo de produtos ou, de outra forma, produzir um dado nível de bens e serviços com o mínimo de insumos), a eficiência alocativa, que leva em conta os custos dos insumos, e a eficiência econômica, que leva em conta as duas eficiências (técnica e alocativa). Todos esses temas podem ser abordados de forma científica com fundamentação na literatura especializada e em métodos estatísticos amplamente utilizados por pesquisadores das respectivas áreas. As questões supracitadas, e muitas outras, são discutidas em Stiglitz (2000), Biderman e Arvate (2005), Pereira, *et al.* (2009) e Santos (2010).

REFERÊNCIAS

- BIDERMAN, C.; ARVATE, P. *Economia do setor público no Brasil*. 5. tiragem. Rio de Janeiro: Campus, FGV, 2005.
- PEREIRA, P.T., AFONSO, A., ARCANJO, M e SANTOS, J. C. G. *Economia e finanças públicas*. Lisboa: Escolar, 2009.
- SANTOS, J. A. *Economia pública*. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2010.
- STIGLITZ, J. E. *Economics of the public sector*. 3rd. ed. New York: W.W. Norton & Company, 2000.

NOTA

- 1 Termo cunhado pelo auditor do TCU e economista Joaquim Ramalho de Albuquerque.

A**Accountability**

- *Contas de governo como instrumento de accountability, de melhoria da governança e de fomento à cidadania*
BARRETO, Davi Ferreira Gomes
COSTA, Cláudio André Abreu
GOMES, Marcelo Barros
PAULA, Virgínia de Ângelis Oliveira de
Revista 121/2011, 20

Acordo de cooperação - TCU - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)

- *O desafio da inovação*
Revista 121/2011, 6
- *Contas do governo: transparência, controle e cidadania*
Revista 121/2011, 12

Agência reguladora

- *O desafio da inovação*
Revista 121/2011, 6
- *Contas do governo: transparência, controle e cidadania*
Revista 121/2011, 12

Auditoria financeira

- *Auditoria financeira na apreciação das contas de governo da República*
CAVALCANTE, Renato Lima
DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins
Revista 121/2011, 62

B**Balanco geral da União - auditoria**

- *Auditoria financeira na apreciação das contas de governo da República*
CAVALCANTE, Renato Lima
DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins
Revista 121/2011, 62

Benefício fiscal - controle

- *Perspectivas do controle sobre os benefícios fiscais: avaliação da Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR)*
ALBERNAZ, Leonardo Rodrigues
DAROS, Eunice Lemos Rosal
EVANGELISTA, Charles Mathusalém Soares
PAULA, Virgínia de Ângelis Oliveira de
Revista 121/2011, 46

C**Contabilidade pública**

- *Auditoria financeira na apreciação das contas de governo da República*
CAVALCANTE, Renato Lima
DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins
Revista 121/2011, 62

Contas do governo - análise

- *O desafio da inovação*
Revista 121/2011, 6

Contas do governo - apreciação

- *Contas do governo: transparência, controle e cidadania*
Revista 121/2011, 12

- *Auditoria financeira na apreciação das contas de governo da República*
CAVALCANTE, Renato Lima
DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins
Revista 121/2011, 62

Contas do governo - relatório - análise

- *Contas de governo como instrumento de accountability, de melhoria da governança e de fomento à cidadania*
BARRETO, Davi Ferreira Gomes
COSTA, Cláudio André Abreu
GOMES, Marcelo Barros
PAULA, Virgínia de Angelis Oliveira de
Revista 121/2011, 20

Crise econômica

- *A Dívida pública e o controle exercido pelo TCU*
ALBUQUERQUE, Joaquim Ramalho de
ÁVILA, Antonio Carlos d'
CALDEIRA, Alessandro Aurelio
COSTA, Cláudio André Abreu
Revista 121/2011, 28

D

Demonstração financeira

- *Auditoria financeira na apreciação das contas de governo da República*
CAVALCANTE, Renato Lima
DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins
Revista 121/2011, 62

Desempenho econômico - Brasil

- *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da República: o desempenho da economia brasileira*
MOREIRA, Tito Belchior Silva
Revista 121/2011, 86

Dívida pública - análise

- *A Dívida pública e o controle exercido pelo TCU*
ALBUQUERQUE, Joaquim Ramalho de
ÁVILA, Antonio Carlos d'
CALDEIRA, Alessandro Aurelio
COSTA, Cláudio André Abreu
Revista 121/2011, 28

E

Exercício financeiro

- *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da República: o desempenho da economia brasileira*
MOREIRA, Tito Belchior Silva
Revista 121/2011, 86

G

Governança

- *Contas de governo como instrumento de accountability, de melhoria da governança e de fomento à cidadania*
BARRETO, Davi Ferreira Gomes
COSTA, Cláudio André Abreu
GOMES, Marcelo Barros
PAULA, Virgínia de Angelis Oliveira de
Revista 121/2011, 20

P

Participação social

- *O desafio da inovação*
Revista 121/2011, 6
- *Contas do governo: transparência, controle e cidadania*
Revista 121/2011, 12

Política econômica - Brasil

- *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da República: o desempenho da economia brasileira*
MOREIRA, Tito Belchior Silva
Revista 121/2011, 86

Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR) - fiscalização - controle - avaliação

- *Perspectivas do controle sobre os benefícios fiscais: avaliação da Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR)*
ALBERNAZ, Leonardo Rodrigues
DAROS, Eunice Lemos Rosal
EVANGELISTA, Charles Mathusalém Soares
PAULA, Virgínia de Ângelis Oliveira de
Revista 121/2011, 46

Programa de Aceleração do Crescimento (PAC)

- *Contas do governo: transparência, controle e cidadania*
Revista 121/2011, 12

Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) - fiscalização - controle - planejamento - monitoramento

- *Considerações sobre a estratégia de controle do PAC*
VICTER, Roberto dos Santos
Revista 121/2011, 76

S

Serviço público - avaliação - qualidade

- *Entrevista Ministro Aroldo Cedraz*
Revista 121/2011, 6
- *Contas do governo: transparência, controle e cidadania*
Revista 121/2011, 12

Setor público - dívida líquida

- *A Dívida pública e o controle exercido pelo TCU*
ALBUQUERQUE, Joaquim Ramalho de
ÁVILA, Antonio Carlos d'
CALDEIRA, Alessandro Aurelio
COSTA, Cláudio André Abreu
Revista 121/2011, 28

T

Taxa de juros

- *A Dívida pública e o controle exercido pelo TCU*
ALBUQUERQUE, Joaquim Ramalho de
ÁVILA, Antonio Carlos d'
CALDEIRA, Alessandro Aurelio
COSTA, Cláudio André Abreu
Revista 121/2011, 28

TCU - Competência

- *Contas de governo como instrumento de accountability, de melhoria da governança e de fomento à cidadania*
BARRETO, Davi Ferreira Gomes
COSTA, Cláudio André Abreu
GOMES, Marcelo Barros
PAULA, Virgínia de Ângelis Oliveira de
Revista 121/2011, 20

TCU - Contas do governo - Parecer prévio

- *O desafio da inovação*
Revista 121/2011, 6
- *Contas do governo: transparência, controle e cidadania*
Revista 121/2011, 12
- *Auditoria financeira na apreciação das contas de governo da República*
CAVALCANTE, Renato Lima
DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins
Revista 121/2011, 62

- *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da República: o desempenho da economia brasileira*
MOREIRA, Tito Belchior Silva
Revista 121/2011, 86

TCU - Contas do governo -**Parecer prévio - história**

- *Contas de governo como instrumento de accountability, de melhoria da governança e de fomento à cidadania*
BARRETO, Davi Ferreira Gomes
COSTA, Cláudio André Abreu
GOMES, Marcelo Barros
PAULA, Virgínia de Angelis Oliveira de
Revista 121/2011, 20

TCU - Contas do governo - Relatório

- *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da República: o desempenho da economia brasileira*
MOREIRA, Tito Belchior Silva
Revista 121/2011, 86

TCU - fiscalização - controle

- *A Dívida pública e o controle exercido pelo TCU*
ALBUQUERQUE, Joaquim Ramalho de
ÁVILA, Antonio Carlos d'
CALDEIRA, Alessandro Aurelio
COSTA, Cláudio André Abreu
Revista 121/2011, 28
- *Perspectivas do controle sobre os benefícios fiscais: avaliação da Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR)*
ALBERNAZ, Leonardo Rodrigues
DAROS, Eunice Lemos Rosal
EVANGELISTA, Charles Mathusalém Soares
PAULA, Virgínia de Angelis Oliveira de
Revista 121/2011, 46

A

ALBERNAZ, Leonardo Rodrigues

- *Perspectivas do controle sobre os benefícios fiscais: avaliação da Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR)*
Revista 121/2011, 46

ALBUQUERQUE, Joaquim Ramalho de

- *A Dívida pública e o controle exercido pelo TCU*
Revista 121/2011, 28

ÁVILA, Antonio Carlos d'

- *A Dívida pública e o controle exercido pelo TCU*
Revista 121/2011, 28

B

BARRETO, Davi Ferreira Gomes

- *Contas de governo como instrumento de accountability, de melhoria da governança e de fomento à cidadania*
Revista 121/2011, 20

C

CALDEIRA, Alessandro Aurelio

- *A Dívida pública e o controle exercido pelo TCU*
Revista 121/2011, 28

CAVALCANTE, Renato Lima

- *Auditoria financeira na apreciação das contas de governo da República*
Revista 121/2011, 26

COSTA, Cláudio André Abreu

- *Contas de governo como instrumento de accountability, de melhoria da governança e de fomento à cidadania*
Revista 121/2011, 20
- *A Dívida pública e o controle exercido pelo TCU*
Revista 121/2011, 28

D

DAROS, Eunice Lemos Rosal

- *Perspectivas do controle sobre os benefícios fiscais: avaliação da Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR)*
Revista 121/2011, 46

DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins

- *Auditoria financeira na apreciação das contas de governo da República*
Revista 121/2011, 62

E

EVANGELISTA, Charles Mathusalém Soares

- *Perspectivas do controle sobre os benefícios fiscais: avaliação da Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR)*
Revista 121/2011, 46

G

GOMES, Marcelo Barros

- *Contas de governo como instrumento de accountability, de melhoria da governança e de fomento à cidadania*
Revista 121/2011, 20

M

MOREIRA, Tito Belchior Silva

- *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da República: o desempenho da economia brasileira*
Revista 121/2011, 86

P

PAULA, Virgínia de Angelis Oliveira de

- *Contas de governo como instrumento de accountability, de melhoria da governança e de fomento à cidadania*
Revista 121/2011, 20
- *Perspectivas do controle sobre os benefícios fiscais: avaliação da Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR)*
Revista 121/2011, 46

V

VICTER, Roberto dos Santos

- *Considerações sobre a estratégia de controle do PAC*
Revista 121/2011, 76

Endereços do TCU

Distrito Federal

Telefone: (61) 3316-5338

Fax: (61) 3316-5339

E-mail: segepres@tcu.gov.br

Endereço: Tribunal de

Contas da União – TCU

Secretaria-Geral da Presidência

Setor de Administração Federal

Sul, Quadra 04, Lote 01

Edifício-Sede, Sala 153

CEP: 70042-900, Brasília – DF

Acre

Telefones: (68) 3224-1052 /

3224-1053 / 3224-1071

Fax: (68) 3224-1053 – Ramal 205

E-mail: secex-ac@tcu.gov.br

Endereço: Tribunal de

Contas da União – TCU

Secretaria de Controle

Externo no Estado do Acre

Rua Guiomard Santos,

353 – Bosque

CEP: 69909-370, Rio Branco – AC

Alagoas

Telefone: (82) 3221-5686

Telefax: (82) 3336-4799 /

3336-4788

E-mail: secex-al@tcu.gov.br

Endereço: Tribunal de

Contas da União – TCU

Secretaria de Controle Externo

no Estado de Alagoas

Avenida Assis Chateaubriand,

nº 4.118 – Trapiche da Barra

CEP: 57010-070, Maceió – AL

Amapá

Telefones: (96) 3223-7730 /

3223-7731 / 3223-7733

Telefax: (96) 3223-0370

E-mail: secex-ap@tcu.gov.br

Endereço: Tribunal de

Contas da União – TCU

Secretaria de Controle Externo

no Estado do Amapá

Rua Cândido Mendes,

nº 501 – Centro

CEP: 68906-260, Macapá – AP

Amazonas

Telefones: (92) 3622-2692 /

3622-8169 / 3622-7578

Telefax: (92) 3622-1576

E-mail: secex-am@tcu.gov.br

Endereço: Tribunal de

Contas da União – TCU

Secretaria de Controle Externo no

Estado do Amazonas

Avenida Joaquim Nabuco,

nº 1.193 – Centro

CEP: 69020-030, Manaus – AM

Bahia

Telefone: (71) 3341-1966

Fax: (71) 3341-1955

E-mail: secex-ba@tcu.gov.br

Endereço: Tribunal de

Contas da União – TCU

Secretaria de Controle

Externo no Estado da Bahia

Avenida Tancredo Neves,

nº 2.242 – STIEP

CEP: 41820-020, Salvador – BA

Ceará

Telefone: (85) 4008-8388

Fax: (85) 4008-8385

E-mail: secex-ce@tcu.gov.br

Endereço: Tribunal de

Contas da União – TCU

Secretaria de Controle

Externo no Estado do Ceará

Av. Valmir Pontes, nº

900 – Edson Queiroz

CEP: 60812-020, Fortaleza – CE

Espírito Santo

Telefone: (27) 3025-4899

Fax: (27) 3025-4898

E-mail: secex-es@tcu.gov.br

Endereço: Tribunal de

Contas da União – TCU

Secretaria de Controle Externo

no Estado do Espírito Santo

Rua Luiz Gonzalez Alvarado,

s/ nº – Enseada do Suá

CEP: 29050-380, Vitória – ES

Goiás

Telefone: (62) 4005-9233 /

4005-9250

Fax: (62) 4005-9299

E-mail: secex-go@tcu.gov.br

Endereço: Tribunal de

Contas da União – TCU

Secretaria de Controle

Externo no Estado de Goiás

Avenida Couto Magalhães,

Qd. S-30 Lt.03 nº 277

Setor Bela Vista

CEP: 74823-410, Goiânia – GO

Maranhão

Telefone: (98) 3232-9970
Fax: (98) 3232-9970 – Ramal 220
E-mail: secex-ma@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
 Secretaria de Controle Externo no Estado do Maranhão
 Av. Senador Vitorino Freire, nº 48
 Areinha – Trecho Itaqui/ Bacanga
 CEP: 65010-650, São Luís – MA

Mato Grosso

Telefone: (65) 3644-2772/3644-8931
Telefax: (65) 3644-3164
E-mail: secex-mt@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
 Secretaria de Controle Externo no Estado de Mato Grosso
 Rua 2, Esquina com Rua C, Setor A, Quadra 4, Lote 4
 Centro Político Administrativo (CPA)
 CEP: 78050-970, Cuiabá – MT

Mato Grosso do Sul

Telefones: (67) 3382-7552/3382-3716/3383-2968
Fax: (67) 3321-3489
E-mail: secex-ms@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
 Secretaria de Controle Externo no Estado de Mato Grosso do Sul
 Rua da Paz, nº 780 – Jardim dos Estados
 CEP: 79020-250, Campo Grande – MS

Minas Gerais

Telefones: (31) 3374-6345 / 3374-6889 / 3374-7221 / 3374-7233 / 3374-7239 / 3374-7277
Fax: (31) 3374-6893
E-mail: secex-mg@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
 Secretaria de Controle Externo no Estado de Minas Gerais
 Rua Campina Verde, nº 593 – Bairro Salgado Filho
 CEP: 30550-340, Belo Horizonte – MG

Pará

Telefone: (91) 3326-7499/3226-7758 / 3226-7955 / 3226-7966
Fax: (91) 3326-7499
E-mail: secex-pa@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
 Secretaria de Controle Externo no Estado do Pará
 Travessa Humaitá, nº 1.574 – Bairro do Marco
 CEP: 66085-220, Belém – PA

Paraíba

Telefones: (83) 3208-2000/3208-2003/3208-2004
Fax: (83) 3208-2005
E-mail: secex-pb@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
 Secretaria de Controle Externo no Estado da Paraíba
 Praça Barão do Rio Branco, nº 33 – Centro
 CEP: 58010-760, João Pessoa – PB

Paraná

Telefax: (41) 3218-1358 / 3218-1350
Fax: (41) 3218-1350
E-mail: secex-pr@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
 Secretaria de Controle Externo no Estado do Paraná
 Rua Dr. Faivre, nº 105 – Centro
 CEP: 80060-140, Curitiba – PR

Pernambuco

Telefone: (81) 3424-8100 / 3424-8109
Telefax: (81) 3424-8109
E-mail: secex-pe@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
 Secretaria de Controle Externo no Estado de Pernambuco
 Rua Major Codeceira, nº 121 – Santo Amaro
 CEP: 50100-070, Recife – PE

Piauí

Telefones: (86) 3218-1800 / 3218-2399
Fax: (86) 3218-1918
E-mail: secex-pi@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
 Secretaria de Controle Externo no Estado do Piauí
 Avenida Pedro Freitas, nº 1.904
 Centro Administrativo
 CEP: 64018-000, Teresina – PI

Rio de Janeiro

Telefones: (21) 3805-4200 /
3805-4201 / 3805 4206
Fax: (21) 3805-4206
E-mail: secex-rj@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de
Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo
no Estado do Rio de Janeiro
Avenida Presidente
Antônio Carlos, nº 375
Ed. do Ministério da Fazenda,
12º andar, Sala 1.204 – Centro
CEP: 20020-010, Rio
de Janeiro – RJ

Rio Grande do Norte

Telefones: (84) 3211-2743 /
3211-8754 / 3211-3349
Fax: (84) 3201-6223
E-mail: secex-rn@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de
Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no
Estado do Rio Grande do Norte
Avenida Almirante Alexandrino
de Alencar, 1402 – Tirol
CEP: 59015-290, Natal – RN

Rio Grande do Sul

Telefone: (51) 3228 0788 /
3778-5600 / 3778-5601
Fax: (51) 3778-5646
E-mail: secex-rs@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de
Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo
no Estado do Rio Grande do Sul
Rua Caldas Júnior, nº 120
Ed. Banrisul, 20º andar – Centro
CEP: 90018-900,
Porto Alegre – RS

Rondônia

Telefones: (69) 3223-1649 /
3223-8101 / 3224-5703 /
3224-5713
Fax: (69) 3224-5712
E-mail: secex-ro@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de
Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo
no Estado de Rondônia
Rua Afonso Pena,
nº 345 – Centro
CEP: 76801-100, Porto Velho – RO

Roraima

Telefones: (95) 3623-9411/
3623-9412 / 3623 9414
Telefax: (95) 3623-9414
E-mail: secex-rr@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de
Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo
no Estado de Roraima
Avenida Ville Roy,
nº 5.297 – São Pedro
CEP: 69306-665, Boa Vista – RR

Santa Catarina

Telefone: (48) 948-1000 /
948-1001 / 948-1002 /
948-1003 / 3952-4600
Fax: (48) 3224-8954
E-mail: secex-sc@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de
Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo
no Estado de Santa Catarina
Rua São Francisco,
nº 234 – Centro
CEP: 88015-140,
Florianópolis – SC

São Paulo

Telefone: (11) 3145-2600 /
3145-2601 / 3145-2626 /
8758-3110
Fax: (11) 3145-2602
E-mail: secex-sp@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de
Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo
no Estado de São Paulo
Avenida Paulista, nº 1842
Ed. Cetenco Plaza Torre
Norte 25º andar – Centro
CEP: 01310-923, São Paulo – SP

Sergipe

Telefones: (79) 3259-2767 /
3259-2773 / 3259-3106
Fax: (79) 3259-3079
E-mail: secex-se@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de
Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo
no Estado de Sergipe
Avenida Dr. Carlos Rodrigues
da Cruz, nº 1.340
Centro Administrativo
Augusto Franco – CENAF
CEP: 49080-903, Aracaju – SE

Tocantins

Telefone: (63) 3232-6700
Fax: (63) 3232-6725
E-mail: secex-to@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de
Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo
no Estado do Tocantins
302 Norte, Av. Teotônio Segurado
Lote 1A – Plano Diretor Norte
CEP: 77001-020, Palmas – TO

Como publicar artigos na Revista do TCU

A REVISTA

A Revista do TCU é publicação oficial da instituição e veicula artigos técnicos com temática relativa aos Tribunais de Contas, ao Controle Externo, à Administração Pública, ao Direito Público, à Contabilidade, às Finanças e à Auditoria no âmbito do setor estatal.

O CONSELHO EDITORIAL

O Conselho Editorial da Revista, órgão colegiado de natureza técnica e de caráter permanente, é responsável pela seleção final das matérias publicadas. O Conselho é presidido pelo Vice-Presidente do Tribunal e integrado pelo Auditor mais antigo em exercício, pelo Procurador-Geral do Ministério Público junto ao Tribunal, pelo Secretário-Geral de Controle Externo, pelo Secretário-Geral da Presidência e pelo Diretor-Geral do Instituto Serzedello Corrêa.

A SELEÇÃO DE MATÉRIAS

O exame e seleção do material a ser publicado observa os seguintes critérios:

1. compatibilidade com a temática da Revista;
2. contribuição ao aprimoramento técnico e profissional dos servidores do TCU e ao estudo de temas de trabalho;
3. qualidade, objetividade e impessoalidade do texto produzido.

AUSÊNCIA DE REMUNERAÇÃO

A aprovação e publicação de trabalhos na Revista do TCU não dá aos autores o direito de percepção de qualquer retribuição pecuniária, devido à gratuidade na distribuição do

periódico, resguardados os direitos autorais na forma da Lei.

Cada autor receberá cinco exemplares do número da revista no qual seu trabalho tenha sido publicado.

RESPONSABILIDADE INTELECTUAL

Os textos aprovados são publicados sem alteração de conteúdo. Os conceitos e opiniões emitidas em trabalhos doutrinários assinados são de inteira responsabilidade de seus autores.

Os trabalhos publicados poderão ser divulgados em outros lugares desde que citada a Revista do TCU, ano, número e data de publicação.

COMO ENVIAR CONTRIBUIÇÕES

Os interessados em publicar artigos na revista do TCU devem encaminhar o texto para o seguinte e-mail: revista@tcu.gov.br, com as seguintes especificações:

QUANTO À FORMATAÇÃO

1. Formato do programa Microsoft Word.
2. Fonte Times New Roman - tamanho 11.
3. Títulos e subtítulos em negrito.
4. Primeira linha dos parágrafos com 1 cm de recuo e com alinhamento justificado.
5. Espaçamento simples entre as linhas.
6. Evitar linhas em branco entre os parágrafos.
7. Formato da página: A4 (21x29,7 cm)
8. Todas as margens com 2 cm.
9. Máximo de 7 (sete) páginas (desconsideradas as referências bibliográficas).
10. Todo destaque que se deseje fazer no texto deverá ser feito com o uso de negrito. O uso do itálico se restringe ao uso de palavras que não pertençam à língua portuguesa.

QUANTO À IDENTIFICAÇÃO DO AUTOR

Incluir currículo resumido no artigo com máximo de cinco linhas, no seguinte padrão:

Fulano de Tal é servidor do Tribunal de Contas da União, graduado em Administração pela Universidade de Brasília (UnB) e mestre em Administração Pública pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ).

Informar endereço de correspondência para envio de exemplares da edição da Revista em que for publicado o artigo.

QUANTO AO CONTEÚDO

Os textos deverão apresentar linguagem adequada à norma culta da língua portuguesa.

Sugere-se que seja evitado o uso excessivo de notas de rodapé e citações.

QUANTO ÀS CITAÇÕES

As citações deverão ser feitas de acordo com a versão mais atual da NBR 10520, da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT).

As informações oriundas de comunicação pessoal, trabalhos em andamentos ou não publicados devem ser indicados exclusivamente em nota de rodapé da página onde forem citados;

As citações deverão ser cuidadosamente conferidas pelos autores e suas fontes deverão constar no próprio corpo do texto, conforme os exemplos abaixo.

Citação direta

Segundo Barbosa (2007, p. 125), “entende-se que ...”, ou “Entende-se que ...” (BARBOSA, 2007, p. 125).

Citação indireta

A teoria da ... (Cf. BARBOSA, 2007, p. 125), ou,

A teoria da ... (BARBOSA, 2007, p. 125).

As citações de diversos documentos de um mesmo autor, publicados num mesmo ano, são distinguidas pelo acréscimo de letras minúsculas, após a data e sem espaçamento, conforme a ordem alfabética da lista de referências.

Segundo Barbosa (2007a, p. 125), ... (BARBOSA, 2007b, p. 94).

QUANTO ÀS REFERÊNCIAS

Ao final, o texto deverá conter lista de referências completas dos documentos utilizados pelo autor para seu embasamento teórico.

Somente deverão ser citados na lista de referências trabalhos editados ou disponíveis para acesso público.

As referências deverão ser elaboradas de acordo com a versão mais atual da NBR 6023 da Associação Brasileira de Normas Técnicas.

As referências deverão ser apresentadas em ordem alfabética e alinhadas à esquerda.

As obras poderão ser referenciadas em parte ou no todo, em formato impresso ou digital, conforme os exemplos abaixo.

Monografias no todo

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Obras públicas: recomendações básicas para a contratação e fiscalização de obras de edificações públicas*. Brasília : TCU, Secretaria de Fiscalização de Obras e Patrimônio da União, 2002.

Parte de monografia

QUINTIERE, Marcelo de Miranda Ribeiro. A importância da dimensão ambiental nas contas públicas: alguns temas para análise no Tribunal de Contas de Santa Catarina . In: CONCURSO de Monografia do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, 1, 2006 , Florianópolis. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina : contas públicas : transparência, controle social e cidadania. Florianópolis : TCE, 2006. p. 73-147

Artigo ou matéria de revista, boletim etc.

CUNHA, Jatir Batista da. Legitimação ativa para exigir quitação. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, v.31, n.83, p.19-21, jan./mar. 2000.

Trabalho apresentado em evento

Conflito de interesses: como identificar e prevenir. In: ENCONTRO DE REPRESENTANTES SETORIAIS DA COMISSÃO DE ÉTICA PÚBLICA, 5., 2004, BRASÍLIA. *Ética na gestão*. Brasília : ESAF, 2004. p. 93-104

CABRAL, Analúcia Mota Vianna. Estudo de modelo de eficácia da gestão de obras públicas municipais. In: SIMPÓSIO NACIONAL DE AUDITORIA DE OBRAS PÚBLICAS, VII, 2002, Brasília. Disponível em: <http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/docs/PAGE/TCU/PUBLICACOES/CLASSIFICACAO/OBRAS_PUBLICAS/ANAIS_DO_VII_SIMPOSIO_NACIONAL.PDF> Acesso em: 23 de março de 2006.

Teses e dissertações

BUENO, H. *Utilização da sala de situação de saúde no Distrito Federal*. Brasília. Dissertação (Mestrado em Ciências da Saúde), Universidade de Brasília, Distrito Federal, 2003.

Legislação

BRASIL. Lei nº 11.474 , de 15 de maio de 2007. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, Ano 144, nº 93, 16 maio 2007. Seção I, p.1.

BRASIL. *Lei Complementar nº 101*, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 8 maio 2006.

Jurisprudência

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 016/2002-TCU-Plenário*. Relator: Ministro Ubiratan Aguiar. Brasília, 30 de janeiro de 2002. *Diário Oficial de União*, 15 de fev. 2002.

Missão

Controlar a Administração Pública para promover seu aperfeiçoamento em benefício da sociedade.

Visão

Ser reconhecido como instituição de excelência no controle e no aperfeiçoamento da Administração Pública.

Negócio

Controle externo da administração pública e da gestão dos recursos públicos federais.

Conheça as publicações do Tribunal de Contas da União



Compromisso com a Administração e a Gestão Pública