

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO PIAUÍ
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADA – CCSA
COORDENAÇÃO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

HERBERT RAFAEL RIBEIRO LOIOLA SALES

**AS PEDALADAS FISCAIS E A CONTABILIDADE CRIATIVA NO GOVERNO
DILMA ROUSSEFF (2013-2015): SUBSÍDIOS PARA O DEBATE**

TERESINA – PI

2017

HERBERT RAFAEL RIBEIRO LOIOLA SALES

**AS PEDALADAS FISCAIS E A CONTABILIDADE CRIATIVA NO GOVERNO
DILMA ROUSSEFF (2013-2015): SUBSIDIOS PARA O DEBATE**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Estadual do Piauí, campus Poeta Torquato Neto, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharelado em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profº Simone Maria Bandeira Sousa

TERESINA - PI

2017

HERBERT RAFAEL RIBEIRO LOIOLA SALES

**AS PEDALADAS FISCAIS E A CONTABILIDADE CRIATIVA NO GOVERNO
DILMA ROUSSEFF (2013-2015): SUBSIDIOS PARA O DEBATE**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Estadual do Piauí, campus Poeta Torquato Neto, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharelado em Ciências Contábeis.

Aprovada em _____ de _____ de 2017

BANCA EXAMINADORA

Prof. Simone Maria Bandeira Sousa
Universidade Estadual do Piauí/Brasil
(Orientador)

(Examinador)

Universidade Estadual do Piauí/Brasil
(Examinador)

FICHA CATALOGRÁFICA
Universidade Estadual do Piauí - UESPI
Biblioteca Universitária
Serviço de Processamento Técnico

À minha mãe.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pelo dom da vida e pela oportunidade do conhecimento;

A meus pais pelas lições de vida e pelos investimentos na minha educação/formação pessoal/profissional;

A meu amor, Rayanne, pela confiança, carinho e responsabilidade com que sempre me apoiou;

Às minhas irmãs e aos meus irmãos, pelo respeito com que me apoiam em todos os momentos da minha vida, em especial minha irmã Lize Mariane com toda sua "chatice" é exemplo de amor, inclusive nos presenteando com dois príncipes e uma princesa que alegram nossa família.

À minha avó, Luiza Paz, In memoriam, pelos ensinamentos repassados ao longo da minha vida;

Ao meu sogro e amigo Antonio de Assis Barroso por ter me apresentado o mundo da contabilidade e me garantido a oportunidade de aprender;

Ao meu amigo Filipe das Encomendas que me tirava dos estudos diários para conversar;

Ao meu amigo Milciades Pereira, vulgo frango, por várias vezes ter me tirados dos estudos para ir comer panelada, esses momentos foram importantes.

Aos amigos de graduação, em especial Sara Beatriz que foi uma peça primordial na caminhada da graduação, dupla de provas e trabalhos. Através dela, agradeço também a todos os amigos de turma que foram parceiros nessa caminhada;

Aos/as professores/as colaboradores/as da pesquisa, pela generosidade e gentileza com que compartilharam comigo suas experiências de vida e formação;

A todos os meus sinceros agradecimentos

"Não se preocupe com as pedras no caminho
sejam elas grandes ou pequenas. As grandes a
gente pula e as pequenas a gente chuta."

WS

RESUMO

As pedaladas fiscais foi o termo aplicado as operações orçamentárias e financeiras realizadas pelo Tesouro Nacional, não previstas na legislação, que consiste em atrasar deliberadamente o repasse de verba a bancos públicos e privados com a finalidade aliviar a situação fiscal das contas públicas para que fosse possível atingir a meta fiscal estabelecida nas peças de planejamento do governo. Neste trabalho foi abordado os conceitos, características dos procedimentos contábeis que configuram as pedaladas fiscais, além da legislação que determina as regras para o procedimento contábil aplicado ao setor público. Buscará verificar se estabelecer as pedaladas fiscais e desenvolver técnicas contábeis que contribuíram para construção de uma boa situação fiscal nas contas públicas e se isso levou o governo colocar em xeque toda uma estrutura de planejamento definida para atuação do Estado. O foco de olhar desse trabalho é específico sobre o período do governo da presidente Dilma Rousseff, mais precisamente, sobre o ano de 2015, especialmente esse, pois nele culminou o processo de criminalização desses procedimentos que resultou no impedimento da presidente citada.

Palavras chaves: Contabilidade pública. Pedaladas Fiscais. Contabilidade Criativa. Finanças públicas.

ABSTRACT

Fiscal pedals were the term applied to budgetary and financial operations carried out by the National Treasury, not provided for in the legislation, which consists of deliberately delaying the transfer of funds to public and private banks in order to alleviate the fiscal situation of the accounts Public to make it possible to achieve the fiscal target established in government planning pieces. In this paper the concepts, characteristics of the accounting procedures that shape the fiscal pedals, as well as the legislation that determines the rules for the accounting procedure applied to the public sector, were discussed. It will seek to verify whether to establish fiscal pedals and to develop accounting techniques that contributed to the construction of a good fiscal situation in the public accounts and if that led the government to put in check a whole planning structure defined for State action. The focus of this work is, in particular, because it culminated in the process of criminalization of these procedures that resulted in the impediment of the president mentioned.

Key words: Public accounting. Fiscal Pedals. Creative Accounting. Public finances.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

QUADRO I - COMPARATIVO DAS RECEITAS PRIMÁRIAS E DAS TRANSFERÊNCIAS AOS ESTADOS E MUNICÍPIOS.....	27
QUADRO II - COMPARATIVO DO TOTAL DESPESAS PRIMÁRIAS OBRIGATÓRIAS DO GOVERNO CENTRAL.....	28
QUADRO III - VARIAÇÕES NAS DESPESAS PRIMÁRIAS OBRIGATÓRIAS.....	29
QUADRO IV - DISTRIBUIÇÃO DA LIMITAÇÃO ENTRE OS PODERES, O MPU E A DPU.....	30
QUADRO V - COMPARATIVO DA CONTRIBUIÇÃO DOS DÉBITOS DO TESOURO.....	37
GRÁFICO I - EVOLUÇÃO DA ARRECADAÇÃO DOS RECUSOS ADMINISTRADOS PELA RFB.....	31

GRÁFICO II - EVOLUÇÃO DE CONTENGICIAMENTO DE DESPESA	38
GRÁFICO III - COMPARATIVO DA EVOLUÇÃO DAS SUVENÇÕES DO PLANOSAFRA.....	42

SÚMARIO

<u>1. INTRODUÇÃO</u>	12
<u>2. NOÇÕES GERAIS DE PLANEJAMENTO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA</u>	15
<u>2.1. PLANO PLURIANUAL - PPA</u>	17
<u>2.2. LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS - LDQ</u>	18
<u>2.3. O ORÇAMENTO PÚBLICO - LOA</u>	21
<u>3. A CRISE ECOCÔMICA E A GESTÃO FISCAL EM 2015</u>	25
<u>4. AS PEDALADAS FISCAIS E A SUA CONTABILIZAÇÃO</u>	34
<u>5. CONSIDERAÇÕES FINAIS</u>	45
<u>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</u>	47

□

1. INTRODUÇÃO

As sociedades mudam, o homem se reinventa, as tecnologias avançam rumo ao progresso que a modernidade desde o século XIX proclamava. A arte da política continua sendo exercida, as guerras ainda marcam a história da humanidade, as desigualdades sociais, ou como dizia Karl Marx(1808), a luta de classe ainda é nítida nas sociedades contemporâneas.

Nesse intenso movimento das ideias e dos anseios sociais, a ciência contábil se torna um instrumento de suma importância para o estabelecimento de um equilíbrio social através do controle de atuação das entidades privadas e públicas de uma nação. Esta ciência, com seus métodos e objetos de atuação bem definidos, fornecem informações a partir do controle

do patrimônio das entidades, buscando sempre estabelecer, através de suas finalidades, a ordenação e estruturação do bem estar social.

Com o processo de globalização, estruturado a partir da expansão marítima no século XV, as sociedades passaram a estabelecer a troca de informações, mercadorias, conhecimento e cultura de maneira mais acelerada, fazendo surgir novas formas de controle nas organizações e novas demandas sociais. De maneira mais profunda, com a movimentação histórica das ações humanas, a integração mais acentuada dos povos, através da tecnologia, principalmente a internet, que possibilitou uma circulação rápida de informações, de costumes, de crenças e de ideologias, possibilitou a construção de padrões de organização, comportamento, consumo, geração de renda e expectativas de formas de viver.

Dentro desse contexto, de intensa movimentação e alterações epistemológicas, a contabilidade teve que se mostra eficiente para a disponibilização de respostas e informações exigidas nesse novo contexto social. Ela passou a ter um novo papel, em que se evidenciava a necessidade de uma participação social mais clara e integrada nesse novo modelo administrativo e gerencial das organizações, buscando sempre levar ao âmago social o equilíbrio.

Nesse processo de ampliação da atuação da contabilidade enquanto ciência e da sua importância social, o controle do patrimônio público, principalmente no Brasil, passou a ter uma importância significativa. A contabilidade deixava de ser um mero instrumento de registro da movimentação financeira e passou a ser um forte instrumento de controle social.

É importante lembrar que o controle social consiste na participação do cidadão na gestão pública, promovendo uma fiscalização e monitoramento dos processos desenvolvidos pelo Estado. No Brasil, por muito tempo, o bem público ficou sob tutela dos grupos políticos que ocupavam os órgãos administrativos. Muitas vezes esses grupos, de maneira mais obscura e possível, utilizavam toda a estrutura do Estado para atender os interesses individuais em detrimento do coletivo, inviabilizando plenamente a construção de um bem estar social. Com a circulação mais rápida das informações e com o aumento da escolarização da população do Brasil, as exigências em torno de um controle e transparência da gerência do patrimônio público fez com que se tornasse necessário estabelecer regras de controle da atuação do Homem sobre a coisa pública.

Na atual conjuntura, não é mais possível deixar a contabilidade de fora do processo de gerenciamento e controle das finanças públicas. Isso porque, com a evolução do tempo e os acontecimentos políticos que marcaram a humanidade, como o iluminismo, a revolução industrial, a revolução francesa e a consolidação do capitalismo, a noção em torno desse Estado foi sofrendo alterações e passou a ter a configuração contemporânea, influenciada pela ideias Iluministas do século XVIII, entendido como um instrumento que deve garantir de maneira significativa, os direitos individuais da pessoa humana, pactuado através do contrato social, como afirmava Rousseau(1759).

Dentro desse contexto, o Estado brasileiro composto por seus órgãos administrativos, servidores, entidades estatais é responsável pela organização da sociedade do país. De maneira mais profunda, é responsável pela gestão dos recursos públicos que serão utilizados para implementar um conjunto de ações com a finalidade de suprir as necessidades básicas da população, como acesso a saúde, educação, assistência social, promover o bem estar, reduzir desigualdades, promover a inclusão social e garantir os direitos individuais. Dentro dessa perspectiva a contabilidade se transforma em um instrumento necessário para o planejamento, execução de ações, controle e conquista dos objetivos estabelecidos pelo Estado.

A contabilidade, como citado acima, passou a ser um instrumento de grande importância para o estabelecimento e ampliação do controle social. Ela passou a ter um caráter mais amplo e significativo sobre a atuação e controle do patrimônio público. Não bastava apenas registrar, passou a ser necessário a formulação de uma série de informações que deveriam auxiliar no processo de controle e gerenciamento do patrimônio público, além de oferecer a sociedade em geral, a capacidade de monitorar as ações do Estado.

Dante desse entendimento e necessidade de controlar a coisa pública, o governo Dilma Rousseff, no seu primeiro mandato, sofreu várias acusações de ter rompido com a lógica de controle e bom gerenciamento das finanças públicas, colocando em xeque a função primordial do Estado, que é garantir os direitos individuais do cidadão. Tais acusações decorreram, entre outras coisas, de procedimentos contábeis e financeiros adotados que foram taxados como prejudicial ao bom funcionamento do Estado, configurando um desrespeito às normas estabelecidas.

É nessa intensa movimentação de corpos e ideias, nesse amplo universo de instrumentos legais que regulam os procedimentos de controle na gestão pública, possível de vários olhares e interpretações, que se define o objeto de estudo dessa pesquisa.

São estas, portanto, as questões de pesquisa: O que foram as pedaladas fiscais realizadas pelo governo Dilma Rousseff? Quais foram os procedimentos contábeis adotados nas pedaladas fiscais? Quais foram os impactos desses procedimentos nas contas públicas? Como a contabilidade criativa contribui para o alcance das metas fiscais estabelecida nas peças de planejamento? Por fim, de maneira mais profunda, como as pedaladas fiscais e o uso da contabilidade criativa representaram desrespeito às normas que versam sobre os

procedimentos contábeis e finanças pública?

□

2. NOÇÕES GERAIS DE PLANEJAMENTO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O Estado deve planejar suas ações para que possa atingir suas metas e objetivos de maneira satisfatória. Para tanto, se faz necessário existir todo um sistema integrado de gestão pública coesa, responsável e transparente. O Brasil ao longo do seu desenvolvimento, enquanto Estado, tem se preocupado com o desenvolvimento desse sistema integrado de gestão, que compreende a elaboração e execução de três leis que determinam a atuação do Estado na gestão pública. O Plano Plurianual, as Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual materializam, em conjunto, o planejamento e a execução das políticas públicas dos entes da Federação - união, estados, distrito federal e municípios.

A ideia do planejamento se transformou em algo primordial para atuação do Estado contemporâneo brasileiro. A própria legislação, a doutrina e as normas apresentam o planejamento como a base da atuação da administração pública, ou seja, toda ação do Estado deve estar baseada em um planejamento prévio que possa estabelecer as diretrizes de atuação do governo, a fim de garantir seus objetivos e metas previstos.

Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC, através da NBC-T 16.3 (2008, p.12) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade movido pelo processo de convergência e padronização das práticas contábeis internacionais, define planejamento como:

O processo contínuo e dinâmico voltado à identificação das melhores alternativas para o alcance da missão institucional, incluindo a definição de objetivos, metas, meios, metodologia, prazos de execução, custos e responsabilidades, materializados em planos hierarquicamente interligados.

Corroborando com essa ideia, a Constituição Federal de 1988 no seu Artigo 165 trouxe dispositivo que determina que a administração pública deve realizar um planejamento para execução de suas ações.

Art. 165: Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

§ 1º - A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

§ 2º - A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

De forma mais consistente ainda, a Constituição Federal de 1988 reafirma no seu artigo 174 a obrigatoriedade do planejamento na atuação do Estado. Dispõe o artigo:

Art 174: Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

§ 1º A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

Observa-se que a constituição federal reafirmou a importância do planejamento na administração pública, implementando como novidade dois novos instrumentos de planejamentos, o PPA e a LDO, para auxiliar a atuação do Estado no desempenho de suas funções. Nesse sentido, fica claro que o PPA, LDO e LOA passaram a formar os pilares básicos do planejamento na administração pública dos entes da federação e seus respectivos

poderes.

Ação planejada significa administrar a coisa pública baseada em planos previamente traçados e sujeitos a aprovação do poder Legislativo. A importância do planejamento na gestão pública ganhou mais força ainda com a aprovação da Lei 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal. No seu artigo 1º, dispõe:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição .

§ 1º 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, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Não se pode pensar uma administração pública moderna sem entender e desenvolver um planejamento. Esse se transforma na coluna vertebral da atuação do estado, ou seja, é o suporte, a base, a sustentação de toda a ação que será desenvolvida. Daft(2010, p.35) dizia que planejamento seria a “função gerencial relacionada à definição de metas para o futuro desempenho organizacional e a decisão sobre tarefas e recursos necessários para alcançá-las”.

2.1. PLANO PLURIANUAL - PPA

Dentro dessa perspectiva da importância do planejamento para atuação do Estado que se apresenta o Plano Plurianual - PPA. Este consiste no planejamento estratégico da administração pública e tem como finalidade o estabelecimento das diretrizes, objetivos e metas da atuação do Estado durante um determinado período.

Assim como o gerenciamento do patrimônio privado, a gestão pública necessita de um planejamento estratégico para comandar a sua atuação. O planejamento estratégico é uma primordial ferramenta de gerenciamento do patrimônio, como diz Drucker:

É o processo contínuo de, sistematicamente e com o maior conhecimento possível do futuro contido, tomar decisões atuais que envolvam riscos; organizar sistematicamente as atividades necessárias à execução dessas decisões; e, através de uma retroalimentação organizada e sistemática, medir o resultado dessas decisões em confronto com as expectativas almejadas. (DRUCKER, 1998, p. 55).

Como foi citado acima, não é possível pensar a gestão pública sem a construção de um planejamento bem estruturado. Essa ferramenta funciona como uma plataforma gerencial dos governos, a fim de balizar as ações com o intuito de garantir as demandas sociais, além de possibilitar a medição, através de indicadores, da efetividade das ações estabelecidas pelo Estado.

Essa estrutura do planejamento é formado por programas temáticos ou programas de governo que agregam um ou mais objetivos que devem expressar as escolhas dos governos para implementar determinada política pública, tendo que estabelecer de maneira clara a forma e os instrumentos que serão utilizados para implementar tais políticas. De maneira mais profunda, o PPA tem que orientar taticamente a ação do Estado para a consecução dos objetivos pretendidos.

Nesse sentido, o Plano estrutura-se em três dimensões: dimensão estratégica, dimensão tática e dimensão operacional. Nessas três dimensões estarão contidos as orientações estratégicas, os caminhos e objetivos que poderão ser alcançados e o desempenho e eficiência das ações implementadas.

É importante perceber que o PPA funcionaria como a base, o alicerce da atuação do Estado no período de quatro anos. Isso porque, toda a atuação operacional para atender as demandas sociais, durante esse período, terá que estar previsto no Plano Plurianual aprovado pelo legislativo.

2.2. LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS - LDO

A Lei de Diretrizes Orçamentárias é uma lei de iniciativa do poder executivo que estabelece as metas e prioridades da administração pública a serem observadas na Lei Orçamentária Anual. Inclusive, o principal objetivo da LDO é orientar a elaboração do LOA. Ou seja, ela busca estabelecer uma sintonia entre a LOA com as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública, estabelecidas no PPA.

Uma das principais funções da LDO é estabelecer parâmetros necessários à organização dos recursos no orçamento anual, de forma a efetivar, dentro dos limites, as

metas e objetivos definidos no PPA. Sem menos importância, também é papel da LDO ajustar as ações de governo, previstas no PPA, às reais possibilidades de caixa do Tesouro Nacional e apontar dentre os programas incluídos no PPA aqueles que terão prioridade na execução do orçamento.

De acordo com o § 2º do Art. 165 da Constituição Federal, a LDO consiste:

A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

De maneira mais empoderada, fruto da Lei de Responsabilidade Fiscal(2000), a LDO além de tratar das metas e prioridades que deverão ser levadas para a execução na LOA, ela passou a dispor sobre estrutura e organização dos orçamentos, sobre a dívida pública federal, despesas da união com pessoal e encargos sociais, sobre o equilíbrio entre despesa e receita, sobre critérios e formas de limitação de empenho a ser verificado no final de cada bimestre quando a relação da receita comprometer os resultado nominal e primário.

Além de todas as funções citadas acima, inclusive com os textos constitucionais, a Lei de Responsabilidade Fiscal, introduziu a LDO dois instrumentos de grande importância para o controle patrimonial, orçamentário e das finanças públicas que são os anexos de metas fiscais e o de riscos fiscais e que servirão de suporte para o entendimento das pedaladas fiscais.

O Anexo de Meta Fiscal consiste em um instrumento que estabelece as metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas as receitas, despesas, resultado nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referem e para os dois seguintes, ou seja, três exercícios financeiros. A grande contribuição desse instrumento foi definir de maneira clara os índices e limites que a gestão pública deve alcançar para o efetivo controle do patrimônio público e eficiência nas suas finanças.

Com esse instrumento o Estado tenta, dentro da sua estrutura de planejamento e controle, estabelecer regras e metas bem definidas para a verificação de um bom andamento das finanças públicas, que consiste, entre outras coisas, fazer com que as finanças estejam com índices positivos. Nesse sentido, o superávit primário é resultado desse controle estabelecido pela LDO. Ele consiste no resultado positivo de todas as receitas e despesas do governo, ou seja, é basicamente o resultado positivo das contas, a partir do confronto entre receita e despesas executada em um determinado período. Em oposição, dentro desse contexto, existe o déficit primário que consiste no resultado negativo das contas do governo. Ambos formam o resultado primário que irá compor esse anexo de meta fiscal, com a finalidade de informar a situação das contas públicas. É importante perceber que esse resultado é de grande valia para economia, tendo em vista que é a partir dessas informações que o Estado ganha credibilidade e confiança frente a investidores, podendo negociar no mercado juros mais baixos para realização de investimentos nas mais diversas áreas.

Neste anexo da LDO também trata-se do resultado nominal, que corresponde à diferença entre o resultado primário e a conta de juros líquidos. Ele é definido após o resultado primário, isso porque a partir do resultado primário se estabelecerá um confronto com os juros e encargos da dívida pública, a fim de verificar a capacidade de pagamento das contas do governo e de analisar a situação fiscal e financeira do Estado.

Observa-se que esses instrumentos de controle e planejamento estabelecido na LDO permite o gestor fazer o acompanhamento das contas do Estado de maneira clara e objetiva, gerando informações gerenciais para tomada de decisão frente a cenários diversos. É por isso que a Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000 no seu artigo 4º §3 prevê que a LDO deve conter em caráter obrigatório os anexos que contenham os riscos que podem impactar as finanças do Estado.

Alerta-se que a existência desse instrumento serve como forma de controle e gerenciamento das finanças públicas, permitindo ao gestor estabelecer ações diante de cenários adversos. Inclusive, isso está previsto na Lei de responsabilidade fiscal no seu artigo 9º:

Art 9º: Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

Fica claro que LRF instituiu uma grande importância a Lei de Diretrizes Orçamentárias, isso porque é a partir dela que se estabelecerá o controle fiscal das contas do governo, impedindo ações desastrosas e que possam causar um mal geral a economia.

Além do Anexo de Metas Fiscais (AMF), a LDO traz o Anexo de Riscos Fiscais (ARF). Os riscos fiscais consistem como a previsão e projeção de possíveis eventos que

possam ocorrer e impactar negativamente as contas públicas. Esse anexo busca identificar e projetar os riscos, além de estabelecer caminhos estratégicos para combater tais.

A LRF no seu art 4º § 3º define e explica esse anexo:

Art 4º: A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

A gestão dos riscos fiscais, introduzidos no referido anexo, é composto por funções claras e objetivas. Eles tem como objetivo identificar o tipo e exposição do risco, mensurar essa exposição, estimar o grau de tolerância das contas públicas diante dos riscos elencados, decidir estratégias sobre as opções de enfrentar os riscos, implantar condutas de controle e realizar o monitoramento contínuo da exposição aos riscos.

Sendo assim, fica claro que a Lei de Diretrizes Orçamentárias, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, se tornou um poderoso instrumento para o planejamento e controle das ações do governo e principalmente para o controle das finanças públicas. A LDO estabelece, como foi citado, as regras de atuação sobre as finanças públicas, estabelecendo critérios de controle para o bom funcionamento das contas. Diante dessa grande importância, esse instrumento será primordial para analisar e entender as pedaladas fiscais praticadas no governo Dilma Rousseff.

2.3. O ORÇAMENTO PÚBLICO - LOA

O orçamento público se transforma em um instrumento primordial para a execução das ações planejadas pelos governos. Na estrutura atual e organizacional da administração pública, o orçamento torna-se indispensável.

A lei orçamentária anual(LOA) ou simplesmente o orçamento público representa um instrumento que irá fixar as despesas que deverão ser utilizadas pelo Estado para que se possa garantir seus objetivos e estimar as receitas que irão ser utilizadas para pagar as despesas. Observa-se que esse instrumento garante a atuação do estado de maneira planejada, tendo em vista que as despesas que serão realizadas estarão interligadas em um sistema de planejamento que buscará alcançar os resultados estabelecidos. A preocupação não é com o que se gastará, mas com a forma e com os resultados que serão alcançados.

Deusvaldo Carvalho(2014, p.5) define o orçamento público como "um processo contínuo, dinâmico e flexível, que traduz, em termos financeiros, para determinado período (um ano), os planos e programas de trabalho do governo." Esse entendimento nos mostra a importância do orçamento, tendo em vista que ele evidenciará o financeiro do Estado para o desenvolvimento dos planos de trabalho.

Segundo Reis (1985, p.25), o orçamento público é tido como: "[...] um instrumento do que serve a administração pública, no sentido de orientar as ações a serem desenvolvidas para alcançar determinados objetivos e metas, que é denominado de desenvolvimento econômico social."

Assim, fica claro que o orçamento deve configurar-se como elo entre o planejamento operacional e as finanças, objetivando determinar que os gastos públicos estejam de acordo com os anseios da sociedade, bem como se os recursos estão sendo aplicados de formas legítima e legal.

De forma mais pragmática, é possível entender o orçamento público como uma lei de iniciativa do poder executivo que estima as receitas que serão arrecadas pela governo e fixa as despesas que serão realizadas pela administração pública. Assim, o orçamento pode ser entendido como:

[...] o ato pelo qual o Poder Executivo prevê e o Poder Legislativo lhe autoriza, por certo período, e em pormenor, a execução das despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei. (BALLEIRO, 2002. p. 66)

O que deve ficar claro é que dentro da estrutura de planejamento do Estado, o orçamento público se transforma em um instrumento que vai arrecadas receitas e realizar gastos para que o poder público atenda as demandas da sociedade. Ou seja, é através desse orçamento que o planejamento, as metas, os objetivos ganham corpo, se transformam em ações políticas para o cumprimento das necessidades básicas da população.

O orçamento público consiste em uma lei de iniciativa do executivo que é encaminhado ao legislativo para aprovação. Nesse sentido, essa iniciativa se configura em uma lei formal e de natureza de efeitos concretos. Inicialmente é importante entender que a Lei é um instrumento jurídico, fonte do Direito, que serve como um regulador social. Nos afirma Clóvis Beviláqua (2008, p.40), lei é "a ordem geral obrigatória que, emanando de uma autoridade competente reconhecida, é imposta coativamente à obediência geral." As leis orçamentárias passam por um processo formal, tramitam por um processo legal para ganhar o caráter de lei, por isso é considerada uma lei formal, mas é importante ressaltar que as matérias tratadas nesse dispositivo não são de norma jurídica, mas sim meros atos administrativos na essência, por isso não criam direito subjetivos, ou seja, não é possível exigir, em tese, por meio judicial, que um programa de trabalho, planejado e pertencente a LOA seja realizado obrigatoriamente pelo poder executivo.

Dentro desse contexto, tinha-se um entendimento, diante dessas características, que as leis de naturezas orçamentárias, por serem de efeitos concretos, como foi supracitado, não poderiam ser colocadas ao controle abstrato de constitucionalidade, tendo em vista a ausência dos requisitos de generalidade e abstração tradicionalmente tidos como imprescindíveis à viabilidade do controle de constitucionalidade pela via da ação direta.

No entanto, a partir da ADI nº4.408, o STF passou a rever sua posição em relação ao controle de constitucionalidade das lei orçamentárias. Estabeleceu a seguinte jurisprudência:

CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS ORÇAMENTÁRIAS.REVISÃO DE JURISPRUDÊNCIA. O Supremo Tribunal Federal deve exercer sua função precípua de fiscalização da constitucionalidade das leis e dos atos normativos quando houver um tema ou uma controvérsia constitucional suscitada em abstrato, independente do caráter geral ou específico, concreto ou abstrato de seu objeto. Possibilidade de submissão das normas orçamentárias ao controle abstrato de constitucionalidade..

Esse entendimento foi estabelecido a partir do questionamento de mérito da Medida Provisória nº405/2007, que estabelecia, através do Presidente da República, a abertura de crédito extraordinário para vários órgãos do poder executivo e da justiça eleitoral. É sabido que a Constituição Federal autoriza no seu artigo 62 § 1º, inciso I, a abertura de crédito extraordinário através de medida provisória em casos de relevância urgência. No entanto, foi identificado facilmente pelo STF que a referida abertura de crédito extraordinário apresentava forte indicio de inconstitucionalidade, tendo em vista que os créditos abertos foram utilizados para prover despesas correntes de órgãos do poder executivo e da justiça eleitoral, que não estavam qualificadas como despesas de relevância urgência. Isso levou o STF a editar a ADI nº 4.408, revendo seu entendimento em torno do controle de constitucionalidade de matérias orçamentárias, pois a referida Medida Provisória representou um completo desvirtuamento das normas constitucionais.

Esse ato do STF evidenciou que as ações realizadas no cenário da administração pública que fogem do determinado nas peças de planejamento e nas regras constitucionais podem ser apreciadas e colocadas sobre o controle da constitucionalidade, ou seja, podem ser avaliadas e verificado se tais atos estão dentro dos padrões legais. E importante perceber que com essa abertura, o gestor público pode ser avaliado juridicamente pelo atos de inconstitucionalidade diante das ações orçamentárias.

Observa-se que o orçamento não é um instrumento construído baseado pela vontade e interesses individuais das pessoas que estão no poder, como foi citado acima, o orçamento precisa passar por um procedimento formal que acaba recebendo um status de lei. De forma mais profunda, a lei orçamentária precisa respeitar um conjunto de princípios que garantem a funcionalidade e lhe dão um amparo legal.

Nesse sentido, a partir da construção dessas três peças de planejamento, que servirão de base para a atuação do Estado e que determinarão as regras a serem cumpridas pelos governantes, estarão sob controle efetivo do judiciário, do legislativo e principalmente da sociedade em geral. Sendo assim, a contabilidade passa a ter, dentro desse contexto, um papel primordial para o controle do patrimônio público e consequentemente para uma boa gestão pública, pois será através das suas técnicas que serão registrados os fatos contábeis e monitorados as ações, metas e objetivos determinado pelo instrumentos de planejamento.

3. A CRISE ECOCÔMICA E A GESTÃO FISCAL EM 2015

Em meados de 2013 começou a ganhar força no Brasil aquela que veria a se tornar uma das maiores crises econômicas da história do país. Quando a economia entra em colapso pelos mais diversos fatores, a contabilidade, enquanto instrumento de controle, demonstra a necessidade de aplicar seus instrumentos e sua capacidade de gerar informação para tomada de decisão, para que se torne possível, aplicar os dispositivos legais para manter o equilíbrio das contas públicas.

A crise econômica no Brasil nesse período acarretou uma forte queda na realização da receita e isso se deu em decorrência de alguns fatores. O primeiro foi a queda dos preços das commodities, principalmente do petróleo, soja e do minério de ferro, que levou a redução dos lucros das empresas e consequentemente da arrecadação do governo federal. É importante ressaltar que com a queda desses preços, as empresas diminuem sua lucratividade, o que acarreta cortes nos postos de trabalho. Entre outros fatores, a redução da lucratividade das empresas em decorrência de queda de preço no mercado, proporcionou o inicio do processo de aumento das taxas de desemprego no Brasil.

O aumento constante de corte dos postos de trabalho, fez o Brasil chegar em 2015 com o índice na taxa de desemprego de 8,4% e no primeiro trimestre de 2017 batendo o nível de 14% da população brasileira potencialmente ativa para o trabalho desempregada, superando as taxas médias registradas no mesmo período de 2012, 2013 e 2014, segundo o IBGE. Essa alta no desemprego foi consequência da forte crise apresentada nesse texto, mas ao mesmo tempo foi também uma das causas do maior aprofundamento dela. Isso porque, ao reduzir os postos de trabalhos, houve uma redução no mercado interno, levando a diminuição da produção das indústrias nos mais diversos setores e acarretando mais demissões.

Em segundo lugar, a alteração da política monetária dos Estados Unidos, que depois de anos praticando juros baixos, promoveu um aumento nas taxas de juros levando uma desvalorização cambial, o que acarretou o aumento das despesas com importação, isso porque o país passou a comprar mais caro na balança comercial. O Brasil precisa importar os mais diversos produtos do estrangeiro para suprir suas necessidades, principalmente produtos beneficiados tecnologicamente o que deve ser especificado em dólar. Como a moeda americana ficou mais cara, devido a política cambial supracitada, houve uma desvalorização do real, aumentando os preços dos produtos e consequentemente contribuindo para a crescente da inflação.

Pode-se dizer ainda, que a estiagem no Norte e no Nordeste foi também um fator determinante para o aprofundamento da crise. Isso porque, a energia elétrica brasileira tem como matriz de geração a força da água nas hidroelétricas, se há uma redução na quantidade de água nos reservatórios a produção de energia diminui e consequentemente há um aumento do custo de produção e no preço final do produto. Alias, é importante salientar que a energia elétrica foi um dos instrumentos que liderou a subida da inflação nesse período de crise. Ademais, a escassez de água também comprometeu naquele momento a produção de alimentos, acarretando por consequência a redução da produção e gerando aumento de preços.

Um quarto fator a ser considerado, foi a desaceleração da economia chinesa, que passa por um momento de esgotamento do seu modelo de crescimento. Essa desaceleração econômica afetou diretamente a economia brasileira porque o Brasil é um parceiro econômico da China. Como ocorreu uma retração na economia chinesa, houve uma redução de compras de produtos brasileiros, levando a diminuição da produção industrial no Brasil. Nesse sentido, retração desse amplo e lucrativo mercado, associados aos fatores supracitados e a outros fatores elencados por várias correntes de pensamentos econômicas, que não vai ser aprofundado aqui para não perder o foco em análise nessa pesquisa, levaram a crise econômica que assolou o país.

Diante desse quadro de crise, liderada pelo aumento da inflação, o governo tomou medidas com a finalidade de reativar a mola de crescimento da economia, através dos que os economistas chamam de política econômica anticíclica. Essas medidas se concentravam na redução de impostos, como foi realizado com o IPI - Imposto sobre Produtos Industrializado, a desoneração dos tributos da folha de pagamento e manutenção de investimento. O objetivo do governo era proporcionar a manutenção dos empregos, reduzindo o custo do trabalho e incentivar a produção.

Essa política econômica anticíclica acabou por gerar um aumento de gastos do governo e não foi suficiente para conter os efeitos devastadores dessa crise. Com o aprofundamento desta, na passagem de 2014 para 2015, o governo federal tomou uma série de ações econômicas com a tentativa de reverter o quadro de queda na arrecadação e aumento das despesas. Para isso, sua política econômica foi alterada retirando os incentivos na desoneração da folha de pagamento, na redução de subsídios e promovendo o aumento de impostos sobre os combustíveis e outros produtos.

Nesse momento, os instrumentos contábeis, desde o processo de planejamento até a execução contábil de fato demonstrarão sua importância para a gestão e controle fiscal e das finanças públicas. Isso porque, foi a partir desses instrumentos, inclusive para geração de informação, que se permitiu monitorar a situação financeira do governo federal.

A Lei Orçamentária Anual - Lei 13.115/15, que foi aprovada em atraso pelo congresso nacional, estimava as receitas que seriam arrecadadas pelo Estado naquele ano e fixava as despesas que seriam realizadas naquele mesmo ano. Diz a referida Lei:

Art. 1º Esta Lei estima a receita da União para o exercício financeiro de 2015 no montante de R\$ 2.982.546.565,652,00 (dois trilhões, novecentos e oitenta e dois bilhões, quinhentos e quarenta e seis milhões, quinhentos e sessenta e cinco mil e seiscentos e cinquenta e dois reais) e fixa a despesa

em igual valor, compreendendo, nos termos do art. 165, § 5º, da Constituição:

I - o Orçamento Fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da Administração Pública Federal direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o Orçamento da Seguridade Social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da Administração Pública Federal direta e indireta, bem como os fundos e fundações, instituídos e mantidos pelo Poder Público; e

III - o Orçamento de Investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detém a maioria do capital social com direito a voto.

Diante da profunda crise econômica que assolou o país, como descrito acima, ocorreu logo no inicio do período uma forte queda na arrecadação, comprometendo todo o cronograma de ações desenvolvidas pelo Estado. Isso fica claro quando analisamos o relatório de avaliação de receita e despesas primárias do 2º Bimestre de 2015.

Quadro I - Comparativo das Receitas Primárias e das Transferências aos Estados e Municípios por Repartição de Receita

Discriminação	LOA 2015 (a)	Avaliação do 2º Bimestre (b)	R\$ milhões Diferença (c = b - a)
I. RECEITA TOTAL	1.447.826,8	1.371.702,5	(76.124,3)
Receita Administrada pela RFB/MF, exceto RGPS	864.621,4	848.328,1	(16.293,3)
Imposto de Importação	47.976,8	43.760,7	(4.216,2)
IPI	59.515,1	55.880,0	(3.635,1)
Imposto sobre a Renda, líquido de incentivos fiscais	315.401,7	316.231,7	830,1
IOF	35.615,4	37.768,9	2.153,5
COFINS	222.907,0	214.908,5	(7.998,5)
PIS/PASEP	59.145,8	56.216,6	(2.929,2)
CSLL	75.873,1	71.001,6	(4.871,5)
CIDE - Combustíveis	9,7	3.600,9	3.591,3
Outras Administradas pela RFB/MF	48.176,8	48.959,2	782,4
Arrecadação Líquida para o RGPS	392.710,6	364.680,4	(28.030,2)
Receitas Não-Administradas pela RFB/MF	190.494,8	158.694,0	(31.800,8)
Concessões	15.233,2	18.078,1	2.844,9
Dividendos	25.020,4	15.505,3	(9.515,1)
Cont. para o Plano de Seguridade do Servidor	12.130,4	11.462,8	(667,6)
Cota-Parte de Compensações Financeiras	50.397,3	32.376,8	(18.020,6)
Receita Própria (fontes 50 e 81)	13.866,5	14.118,8	252,4
Salário-Educação	20.420,5	19.614,2	(806,3)
Complemento do FGTS	4.191,0	4.045,3	(145,7)
Operações com Ativos	3.300,0	7.500,0	4.200,0
Demais Receitas	45.935,5	35.992,7	(9.942,8)
II. TRANSF. A ESTADOS E MUNICÍPIOS POR REPARTIÇÃO DE RECEITA	224.428,5	213.433,9	(10.994,6)
FPE/FPM/IPI-EE	173.884,9	173.130,9	(754,0)
Subsídio aos Fundos Constitucionais	5.123,1	5.886,3	763,2
Repasse Total	11.246,0	11.167,6	(78,4)
Superávit Fundos	(6.122,9)	(5.281,3)	841,6
Salário Educação	12.252,3	12.743,1	490,7
Compensações Financeiras	32.122,8	20.176,7	(11.946,1)
CIDE - Combustíveis	2,2	558,7	556,5
Demais	1.043,2	938,2	(105,0)
III. RECEITA LÍQUIDA (I - II)	1.223.398,2	1.158.268,6	(65.129,6)

Fontes: RFB/MF; SOF/MP; STN/MF.

Elaboração: SOF/MP.

Observa-se, a partir dos dados do primeiro relatório de avaliação, consolidados a partir

da execução contábil, que houve uma redução significativa na receita líquida. Essa redução apresentada no relatório deixa em alerta o governo, tendo em vista as metas fiscais que devem ser observadas e seguidas e que estão definidas na LDO aprovada para o período em questão. De maneira mais preocupante, ainda no 2º bimestre o relatório indica que há um aumento das despesas, conforme os demonstrativos abaixo:

Quadro II - Comparativo do Total Despesa Primárias Obrigatórias do Governo Central.

Descrição	LOA 2015 (a)	Avaliação do 2º Bimestre (b)	R\$ milhões Diferença (c = b - a)
Benefícios da Previdência	436.289,7	437.472,3	1.182,6
Pessoal e Encargos Sociais	235.831,3	235.583,8	(247,5)
Abono e Seguro Desemprego	46.998,8	41.955,3	(5.043,5)
Anistiados	238,0	238,0	0,0
Auxílio à CDE	4.190,0	1.250,0	(2.940,0)
Benefícios de Legislação Especial	976,9	956,8	(20,0)
Benefícios de Prestação Continuada da LOAS / RMV	42.237,7	42.940,8	703,1
Complemento do FGTS	3.895,3	5.245,4	1.350,1
Créditos Extraordinários	0,0	1.345,0	1.345,0
Compensação ao RGPS pelas Desonerações da Folha	18.166,4	22.666,4	4.500,0
Despesas Custeadas com Convênios/Doações (Poder Executivo)	754,6	1.713,5	958,9
Fabricação de Cédulas e Moedas	0,0	800,0	800,0
Complementação ao FUNDEB	12.577,5	13.287,8	710,3
Fundo Constitucional do DF	7.085,9	7.085,9	(0,0)
Fundos FDA, FDNE e FDCO	0,0	503,0	503,0
Lei Kandir (LCs nº 87/96 e 102/00)	3.900,0	3.900,0	0,0
Reserva de Contingência	1,0	1,0	0,0
Sentenças Judiciais e Precatórios - OCC	8.182,4	8.550,6	368,3
Subsídios, Subvenções e Proagro	19.029,8	20.610,8	1.581,0
Transferência ANA - Receitas Uso Recursos Hídricos ^(*)	327,4	327,4	0,0
Transferência Multas ANEEL (Acórdão TCU nº 3.389/2012)	1.067,6	1.067,6	0,0
Total	841.750,1	847.501,5	5.751,4

Fontes: SOF/MP; STN/MF.

Elaboração: SOF/MP.

(*) Considera ajuste de RP, de 1 para 2, no valor de R\$ 16,0 milhões, feito pela Portaria SOF nº 18, de 08 de maio de 2015, publicada na Seção 1 do DOU de 11 de maio de 2015.

Quadro III - Variações nas Despesas Primárias Obrigatórias.

Descrição	LOA 2015 (a)	Avaliação do 2º Bimestre (b)	R\$ milhões Diferença (c) = (b) - (a)
A) Variações positivas			
Compensação ao RGPS pelas Desonerações da Folha	18.166,4	22.666,4	4.500,0
Subsídios, Subvenções e Proagro	19.029,8	20.610,8	1.581,0
Complemento do FGTS	3.895,3	5.245,4	1.350,1
Créditos Extraordinários	0,0	1.345,0	1.345,0
Benefícios da Previdência	436.289,7	437.472,3	1.182,6
Despesas Custeadas com Convênios/Doações (Poder Executivo)	754,6	1.713,5	958,9
Fabricação de Cédulas e Moedas	0,0	800,0	800,0
Complementação ao FUNDEB	12.577,5	13.287,8	710,3
Benefícios de Prestação Continuada da LOAS / RMV	42.237,7	42.940,8	703,1
Fundos FDA, FDNE e FDCO	0,0	503,0	503,0
Sentenças Judiciais e Precatórios - OCC	8.182,4	8.550,6	368,3
B) Variações negativas			
Abono e Seguro Desemprego	46.998,8	41.955,3	(5.043,5)
Auxílio à CDE	4.190,0	1.250,0	(2.940,0)
Pessoal e Encargos Sociais	235.831,3	235.583,8	(247,5)
Benefícios de Legislação Especial	976,9	956,8	(20,0)
Total			5.751,4

Fontes: SOF/MP; STN/MF.

Elaboração: SOF/MP.

Fica claro que a crise econômica já nesse primeiro momento e como esta demonstrado nos relatórios de avaliações, fruto da execução contábil, afetou fortemente as finanças públicas do Estado brasileiro. Isso porque, enquanto houve uma queda na arrecadação, foi possível constatar um aumento nos gastos públicos.

Diante desse panorama a legislação através da Lei de Responsabilidade Fiscal determina que para seguridade das finanças públicas e equilíbrio da economia, o governo deverá estabelecer redução dos limites de empenho e da movimentação financeira. Como define o artigo 9º da referida lei:

Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

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

§ 2º Não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias.

§ 3º No caso de os Poderes Legislativo e Judiciário e o Ministério Público não promoverem a limitação no prazo estabelecido no caput, é o Poder Executivo autorizado a limitar os valores financeiros segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias. (Vide ADIN 2.238-5)

§ 4º Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública na comissão referida no § 1º do art. 166 da Constituição ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais.

§ 5º No prazo de noventa dias após o encerramento de cada semestre, o Banco Central do Brasil apresentará, em reunião conjunta das comissões temáticas pertinentes do Congresso Nacional, avaliação do

Nesse contexto e partir dessas informações levantadas, comparadas com as peças de planejamento, o governo estabeleceu a limitação de empenho e movimentação financeira em R\$ 70.881,10 milhões em relação ao LOA de 2015. Em que dessa limitação R\$ 69.545,60 milhões cabiam ao poder executivo, R\$ 115,00 milhões ao poder legislativo, R\$ 576,7 milhões ao poder judiciário, R\$ 225,5 Milhões ao MPU e R\$ 18,0 milhões à DPU, como é possível verificar na tabela que segue:

Quadro IV - Distribuição da Limitação entre os Poderes, o MPU e a DPU.

Poderes e MPU	Base Contingenciável	Participação %	R\$ 1,00
Poder Executivo	190.171.054.239	98,68	69.945.614.217
Poderes Legislativo, Judiciário, MPU e DPU	2.543.306.664	1,32	935.437.559
Câmara dos Deputados	188.592.924	0,10	69.365.172
Senado Federal	28.484.080	0,01	10.476.550
Tribunal de Contas da União	96.171.101	0,05	35.372.085
Supremo Tribunal Federal	45.615.008	0,02	16.777.368
Superior Tribunal de Justiça	63.649.182	0,03	23.410.404
Justiça Federal	508.556.489	0,26	187.048.950
Justiça Militar da União	11.546.031	0,01	4.246.673
Justiça Eleitoral	386.166.930	0,20	142.033.619
Justiça do Trabalho	369.234.411	0,19	135.805.776
Justiça do Distrito Federal e dos Territórios	52.149.782	0,03	19.180.882
Conselho Nacional de Justiça	131.016.712	0,07	48.188.429
Defensoria Pública da União	48.950.000	0,03	18.003.990
Ministério Público da União	610.397.403	0,32	224.506.413
Conselho Nacional do Ministério Público	2.776.611	0,00	1.021.248
Total	192.714.360.903	100,0	70.881.051.776

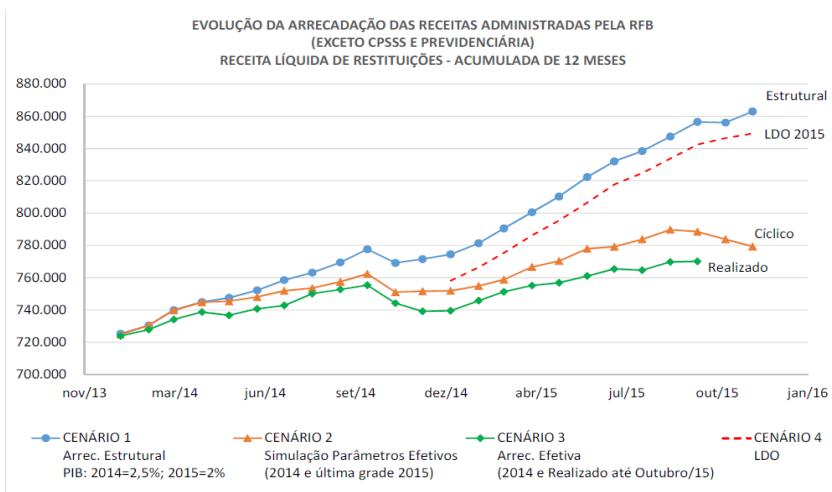
Fonte/Elaboração: SOF/MP.

Com esse panorama de perigo e desordem das contas públicas em decorrência da crise econômica, que continuou se aprofundando ao longo do ano de 2015, levou o governo no 3º bimestre de 2015 propor um novo contingenciamento, na ordem de R\$ 8,6 Bilhões, ficando claro que a meta de 1,2% do PIB constante na LDO seria impossível ser atingida. Diante desse cenário obscuro, em julho de 2015, o governo enviou uma proposta de mudança de meta para o Congresso Nacional, com a proposta de diminuir o superávit do setor público consolidado de R\$ 66,3 bilhões para R\$ 8,7 Bilhões.

No entanto, com o passar do tempo, e a geração dos relatórios contábeis de avaliação bimestral das contas públicas, percebe-se que a crise continuava a assolar as finanças do governo. Nesse sentido, foi enviado uma outra proposta ao Congresso Nacional de uma maior redução da previsão do superávit definida na LDO, isso devido uma maior frustração da receita.

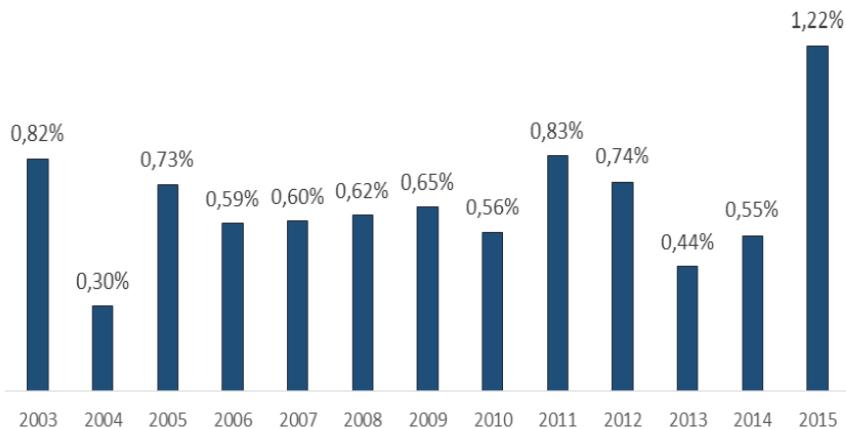
O esforço fiscal do governo em 2015 foi da ordem de R\$ 134 bilhões, o que representa 2,3% do PIB. Entretanto, não foi suficiente para fazer frente à frustração de receitas e a elevação de algumas despesas obrigatórias.

Gráfico I - Evolução da Arrecadação das Receitas Administradas pela RFB



Observa-se que ao se comparar a projeção da receita na LOA de 2015 e o que foi efetivamente realizado, é comprovado uma queda da receita líquida efetivamente de R\$ 180 bilhões em relação ao previsto na LOA e de R\$ 115 bilhões em relação ao previsto no primeiro relatório de avaliação de 2015. Com forte queda na realização da receita, como foi demonstrado o ano de 2015 bateu recorde em contingenciamento de despesa, resposta dada em face aos dispostos na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Gráfico II - Evolução do Contingenciamento de Despesa



Dentro desse contexto, de intensa crise econômica e caos nas finanças públicas, que o então governo Dilma Rousseff foi acusado de cometer as pedaladas fiscais. De acordo com o entendimento do tribunal de contas da união e o grupo de juristas que entraram com o pedido de afastamento da presidente, em decorrência das pedaladas, entendiam que a União teria realizado operações de crédito ilegais consistentes em deixar de efetuar periodicamente o pagamento ao Banco do Brasil das subvenções do plano safra. Os sucessivos pagamentos não efetuados constituiriam espécie de financiamento, isso porque que as demonstrações contábeis do Banco do Brasil referentes ao primeiro semestre daquele ano apontam uma evolução dos valores que lhe são devidos pelo Tesouro Nacional e indicam que o crédito seria proveniente de operações de alongamento de crédito rural.

4. AS PEDALADAS FISCAIS E A SUA CONTABILIZAÇÃO

Pedaladas fiscais tornou-se um termo muito empregado no dialeto brasileiro durante o ano de 2016, faz remeter ao processo de impedimento da então presidente Dilma Rousseff. Apesar de ter sido tão presente no cotidiano dos brasileiros, poucos sabem ao certo a que procedimento se refere esse termo.

Segundo o desembargador do Tribunal Regional Federal da 2a Região, Dr. Marcus Abraham define esse procedimento como:

a manobra das “pedaladas” consistia na postergação mensal do repasse, para certos bancos públicos, de recursos financeiros destinados ao atendimento de programas sociais e previdenciários (bolsa família, abonos, pensões, aposentadorias etc.), gerando para o Governo, como benefício, um temporário aumento no superávit primário das contas públicas e uma aparente maior capacidade de cumprimento das metas fiscais, diante de um real desequilíbrio fiscal e das sérias dificuldades financeiras que o país atravessa. (ABRAHAM,2016).

De maneira mais clara, as pedaladas fiscais foi o termo aplicado as operações orçamentárias e financeiras realizadas pelo Tesouro Nacional, não previstas na legislação, que consiste em atrasar deliberadamente o repasse de verba a bancos públicos e privados com a finalidade aliviar a situação fiscal das contas públicas para que fosse possível atingir a meta fiscal estabelecida nas peças de planejamento do governo. Esse procedimento de segurar os recursos no tesouro nacional para que fosse possível atingir a meta fiscal, ficou conhecido como contabilidade criativa. Isso porque, os relatórios demonstravam um alívio fiscal, demonstravam o batimento das metas, no entanto, existia um passivo camouflado, referente ao pagamento dos bancos.

É importante salientar, neste momento, que não significa de fato que o governo analisado na pesquisa, tenha cometido tal prática de maneira deliberada e na forma descrita acima. O conceito apresentado é utilizado para deixar claro o entendimento e a definição que se criou sobre a questão.

Dentro dessa perspectiva, a pedalada fiscal que levou o impedimento da presidente Dilma Rousseff, se restringe aquela relacionada ao plano safra e aos atrasos de pagamento ao Banco do Brasil. Não é objeto de análise operações com outras instituições financeiras ou outros programas sociais.

Plano Safra consiste em um programa federal de apoio à produção agrícola, que disponibilizam recursos, distribuídos por linha de financiamento, normalmente com início em 1º de julho de cada ano e término em 30 de junho do ano seguinte. Dentre as possibilidades de construção dos recursos que compõe o plano destacam-se as concessões de subvenções econômicas nas operações de crédito rural, definidas pela Lei nº 8.427, de 27 de maio de 1992.

É importante salientar que subvenções econômicas são despesas da União relativa a equalização de preços e taxas de juros junto a diversos programas. O objetivo do Estado com tais procedimentos é promover o desenvolvimento de atividades econômicas, inovações tecnológicas e geração de emprego, facilitando o acesso ao crédito com taxas mais vantajosas.

Por meio da lei citada acima, a União passou a ser autorizada a conceder subvenção econômica nas operações de crédito rural, sob a modalidade de equalização de preços de produtos agropecuários ou vegetais de origem extrativa e equalização de taxas de juros e outros encargos financeiros de operações de crédito rural, na forma de rebates, bônus de adimplência, garantia de preços de produtos agropecuários e outros benefícios a agricultores familiares, suas associações e cooperativas nas operações de crédito rural contratadas.

Esse tipo de financiamento, na verdade, ocorre entre o cidadão e uma instituição financeira por meio de diversas modalidades, sendo que o Estado está fora dessa relação contratual. Ao governo cabe por meio dos ministérios, determinar o regramento do financiamento e o limite máximo de subvenção para garantir as melhores condições de financiamentos aos produtores rurais, e ao banco, a sua execução, operacionalização e prestação de contas.

Conforme já esclarecido, o Poder Executivo está autorizado a conceder subvenções econômicas sob a forma de equalização e de bônus de adimplência e rebates, sendo que os limites e normas operacionais são definidos, especialmente, pelo Ministério da Fazenda, consoante as disposições da Lei nº. 8.427, de 1992 nos seus artigos. 3º e 5º:

“Art. 3º A concessão de subvenção econômica, sob a forma de equalização de preços, obedecerá aos limites, às condições, aos critérios e à forma estabelecidos, em conjunto, pelos Ministérios da Fazenda, do Planejamento, Orçamento e Gestão, e da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, de acordo com as disponibilidades orçamentárias e financeiras existentes para a finalidade, com a participação:

I - do Ministério do Desenvolvimento Agrário, quando se tratar das operações previstas no § 2º do art. 2º desta Lei; e

II - do Ministério do Meio Ambiente, quando se tratar das operações previstas no inciso IV do caput e de produtos extractivos incluídos no § 2º, ambos do art. 2º desta Lei.

Registra-se que, tanto no processo de operacionalização do mecanismo relacionado à equalização de taxas de juros e outros encargos financeiros quanto na concessão de bônus, não se verifica o desembolso de recursos pela instituição financeira para pagamento da subvenção em nome da União.

Além disso, com base na portaria vigente há época do fato questionado, não há prazo estabelecido para o pagamento da União aos bancos, como está previsto no artigo. 2º da Portaria 315, § 2º. O que está definido é a forma de cálculo e a partir de quando a subvenção é exigível pelo banco. Além disso, esse mesmo dispositivo deixa claro que até o pagamento, o saldo será atualizado até a data do efetivo pagamento pela STN.

Assim o Banco do Brasil observa as condições e limites estabelecidos na concessão de financiamentos rurais a taxas controladas ou objeto de outra qualquer subvenção, apurando e registrando de acordo com os normativos contábeis, os montantes de subsídio concedidos pela legislação ao setor agropecuário. Adota, também, os procedimentos para controle, cobrança e apresentação dos valores aos responsáveis pelo pagamento, inexistindo qualquer irregularidade no cumprimento do ordenamento jurídico vigente.

As operações de crédito rural subvencionadas são celebradas diretamente entre o Banco do Brasil e os produtores rurais a taxas subsidiadas, utilizando recursos próprios, com destaque para os oriundos das exigibilidades da poupança rural.

Assim, o montante contabilizado a título de equalização não representa desembolso, adiantamento ou repasse de recursos pelo Banco, mas o registro da subvenção relativa ao diferencial de taxas ou bônus regulamentar concedido pela legislação.

Os montantes contabilizados nos títulos "Tesouro Nacional Equalização de Taxas - Safra Agrícola" e "Título e Créditos a Receber - Tesouro Nacional", registrados nas demonstrações financeiras do Banco do Brasil, referem-se à operacionalização de subvenções econômicas concedidas.

Nesse sentido, percebe-se que os valores destinados pelo Banco do Brasil ao pagamento do Plano Safra não constituem, nesse sentido, liberação de recursos em favor da União [REDACTED] os representa financiamento com prazo e condições estabelecidos com o ente público.

Devido à metodologia de contratação do crédito rural e de apuração da subvenção decorrente de cada contrato, o valor torna-se exigível de acordo com a periodicidade estabelecida, mensal ou semestral, e observa o processo de apresentação da fatura ao ente pagador, no caso a União para conferência e validação. O procedimento se justifica, não só pelo elevado número de operações envolvidas, como também pela alta complexidade das prestações de contas que envolvem inúmeras safras. Conforme estabelecido na regulamentação do Ministério da Fazenda, através da portaria nº 366/2014, o pagamento da subvenção às instituições financeiras é devido somente no primeiro dia após os respectivos períodos de apuração, nesses casos de 1º de julho a 31 de dezembro e 1º janeiro a 30 de junho do ano subsequente.

Isto é contrata-se uma operação de crédito com o produtor, verifica-se a média de saldos diários a que se sujeita a subvenção, apura-se o valor da equalização na periodicidade estabelecida e apresenta-se a fatura para pagamento. A despeito da periodicidade semestral de pagamento, os valores são registrados pelo banco, de acordo com a assinatura dos contratos de financiamento pelo regime de competência. Ou seja, durante cada semestre, acumulam-se valores no balanço do Banco do Brasil, regime de competência, que ainda não são passíveis de cobrança ao Tesouro, regime de caixa.

Apesar do contexto da crise econômica e contingenciamento de despesa, é percebido nos demonstrativos contábeis do governo e do banco que não havia um montante camuflado no passivo do governo, inclusive isso fica claro com a diferenciação existente na forma de contabilização realizada entre o banco e a União, como outrora citado. Em setembro de 2015 a contabilidade do Banco do Brasil, o saldo de subvenção alcançou o montante de R\$ 11,7 bilhões, desse total, R\$ 10,0 bilhões eram exigíveis até aquele momento e R\$ 1,7 bilhão, embora já contabilizados pelo banco no regime de competência, só se tornaria exigível em janeiro de 2016.

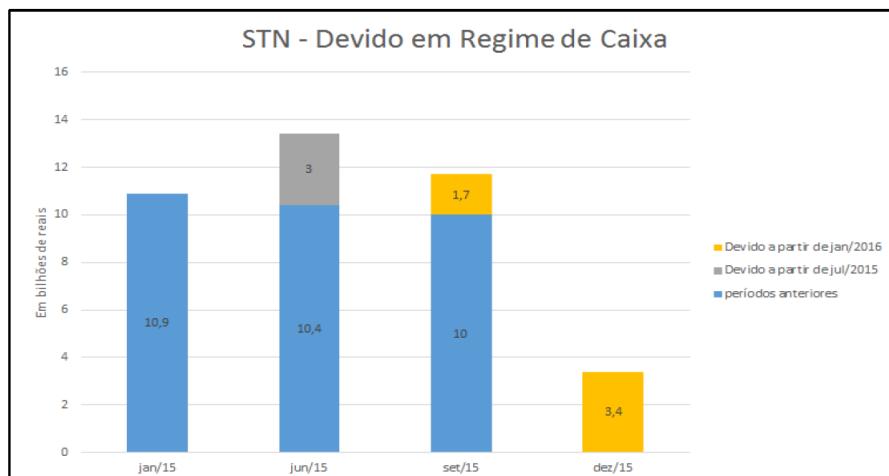
Sendo assim, o valor efetivamente devido em setembro de 2015 é menor que o de junho de 2015 e, por consequência, ainda menor que o de janeiro de 2015 em razão dos pagamentos feitos pelo Tesouro Nacional no período.

Quadro V - Comparativo da Contabilização dos débitos do Tesouro Nacional junto ao banco do Brasil

	CONTABILIDADE BB	CONTABILIDADE TESOURO
REGIME	Competência	Caixa
DÉBITO EM 01/01/2015	10,9 BI	10,9 BI
DÉBITO EM 30/06/2015	13,4 BI	10,4 BI
DÉBITO EM 30/09/2015	11,7 BI	10,0 BI
DÉBITO EM 30/12/2015	3,4 BI	0

Observa-se com o comparativo feito acima que durante o exercício de 2015 o governo promoveu a redução dos débitos junto ao banco do Brasil decorrentes das subvenções do plano safra. É importante perceber que não se trata de uma omissão de registro de passivo, mas sim um procedimento contábil de registro diferenciado entre a união e o banco em questão. Isso fica mais claro, quando se analisa o gráfico abaixo:

Gráfico III - Evolução dos débitos das subvenções do Plano Safra



É nessa perspectiva que o governo federal passou ser questionado sobre esses procedimentos em relação a subvenções do plano safra junto ao Banco do Brasil. Os acusadores políticos do então governo, pautados em uma mudança de entendimento do TCU, realizado em outubro de 2015, passaram a construir a ideia que tais procedimentos configurava-se um operação de crédito, portando ferindo a LRF.

Construiu-se um entendimento que as pedaladas no âmago de sua definição tem uma forte ligação com o conceito de operação de crédito. Isso porque, a operação de crédito configura um empréstimo com a finalidade de financiar os projetos e atividades do Estado. A Lei de Responsabilidade Fiscal define a operação de crédito como:

Todo compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros, bem como a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas pelo ente da Federação, sem prejuízo do cumprimento das exigências dos arts. 15 e 16.

A legislação cria uma série de regras que regulamentam a tomada de empréstimos pela administração pública. Um dessas regras é a vedação da contratação de empréstimo de entidades públicas com bancos ou instituições financeiras pública, ou seja, controladas pelo

Estado. A Lei Complementar 101 de 4 Maio de 2000 define no seu artigo 36 que é "proibida a operação de crédito entre uma instituição financeira estatal e o ente da federação que a controle, na qualidade de beneficiário do empréstimo".

As operações de créditos refletem diretamente nas peças de planejamento do governo. Geralmente a previsão para realização dessas operações encontra-se na LOA ou ainda na LDO. Quando o poder público realiza uma operação de crédito gera uma despesa, sendo assim os artigos 15 e de 16 da Lei de responsabilidade fiscal estabelece as regras para a contratação de tais empréstimos.

Essas operações geram receita orçamentária de capital. Ou seja, elas acarretarão o ingresso de um recurso financeiro ou um bem de capital, tendo como contrapartida a criação de uma dívida. Observa-se que a nível patrimonial a operação de crédito é um fato permutativo, pois não provoca variação no patrimônio líquido da entidade, pois há um aumento no ativo e do passivo de igual valor.

A LRF determina um conjunto de fatos econômicos que se enquadram no conceito de operação de crédito: compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito adicional, emissão e aceite de títulos, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes de venda a termos de bens e serviço, arrendamento mercantil, outras operações assemelhadas e a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas pelo ente da Federação. É importante ressaltar que os fatos elencados pela legislação não são exaustivos ou únicos, isso porque a dinâmica das economias globais podem fazer surgir novos fatos considerados como operação de crédito.

Esses fatos econômicos podem ser classificados como operação de crédito contratuais. Essas são obrigações financeiras assumidas em virtude de contrato, tratado ou convênio, ou seja, por meio de um instrumento jurídico que constitua e regule a operação, estabelecendo as obrigações das partes contratuais. Essa é a primeira situação que levaram os analistas do TCU a iniciar a construção do entendimento de pedalada fiscal como operação de crédito.

A legislação que versa sobre as operações de crédito envolve um conjunto de regras, os quais buscam disciplinar os critérios a ser pautados quando da análise das operações de crédito e da concessão de garantias pela União, ressaltando principalmente parâmetros básicos para a avaliação do risco assumido, tais como: limite de endividamento da União, previsão orçamentária, capacidade de pagamento e adimplência do interessado, suficiência de contragarantias e aderência do conjunto de prioridades do governo.

O ente que buscará operação de crédito formalizará esse procedimento de contratação com o parecer de seus órgãos técnicos e jurídicos, demonstrando o interesse econômico e social da operação, atendendo em especial os dispostos no art 32, §1, da LC101/2000:

O Ministério da Fazenda verificará o cumprimento dos limites e condições relativos à realização de operações de crédito de cada ente da Federação, inclusive das empresas por eles controladas, direta ou indiretamente.

§ 1º O ente interessado formalizará seu pleito fundamentando-o em parecer de seus órgãos técnicos e jurídicos, demonstrando a relação custo-benefício, o interesse econômico e social da operação e o atendimento das seguintes condições:

- I - existência de prévia e expressa autorização para a contratação, no texto da lei orçamentária, em créditos adicionais ou lei específica;
- II - inclusão no orçamento ou em créditos adicionais dos recursos provenientes da operação, exceto no caso de operações por antecipação de receita;
- III - observância dos limites e condições fixados pelo Senado Federal;
- IV - autorização específica do Senado Federal, quando se tratar de operação de crédito externo;
- V - atendimento do disposto no inciso III do art. 167 da Constituição;
- VI - observância das demais restrições estabelecidas nesta Lei Complementar.

Nesse sentido, observa-se que o procedimento de tomada de empréstimo pelo ente público requer um conjunto de etapas e atos administrativos que legitimem e garanta segurança financeira para a operação realizada. Foi em cima desse conjunto de regras bem detalhadas que a equipe técnica do então governo Dilma Rousseff construiu suas explicações com a tentativa de se evidenciar a diferença de uma operação de crédito para as chamadas pedadas fiscais.

Para José Eduardo Cardozo, então advogado de defesa da presidente Dilma Rousseff, os procedimentos de pedaladas fiscais não podem ser entendidos como operação de crédito porque eles não seguiram tais etapas definidas pela legislação. Além do mais, tais procedimentos não se encaixam em nenhum fato econômico estabelecido em lei que poderia configurar uma operação de crédito.

Afirma José Eduardo Cardozo:

a própria Lei Complementar nº 101, de 2000, fez clara distinção entre operação de crédito e concessão de subvenção, esta última sim a natureza jurídica evidente e expressa da relação da União com o Banco do Brasil na execução da Lei que criou o Plano Safra. O § 2º do art. 26 da referida Lei complementar¹⁵² expressamente difere a concessão de empréstimo, financiamento e refinanciamento (operações de crédito) da concessão de subvenções, que são outra espécie de transferências de recursos para o setor privado destinado a cobrir necessidade de pessoas jurídicas. (CARDOZO, 2016, p. 215)

Isso é corroborado pelo próprio parecer do tribunal de contas que diz, através do acórdão TYC021.643/2014-8 que:

- (I) a União está autorizada a conceder as subvenções econômicas para o Banco do Brasil S/A;
- (II) compete ao Ministro de Estado da Fazenda estabelecer as condições de pagamento das subvenções econômicas; e
- (III) o Ministro de Estado da Fazenda expediu diversas portarias (ato normativo adequado) para a fixação dessas condições, inclusive o termo inicial do prazo para que a União satisfizesse a sua obrigação com as entidades subvencionadas

Os montantes contabilizados nas demonstrações financeiras do Banco referem-se à operacionalização de subvenções econômicas concedidas exclusivamente ao amparo da legislação: Leis, Decretos, Portarias do Ministério da Fazenda e não se constitui em modalidade de operação de crédito realizado pelo Banco do Brasil junto à União.

Quando se estabelece a análise da série histórica de dados, em relação às subvenções feitas junto ao Banco do Brasil, evidencia que, desde a edição da Lei nº 8.427, de 1992, que regula as subvenções, verificou-se a existência de saldo devedor de subvenção em todos os meses nos últimos 22 anos, decorrente da forma de contabilização por parte do Banco e da prestação de conta que é feita junto ao Tesouro Nacional. Essa situação decorre, sob o aspecto contábil, da inexistência de saldo, tendo em vista que a instituição financeira registra os valores de acordo com o regime de competência e a União realiza os pagamentos observando o regime de caixa e com prazo para efetiva verificação.

Entretanto, é importante salientar que em exercícios anteriores e que culminou no exercício de 2015, o governo federal adotou metodologia de contabilização das subvenções que promovia um alívio fiscal nas finanças. Isso fica claro quando se analisa a seguinte tabela:

Quadro VI - Comparativo da Evolução das subvenções do Plano Safra

	<i>Novas Equalizações</i> (A)	<i>Pagamentos</i> (B)	<i>(L) Conta Única</i> (C)	<i>Saldo junto ao BB</i> (D)
<i>Dez/11</i>	-	-	-	3.519.363.710,28
<i>Jan/12</i>	262.229.923,51	2.120.760.525,34	2.120.760.525,34	1.667.072.495,94
<i>Fev/12</i>	229.431.877,72	0,00	0,00	1.904.214.387,40
<i>Mar/12</i>	258.564.085,98	150.166.271,00	150.166.271,00	2.024.375.641,69
<i>Abr/12</i>	246.607.085,02	965.968.322,48	965.968.322,48	1.314.222.353,62
<i>Mai/12</i>	262.757.756,45	188.047.880,64	188.047.880,64	1.401.319.388,26
<i>Jun/12</i>	265.014.233,54	0,00	0,00	1.669.781.345,80
<i>Jul/12</i>	260.072.457,85	213.256.866,44	213.256.866,44	1.744.945.228,20
<i>Ago/12</i>	254.470.979,48	0,00	0,00	1.995.792.676,23
<i>Set/12</i>	257.243.789,64	0,00	0,00	2.261.103.931,72
<i>Out/12</i>	255.837.182,80	31.478.491,39	31.478.491,39	2.487.820.996,61
<i>Nov/12</i>	261.880.061,62	0,00	0,00	2.765.055.784,37
<i>Dez/12</i>	411.929.045,94	0,00	0,00	3.228.136.250,18
<i>Total do Ano</i>	3.226.038.479,55	3.669.678.357,29	3.669.678.357,29	-
<i>Jan/13</i>	254.328.619,72	0,00	0,00	3.498.222.237,58
<i>Fev/13</i>	276.685.070,22	0,00	0,00	3.792.364.846,29
<i>Mar/13</i>	291.965.660,59	321.609.742,09	321.609.742,09	3.779.818.652,80
<i>Abr/13</i>	306.074.462,02	562.874.171,01	562.874.171,01	3.533.708.782,43
<i>May/13</i>	308.102.103,59	0,00	0,00	3.856.492.392,04
<i>Jun/13</i>	286.075.370,76	0,00	0,00	4.158.015.062,32
<i>Jul/13</i>	320.216.831,00	0,00	0,00	4.483.097.455,86
<i>Ago/13</i>	268.671.331,56	0,00	0,00	4.801.832.403,81
<i>Set/13</i>	358.275.921,66	0,00	0,00	5.188.310.407,15
<i>Out/13</i>	343.142.374,41	0,00	0,00	5.563.046.753,09
<i>Nov/13</i>	356.861.591,74	0,00	0,00	5.949.139.488,89
<i>Dez/13</i>	352.313.550,72	0,00	0,00	6.333.283.886,44
<i>Total do Ano</i>	3.722.712.887,99	884.483.913,10	884.483.913,10	-
<i>Jan/14</i>	369.883.946,03	0,00	0,00	6.750.225.202,13
<i>Fev/14</i>	325.606.694,89	0,00	0,00	7.121.917.725,72
<i>Mar/14</i>	369.532.144,18			7.535.805.783,44
<i>Abr/14</i>	352.543.649,42	872.815.010,58	872.815.010,58	7.060.748.609,34
<i>Mai/14</i>	402.963.694,64	0,00	0,00	7.506.726.138,37
<i>Jun/14</i>	394.560.873,50	0,00	0,00	7.943.735.406,23
<i>Total do Ano</i>	2.215.091.002,66	872.815.010,58	872.815.010,58	-
<i>Total Geral</i>	9.163.842.370,20	5.426.977.280,97	5.426.977.280,97	-

De acordo com a explicação da SecexFazenda, a coluna (A) apresenta as variações primárias deficitárias geradas quando do registro de novas equalizações, e a coluna (C) representa as variações primárias deficitárias geradas quando a União efetua o pagamento da equalização ao Banco do Brasil. Em vez de usar os valores da coluna (A) para declarar as variações primárias deficitárias, que seria a metodologia correta, de acordo com o TCU, o

Banco Central estava usando os valores da coluna (C) nas estatísticas fiscais. Ao desenvolver tal prática, segundo o TCU, o Bacen acabava por declarar um déficit primário fictício menor do que o déficit primário real. Nesse sentido, o governo federal estava promovendo uma contabilidade criativa, adotando metodologias de contabilização que gerasse indicativos dentro dos estabelecidos em lei. Isso é visto na resolução da SecexFazenda, item 233:

233. *Como o Bacen não capta o saldo da dívida (coluna D) nas estatísticas fiscais, então apenas as variações ocorridas no saldo da Conta Única (coluna C) é que são captadas no momento da apuração do resultado primário. Significa dizer que, entre 2012 e 2014, o total de déficit primário captado pelo Bacen para tal operação foi de apenas R\$ 5.426.977.280,97.*

234. *Caso estivesse captando o saldo da dívida (coluna D) nas estatísticas fiscais, os valores relativos à geração das equalizações (coluna A) e à redução do saldo das obrigações (coluna B) também estariam sendo considerados na apuração do resultado primário ‘abaixo da linha’. Desse modo, o déficit primário do período 2012 a 2014 teria sido de R\$ 9.163.842.370,20. Significa dizer que, em referido período, o resultado primário deficitário apurado a menor foi de R\$ 3.736.865.089,23.*

De maneira contraditória, é importante salientar, que se tal metodologia, apontada pelo TCU, fosse desenvolvida em 2012, se verificaría que houve uma apuração de um déficit primário apurado a maior no âmbito do plano safra. Isso faz abrir uma lacuna jurídica de qual é o procedimento contábil correto para tal situação. Sendo que tal procedimento, é importante salientar, era praticado e aceito pelo TCU até outubro de 2015.

Entretanto, como visto acima, o procedimento de contabilização realizada pelo governo e questionada pelo TCU exemplifica bem o quadro da contabilidade criativa. Ou seja, a partir de uma metodologia contábil adota, o governo conseguiu reduzir, no âmbito das demonstrações contábeis, os impactos causados pelas frustrações da queda de receita e a consequente desorganização das finanças públicas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Lei de Responsabilidade Fiscal constitui um verdadeiro código de boas condutas fiscais buscando estabelecer um novo paradigma para as finanças públicas. Pauta-se pelos princípios da administração pública e objetiva, a diminuição da dívida pública, estabilização dos preços e o desenvolvimento sustentável. Fazendo com que o orçamento público seja efetivamente mecanismo de limitação de gastos, organização estatal e representação dos anseios sociais.

Até então era prática comum da Administração Pública não atentar para o controle orçamentário. Consequentemente, era constante o déficit público resultante do desequilíbrio fiscal, e isso gerou as grandes dificuldades econômicas vividas pela União, Estados e Municípios. A LRF preocupou-se com algo até então inédito nas finanças públicas do Brasil, a definição de critérios, condições e limites à gestão orçamentária, financeira e patrimonial, implantando novos mecanismos de controle dos gastos públicos.

Nesse contexto, a Lei de Responsabilidade Fiscal criou parâmetros para uma gestão pública mais eficiente e responsável, buscando evitar os atropelos e erros estratégicos que pudessem acarretar a desordem das finanças do Estado. O que se observa, nesse sentido, através dessa pesquisa realizada é que o então governo Dilma Rousseff colocou em prática os critério definidos na LRF para tentar controlar a desmoronamento das finanças públicas do Brasil diante da forte crise econômica.

Verificou-se diante da redução acelerada das receitas, a ativação do instrumento de limitação dos empenhos, com a finalidade, como previsto na legislação, de reduzir os gastos públicos e evitar o endividamento do Estado. Por dois momentos, ainda em 2015, o então governo solicita ao legislativo uma revisão das metas fiscais estabelecidas na LDO, a fim de evitar o descumprimento dos disposto em lei e tentar cumprir o preceito da legalidade dos atos públicos.

De maneira mais profunda, diante dessa movimentação econômica, contábil e

administrativa, no âmbito do plano safra, o governo não praticou as pedaladas fiscais, no conceito mais profundo do termo, de maneira deliberada e tão pouco realizou operação de crédito para pagamento do crédito do referido Plano. Apesar do procedimento das pedaladas fiscais serem nocivos ao bom funcionamento das finanças públicas e da realidade das demonstrações contábeis, os pagamentos do realizados ao Banco do Brasil não se configurava uma operação de crédito, mas sim uma diferença de metodologia de contabilização entre a instituição financeira e o tesouro nacional.

Entretanto, por fim, é importante salientar que o então governo Dilma Rousseff aproveitou-se de lacunas de entendimentos em relação a metodologia de contabilização das subvenções pagas ao banco do Brasil referente ao plano safra, para desenvolver uma forma de contabilização que aliviasse o impacto fiscal nas contas do governo. O que se transforma em um ponto negativo, isso porque ao promover tal alívio, as demonstrações contábeis passam a expor uma situação fiscal menos prudente, podendo colocar em risco, diante de um evento econômico inesperado, a saúde das finanças públicas.

Fonte: TCU

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, Brasília, DF, Senado, 1988.

—. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. 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: 05 jul. 2017>.

—. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos

Municípios e do Distrito Federal. <Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm Acesso em: 05 jul. 2017>.

—. **Lei Nº. 13.115/15, de 20 de Abril de 2015.** Brasília: DF. 2015. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2015. <Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L13115.htm Acesso em: 05 jul. 2017>.

—. **Lei Nº. 8.427/92, de 27 de Maio de 1992.** Brasília: DF. 1992. Dispõe sobre a concessão de subvenção econômica nas operações de crédito rural. <Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8429.htm Acesso em: 05 jul. 2017>

—. **NBC T 16 - Normas Brasileira Aplicada ao Setor Público. NBC T 16.1 CONCEITUAÇÃO, OBJETO E CAMPO DE APLICAÇÃO** <Disponível em http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf Acesso em: 17 de jul. 2017>.

—. **Portaria nº315, de 31 de Julho de 2014.** Dispões sobre as subvenções junto ao Bando do Brasil no âmbito do Plano Safra. <Disponível em <http://fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministerial/2014/portaria-no-315-de-21-de-julho-de-2014-1> Acesso em: 17 de jul. 2017>.

—. **Acordão TYC 021.643/2014-8.** Dispões sobre as subvenções junto ao Bando do Brasil no âmbito do Plano Safra. <Disponível em <http://tcu.gov.br> Acesso em: 20 de jul. 2017>.

ABRAHAM, MARCUS. **Coluna Fiscal: Para entender as pedaladas fiscais.** Disponível em: <<http://jota.uol.com.br/coluna-fiscal-para-entender-as-pedaladas-fiscais>>. Acesso em: 14 dez. 2017)

BALEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. 16. ed. rev. e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

Carvalho, Deusvaldo. **Orçamento e contabilidade pública.** 6. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

DAFT, Richard L. **Administração.** São Paulo: Thomson Learning, 2010.

DRUCKER, Peter Ferdinand, 1909. **Introdução à administração.** Tradução de Carlos A. Malferrari. 3. Ed. São Paulo : Pioneira, 1998 (Biblioteca Pioneira de administração e negócios).

MATUS, Carlos, **Planejamento, orçamento e gerência,** in Revista da Associação Brasileira de Orçamento Público, n. 39, Brasília, 1997.

NASCIMENTO, Carlos Valder, **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal.** Saraiva. São Paulo, 2001.

NUNES, Selene P. P. **Administração Pública.** Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2002

REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4320 Comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal.** Instituto Brasileiro de Administração Municipal, 2003.