

<b>Título do capítulo</b>	CAPÍTULO 26 <b>O CRESCENTE PROTAGONISMO DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO NA GOVERNANÇA ORÇAMENTÁRIA NA DÉCADA DE 2010</b>
<b>Autor(es)</b>	Virgínia de Ângelis Oliveira de Paula
<b>DOI</b>	DOI: <a href="http://dx.doi.org/10.38116/9786556350431cap26">http://dx.doi.org/10.38116/9786556350431cap26</a>

<b>Título do livro</b>	<b>Governança orçamentária no Brasil</b>
<b>Organizadores(as)</b>	Leandro Freitas Couto Júlia Marinho Rodrigues
<b>Volume</b>	1
<b>Série</b>	<b>Governança orçamentária no Brasil</b>
<b>Cidade</b>	Rio de Janeiro
<b>Editora</b>	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea)
<b>Ano</b>	2022
<b>Edição</b>	1a
<b>ISBN</b>	9786556350431
<b>DOI</b>	DOI: <a href="http://dx.doi.org/10.38116/9786556350431">http://dx.doi.org/10.38116/9786556350431</a>

© Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – ipea 2022

As publicações do Ipea estão disponíveis para *download* gratuito nos formatos PDF (todas) e EPUB (livros e periódicos). Acesso: <http://www.ipea.gov.br/portal/publicacoes>

As opiniões emitidas nesta publicação são de exclusiva e inteira responsabilidade dos autores, não exprimindo, necessariamente, o ponto de vista do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada ou do Ministério da Economia.

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

## O CRESCENTE PROTAGONISMO DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO NA GOVERNANÇA ORÇAMENTÁRIA NA DÉCADA DE 2010

Virgínia de Ângelis Oliveira de Paula<sup>1</sup>

### 1 INTRODUÇÃO

Ao longo da década de 2010, a atuação do Tribunal de Contas da União (TCU), órgão que auxilia o Poder Legislativo no exercício do controle externo, ganhou grande destaque na governança orçamentária. Os efeitos dos trabalhos com enfoque nos diversos assuntos abarcados pelo tema finanças públicas podem ser visualizados para além da tradicional função de garantir a conformidade e a observância das normas que regulamentam todo o processo orçamentário. Os entendimentos firmados pelo TCU nos seus diversos tipos de processos, respaldados no amplo mandato conferido pela Constituição Federal de 1988 (CF/1988), pela Lei Complementar (LC) nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – e pela Lei nº 8.443/1992, têm direcionado a aplicação do arcabouço de direito financeiro pelo Poder Executivo e induzido aperfeiçoamentos nas capacidades governamentais relacionadas ao processo orçamentário, até mesmo por meio da edição de novas normas (Cardoso Júnior e Couto, 2018).

Nesse processo, é possível enxergar reflexos da influência da abordagem de governança orçamentária adotada por organismos multilaterais, em especial a Organização das Nações Unidas (ONU), o Banco Mundial, a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) e o Fundo Monetário Internacional (FMI) (Cavalcante e Pires, 2018; Gaetani e Nogueira, 2018). Essa abordagem parte de um conjunto de princípios e boas práticas que teriam o potencial de induzir melhorias nos arranjos institucionais em que se desenvolve o processo de elaboração, aprovação, execução, avaliação e controle do orçamento. Consequentemente, aproximariam a alocação e a gestão dos recursos públicos das demandas da sociedade, viabilizando o seu efetivo atendimento, bem como seriam capazes de ampliar o desempenho do orçamento como instrumento essencial de transparência, prestação de contas e responsabilização<sup>2</sup> sobre a atuação

---

1. Auditora federal de controle externo do Tribunal de Contas da União (TCU); e especialista em orçamento público pelo Instituto Legislativo Brasileiro.

2. Transparência, prestação de contas e responsabilização são as dimensões mais comumente associadas à *accountability* governamental, termo que ainda não possui tradução direta ao português.

governamental e de disciplina fiscal, resguardando o equilíbrio intertemporal das contas públicas.

Ao tempo em que foi influenciado por essa abordagem de governança orçamentária, o TCU tem ajudado a difundir-la no nível federal. Estudos realizados em parceria com aquelas organizações forneceram subsídios para aprimoramentos internos, em processos de trabalho, normativos, estrutura e recursos organizacionais, voltados para o fortalecimento da capacidade institucional para o controle das finanças públicas. Contribuíram, assim, para trabalhos de maior impacto, especialmente a partir da segunda metade da década de 2010, por meio dos quais o TCU atuou em prol da funcionalidade do orçamento em relação aos seus múltiplos objetivos. Ademais, o TCU passou a realizar mais trabalhos com enfoque em outras funções associadas ao orçamento, como aumentar a eficiência na alocação dos recursos públicos; entregar bens e serviços públicos de qualidade, que gerem valor à sociedade; e levar ao alcance dos objetivos estratégicos nacionais.

Assim, este capítulo tem por objetivo revisar o crescente protagonismo da atuação do TCU sobre a governança orçamentária, especialmente ao longo da década de 2010 a 2020, por meio da revisão de decisões que mostram a aproximação de entendimentos manifestados pela Corte de Contas em matéria fiscal e orçamentária aos preceitos da boa governança orçamentária<sup>3</sup> difundidos por organismos internacionais, em especial a OCDE.

Não se pretende estabelecer uma relação de causalidade entre tais prescrições e o maior destaque do TCU na governança orçamentária federal. Menos ainda demonstrar uma eventual preponderância da influência das organizações multilaterais sobre a Corte de Contas, em vista de outras variáveis que também impactaram esse processo, a exemplo do cenário político e econômico em que ele ocorreu ou das lideranças que o conduziram.

Tampouco se menosprezam as limitações do caráter prescritivo-formal da abordagem de governança pública promovida globalmente pelos organismos multilaterais. Conforme analisado por Cavalcante e Pires (2018), ao sugerir que a adoção de um conjunto de requisitos funcionais necessariamente culminaria em um governo mais efetivo, essa abordagem tende a simplificar realidades complexas e assimétricas, desconsiderando especificidades nacionais, podendo ser vistas como “ingênuas” ou “irrealistas” (*op. cit.*, p. 12). Contudo, foi essa a abordagem que estimulou a discussão sobre governança pública no país e propiciou a sua difusão no plano federal.

---

3. Existe uma diferença entre os termos governança fiscal, utilizado pela Comunidade Europeia e centrado no equilíbrio das contas públicas, e governança orçamentária, mais centrado na qualidade do gasto público (Bijos, 2014). Aqui, o termo governança orçamentária é usado em sentido amplo, para abarcar as dimensões quantitativa e qualitativa do gasto público.

Esse debate foi fortemente impulsionado pelos órgãos de controle interno e externo (Gaetani e Nogueira, 2018), o que, por um lado, pode ter exacerbado as limitações dessa abordagem de governança pública. Tais limitações estariam refletidas em uma legislação fortemente influenciada pela perspectiva do controle e por um enfoque excessivamente centrado no combate à corrupção, o qual é frequentemente apontado como uma das principais causas da paralisia e das dificuldades enfrentadas pela gestão federal. Todavia, as boas práticas e os princípios de governança pública preconizados pelas organizações internacionais tiveram o mérito de incitar a autocritica e a revisão interna dos próprios órgãos de controle sobre como a sua atuação poderia contribuir de forma efetiva para a superação, pelo Estado, de grandes desafios ao desenvolvimento do país, em suas múltiplas dimensões. Ou seja, o diálogo sobre governança pública com organismos internacionais contribuiu para que o controle se voltasse para temas de maior risco e estruturantes para que a gestão pública de fato possa entregar valor público à sociedade.<sup>4</sup>

Os trabalhos realizados pelo TCU sob a ótica da governança orçamentária podem ser encaixados nessa segunda perspectiva. Longe de se mostrar descolado da realidade, o controle externo da gestão das finanças públicas mostra-se alinhado às necessidades reais e atuais de melhoria da governança orçamentária da União, a partir de uma atuação cada vez mais preventiva e ágil, capaz de evitar problemas ou minimizar seus impactos por meio da correção tempestiva de falhas verificadas. Em grande medida, nota-se uma aproximação dos objetivos dos trabalhos realizados pelo TCU, bem como dos resultados deles advindos, às boas práticas de governança orçamentária recomendadas internacionalmente, sobretudo pela OCDE, observadas as atribuições e os limites constitucional e legalmente impostos à Corte de Contas.

Este capítulo divide-se, assim, em três seções, além desta introdução e das considerações finais. Na seção 2, aborda-se, de forma geral, o potencial das entidades de fiscalização superior (EFS) em contribuir para melhorias nos sistemas orçamentários de seus países, em linha com boas práticas de governança orçamentária internacionalmente reconhecidas. Na seção seguinte, são trazidas as contribuições de parcerias entre o TCU e organismos internacionais que catalisaram o fortalecimento de capacidades institucionais relevantes para o exercício do controle externo sobre a gestão das finanças públicas pela Corte de Contas. Na seção 4, é feito um apanhado da jurisprudência do TCU, a partir de trabalhos com impactos relevantes em elementos diversos da governança orçamentária federal. Nos julgados, podem ser enxergados subsídios adquiridos no diálogo entabulado com

---

4. O conceito de valor público foi definido no Decreto nº 9.203/2017, art. 2º, inciso II, como "produtos e resultados gerados, preservados ou entregues pelas atividades de uma organização que representem respostas efetivas e úteis às necessidades ou às demandas de interesse público e modifiquem aspectos do conjunto da sociedade ou de alguns grupos específicos reconhecidos como destinatários legítimos de bens e serviços públicos" (Brasil, 2017).

organizações multilaterais, que se repercutem no papel ativo do controle externo para induzir melhorias no sistema de planejamento e orçamento brasileiro alinhadas aos princípios preconizados por aquelas organizações.

## 2 AS EFS NA PROMOÇÃO DA GOVERNANÇA ORÇAMENTÁRIA

As EFS, auxiliares do Poder Legislativo no controle externo da gestão pública, possuem atribuições e prerrogativas cruciais para assegurar transparência, prestação de contas e responsabilização do poder público quanto ao uso de recursos públicos. A independência, o profissionalismo, a capacidade de seu corpo técnico e a confiança depositada nessas entidades lhes conferem um papel singular e essencial para o bom funcionamento do sistema de pesos e contrapesos em um Estado democrático de direito (Intosai, 2013b).

Para além da verificação da regularidade e da legalidade na gestão dos recursos públicos, essas entidades possuem ferramentas que lhes permitem avaliar o desempenho de instituições, processos, programas de governo e políticas públicas, quanto à economia, à eficiência, à eficácia e à efetividade.<sup>5</sup> Por seu turno, as informações geradas pelas EFS possuem credibilidade e relevância com grande potencial de afetar o debate entre os diversos atores da arena governamental, constituindo importantes subsídios para o processo decisório, o monitoramento e a avaliação dos resultados da atuação governamental.

Nesse sentido, os órgãos de controle externo são vistos como atores fundamentais na promoção da governança pública, com elevado potencial para induzir a otimização dos processos governamentais e dos arranjos institucionais por meio dos quais os governos desenvolvem, implementam e entregam políticas, programas e serviços em benefício dos cidadãos e da sociedade (OECD, 2014). Organismos internacionais como a ONU, a OCDE e a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (International Organization of Supreme Audit Institutions – Intosai) realçam o papel das EFS como propagadores e catalisadores de boas práticas e princípios da boa governança pública, consolidados a partir de estudos de caso ou comparados.

Olhando de forma mais específica para a orçamentação, um dos componentes críticos da governança pública, em 2015, a OCDE consolidou um conjunto de boas práticas orçamentárias em dez princípios, os quais fornecem orientações para a concepção, a implementação e a melhoria dos sistemas orçamentários. O decálogo contempla as múltiplas dimensões do orçamento, integrando a alocação de recursos e sua execução à disciplina fiscal, à qualidade do gasto público e a

---

5. A regularidade e a legalidade na gestão dos recursos públicos são objeto das auditorias de conformidade e financeiras. Por seu turno, avaliações de desempenho são usualmente realizadas por meio de auditorias operacionais (Intosai, 2013a; IRB, 2015).

dimensões mais amplas da governança pública, como planejamento, *accountability*, gestão de riscos e participação social (Bijos, 2014).

#### BOX 1

##### Dez princípios da boa governança orçamentária

- 1) Os orçamentos devem ser gerenciados dentro de limites fiscais claros, confiáveis e previsíveis.
- 2) Os orçamentos devem ser estreitamente alinhados com as prioridades estratégicas de médio prazo do governo.
- 3) O orçamento de capital deve ser projetado para atender às necessidades de desenvolvimento nacional, de forma eficiente, efetiva e coerente.
- 4) Os dados e documentos orçamentários devem ser abertos, transparentes e acessíveis.
- 5) O debate sobre as escolhas orçamentárias deve ser inclusivo, participativo e realista.
- 6) Os orçamentos devem apresentar um retrato abrangente, preciso e confiável das finanças públicas.
- 7) A execução orçamentária deve ser ativamente planejada, gerenciada e monitorada.
- 8) As avaliações de desempenho devem ser parte integrante do processo orçamentário.
- 9) A sustentabilidade de longo prazo e outros riscos fiscais devem ser identificados, avaliados e gerenciados de forma prudente.
- 10) A integridade e a qualidade das projeções orçamentárias, do planejamento fiscal e da execução orçamentária devem ser promovidas mediante rigorosa assecuração de qualidade, incluindo auditoria independente.

Fonte: OECD (2015b).

O caráter genérico e abrangente dos princípios os habilitaria a ser aplicados em qualquer Estado democrático de direito, uma vez que não se associam a nenhuma forma específica de organização político-administrativa. Visam, essencialmente, aumentar a funcionalidade do orçamento em relação aos seus múltiplos objetivos, em especial os de: i) assegurar transparência e *accountability* à gestão dos recursos; ii) assegurar o equilíbrio fiscal intertemporal e a sustentabilidade da dívida pública; iii) alocar eficientemente os recursos públicos; iv) entregar bens e serviços públicos de qualidade e que gerem valor à sociedade; v) levar ao alcance dos objetivos estratégicos nacionais; e vi) induzir a participação social ampla.

Considerando as potencialidades das EFS para encorajar e catalisar melhorias nos sistemas orçamentários de seus países, em linha com esses objetivos, o rol de princípios e boas práticas de orçamentação pode ser enxergado como um referencial válido e apto a orientar a atuação dessas entidades no controle sobre a gestão das finanças públicas. Mais ainda, constitui reforço de grande valia em um cenário de aumento da desconfiança em relação aos governos, sobretudo a partir das crises financeira e econômica de 2008 e 2009, e de restrição e desequilíbrio fiscal, levadas a níveis extremos em 2020 e 2021 com a pandemia de covid-19,

que torna evidente a necessidade por maior transparência, *accountability*, eficiência e efetividade do gasto público.

### 3 CONTRIBUIÇÕES DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS PARA A ATUAÇÃO DO TCU NA GOVERNANÇA ORÇAMENTÁRIA FEDERAL

Avaliações e referenciais fornecidos por organizações multilaterais tiveram especial influência para o papel que o TCU assumiu durante a década de 2010 na governança orçamentária em âmbito federal. A cooperação com organismos como FMI, Banco Mundial e OCDE, assim como a ativa participação em fóruns internacionais, renderam ao TCU aprendizados e recomendações que contribuíram para alavancar capacidades institucionais do órgão essenciais para atuar no controle da gestão das finanças públicas.

Longe de estarem desconectadas da realidade brasileira, as práticas recomendadas internacionalmente encontram eco no arcabouço normativo que rege as finanças públicas no Brasil. Por exemplo, os preceitos que regem o orçamento enquanto instrumento de transparência e *accountability* podem ser buscados na própria CF/1988,<sup>6</sup> na Lei nº 4.320/1964, no Decreto-Lei nº 200/1967, no Decreto nº 93.872/1986 e na LC nº 101/2000. Por seu turno, o papel do orçamento como meio para assegurar a disciplina fiscal decorre essencialmente da LRF, mas também pode ser depreendido de alterações constitucionais recentes, realizadas pelas emendas constitucionais (ECs) nºs 95/2016, 102/2019 e 109/2021.<sup>7</sup> Já a função de promover a alocação eficiente dos recursos públicos é corolário do princípio da eficiência, insculpido no art. 37 da CF/1988 como regra basilar da atuação da administração pública. A entrega de valor público à sociedade encontra albergue em toda a Carta Magna, uma vez que o orçamento é o meio pelo qual o Estado exerce o papel central que lhe foi conferido na promoção dos direitos e das garantias que devem conduzir aos objetivos fundamentais expressos no art. 3º da Constituição Cidadã. A função do orçamento como instrumento para o alcance dos objetivos estratégicos nacionais é uma consequência lógica das anteriores, encontrando respaldo em todos os normativos já mencionados. E, por fim, a função do orçamento enquanto instrumento de participação social constitui um axioma do Estado democrático de direito, realçado na política de governança da administração pública federal, objeto do Decreto nº 9.203/2017.

6. Em especial, na seção II, *Dos orçamentos*, do capítulo II, *Das finanças públicas*.

7. A partir da EC nº 95/2016, que estabelece o Novo Regime Fiscal, a formulação e a execução do orçamento passam a observar os limites do chamado teto de gastos, fixados com o objetivo de conter a expansão irrefreada das despesas primárias. Por seu turno, a EC nº 102/2019 institui a obrigatoriedade de execução das programações orçamentárias, mas a subordina ao cumprimento de dispositivos constitucionais e legais que estabelecem metas fiscais ou limites de despesas e não impede o cancelamento necessário à abertura de créditos adicionais (CF/1988, art. 165, § 11, inciso I). Já a EC nº 109/2021 introduz a sustentabilidade da dívida pública como um dos objetivos da política fiscal (CF/1988, art. 165, § 2º).

O arcabouço citado, combinado com os arts. 70 e 71 da CF/1988 e a Lei nº 8.443/1992 (Lei Orgânica do TCU), delimita a atuação do TCU no controle da gestão das finanças públicas. Esses normativos conferem à EFS brasileira mandato bastante amplo, que inclui, além das atribuições tradicionais de fiscalizar a correta aplicação de recursos públicos sob os aspectos da legalidade e da conformidade e assegurar a sua transparência e prestação de contas, outras atribuições diversas, como realizar auditorias operacionais – voltadas à avaliação do desempenho governamental quanto aos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade –,<sup>8</sup> exarar deliberações que contemplem medidas a serem tomadas pelas unidades jurisdicionadas<sup>9</sup>, fixar entendimentos sobre aplicação de dispositivos legais e regulamentares,<sup>10</sup> assim como adotar medidas cautelares.<sup>11</sup>

Todas as prerrogativas conferidas ao TCU podem ser utilizadas no intuito de viabilizar o cumprimento dos objetivos estratégicos incluídos no Plano Estratégico do TCU 2019-2025 como norte para o controle da gestão das finanças públicas. Na essência, o tribunal institucionalizou em seu plano estratégico a missão de contribuir de forma mais ativa e efetiva para a melhoria das múltiplas funções do orçamento, materializada nos seguintes objetivos: i) atuar pela sustentabilidade fiscal da União; ii) induzir a elevação da eficiência alocativa por meio de planos, orçamentos e renúncias fiscais; iii) assegurar a qualidade dos demonstrativos contábeis, financeiros e orçamentários da União; e iv) induzir o aperfeiçoamento do planejamento e orçamento governamental<sup>12</sup> (Brasil, 2019b).

As referências buscadas junto a organizações multilaterais têm sido importantes fontes de reflexão para dar cumprimento a essa missão. Merecem destaque, nesse contexto, três projetos realizados em cooperação com o Banco Mundial e a OCDE, de 2011 a 2016, por meio dos quais se buscou identificar oportunidades de aproximação a padrões e boas práticas internacionais em relação a três áreas do controle exercido pelo TCU sobre a gestão das finanças públicas: i) auditoria financeira; ii) apreciação das contas do Presidente da República; e iii) governança pública.

O primeiro estudo, realizado com o apoio do Banco Mundial, de 2011 a 2014, foi destinado ao fortalecimento da auditoria financeira e teve como principal produto uma estratégia.<sup>13</sup> A estruturação e a efetiva implementação dos marcos

8. CF/1988, arts. 70 e 71, inciso IV; Lei nº 8.443/1992, art. 38, inciso IV; e regimento interno do TCU, art. 1º, inciso V.

9. Essas deliberações são as determinações e recomendações, e estão disciplinadas na Lei nº 8.443/1992, art. 43, inciso I, no Regimento Interno do TCU, art. 250, incisos II e III, e na Resolução TCU nº 315/2020.

10. Por meio de consultas, formuladas ao amparo da Lei nº 8.443/1992, art. 1º, inciso XVII, e do regimento interno do TCU, art. 264.

11. Lei nº 8.443/1992, art. 45, e regimento interno do TCU, arts. 273 a 276.

12. Objetivos estratégicos 54, 56, 57 e 60 do Plano Estratégico do TCU 2019-2025.

13. A estratégia de fortalecimento da auditoria financeira no TCU foi aprovada em 2014, por meio do Acórdão nº 3.608/2014 TCU-Plenário, e previu um prazo de doze anos, até 2026, para convergência integral, necessária para garantir um alto nível de segurança na emissão de opinião de auditoria sobre a credibilidade do Balanço-Geral da União (BGU).

estabelecidos, cuja conclusão está prevista para 2026, foram fundamentais para os resultados das auditorias do BGU desde o início da década de 2010 e do parecer prévio emitido pelo TCU sobre as contas prestadas anualmente pelo presidente da República.

A implementação da estratégia de fortalecimento da auditoria financeira tem contribuído para a melhoria da transparência, da confiabilidade, da integridade e da fidedignidade das demonstrações consolidadas da União. Um exemplo reside na evidenciação progressiva de passivos atuariais, que fez com que o patrimônio líquido da União passasse de um saldo positivo em torno de R\$ 1,16 trilhão, em 2013, para uma posição negativa em R\$ 1,42 trilhão, em 2015 (TCU, 2014; 2015; 2016). Outro exemplo são as medidas recentemente adotadas para aumentar a transparência e a auditabilidade da gestão tributária federal.<sup>14</sup>

O fortalecimento da capacidade do TCU na auditoria financeira tem importante impacto na apreciação das contas do presidente da República, intensificando os aprimoramentos oriundos do estudo comparativo realizado pela OCDE em 2011. O estudo teve por objetivo aumentar os resultados da apreciação das contas do presidente da República, em especial junto às principais partes interessadas no processo – o Congresso Nacional e a sociedade.

As conclusões e recomendações do estudo tiveram como foco fortalecer o rigor técnico na emissão da opinião sobre as contas públicas, aproximando-a de padrões e boas práticas internacionalmente reconhecidos. Ao mesmo tempo, foram identificadas possibilidades para aumentar a capacidade do relatório de assegurar a transparência, a confiabilidade e a utilidade de informações sobre a regularidade da gestão dos recursos públicos federais, o impacto dessa gestão sobre a sustentabilidade fiscal do país e sobre a eficiência, a eficácia e a efetividade do gasto público.

Desde 2012, têm sido implementados aperfeiçoamentos no relatório e parecer prévio sobre as contas do presidente da República, que, além de aproximarem o processo de trabalho e os seus produtos de padrões adotados internacionalmente, reforçam capacidades necessárias para que o TCU possa exercer com maior grau de excelência as suas competências constitucionais e legais no controle da gestão das finanças públicas. Alguns exemplos desses aprimoramentos são: i) adoção de padrão internacional para o parecer prévio; ii) maior integração entre o planejamento do TCU e o processo das contas do presidente da República, induzindo o

---

14. Essas medidas foram catalisadas com a abstenção de opinião sobre os demonstrativos consolidados da União no parecer prévio relativo às contas do presidente da República de 2018 (TCU, 2019a) e correspondem à: edição do Decreto nº 10.209, de 22 de janeiro de 2020; assinatura de acordo de cooperação técnica entre a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e o TCU para assegurar o compartilhamento de informações e dados protegidos por sigilo fiscal; e edição da Portaria RFB nº 4/2021, que dispõe sobre protocolo para viabilizar o compartilhamento de dados e informações protegidos pelo sigilo fiscal.

aprimoramento da própria prestação de contas do chefe do Executivo; iii) monitoramentos contínuos das recomendações e dos alertas emitidos; e iv) regulamentação do processo de apreciação das contas do presidente da República em normativo interno.<sup>15</sup>

O terceiro estudo também foi realizado em parceria com a OCDE e teve como objetivo analisar o papel das EFS na promoção da boa governança. O estudo ocorreu de 2013 a 2016, período marcado pelo grande destaque dado ao tema governança pública pelo TCU, adotada como a principal diretriz da gestão 2013-2014 da Corte. O estudo desenvolvido junto à OCDE contribuiu para que o debate sobre o tema se ampliasse de forma expressiva, não apenas no âmbito do TCU, mas em toda a administração pública federal, inclusive com reflexos na edição do Decreto nº 9.203/2017, que institucionaliza a política de governança pública no âmbito federal.

Na primeira fase do estudo, a OCDE avaliou como as EFS poderiam contribuir para o melhor funcionamento de funções-chave de governo – governança orçamentária, política regulatória, centro de governo e controle interno –, fundamentais para que o ciclo de políticas públicas possa efetivamente resultar na entrega de valor público à sociedade (OECD, 2014). Na segunda fase, a OCDE levantou boas práticas em dez EFS, incluindo o Brasil, para avaliar atividades essenciais em cada etapa do ciclo de políticas públicas<sup>16</sup> (OECD, 2015a). Na terceira etapa, o estudo avaliou oportunidades para o TCU fortalecer a sua capacidade para fomentar melhorias em áreas estruturantes para a governança pública e com grandes desafios a serem superados: i) coerência de políticas públicas; ii) orçamentação estratégica e sustentável; iii) controles internos e gestão de riscos; e iv) monitoramento e avaliação (OECD, 2017).

No tocante à orçamentação estratégica e sustentável, o TCU, como parte fundamental da estrutura de governança da União, teria papel fundamental no enfrentamento dos desafios atuais e futuros das finanças públicas, ampliando a transparência e a confiança nas informações financeiras, evidenciando riscos, propondo alternativas e fornecendo subsídios técnicos para qualificar as discussões e decisões da sociedade, do Congresso Nacional e do governo federal. Ou seja, em linhas gerais, identificou-se que a atuação do TCU seria tanto mais efetiva quanto mais bem estruturada estivesse para assegurar que o orçamento público cumpra com as funções de: i) induzir a disciplina fiscal, por meio de arranjos efetivos para garantir a sustentabilidade fiscal; ii) prover a alocação e a priorização eficientes de recursos públicos; e iii) assegurar a entrega efetiva de bens e serviços públicos.<sup>17</sup>

15. Resolução TCU nº 291/2017.

16. O estudo centra-se nas etapas de formulação, implementação e monitoramento e avaliação de políticas públicas.

17. Essas funções foram realçadas por Allen Schick em publicação do Banco Mundial, de 1998, que consolida conclusões de uma série de estudos sobre reformas adotadas por diversos países para melhorar a eficiência de seus sistemas orçamentários (Schick, 1998).

## 4 MARCOS DO CONTROLE PARA A GOVERNANÇA ORÇAMENTÁRIA FEDERAL

### 4.1 Contas do presidente da República

O processo de fortalecimento da apreciação das contas do presidente da República teve seu ponto de inflexão em 2015 e 2016, na apreciação das contas da presidente da República relativas a 2014 e 2015. Em verdade, a emissão de parecer prévio pela rejeição das referidas contas, juntamente com o resultado do processo em que foram apuradas algumas das principais irregularidades que culminariam nesses posicionamentos, pode ser considerada um verdadeiro marco no controle da gestão das finanças públicas no Brasil.

Por meio do Acórdão nº 825/2015 TCU-Plenário,<sup>18</sup> proferido em 15 de abril de 2015, o TCU considerou irregulares os atrasos de repasses de recursos, pelo governo federal, a instituições financeiras e a outros entes federados, por configurarem operações de crédito vedadas pela LRF. Foi também constatada a omissão das despesas e dívidas referentes às referidas operações de crédito das estatísticas fiscais, irregularidade que, juntamente com a anterior, deu início ao processo de responsabilização dos agentes públicos envolvidos e teve repercussões na apreciação das contas da presidente da República de 2014.

Somadas a outros descumprimentos de normativos na execução orçamentária e financeira daquele exercício,<sup>19</sup> as irregularidades tiveram grave impacto sobre a apuração das metas fiscais estabelecidas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) de 2014, cujos resultados foram distorcidos para ocultar o grave desequilíbrio fiscal que as práticas geraram em 2014. O “conjunto da obra”, cujos efeitos ainda são sentidos na trajetória de déficit fiscal, crescimento da dívida pública e retração econômica que a União percorre desde 2014, ensejou a emissão de parecer prévio pela rejeição<sup>20</sup> das contas presidenciais de 2014, a qual se repetiria em 2015 em razão de irregularidades semelhantes.<sup>21</sup>

O rigor com que o tribunal se manifestou sobre as constatações foi decisivo para reverter o uso de mecanismos que possibilitavam ao governo federal aumentar o gasto público sem a devida autorização do Legislativo, ainda que em um contexto de restrição fiscal, à revelia dos regramentos orçamentários e fiscais vigentes. As apreciações das contas de 2014 e 2015 devolveram ao orçamento

18. Processo de Tomada de Contas (TC) nº 021.643/2014-8.

19. Além das irregularidades confirmadas por meio do Acórdão nº 825/2015 TCU-Plenário, na apreciação das contas da presidente da República, outros problemas graves apurados foram a abertura de créditos suplementares sem observância da meta fiscal vigente, a não realização de contingenciamento em montante adequado para assegurar o cumprimento daquela meta, entre outros.

20. A emissão de opinião pela rejeição das contas é atualmente disciplinada na Resolução TCU nº 291/2017, art. 11, parágrafo único.

21. O parecer prévio relativo às contas de 2014 foi objeto do Acórdão nº 2.461/2015 TCU-Plenário, de 7 de outubro de 2015. Por sua vez, o parecer prévio relativo às contas de 2015 foi emitido por meio do Acórdão nº 2.523/2016 TCU-Plenário, de 5 de outubro de 2016.

público a sua devida relevância como meio de controle da sociedade sobre a atuação governamental em um Estado democrático de direito, ao ratificar que todo gasto deve ser autorizado do Poder Legislativo e devidamente incluído na peça orçamentária. Do mesmo modo, assentou-se o papel da observância das normas orçamentárias como condição para a efetividade de todas as regras fiscais e realçou-se o valor da responsabilidade fiscal como pressuposto para a estabilidade econômica e como indutora da alocação eficiente dos recursos públicos. Mais ainda, a atuação do TCU foi decisiva no resgate da credibilidade em relação ao compromisso do país com a disciplina fiscal.

O deslinde dos processos no TCU aumentou a expectativa de controle, repercutindo em maior rigor e cuidado no cumprimento de normativos outrora relegados e, por vezes, tratados como meras formalidades, ou mesmo entraves, à gestão governamental. Associado a isso, o cenário de crescente incerteza em relação ao compromisso do governo com a responsabilidade fiscal elevou as expectativas em relação à atuação do TCU, ao mesmo tempo que o órgão buscava fortalecer as suas próprias capacidades e afirmava o diálogo e a cooperação interinstitucional como instrumentos imprescindíveis para uma atuação mais efetiva sobre a gestão das finanças públicas.

Como resultado, a partir de 2015, o TCU assumiu grande destaque no processo decisório sobre matéria orçamentária e fiscal. Para além de conformar a atuação governamental às normas vigentes, o posicionamento do órgão de controle frequentemente tem condicionado interpretações e até mesmo induzido normatizações que, na essência, visam ao aumento da funcionalidade do orçamento nas suas múltiplas funções e convergem para os princípios da boa governança recomendados pela OCDE.

#### **4.2 Resgate do orçamento enquanto expressão das escolhas da sociedade**

Como já mencionado, um dos destaques do papel do TCU consiste na valorização do orçamento enquanto expressão das escolhas da sociedade, via Poder Legislativo. Essa valorização vai ao encontro do papel do orçamento de assegurar transparência e *accountability* à gestão dos recursos públicos, bem como aos seguintes princípios de governança orçamentária de OECD (2015b).

- Os dados e documentos orçamentários devem ser abertos, transparentes e acessíveis.
- O debate sobre as escolhas orçamentárias deve ser inclusivo, participativo e realista.
- A execução orçamentária deve ser ativamente planejada, gerenciada e monitorada.

- A integridade e a qualidade das projeções orçamentárias, do planejamento fiscal e da execução orçamentária devem ser promovidas mediante rigorosa assecuração de qualidade, incluindo auditoria independente.

A disseminação de iniciativas para permitir gastos públicos fora dos controles orçamentários passou a receber maior atenção do tribunal desde 2015, cujo posicionamento tem ressonância particularmente junto aos órgãos centrais de orçamento e de administração financeira federal – Secretaria de Orçamento Federal (SOF) e Secretaria do Tesouro Nacional (STN) –, bem como no órgão de consultoria jurídica da Fazenda Nacional – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Alguns casos são emblemáticos para retratar mudanças em entendimentos e práticas correntemente utilizados para legitimar gastos à revelia do rito ordinário de proposição, discussão e aprovação do orçamento pelo Congresso Nacional.

O primeiro exemplo refere-se aos créditos extraordinários. No relatório sobre as contas do presidente da República de 2015, o uso corriqueiro desse tipo de crédito adicional para realização de despesas sem caráter urgente ou imprevisível – requisitos constitucionalmente exigidos para que o Executivo realize despesas excepcionais sem prévia autorização legislativa<sup>22</sup> – foi fortemente questionado pela área técnica do TCU. Em que pese a hesitação do Plenário do TCU acerca dos limites da manifestação do órgão sobre a regularidade desses créditos,<sup>23</sup> ao longo de 2016 o TCU recebeu consultas de ministros de Estado que, basicamente, buscavam entendimento do órgão de controle para respaldar a utilização dos créditos extraordinários para despesas com dotações insuficientes, fixadas segundo a visão até então dominante de que se poderia recorrer aos créditos extraordinários sem maiores consequências.<sup>24</sup> Com efeito, o cumprimento dos requisitos constitucionais para abertura desses créditos passou a ser cuidadosamente perseguido pelos órgãos centrais de orçamento e administração financeira federal (SOF e STN).

Outro exemplo diz respeito à operacionalização de subsídios financeiros (subvenções) e creditícios. Em relação aos subsídios financeiros, a atuação do TCU, em 2015 e 2016, ajudou a estancar os atrasos de repasses a instituições financeiras para operacionalização de programas de governo,<sup>25</sup> os quais permitiam

22. CF/1988, art. 167, § 3º.

23. O debate está refletido no voto do ministro Bruno Dantas na apreciação das contas presidenciais de 2015, que coloca em dúvida a competência do TCU para questionar requisitos constitucionais para abertura dos créditos extraordinários. Na visão do ministro, tais requisitos se confundiriam com os requisitos para abertura de medida provisória e, portanto, apenas seriam passíveis de controle pelo Legislativo, no momento da apreciação da medida provisória, ou pelo Judiciário, em sede de controle de constitucionalidade. Contudo, a questão ainda permanece em aberto e a possibilidade de o TCU analisar os fundamentos da abertura de créditos extraordinários pode ser considerada reconhecida na tese que fundamentou a cautelar referendada pelos acórdãos nºs 3.072/2019 e 362/2020 TCU-Plenário (ambos no processo 040.306/2019-4), que determinaram o recálculo do limite de despesas primárias (teto de gastos) do Ministério Público da União por nele ter sido considerado crédito extraordinário que não cumpriria os requisitos da urgência e da imprevisibilidade.

24. Acórdãos nºs 1.634/2016, 1.716/2016 e 2.184/2017, todos do Plenário do TCU.

25. Exemplos: Programa de Sustentação do Investimento (PSI), programa Minha Casa Minha Vida, Plano Safra e Fundo de Financiamento Estudantil (Fies).

o aumento da capacidade de financiamento da União sem adequada previsão orçamentária – além de configurarem operações de créditos vedadas pela LRF.

As deliberações do tribunal no Acórdão nº 825/2015 TCU-Plenário, bem como na apreciação das contas presidenciais de 2014 e 2015, resultaram no reconhecimento, na mensuração e na evidenciação dos passivos relativos aos repasses em atraso. Na sequência, em sede de consulta, o TCU firmou o entendimento de que todas as despesas com subsídios e subvenções em determinado exercício devem necessariamente constar da Lei Orçamentária Anual (LOA), independentemente da data de apresentação dos valores a serem pagos pelas instituições financeiras, e ser empenhadas previamente à concessão dos subsídios pela instituição financeira.<sup>26</sup>

No tocante aos subsídios creditícios, a legalidade das emissões diretas de títulos da dívida pública para custear programas de financiamento por bancos oficiais foi colocada em dúvida quando da apreciação das contas do presidente da República de 2015 e 2016. Por meio dos acórdãos nºs 1.839/2019 e 56/2021,<sup>27</sup> ambos do Plenário do TCU, a Corte de Contas assentou que se tratava de mecanismos de criação de fontes de receitas, pela via extraorçamentária, para executar despesas fora do orçamento, além de constituir-se em operações vedadas pela CF/1988, pela LRF e pela Lei nº 4.320/1964.<sup>28</sup> Determinou-se, então, que as receitas oriundas de tais operações, ainda que não acarretem recolhimento de recursos à Conta Única do Tesouro, assim como as despesas a serem realizadas com tais receitas, devem constar da proposta orçamentária.

### **4.3 Valorização do orçamento enquanto precondição para a efetividade de regras fiscais**

As regras fiscais, embora se utilizem de variáveis fiscais diversas (a exemplo de dívida, resultado ou despesas), têm em geral o objetivo comum de conter o viés deficitário do setor público (Tinoco, 2020). São, portanto, mecanismos para limitar e orientar a formulação, a execução e o monitoramento do orçamento, a fim de que cumpra o papel de induzir a disciplina fiscal. Esse papel ganhou proeminência nas últimas décadas, no contexto de crise fiscal e dos seus efeitos severos sobre economias e o bem-estar das sociedades dos países por ela acometidos, sendo as boas práticas e os princípios que o balizam fundamentais para garantir a capacidade do Estado de entregar valor à sociedade ao longo do tempo. Entre os

26. Acórdão nº 2.122/2017 TCU-Plenário.

27. O Acórdão nº 1.839/2019 TCU-Plenário tratou de emissões diretas de títulos à Caixa Econômica Federal (Caixa), destinadas a custear o programa Minha Casa Melhor. Por seu turno, o Acórdão nº 56/2021 TCU-Plenário tratou de forma generalizada as emissões diretas ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) e a outras instituições financeiras federais.

28. CF/1988, art. 167, incisos I e II; LC nº 101/2000, arts. 32, § 1º, inciso II, e 36; e Lei nº 4.320/1964, arts. 2º, 3º, 4º, 11, § 2º, e 13.

princípios da governança orçamentária recomendados por OECD (2015b), os seguintes se relacionam a esse papel.

- Os orçamentos devem ser gerenciados dentro de limites fiscais claros, confiáveis e previsíveis.
- Os orçamentos devem apresentar um retrato abrangente, preciso e confiável das finanças públicas.
- A sustentabilidade de longo prazo e outros riscos fiscais devem ser identificados, avaliados e gerenciados de forma prudente.

A essência dessa posição do TCU pode ser buscada nos preceitos fundamentais da gestão fiscal responsável, expressos no art. 1º da LRF, de acordo com o qual “a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas”.<sup>29</sup> Isto é, a gestão dos recursos públicos deve contemplar o compromisso com o equilíbrio intertemporal das contas públicas, considerado “bem coletivo, do interesse geral da sociedade brasileira, por ser condição necessária para a consolidação da estabilidade de preços e a retomada do desenvolvimento sustentável”.<sup>30</sup>

Nessa esteira, dois aspectos são realçados no controle do orçamento pelo TCU nos últimos anos e que também tiveram grande peso no papel que o órgão assumiu na governança orçamentária. O primeiro diz respeito à tempestividade, isto é, o controle deve ser ágil e, sempre que possível, de caráter preventivo, para assegurar o cumprimento dos limites e condições previstos nas normas que regem a gestão das finanças públicas. O segundo aspecto é que o controle se insere em um contexto mais amplo de salvaguarda da higidez das finanças públicas, que vai além do cumprimento estrito das regras fiscais e passa a contemplar a sustentabilidade da dívida pública e o equilíbrio fiscal intertemporal, devido ao seu caráter estrutural, para que o Estado continue a dispor de recursos para cumprir seu papel.

A tempestividade é a marca das fiscalizações periódicas que o TCU realiza anualmente para verificar o cumprimento de regras e metas fiscais a partir do *Relatório de Gestão Fiscal* (RGF),<sup>31</sup> do *Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias* (RARDP),<sup>32</sup> do projeto de LDO, do Projeto de Lei Orçamentária Anual (Ploa) e de medidas legislativas que instituam ou aumentem renúncias de receitas e as despesas de caráter continuado.

29. LC nº 101/2000, art. 1º, § 1º. Disponível em: <<https://bit.ly/3LHLidA>>.

30. Exposição de motivos que acompanhou o Projeto de Lei Complementar nº 18/1999, o qual resultou na LC nº 101/2000. Disponível em: <<https://bit.ly/3B0mHzd>>.

31. LC nº 101/2000, art. 48.

32. Publicado bimestralmente pela SOF e pela STN.

Com efeito, a efetividade da atuação do TCU está essencialmente relacionada a sua tempestividade. Em 2017, por exemplo, foram emitidos alerta e determinação<sup>33</sup> para a reavaliação de estimativas, em razão do risco de não cumprimento da meta de resultado primário, decorrentes da possível não concretização de receitas. O alerta e a determinação, de fato, ensejaram a reestimativa de receitas e o encaminhamento, pelo Executivo ao Congresso Nacional, de proposta de alteração das metas de resultado primário – Projeto de Lei do Congresso Nacional (PLN) nº 17/2017. Do mesmo modo, a emissão de alerta sobre a ineficácia e a inadequação da meta de resultado fiscal no projeto de LDO para 2021 (PLN nº 9/2020) ensejou o envio de modificativo, pelo Executivo, propondo a alteração da meta.<sup>34</sup>

Também merece realce o acompanhamento das medidas fiscais de enfrentamento à calamidade pública decorrente da pandemia de covid-19, realizado em 2020.<sup>35</sup> Algumas das deliberações proferidas pelo Plenário do TCU foram determinantes para garantir a conformidade da gestão financeira das medidas de enfrentamento à crise, como as seguintes.

- 1) Exigência da observância e da demonstração dos requisitos de urgência e imprevisibilidade para abertura e execução de créditos extraordinários,<sup>36</sup> o que impôs maior rigor e cuidado na abertura desse tipo de crédito.
- 2) Exigência de que a instituição de despesa ou benefício tributário, valendo-se das flexibilizações permitidas pelo Regime Extraordinário Fiscal (REF), objeto da EC nº 106/2020, demonstrasse relação com a covid-19 ou seus efeitos e incompatibilidade com o regime regular de execução de despesas,<sup>37</sup> o que refreou o uso indiscriminado da pandemia como justificativa para autorização de todo e qualquer gasto sob o REF.
- 3) Vedação à utilização de espaço fiscal no teto de gastos gerado pela abertura de créditos extraordinários destinados ao custeio de despesas similares, voltadas para o enfrentamento da pandemia,<sup>38</sup> o que impediu a criação e o aumento de despesas que, no cenário originalmente previsto para 2020, não teriam sido viáveis, por falta de espaço no teto de gastos, preservando, assim, a finalidade da norma de evitar o crescimento de despesas primárias para além dos limites estabelecidos pela EC nº 95/2016.

33. Acórdãos nºs 1.712/2017 e 2.208/2017, ambos do Plenário do TCU. Em 2019, também foi emitido alerta sobre risco de superestimativa de receita (Acórdão nº 2.178/2019 TCU-Plenário), que não se concretizou em razão das receitas decorrentes de leilão dos volumes excedentes da cessão onerosa do pré-sal.

34. Acórdão nº 2.898/2020 TCU-Plenário.

35. Acórdãos nºs 1.557/2020, 2.026/2020, 2.283/2020, 2.710/2020 e 2.897/2020, todos do Plenário do TCU.

36. Itens 9.1 do Acórdão nº 1.557/2020, 9.2 do Acórdão nº 2.026/2020 e 9.3 do Acórdão nº 2.283/2020, todos do Plenário do TCU.

37. Item 9.2 do Acórdão nº 1.557/2020 TCU-Plenário.

38. Itens 9.1 do Acórdão nº 2.026/2020 e 9.2 do Acórdão nº 2.710/2020, ambos do Plenário do TCU.

No tocante ao segundo aspecto a ser observado na atuação do TCU na valorização do orçamento enquanto precondição da efetividade de regras fiscais, que coloca a sustentabilidade das contas públicas como objetivo principal do controle sobre a gestão das finanças públicas, a essência dessa atuação ficou clara na apreciação das contas do presidente da República de 2019, em junho de 2020 (TCU, 2020). Foram constatadas medidas adotadas para evitar os limites da regra, com destaque para a capitalização da Empresa Gerencial de Projetos Navais (Emgepron) e a realização de despesas e assunção de obrigações excedentes aos créditos orçamentários ou adicionais, pagas no exercício seguinte por meio de despesa de exercício anterior (DEA).

Em relação à capitalização da Emgepron, os aportes realizados em 2019 foram amparados na previsão constitucional que excepcionaliza do teto de gastos as despesas com aumento de capital de estatais não dependentes.<sup>39</sup> Contudo, teriam se destinado à aquisição de equipamentos para serem utilizados por órgão da administração direta federal, a Marinha do Brasil, ou seja, a viabilizar a execução de despesas públicas fora dos controles e das regras orçamentárias.

O caso se assemelha a outros, analisados pelo TCU, de capitalização de estatais classificadas como não dependentes, mas com indícios de dependência, como o Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro), a Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (Infraero) e a Telecomunicações Brasileiras (Telebras).<sup>40</sup> Um efeito a ser realçado que decorreu da atuação do TCU foi o envio do Projeto de Lei nº 9.215/2017, que dispõe sobre a verificação da situação de dependência e sobre o Plano de Recuperação e Melhoria Empresarial aplicável às empresas estatais federais,<sup>41</sup> e a reclassificação da Telebras como estatal dependente e sua consequente inclusão no Orçamento Fiscal e da Seguridade Social (OFSS).<sup>42</sup> No mesmo sentido, foram inseridos dispositivos na LDO para 2021 – Lei nº 14.116/2020 – sobre a possibilidade de adoção de regime de transição de empresas estatais entre os orçamentos Fiscal e da Seguridade Social e o Orçamento de Investimentos,<sup>43</sup> disciplinado no Decreto nº 10.690/2021. Outrossim, cabe realçar que o TCU desenvolveu metodologia para analisar se as estatais usaram aportes de capital para pagar despesas operacionais e despesas correntes,<sup>44</sup> a qual foi

---

39. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), art. 107, § 6º, inciso IV.

40. A exemplo dos acórdãos nºs 6.751/2016 TCU-Primeira Câmara, 830/2019 TCU-Plenário e 937/2019 TCU-Plenário.

41. Como consequência dos acórdãos nºs 3.561/2014 e 1.960/2017 TCU-Plenário, conforme relatório que acompanha do Acórdão nº 830/2019 TCU-Plenário.

42. Como consequência do Acórdão nº 937/2019 TCU-Plenário.

43. Lei nº 14.116/2020, art. 6º, §§ 2º e 3º, e art. 43, § 6º, que tratam, respectivamente, do Plano de Sustentabilidade Econômica e Financeira e do Plano de Reequilíbrio Econômico-Financeiro, destinados à avaliação da condição de dependência das estatais que os firmarem.

44. TC nº 007.142/2018-8 e item 4.1.1.6 dos relatórios sobre as contas do presidente da República de 2018 e de 2019 (TCU, 2019a; 2020).

o ponto de partida para a reclassificação da Telebras como estatal dependente e sua consequente inclusão no OFSS a partir de 2020.

As outras medidas identificadas nas contas do presidente da República de 2019 estão relacionadas à realização de despesas e à assunção de obrigações sem previsão orçamentária suficiente.<sup>45</sup> Embora tenham de fato ocorrido e passado a ser obrigação da União, as despesas não passaram por aprovação legislativa na discussão do orçamento para 2019, não sensibilizaram as metas de resultado fiscal e não foram contabilizadas para fins de cumprimento do teto de gastos daquele exercício.<sup>46</sup>

Algumas dessas despesas destinaram-se ao cumprimento de obrigações do Brasil junto a organismos internacionais, e, ao final de 2020, como reflexo da atuação do TCU, o Poder Executivo encaminhou projeto de lei ao Congresso Nacional para abertura de crédito suplementar para honrar as obrigações.<sup>47</sup> Ademais, iniciou-se um debate acerca da necessidade de se rever a classificação das despesas correspondentes, que não se enquadram no conceito de despesa obrigatória de caráter continuado,<sup>48</sup> mas historicamente não são alocadas nos montantes suficientes para arcar com compromissos assumidos em acordos internacionais.

As práticas ensejaram manifestação incisiva e emissão de alertas pelo TCU acerca dos riscos à credibilidade quanto ao efetivo cumprimento das regras fiscais, em especial o teto de gastos, como mostra o seguinte trecho da conclusão do relatório e parecer prévio sobre as contas do governo de 2019 (TCU, 2020, p. 478).

Referidos artifícios podem parecer, à primeira vista, meras acomodações à realidade imposta pelas restrições normativas. Na prática, contudo, concorrem para a perda de credibilidade da única regra fiscal que hoje, a despeito de possíveis necessidades de revisões e aprimoramentos, é capaz de sinalizar para a solvência da dívida pública no longo prazo. O país já enfrentou situações semelhantes no passado, em que regras fiscais eram formalmente cumpridas, por meio de mecanismos que, muito embora respaldados juridicamente, levavam paulatinamente à perda de confiança da sociedade e dos agentes do mercado nas contas públicas, com consequências nefastas para a situação fiscal.

Em 2019, o TCU materializou esse entendimento no julgamento de consulta sobre a interpretação a ser dada no caso de conflito de normas decorrente da aprovação de leis sem a devida adequação orçamentária e financeira e em inobservância a normas gerais de direito financeiro. Por meio do Acórdão nº 1.907/2019 TCU-Plenário,

45. A prática é vedada pela CF/1988, art. 167, inciso II.

46. As despesas com maior materialidade destinavam-se a benefícios a cargo do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e a compromissos assumidos no exterior com organismos internacionais.

47. PLN nº 29/2020, convertido na Lei nº 14.111/2020. No entanto, na lei aprovada, uma grande parcela dos créditos inicialmente previstos para pagamento de obrigações com organismos internacionais foi destinada aos ministérios do Desenvolvimento Regional, da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e do Turismo, para outras despesas.

48. LC nº 101/2000, art. 17.

o TCU entendeu que medidas legislativas aprovadas sem a devida adequação orçamentária e financeira, e em inobservância ao que determina a legislação vigente, são inexecutáveis. Por conseguinte, apenas podem ser aplicadas se forem satisfeitos os requisitos previstos na legislação vigente.<sup>49</sup>

O posicionamento esclarece questão que foi enfaticamente abordada nos relatórios e pareceres prévios sobre as contas do presidente da República de 2017 e 2018, nos quais o TCU emitiu alertas ao Poder Executivo sobre a necessidade de garantir o cumprimento das condicionantes impostas à concessão ou ampliação de renúncias de receitas tributárias na proposição de ato normativo ou na sanção de projeto de lei originário do Poder Legislativo.<sup>50</sup> Para além disso, confere maior segurança ao gestor para fundamentar a não execução de despesa ou a não implementação de benefício tributário que não atenda às condicionantes previstas na legislação, mas que decorra de lei válida e com presunção de constitucionalidade.

De fato, o acórdão tem servido como precedente para outras decisões do TCU relativas a medidas legislativas que criam obrigações para a União sem cumprir os devidos requisitos.<sup>51</sup> Inclusive, os mesmos fundamentos foram utilizados para determinar cautelarmente<sup>52</sup> que os benefícios aprovados pelo Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 55/1996<sup>53</sup> somente fossem reconhecidos, concedidos e aprovados se implementadas todas as condições previstas pelo arcabouço vigente.<sup>54</sup>

Os fundamentos do Acórdão nº 1.907/2019 TCU-Plenário e das decisões que se seguiram deixam claro que não se trata de controle de constitucionalidade da norma questionada, mas de regularidade da execução da despesa dela decorrente em face do arcabouço regente das finanças públicas. No entanto, é preciso reconhecer que um entendimento, construído a partir da interpretação sistemática e integrativa das normas de direito financeiro, é passível de alteração a depender da visão dominante em determinada composição do Plenário do TCU. Outro ponto a ser ponderado é que o entendimento pretende alcançar não apenas o gestor, mas também o legislador, visto que as regras que cobram responsabilidade e prudência se impõem a ambos; contudo, a margem para atuação do TCU em relação aos membros do Poder Legislativo é limitada quando direcionada à atividade legislativa, tendo caráter meramente informativo ou aconselhador.

49. Em especial o art. 167 da CF/1988, o art. 113 do ADCT, os arts. 15, 16 e 17 da LRF, e os dispositivos pertinentes da LDO em vigor.

50. Item 6.2.19 do Acórdão nº 1.322/2018 TCU-Plenário, relator ministro Vital do Rêgo; e item 6.3.25 do Acórdão nº 1.331/2019 TCU-Plenário, de 12 de junho de 2019, relatora ministra Ana Arraes.

51. Como exemplos, citam-se os acórdãos nºs 62/2020 e 2.198/2020 TCU-Plenário, de 19 de agosto de 2020.

52. A cautelar foi proferida monocraticamente pelo relator, mas suspensa pelo Plenário do TCU, por meio do Acórdão nº 593/2020, em razão das rápidas alterações fáticas e econômicas decorrentes da pandemia de covid-19.

53. Alterou o limite de renda familiar *per capita* para fins de concessão do Benefício de Prestação Continuada (BPC).

54. CF/1988, art. 195, § 5º; ADCT, art. 113; LRF, arts. 16, 17 e 24; e dispositivos específicos das LDOs, a exemplo do art. 114 da LDO 2019 – Lei nº 13.707/2018.

Como se percebe, a fiscalização do TCU sobre os pressupostos da gestão fiscal responsável tem ido além de verificar o estrito cumprimento de regras fiscais em determinado exercício. O portfólio de trabalhos do TCU tem se diversificado com avaliações mais amplas sobre riscos, potenciais e concretos, e eventuais melhorias capazes de afetar a sustentabilidade do gasto público e da dívida pública, no médio e no longo prazo, a partir de fiscalizações que integram as diversas abordagens, de conformidade, financeira e operacional.

#### 4.4 Outras funções do orçamento

O tribunal tem realizado uma série de trabalhos que abrangem a avaliação dos diversos arranjos institucionais que envolvem o processo orçamentário, com vistas a contribuir para o aperfeiçoamento do orçamento em todas as suas funções, com ênfase em assegurar o equilíbrio fiscal intertemporal e a sustentabilidade da dívida pública, mas também nas funções de promover alocação eficiente dos recursos públicos, viabilizar a entrega de valor à sociedade e levar ao alcance dos objetivos estratégicos nacionais. Esses papéis podem ser correlacionados aos seguintes princípios de governança orçamentária instituídos por OECD (2015b).

- Os orçamentos devem ser estreitamente alinhados com as prioridades estratégicas de médio prazo do governo.
- O orçamento de capital deve ser projetado para atender às necessidades de desenvolvimento nacional, de forma eficiente, efetiva e coerente.
- Avaliações de desempenho devem ser parte integrante do processo orçamentário.

Os enfoques variam e podem ser realizados a partir de uma perspectiva de macroavaliação da orçamentação e dos arranjos que a condicionam, assim como a partir de um olhar focado em políticas públicas específicas, cuja avaliação fornece evidências de disfunções e oportunidades de melhorias nos arranjos em que ocorrem as decisões de natureza orçamentária. Nesses casos, as deliberações emitidas pelo TCU não se restringem à correção de falhas e irregularidades, mas buscam também o aprimoramento de regras, normativos e processos; uma melhor definição de papéis e atribuições; e a maior coordenação entre os atores na governança orçamentária.

No primeiro grupo de trabalho, merece realce a comparação, realizada em 2016, das práticas adotadas no processo de orçamentação federal com os princípios e as boas práticas de governança orçamentária estabelecidos pela OCDE.<sup>55</sup> Dos dez princípios elencados pela organização, oito foram analisados, ficando de fora aqueles que tratam de quadro de orçamento de capital e da contabilidade global

---

55. Acórdão nº 948/2016 TCU-Plenário. Além dos princípios da boa governança orçamentária elencados pela OCDE, o trabalho também adotou como critério o *Manual de Transparência Fiscal*, editado em 2007 pelo FMI.

do orçamento. A conclusão geral do trabalho dá uma ideia dos desafios a serem superados na governança orçamentária em nível federal.

Conclui-se, desta fiscalização, que a administração pública federal, apesar de possuir diversos instrumentos institucionalizados, muitos deles previstos em normas e na própria Constituição Federal de 1988, que atendem aos preceitos contidos nos princípios da OCDE, na prática, ainda se encontra em um estágio de não atendimento ou de atendimento apenas parcial desses princípios.

Mesmo para questões como a participação social na elaboração do PPA [Plano Plurianual], o gerenciamento dos riscos fiscais, que tem como único instrumento o anexo de riscos fiscais e a transparência, abertura e acessibilidade na gestão pública, observaram-se oportunidades e necessidade de melhorias para que se pudesse considerar a administração pública federal aderente aos princípios da OCDE analisados nesta fiscalização.<sup>56</sup>

Entre os trabalhos que tratam de forma mais específica da dimensão fiscal da governança orçamentária, destacam-se três: auditoria com o objetivo de avaliar a capacidade do governo federal de promover a sustentabilidade fiscal em médio e longo prazo;<sup>57</sup> fiscalização sobre a Regra de Ouro,<sup>58</sup> com o objetivo inicial de avaliar os critérios de apuração do limite entre as operações de crédito e as despesas de capital;<sup>59</sup> e auditoria para verificar as medidas adotadas pelos órgãos e Poderes da União para assegurar o cumprimento do limite de gastos estabelecido pelo Novo Regime Fiscal instituído pela EC nº 95/2016.<sup>60</sup>

Em relação ao primeiro trabalho, foram levantados riscos não identificados e mensurados no anexo de riscos fiscais da LDO e outros não contemplados nas LOAs, ainda que parcialmente.<sup>61</sup> Tampouco foi identificada uma estratégia de ação para a gestão desses riscos em médio e longo prazo. Diante dos achados, foram emitidos alertas ao Poder Executivo e ao Poder Legislativo sobre os riscos associados à dinâmica de expansão das despesas e inibição de receitas para a economia do país e para a capacidade operacional da administração pública para prestar serviços públicos à sociedade.

Os outros dois trabalhos foram focados em duas regras fiscais de grande relevância para a União. Embora tenham sido concebidos para avaliar a observância das

56. Disponível em: <<https://bit.ly/3dHex3J>>.

57. Acórdão nº 2.937/2018 TCU-Plenário.

58. CF/1988, art. 167, inciso III.

59. Acórdão nº 2.708/2018 TCU-Plenário.

60. Acórdão nº 2.779/2017 TCU-Plenário.

61. Os principais riscos identificados foram: trajetória crescente de gastos com previdência social e pessoal; deterioração fiscal de estados e municípios; recursos de aportes de capital da União direcionados ao pagamento de despesas operacionais de estatais não dependentes; criação de despesas ou redução de receitas sem suficiente consideração sobre o equilíbrio das contas públicas; e crescimento em quantidade de ações e em valores de decisões judiciais contra a União.

regras, as conclusões e os encaminhamentos resultantes das fiscalizações, realçaram limitações e oportunidades de melhoria para garantir tanto o alcance dos objetivos fiscais associados a cada regra quanto o funcionamento da administração pública federal.

No caso da Regra de Ouro, por exemplo, foram verificadas oportunidades de melhoria em sua forma de apuração e operacionalização, com destaque para as destinadas a melhorar o desenho da regra, com o estabelecimento de medidas preventivas e ações corretivas que possibilitem restabelecer o cumprimento da norma em situações econômicas e fiscais adversas. Já no caso do teto de gastos, foi realçada a incompatibilidade do limite de gastos instituído pela EC nº 95/2016 e a dinâmica das despesas obrigatórias, com necessidade de contenção dessas despesas, para permitir a capacidade operacional da administração pública federal, bem como de riscos de uso indevido das exceções ao teto de gastos, especialmente créditos extraordinários e aumento de capital de empresas estatais, que poderiam comprometer o alcance dos objetivos de estabilização fiscal. As deliberações incluem determinações para a adoção de medidas voltadas à correção de falhas, assim como recomendações destinadas ao aprimoramento das regras.

Também merece destaque o amplo repertório de fiscalizações sobre o PPA, dada a relevância que assumiu na CF/1988, como principal instrumento de planejamento de médio prazo da administração pública. Pelo texto constitucional, é o PPA que congrega, de forma sistêmica, as diretrizes e os principais compromissos firmados pelo governo, além de ser o instrumento de planejamento que deve referenciar o orçamento anual. Nesse sentido, o TCU tem acompanhado a etapa de elaboração dos PPAs, a fim de subsidiar as discussões do projeto de lei.<sup>62</sup> Na essência, as deliberações emitidas pelo TCU ao longo dos sucessivos PPAs destinam-se a induzir o aperfeiçoamento do plano para que não seja uma peça formal e fictícia de planejamento, mas que, de fato, oriente a atuação governamental, servindo como instrumento útil e confiável para a tomada de decisão, o monitoramento, o controle e a transparência dos resultados obtidos.

O plano também é analisado por ocasião da apreciação das contas do presidente da República, servindo como critério para avaliação do desempenho da atuação governamental. Desde 2013, essa avaliação está centrada na qualidade e na confiabilidade das informações de desempenho prestadas pelo chefe do Poder Executivo e no desempenho dos programas<sup>63</sup> selecionados. Nesse sentido, a atuação do TCU em relação ao PPA volta-se para a melhoria, a valorização e a institucionalização das informações de desempenho enquanto ferramentas essenciais para orientar a gestão, o controle e dar a devida transparência à sociedade dos resultados

62. Acórdãos nºs 102/2004, 102/2009, 117/2011, 1.012/2013, 782/2016 e 2.515/2019, todos do Plenário do TCU.

63. Considerando-se a estrutura conceitual dos PPAs 2012-2015 e 2016-2019, a análise centrava-se nos programas temáticos.

obtidos pela atuação governamental. Com o PPA 2020-2023, esse enfoque ganha relevância em razão da grande simplificação conceitual do plano, que passa a contar com atributos (programas finalísticos, objetivos, metas e indicadores) bastante reduzidos e agregados, que dificultam monitorar e acompanhar efetivamente os objetivos pactuados pelo governo para o quadriênio.<sup>64</sup>

Na linha de buscar a maior, e necessária, integração entre o orçamento e o planejamento estratégico do governo, também têm sido realizados trabalhos para analisar a capacidade de atuação do governo como um todo para garantir a formação, a efetiva implementação de uma agenda com diretrizes e objetivos nacionais de longo prazo, bem como os instrumentos que permitam monitorar e avaliar essa implementação e os resultados alcançados. Um primeiro destaque da atuação do TCU sobre esse ponto diz respeito à própria ausência de uma estratégia de planejamento de longo prazo, lacuna realçada nos trabalhos sobre o PPA e especialmente no *Relatório de Fiscalização em Políticas e Programas de Governo* (RePP).<sup>65</sup> Recentemente, instituiu-se a Estratégia Federal de Desenvolvimento para o Brasil no período de 2020 a 2031, pelo Decreto nº 10.531/2020, a qual, embora de alcance restrito ao Poder Executivo federal, mostra-se uma iniciativa relevante para suprir a ausência de diretrizes e objetivos estratégicos que orientem a atuação governamental no longo prazo.

Outro aspecto recorrentemente ressaltado pelo TCU sobre esse ponto diz respeito à imprescindibilidade do monitoramento e da avaliação de políticas públicas como instrumentos essenciais de governança pública. Em 2014, uma fiscalização do TCU verificou que 85% dos órgãos da administração federal direta apresentaram nível de maturidade intermediário, com deficiências que dificultam que as avaliações sobre o desempenho e os resultados dos programas por eles implementados sejam de fato úteis à gestão.<sup>66</sup> Desde então, e em linha com a atuação do TCU tanto em trabalhos de fiscalização (como o RePP) como por meio de publicações de caráter orientativo,<sup>67</sup> verificam-se iniciativas por parte do Executivo tendentes a suprir as deficiências apontadas pelo TCU – a exemplo da edição dos guias de análise *ex ante* e *ex post* (Brasil e Ipea, 2018; Brasil, 2018) e da instituição do Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (CMAP), pelo Decreto nº 9.834/2019.

---

64. As conclusões da análise que resultou no Acórdão nº 2.515/2019 TCU-Plenário mostram as fragilidades do novo modelo adotado para o PPA 2020-2023.

65. Elaborado desde 2017, em atendimento a dispositivo da LDO que determina o envio de quadro-resumo com resultados de auditorias operacionais realizadas pelo TCU para subsidiar a discussão dos Ploas. Acórdãos nºs 2.127/2017, 2.608/2018 e 2.513/2019, todos do Plenário do TCU. O RePP 2020 não resultou em um acórdão específico, mas consolidou as principais ações de controle realizadas no âmbito do Programa Especial de Atuação no Enfrentamento à Crise da Covid-19 (Coopera). Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/relatorio-de-fiscalizacoes-em-politicas-e-programas-de-governo-repp.htm>>.

66. Acórdão nº 1.209/2014 TCU-Plenário.

67. Em especial, o *Referencial para Avaliação de Governança em Políticas Públicas* (Portaria TCU nº 130/2014) e o *Referencial de Controle de Políticas Públicas* (Portaria TCU nº 188/2020), que são destinados a orientar ações de controle, mas que acabam induzindo ações por parte dos órgãos e entidades jurisdicionados.

O tribunal também tem atuado para manter temas relevantes que sejam inseridos na agenda de Estado, fomentando a instituição e o aperfeiçoamento dos arranjos institucionais necessários para que a agenda seja executada, monitorada e avaliada, garantindo a sua continuidade ao longo do movimento democrático de alternância de governos. Talvez um dos maiores exemplos desses esforços seja a atuação do TCU em relação aos gastos tributários, o que contribuiu para a melhoria de sua transparência e tem ampliado o conhecimento e o debate acerca da necessidade de estabelecer mecanismos de monitoramento, avaliação e revisão desses instrumentos. Os trabalhos realizados pelo TCU, de forma sistêmica ou sobre gastos tributários específicos, avaliam aspectos de conformidade, bem como processos de governança e gestão ou aspectos de desempenho das renúncias tributárias.

Os desdobramentos dos trabalhos se refletem em avanços institucionais que, aos poucos, buscam tratar os principais problemas levantados nas fiscalizações do TCU, como falta de planejamento; transparência insuficiente; falhas nos mecanismos de monitoramento e avaliação; falta de eficiência; falta de efetividade; e falta de equidade.<sup>68</sup> Entre outros exemplos, citam-se alguns aperfeiçoamentos que, em certa medida, decorrem da persistência do TCU em atuar sobre o tema.

- Aprimoramento da metodologia de apuração e do demonstrativo de gastos tributários, elaborado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.
- Edição do Decreto nº 9.588/2018, revogado pelo Decreto nº 9.834/2019, que listou as políticas públicas financiadas por benefícios de natureza tributária com os respectivos órgãos gestores, bem como instituiu o CMAP e o Comitê de Monitoramento e Avaliação de Subsídios da União (CMAS), com agenda anual de avaliação.
- Consideração das renúncias tributárias como risco fiscal a ser tratado em uma agenda de estabilização fiscal, refletida na redução determinada pela recente EC nº 109/2021.

Como se observa, mesmo em trabalhos precipuamente voltados para a avaliação da conformidade orçamentária e financeira, o TCU emite deliberações que afetam

---

68. Em 2009, foi realizado o primeiro trabalho de abordagem mais sistêmica sobre esses instrumentos, com foco na conformidade fiscal, mais precisamente no cumprimento do art. 14 da LRF, na maior transparência e no aperfeiçoamento da metodologia de estimativa (Acórdão nº 747/2010 TCU-Plenário). Em 2013, foi realizado levantamento abrangente sobre a estrutura de governança das renúncias de receitas, em que foram apuradas falhas relacionadas aos mais diversos aspectos de governança, especialmente no tocante ao monitoramento e à avaliação dos instrumentos (Acórdão nº 1.205/2014 TCU-Plenário). Além dessas fiscalizações e de seus monitoramentos (acórdãos nºs 809/2014, 384/2016, 793/2016, 2.756/2018 e 1.112/2020, todos do Plenário do TCU), outros trabalhos foram realizados sob a ótica da conformidade e dos processos de governança e gestão, de forma sistêmica ou em gastos tributários específicos – acórdãos nºs 529/2015, 1.905/2014, 263/2016, 683/2018, 822/2018, 823/2018, 1.107/2018, 1.270/2018, 2.198/2020, todos do Plenário do TCU, e Acórdão nº 1.014/2018 TCU-Segunda Câmara. Destaca-se, ainda, o relevo que o tema ganhou na apreciação das contas do presidente da República, ensejando alertas específicos no relatório e parecer prévio das contas de 2016 a 2019. A partir de 2019, o tema passou a ser objeto de acompanhamento específico para avaliar a conformidade em relação aos requisitos estabelecidos na legislação fiscal (Acórdão nº 2.195/2020 TCU-Plenário).

de forma mais ampla os arranjos institucionais que delineiam todo o processo orçamentário, incluindo sua relação com o planejamento governamental, e a gestão fiscal no âmbito federal. As decisões destinam-se sobretudo aos órgãos centrais dos sistemas de planejamento, orçamento e administração financeira, especialmente a STN e a SOF, mas também alcançam a cúpula do Executivo, assim como o Legislativo.

Preservada a sua posição enquanto órgão que auxilia o Congresso Nacional no exercício do controle externo, o TCU encaminha conclusões e alertas sobre falhas e, também, sobre possíveis aprimoramentos capazes de induzir uma maior eficiência alocativa, de tratar riscos com potencial de afetar o equilíbrio das contas públicas no médio e no longo prazo, ou mesmo de promover o maior alinhamento do orçamento com o planejamento estratégico do governo, como no caso dos vários trabalhos sobre o PPA. A atuação do TCU também ajuda a identificar desafios de médio e longo prazo a serem enfrentados pelo Estado e a incitar o debate sobre possíveis alternativas para tratá-los de modo que sejam contemplados na formação da agenda governamental e mantidos ao longo das sucessões de governos.

Por um lado, é preciso reconhecer os limites dessa atuação mais propositiva, visto que, muitas vezes, a correção das falhas ou a implementação de possíveis aprimoramentos depende de regulamentação ou alterações que apenas podem ser realizadas pelo Legislativo, por iniciativa própria ou do Executivo. Por outro lado, algumas lacunas do arcabouço institucional que ampara a orçamentação abrem espaço para um papel ainda mais ativo do TCU, para mediar tensões entre outros atores ou mesmo para suprir entendimentos necessários para que o orçamento possa cumprir com suas diversas funções.

Um exemplo consiste na aprovação de medidas legislativas que conflitam com o arcabouço regente das finanças públicas, cujo controle tem natureza essencialmente política (por meio da sanção ou veto) ou jurídica (controle de constitucionalidade), mas sobre as quais o TCU tem sido chamado a se manifestar.<sup>69</sup> Outro exemplo é a ausência de normatizações relevantes, como a LC de finanças públicas, prevista no inciso I do § 9º do art. 165 da CF/1988, o estabelecimento do Conselho de Gestão Fiscal e a fixação dos limites da dívida consolidada da União,<sup>70</sup> que muitas vezes demanda que o TCU atue ativamente para fixar ou pacificar entendimentos que sirvam de critérios para a gestão orçamentária.<sup>71</sup>

69. Talvez a expressão máxima de medidas dessa natureza pode ser vista na aprovação do Ploa 2021 (PLN nº 28/2020) acima dos limites do teto constitucional, com subestimativas de despesas obrigatórias, adoção de parâmetros macroeconômicos desatualizados, entre outros problemas. O TCU foi instado a se manifestar sobre a questão (processo de TC nº 012.649/2021-0), mas até o fechamento deste capítulo não havia decisão publicada sobre o tema.

70. LC nº 101/2000, arts. 30, inciso I, e 67.

71. Por exemplo, na consulta em que o tribunal tratou da desvinculação de superávit financeiro apurado no balanço patrimonial da União (Acórdão nº 2.737/2018 TCU-Plenário).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Longe de se mostrar descolado da realidade, o controle externo da gestão das finanças públicas tem se alinhado às necessidades reais e atuais de melhoria da governança das finanças públicas da União. Ao mesmo tempo, é possível observar, nos trabalhos desenvolvidos pelo TCU e nos resultados por meio deles buscados, uma aproximação ao decálogo da boa governança orçamentária recomendado pela OCDE.

No Plano Estratégico do TCU 2019-2025, essa aproximação restou materializada nos cinco objetivos estratégicos voltados ao controle das finanças públicas: i) atuar pela sustentabilidade fiscal da União; ii) contribuir para o aperfeiçoamento do sistema tributário; iii) induzir a elevação da eficiência alocativa por meio de planos, orçamentos e renúncias fiscais; iv) assegurar a qualidade dos demonstrativos contábeis, financeiros e orçamentários da União; e v) induzir o aperfeiçoamento do planejamento e orçamento governamental (TCU, 2019b).

Esses objetivos expressam a maior clareza sobre o potencial da atuação do TCU, necessariamente pautada pelo rigor técnico e jurídico e orientada por critérios de priorização baseados em riscos e na ênfase em aspectos estruturantes da gestão dos recursos públicos. A implementação dessa estratégia de controle requer, outrossim, uma atuação cada vez mais preventiva e ágil, capaz de evitar problemas ou minimizar seus impactos por meio da correção tempestiva de falhas verificadas. Do mesmo modo, é essencial a profunda especialização do corpo técnico, bem como a adoção de perspectivas sistêmicas, estabelecidas em função de um horizonte de longo prazo, dado o caráter estrutural da sustentabilidade das contas públicas como pré-condição para o desenvolvimento nacional.

O sucesso da implementação dessa estratégia não pode, contudo, ser alcançado a partir de uma atuação isolada, puramente impositiva, por parte do TCU. Apesar dos amplos poderes que a CF/1988, a Lei Orgânica do TCU e os normativos regentes das finanças públicas, em especial a LRF, conferiram ao órgão no exercício do controle orçamentário, o tribunal é apenas um dos muitos atores na dinâmica orçamentária.

Seu papel na arena orçamentária não seria o de priorizador e definidor de agenda, mas um mais neutro, mais próximo ao de mediador de interesses conflitantes entre os demais atores (Cardoso Júnior e Couto, 2018). Com efeito, a atuação do TCU se mostra aderente às características que Ana Cláudia Borges atribui aos controladores externos no capítulo 1 deste livro, com destaque para a credibilidade junto ao público em geral, amparada na autonomia, na isenção, na tempestividade e na sua capacidade de atuação coordenada com outros controladores.

Em que pese a influência cada vez maior do TCU sobre as regras do jogo orçamentário, são claras as suas limitações, de ordem jurídica e política, para induzir mudanças, mesmo que alinhadas a boas práticas e princípios internacionalmente reconhecidos e difundidos. Os limites do controle tornam-se ainda mais evidentes quando a sua atuação esbarra em escolhas institucionalizadas em normativos que passaram por todo o rito legislativo, cujo controle apenas pode ser político (sanção ou veto) ou jurídico (controle de constitucionalidade).

De todo modo, o debate sobre os mais diversos aspectos relacionados à funcionalidade do orçamento tem sido grandemente influenciado pela visão e pela atuação do tribunal. E a construção de ambas, da visão e da atuação do TCU em relação à governança orçamentária, tem sido marcada pelo diálogo e pela aproximação institucional com atores relevantes no processo decisório orçamentário, especialmente do Poder Executivo. Em que pesem as críticas metodológicas à visão geral do TCU sobre a governança pública, quando se olha especificamente para a governança orçamentária, percebe-se que a formação da visão do órgão de controle, sobretudo a partir da segunda metade da década de 2010, não ocorre de forma unilateral, mas especialmente por meio de um intenso processo dialético, contínuo e integrativo, de construção de entendimentos, que contempla as visões dos órgãos centrais de orçamento, contabilidade, administração financeira e planejamento, bem como outros atores relevantes, como o centro de governo e o Legislativo.

## REFERÊNCIAS

BIJOS, P. R. S. **Governança orçamentária**: uma relevante agenda em ascensão. Brasília: Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle/Senado Federal, 2014. (Orçamento em Discussão, n. 12).

BRASIL. Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e funcional. **Diário Oficial da União**, Brasília, 23 de novembro de 2017.

\_\_\_\_\_. Casa Civil da Presidência da República. **Avaliação de políticas públicas**: guia prático de análise *ex post*. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018.

BRASIL. Casa Civil da Presidência da República; IPEA – INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Avaliação de políticas públicas**: guia prático de análise *ex ante*. Brasília: Ipea, 2018. v. 1.

CARDOSO JÚNIOR, J. C.; COUTO, L. F. Governança orçamentária: transformações e lacunas nas práticas de planejamento e orçamento no Brasil. **Boletim de Análise Político-Institucional**, n. 19, p. 75-82, 2018.

CAVALCANTE, P.; PIRES, R. R. C. Governança pública: das prescrições formais à construção de uma perspectiva estratégica para a ação governamental. **Boletim de Análise Político-Institucional**, n. 19, p. 9-15, 2018.

GAETANI, F.; NOGUEIRA, R. A. A questão do controle no debate da governança pública. **Boletim de Análise Político-Institucional**, n. 19, p. 91-102, 2018.

INTOSAI – INTERNATIONAL ORGANISATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Issai 100**: fundamental principles on governmental auditing. Austria: Intosai, 2013a.

\_\_\_\_\_. **Issai 12**: the value and benefits of supreme audit institutions – making a difference to the lives of citizens. Austria: Intosai, 2013b.

IRB – INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas brasileiras de auditoria do setor público NBASP**: nível 1 – princípios basilares e pré-requisitos para o funcionamento dos tribunais de contas brasileiros. Belo Horizonte: IRB, 2015.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Partners for good governance**: mapping the role of supreme audit institutions – phase one: analytical framework. Paris: OECD Publishing, 2014.

\_\_\_\_\_. **Supreme audit institutions and good governance**: oversight, insight and foresight. Paris: OECD Public Governance Reviews, 2015a.

\_\_\_\_\_. **Recommendation of the council on good budgetary governance**. Paris: OECD Publishing, 2015b.

\_\_\_\_\_. **Brazil's federal court of accounts**: insight and foresight for better governance. Paris: OECD Public Governance Reviews, 2017.

SCHICK, A. **A contemporary approach to public expenditure management**. Paris: World Bank Institute, 1998.

TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da República**: exercício de 2013. Brasília: TCU, 2014.

\_\_\_\_\_. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da República**: exercício de 2014. Brasília: TCU, 2015.

\_\_\_\_\_. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da República**: exercício de 2015. Brasília: TCU, 2016.

\_\_\_\_\_. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da República**: exercício de 2018. Brasília: TCU, 2019a.

\_\_\_\_\_. **Plano estratégico**: 2019-2015. Brasília: TCU, 2019b.

\_\_\_\_\_. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da República:** exercício de 2019. Brasília: TCU, 2020.

TINOCO, G. As regras fiscais e seu papel na organização das finanças públicas. *In*: SALTO, F. S.; PELLEGRINI, J. A. (Org.). **Contas públicas no Brasil**. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 313-334. (Série IDP: Linha Administração e Políticas Públicas).

#### **BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR**

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da República:** exercício de 2016. Brasília: TCU, 2017.

\_\_\_\_\_. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da República:** exercício de 2017. Brasília: TCU, 2018.