



**CGU**

Controladoria-Geral da União

# RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO

Ministério da Economia

*Exercício 2019*

**Controladoria-Geral da União (CGU)**  
**Secretaria Federal de Controle Interno (SFC)**

*RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO*

Órgão: **[Ministério da Economia]**

Unidade Examinada: **[Ministério da Economia]**

Município/UF: **[Brasília]/[DF]**

Relatório de Avaliação: **[817645]**

**Missão**

Elevar a credibilidade do Estado por meio da participação social, do controle interno governamental e do combate à corrupção em defesa da sociedade.

**Auditoria Anual de Contas**

A Auditoria Anual de Contas tem por objetivo fomentar a boa governança pública, aumentar a transparência, provocar melhorias na prestação de contas dos órgãos e entidades federais, induzir a gestão pública para resultados e fornecer opinião sobre como as contas devem ser julgadas pelo Tribunal de Contas da União.

## QUAL FOI O TRABALHO REALIZADO PELA CGU?

Trata-se da Auditoria Anual de Contas do exercício de 2019 do Ministério da Economia (ME), cujo trabalho de maior relevância foi realizado sobre o macroprocesso “Gerir Garantias e Contragarantias”, o qual está sob a responsabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Esta auditoria visou avaliar o ciclo das garantias, perpassando pela concessão, efetivação da honra e recuperação dos valores honrados, bem como abordando os registros sistêmicos e contábeis gerados.

## POR QUE A CGU REALIZOU ESSE TRABALHO?

O objeto do trabalho se insere no âmbito do macroprocesso “Gerir Garantias e Contragarantias” e foi realizado tendo em vista o aumento da exposição da União ao risco de honra de garantias, considerando a deterioração das finanças dos entes subnacionais; a situação de calamidade pública instalada em março de 2020; os riscos advindos de fatores externos à gestão da STN, a partir da atuação do Poder Legislativo e do Poder Judiciário, por meio da edição de leis, resoluções e decisões e liminares judiciais, os quais sustam a aplicabilidade de controles previstos, atuando também na suspensão da execução de contragarantias; e o risco moral e soberano identificados no processo. Assim, foram realizadas avaliações do atual sistema de garantias visando verificar sua atuação diante dos riscos identificados.

## QUAIS AS CONCLUSÕES ALCANÇADAS PELA CGU? QUAIS AS RECOMENDAÇÕES QUE DEVERÃO SER ADOTADAS?

A concessão de garantias, na qualidade de instrumento de política fiscal, necessita ser repensada de modo a preservar o equilíbrio fiscal da União, de modo a afastar o risco moral e não pressionar o risco soberano. Nesse contexto, foram identificadas deficiências e fragilidades que contribuem para a exposição da União e outras que tem impacto no controle, monitoramento e transparência do processo como um todo. Assim, foram recomendadas melhorias de aperfeiçoamento da atuação da gestão de riscos; do processo operacional de concessão de garantias; da apresentação das informações para fins de cálculo da CAPAG; de transparência orçamentária; de procedimentos contábeis, assim como de controle de saldos de garantias honradas e de contragarantias não executadas. Visando aumentar a efetividade da análise da suficiência da contragarantia, recomendou-se o aprimoramento da sua metodologia e a execução de estudos com o fim de avaliar a possibilidade de aferir a alavancagem das respectivas contragarantias ofertadas.

# LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AGU – Advocacia-Geral da União

Bacen – Banco Central do Brasil

CAPAG – Classificação da capacidade de pagamento

CCONT – Coordenação-Geral de Contabilidade da União/STN

CDP – Cadastro da Dívida Pública

CGR – Comitê de Garantias

CGU - Controladoria-Geral da União

CMN – Conselho Monetário Nacional

COAFI - Coordenação-Geral de Operações de Haveres Financeiros/STN

CODIP - Coordenação-Geral de Operações da Dívida Pública/STN

CODIV - Coordenação-Geral de Controle e Pagamento da Dívida Pública/STN

COFIEIX – Comissão de Financiamento Externo

COGES – Comitê de Gestão/STN

COPEM – Coordenação-Geral de Operações de Crédito dos Estados e Municípios/STN

COREM - Coordenação-Geral das Relações e Análise Financeira dos Estados e Municípios/STN

CORIS - Coordenação de Riscos Operacionais/STN

DAU – Dívida Ativa da União

FPE – Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal

FPM – Fundo de Participação dos Municípios

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

MDF – Manual de Demonstrativos Fiscais

MSC – Matriz de Saldos Contábeis

ME – Ministério da Economia

PAF – Programa de Reestruturação e Ajuste Fiscal

PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

PGU - Procuradoria Geral da União

PVL - Pedidos de Verificação de Limites

RFB – Receita Federal

RGF – Relatório de Gestão Fiscal

RRF – Regime de Recuperação Fiscal

Sadipem - Sistema de Análise da Dívida Pública, Operações de Crédito e Garantias da União, Estados e Municípios

SAHEM – Sistema de Acompanhamento de Haveres Financeiros junto a Estados e Municípios

Selic - Sistema Especial de Liquidação e de Custódia

Siafi – Sistema Integrado de Administração Financeira

Siconfi – Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro

SID – Sistema Integrado da Dívida

SGCT - Secretaria-Geral de Contencioso

SOF – Secretaria de Orçamento Federal/ME

STF – Supremo Tribunal Federal

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

SURIC - Subsecretaria de Riscos, Controles e Conformidade

TCE – Tribunais de Contas Estaduais

TCU – Tribunal de Contas da União

# SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>7</b>
<b>CONSIDERAÇÕES INICIAIS</b>	<b>9</b>
<b>RESULTADOS DOS EXAMES</b>	<b>12</b>
1. Processos de gerenciamento de riscos não aderentes à Metodologia de Gestão de Riscos da STN.	12
2. Vulnerabilidades operacionais e normativas que afetam a efetividade da verificação do cumprimento dos limites estabelecidos pela RSF nº 48/2007.	17
3. Fragilidades no processo de harmonização das informações necessárias ao cálculo da CAPAG.	24
4. Impacto das fragilidades metodológicas da análise da suficiência de contragarantias nas decisões judiciais.	27
5. Ausência de atividades de controle executadas pela STN no que se refere à análise da alavancagem das contragarantias oferecidas.	30
6. Classificação da despesa com honras de garantias em ação orçamentária do serviço da dívida pública federal e sem impacto no resultado primário da União.	32
7. Deficiências nos procedimentos utilizados para o controle das garantias concedidas e honradas.	36
8. Ausência de viés estratégico na atuação do GE/CGR.	44
09. Ausência de implementação das medidas de aperfeiçoamento da proteção jurídica da STN propostas pela Nota Técnica nº 22/2018.	46
10. Acompanhamento das providências adotadas pelos gestores para Acórdãos emitidos pelo Tribunal de Contas da União.	52
11. Verificação da atuação do gestor diante das recomendações efetuadas pela Controladoria-Geral da União.	56
<b>RECOMENDAÇÕES</b>	<b>67</b>
<b>CONCLUSÃO</b>	<b>70</b>
<b>ANEXO</b>	<b>72</b>
<b>I – MANIFESTAÇÃO DA UNIDADE EXAMINADA E ANÁLISE DA EQUIPE DE AUDITORIA</b>	<b>72</b>

# INTRODUÇÃO

Trata-se da Auditoria Anual de Contas do exercício de 2019 do Ministério da Economia (ME), realizada em atendimento ao que estabelece a Decisão Normativa – TCU nº 180/2019. O objeto auditado se insere no macroprocesso “Gerir Garantias e Contragarantias”, referindo-se ao Sistema de Garantias da União, o qual envolve processos e subprocessos de responsabilidade da STN, e de outras instâncias e órgãos, subordinados ou não ao Ministério da Economia, bem como envolve outros poderes. No presente trabalho de auditoria, os exames foram restritos aos processos e subprocessos executados pela STN em 2019 e, em algumas situações, em 2020, iniciando-se na verificação do cumprimento de limites e condições, na regularidade dos registros sistêmicos e contábeis de garantias concedidas e honradas, na efetivação de honras, na execução de contragarantias e na atuação da Gestão de Riscos da STN e do Comitê de Garantias. Cumpre registrar que, até o final do ano de 2019, foram registradas garantias concedidas no valor de R\$ 219,971 bilhões<sup>1</sup>.

O objeto não incluiu aqueles avais prestados às autarquias, aos fundos e às empresas estatais das unidades federativas. Também, não constituiu objeto o conjunto de procedimentos adotados pela Unidade para avaliar o custo das operações de crédito com garantia da União e a metodologia que os suporta.

A escolha do objeto de auditoria foi motivada pelo aumento da exposição da União ao risco de honra de garantias, à medida que o saldo de garantias é elevado ao longo do tempo e a situação fiscal dos entes subnacionais se deteriora; pelo aumento, observado nos últimos anos, do saldo das contragarantias não executadas; pelos riscos advindos de fatores externos à gestão da STN, a partir da atuação do Poder Judiciário ao suspender a execução de contragarantias; e pelo risco moral e o risco soberano.

Os objetivos de auditoria foram responder a questionamentos relativos ao grau de contribuição da Gestão de Riscos da STN no aprimoramento dos controles; ao nível de cumprimento dos normativos vigentes no processo de concessão de garantias; à efetividade da metodologia para reduzir o risco de ocorrência de contragarantias não executadas; à evidenciação da real situação fiscal da União a partir de registros sistematizados; e à estrutura de governança implantada na STN para a gestão de garantias e contragarantias.

A auditoria também teve outros objetivos específicos relativos ao processo de auditoria anual de contas, visando identificar: a adoção de medidas efetivas para o cumprimento das recomendações da CGU; a conformidade das peças que compõem o processo de prestação

---

<sup>1</sup> Relatório Quadrimestral de Operações de Crédito Garantidas 3º quadrimestre de 2019. Se refere ao valor registrado como passivo contingente, a depender dos desembolsos efetuados pelos credores, ou seja, aquele valor que, em caso de inadimplência, a responsabilidade pelo pagamento pode recair sobre a União. Não se refere ao valor global do contrato de garantia firmado.



de contas; a adoção de medidas efetivas para o cumprimento das determinações do TCU com indicativo de acompanhamento pela CGU.

Os exames foram realizados com base na análise de documentos, coletados por meio de resposta a solicitações de auditoria, e de observações, coletadas por meio de reuniões com as equipes da STN envolvidas no objeto da auditoria.

Alguns exames foram realizados com base em amostra não estatística, selecionada por julgamento profissional, a partir do Relatório de Gestão Fiscal da União de 2019 e do sistema Sadipem. A amostra consistiu no levantamento de 25 contratos, de um total de 55 com garantia da União celebrados no exercício de 2019, englobando 63% de valores contratados no ano em referência, ou seja, aproximadamente R\$ 7 bilhões de um total de R\$ 10,85 bilhões. Teve como critérios: 10 contratos com os maiores valores contratados; e 15 contratos, cujos entes mutuários possuam o menor número populacional.

Cita-se como limitação à realização dos trabalhos, a inviabilidade de observação por meio do acompanhamento em campo da execução de procedimentos rotineiros, quando optou-se por explanação da Unidade por meio de videoconferência.

## Considerações Iniciais

Depois de um período de onze anos, de 2005 a 2015 sem necessidade de honrar garantias concedidas, em 2016, diante de um quadro de deterioração da situação fiscal dos entes em elevação, a STN voltou a honrar dívidas referentes a contratos de responsabilidade de estados e municípios.

O valor desembolsado pela União para honrar garantias concedidas em anos passados já somam 19,61 bilhões<sup>2</sup>. Para 2020, a previsão da STN<sup>3</sup> é que o fluxo deste gasto chegue a R\$ 17 bilhões. Além do mais, parcela considerável dos valores honrados encontram impedimentos judiciais ou legais para recuperação. O Estado do Rio de Janeiro aderiu ao Regime de Recuperação Fiscal (RRF), LC nº 159/2017, cujas regras impedem a União de executar contragarantias durante a vigência do regime. Já os estados de Minas Gerais, Goiás, Amapá e Rio Grande do Norte demandaram a atuação do Supremo Tribunal Federal (STF) para impedir a execução das contragarantias.

Diante da conjuntura, visando à proteção da União, busca-se minimizar o risco moral, ou seja, a capacidade de um ente subnacional comprometer suas finanças tendo em vista o resgate da União em eventual inadimplência. Quando um resgate é anunciado, sob qualquer de suas formas, o risco do ente subnacional é reduzido e transferido para o risco soberano, que é aumentado.

Ainda que, em um primeiro momento, a União registre um haver financeiro e isso não afete seu resultado primário; se, no futuro, não ocorrer o recebimento ou existir uma redução substancial dos juros a serem cobrados do ente subnacional (elevado custo de oportunidade caso os juros cobrados venham a ser menor que a inflação), em teoria<sup>4</sup>, deveria ocorrer um comprometimento do resultado primário da União, uma vez que isso caracterizaria uma assunção de dívida do ente federado.

A impossibilidade de executar as contragarantias afeta diretamente a Regra de Ouro<sup>5</sup>, além de aumentar a dívida pública da União, uma vez que são utilizadas fontes de operações de emissões de títulos públicos para o seu pagamento.

Desde 2015 está vigente o atual Sistema de Garantias que, por meio do aprimoramento do seu arcabouço normativo-legal, objetiva mitigar o risco soberano na assunção de dívidas pelos entes subnacionais, contribuindo para a boa situação fiscal nacional. Uma das melhorias citadas pela STN é de que o regramento anterior<sup>6</sup> focava no fator de endividamento, preterindo o fluxo de caixa, quando este é um melhor indicador para atestar a capacidade de pagamento do ente, pois expõe a situação atual do seu comprometimento financeiro,

---

<sup>2</sup> <http://www.tesourotransparente.gov.br/ckan/dataset/limites-da-lrf-para-a-uniao-garantias-concedidas/>

Relatório Quadrimestral de Garantias 3º Quadrimestre 2016/2017/2018/2019.

<sup>3</sup> Relatório de Riscos Fiscais STN 2019.

<sup>4</sup> O exame de que as contragarantias não executadas devem ou não refletir no resultado primário será aprofundado na execução dos trabalhos.

<sup>5</sup> Relatório de Riscos Fiscais STN 2019, página 45.

<sup>6</sup> Portaria Ministério da Fazenda nº 306, de 10.09.2012.

enquanto o nível de endividamento demonstra compromissos assumidos, muitas vezes em tempos passados que não refletem a responsabilidade financeira atual do ente.

Também foi citado que a nova regra não conta com cláusula de excepcionalidade<sup>7</sup>, como havia na regra anterior, e é definida como um dos motivos para o aumento das garantias da União a operações de crédito dos entes subnacionais.

O Relatório de Riscos Fiscais STN 2019, a STN destaca outras ações de melhoria:

- a criação do Comitê de Garantias da STN;
- a alteração dos procedimentos para análise da suficiência das contragarantias e implantação da análise do custo das operações de crédito;
- o aperfeiçoamento do mapeamento e controle das garantias concedidas por meio do Sistema Integrado da Dívida (SID);
- a criação de relatórios com estatísticas de garantias concedidas e honras de aval;
- o informe semanal de quais mutuários estão momentaneamente bloqueados de obter novos empréstimos com garantia da União, de acordo com os critérios estabelecidos nos incisos I e II, do art. 13, da Portaria MF nº 501, de 23.11.2017; e
- as alterações dos fluxos de análises de operações de crédito garantidas pela União.

Basicamente, tem-se que, na estrutura da STN, a Coordenação-Geral de Operações de Crédito dos Estados e Municípios (COPEM) lidera as análises de verificação de limites e condições do ente necessárias à emissão do parecer que subsidia a concessão da garantia, a partir de insumos gerados por outras coordenações, dentre elas a Coordenação-Geral das Relações e Análise Financeira dos Estados e Municípios (COREM), estrutura encarregada da verificação da capacidade de pagamento do ente, e a Coordenação-Geral de Operações da Dívida Pública (CODIP), encarregada de avaliar se o custo da operação de crédito cumpre os parâmetros definidos pelo Tesouro.

A complexidade do processo demanda, da mesma forma, informações geradas pelos pleiteantes, credores, dentre outros. A Coordenação-Geral de Controle e Pagamento da Dívida Pública (CODIV) monitora eventuais atrasos de pagamentos dos contratos garantidos, estabelecendo prazos para regularização das pendências e alertando os devedores para as sanções, penalidades e consequências previstas nos contratos e na legislação pertinente. Também, procede às honras de garantia em caso de o tomador não liquidar a dívida assumida. As honras geram um haver para a União com relação ao ente inadimplente, cuja administração recai sobre a Coordenação-Geral de Operações de Haveres Financeiros (COAFI) à qual compete, idem, a adoção dos procedimentos pertinentes à execução das contragarantias.

Visando implementar a coordenação dessas atividades com base nos riscos que envolvem a gestão, a Unidade conta a Subsecretaria de Riscos, Controles e Conformidade (SURIC). E como instância de governança, o Comitê de Garantias tem como o objetivo de subsidiar a atuação da secretaria no que se refere à concessão de garantias pela União.

---

<sup>7</sup> A Portaria nº 306 previa que o ente subnacional com classificação “C” teria a manifestação acerca de sua capacidade de pagamento condicionada ao pronunciamento favorável do Secretário do Tesouro acional.

Quanto aos itens obrigatórios de auditoria de contas, o trabalho ainda ressaltou recomendações pendentes de atendimento que impactam a gestão da Unidade, relativas aos seguintes temas: compartilhamento das bases de dados entre Receita Federal (RFB) e Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN); contabilização da Dívida Ativa da União no Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi); medidas cautelares fiscais; audibilidade da RFB; monitoramento do desempenho estratégico; gestão de riscos; e governança de subsídios.

Ao longo do exercício de 2019 e até junho de 2020, o Tribunal de Contas da União (TCU) emitiu dois Acórdãos nos quais continham demandas para que a CGU se manifestasse nas próximas auditorias anuais de contas do ME, conforme segue, sendo: i) Acórdão nº 5.094/2019 - 1ª Câmara o TCU recomendou à CGU o acompanhamento anual do Programa Rota 2030 – Mobilidade e Logística; ii) Acórdão 1.461/2020 – TCU – Plenário: trata, entre outros assuntos, de recomendações à RFB acerca do processo de encaminhamento de débitos para inscrição em Dívida Ativa da União pela PGFN.

# RESULTADOS DOS EXAMES

## 1. Processos de gerenciamento de riscos não aderentes à Metodologia de Gestão de Riscos da STN.

O Comitê de Gestão (COGES), por meio da Resolução nº 5/2017, instituiu a Política de Gestão de Riscos Operacionais da STN. Na sequência, em 09.02.2018, o Comitê aprovou a Metodologia de Gestão de Riscos Operacionais da STN - Anexo à Resolução STN/COGES nº 08/2018.

À Subsecretaria de Riscos, Controles e Conformidade (SURIC), de acordo com o Decreto nº 9.745/2019, artigo 50, compete estruturar, desenvolver e coordenar projetos associados à política de gerenciamento de riscos estratégicos e operacionais e de continuidade de negócios no Tesouro Nacional.

Diante da estrutura e do processo existentes para gestão de riscos na Unidade, e da relevância da atividade de gestão de riscos como indutora de melhorias nos processos e no subsídio à tomada de decisão, procedeu-se à realização de testes para avaliar a aderência dos gerenciamentos de riscos à política e à metodologia vigentes de processos que se relacionam em algum grau com o objeto de auditoria Gestão de Garantias e Contragarantias. Consideraram-se os trabalhos conduzidos nos exercícios de 2018 e de 2019.

Os seguintes processos foram objeto dos exames: Gestão de Riscos e Conformidade - inexistência de representação jurídica adequada para STN; Analisar Operações de Crédito de Estados e Municípios; Análise da capacidade de pagamento (CAPAG); e Apoiar a Gestão dos programas Fiscal e Análise Financeira.

As diretrizes a serem seguidas na gestão de risco da Unidade estão descritas na Política de Gestão de Riscos Operacionais da STN e na Metodologia de Gestão de Riscos Operacionais da STN.

Os exames realizados indicaram que a gestão de riscos não está sendo conduzida integralmente da forma preconizada na metodologia. Também, indicam que diretrizes estabelecidas pela política não estão sendo observadas. Foram identificadas as seguintes falhas:

### **a. Não comprovação da realização das etapas previstas na metodologia para o processo “Gestão de Riscos e Conformidade - inexistência de representação jurídica adequada para STN”.**

A Unidade, neste ponto, apenas discorreu a respeito da operacionalização dos processos de gerenciamento de riscos, no entanto, não apresentou documentos que comprovassem a execução das etapas do gerenciamento de risco estabelecidas na Metodologia de Gestão de Riscos Operacionais da STN.

Informou que a Nota Técnica nº 22/2018/CORIS/DIRCO/STN-MF, de 11.12.2018, foi adotada na qualidade de insumo para o referido gerenciamento de riscos. A referida nota teve por objetivo *“apresentar estudo e levantamento de dados acerca da incidência de ações judiciais na STN, dificuldades encontradas pela Instituição e seus gestores no seu tratamento e indicação de possíveis soluções, abrangendo o contencioso e o consultivo relacionados a demandas judiciais recebidas pela STN ou por seus gestores”*.

No contexto do Gestão de Garantias e Contragarantias (objeto da presente auditoria), o gerenciamento de riscos deste processo demonstra-se relevante, pois já foram expostas fragilidades na interação entre STN e os órgãos de defesa da União, as quais impactam potencialmente na recuperação de contragarantias impedidas de execução por via judicial.

#### **b. Execução parcial da etapa Estabelecimento do Contexto.**

A etapa Estabelecimento do Contexto está constituída por quatro subetapas: 1.1. análise do ambiente externo; 1.2. análise do ambiente interno; 1.3. identificação dos processos críticos; e 1.4. definição dos processos críticos.

A documentação apresentada demonstra o levantamento de algumas informações como macroprocesso, risco, foco de preocupação do macroprocesso, distribuição de pesos, atores do processo. No entanto, não foi identificada documentação atinente às subetapas 1.1 e 1.2, verificando-se que a implementação da etapa não foi integral.

A Unidade justificou que os trabalhos de gestão de riscos na STN são realizados em reuniões entre os gestores e atores dos processos e a equipe de apoio da SURIC. Acrescentou que, tendo em vista a limitação de recursos humanos, em observância ao princípio do formalismo moderado, apenas os elementos indispensáveis à tomada de decisão são documentados e, como regra geral, apenas as conclusões das reuniões satisfazem ao critério de indispensabilidade.

Com base nos documentos e na justificativa, considera-se que o estágio inicial da implementação da Gestão de Riscos na Unidade tenha dificultado a implementação integral da etapa. Em geral, nessa etapa, elementos como roteiros de trabalhos, definição de rotinas e formulação de artefatos ainda estão sendo elaborados, experimentados e aperfeiçoados. Esses elementos visam orientar o foco das atividades e reduzir a duplicidade de esforços, contribuindo para a eficiência de recursos humanos, o que ganha importância em um contexto de déficit de pessoal, o que foi citado pela Unidade.

Os referidos elementos também podem ser combinados como o citado princípio do formalismo moderado, que se fundamenta na adoção de atividades e documentação simplificada para alcance do resultado, mas que não pode ser acionado para justificar a implementação parcial da etapa em análise, pois além de descumprir a metodologia, fragiliza a gestão de riscos como um todo.

No caso em análise, não se identificou associação deste princípio com a implementação parcial da etapa em análise, pois o princípio justifica adoção de atividades e documentação simplificada para alcance do resultado, mas não elimina a execução de fases de um processo.

Acerca da importância do registro e relato da execução da análise do ambiente externo e interno, vale ressaltar que o Referencial básico de gestão de riscos (TCU, 2018)<sup>8</sup>, a exemplo de outros frameworks, elenca a necessidade de um relato **conciso** desta etapa.

“A documentação desta etapa do processo de gestão de riscos é normalmente feita por meio de: (a) relato conciso dos objetivos organizacionais e dos fatores críticos de sucesso para o alcance destes, bem como uma análise dos fatores dos ambientes interno e externo, mediante uma análise SWOT, por exemplo; (...)”

### **c. Eficácia dos controles existentes não avaliada.**

A etapa Análise de Riscos está constituída por três procedimentos: Análise das causas; consequências e controles existentes; classificação da ocorrência dos eventos e classificação do impacto dos eventos. Para fins de exemplificação, nos gerenciamentos de riscos dos processos analisados, foram identificados alguns controles existentes, tais como: Preenchimento automático do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) a partir da Matriz de Saldos Contábeis, porém permitindo edição dos dados; Declaração do Chefe do Poder Executivo (Sadipem); Análise de certidão do TCE, Subsidiar Advocacia-Geral da União (AGU) para fins de recurso - financeiro; Solicitar à AGU para reverter a decisão - postergação de esforço fiscal. Porém, identificou-se que a Unidade não efetuou a análise dos controles previamente existentes, tanto os preventivos quanto os reativos.

A Unidade justifica que a avaliação da eficácia de controles é atividade de Auditoria Interna. Porém, a própria metodologia da STN dispõe da referida avaliação. A avaliação de controles no âmbito do processo de gerenciamento de riscos não se assemelha à avaliação de controles no contexto de auditoria interna, possuindo objetivos diferentes. Neste ensejo, importante registrar que a responsabilidade, em um primeiro momento, pelo desenho e pela implementação é da primeira linha de defesa, com supervisão da alta administração pelo desempenho dos controles internos de gestão, conforme dispõe a IN Conjunta nº 01/2016, a exemplo no artigo 8º.

A Seção IV (das responsabilidades) do mesmo normativo reforça a ideia, ao passo que recupera aspectos da instrução normativa a respeito das competências pelos controles internos. Neste sentido, assim dispõe o artigo 12:

“Art. 12. A responsabilidade por estabelecer, manter, monitorar e aperfeiçoar os controles internos da gestão é da alta administração da organização, sem prejuízo das responsabilidades dos gestores dos processos organizacionais e de programas de governos nos seus respectivos âmbitos de atuação.

Parágrafo único. Cabe aos demais funcionários e servidores a responsabilidade pela operacionalização dos controles internos da gestão e pela identificação e comunicação de deficiências às instâncias superiores.”

---

<sup>8</sup> Brasil. Tribunal de Contas da União. Referencial básico de gestão de riscos / Tribunal de Contas da União. – Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo (Segecex), 2018.

Ao encontro da diretriz quanto à análise de riscos da ABNT NBR ISO 31000:2018<sup>9</sup>, no item 6.4.3, a metodologia da STN dispõe que a etapa de Análise Riscos “trata das atividades de análise das vulnerabilidades dos processos, seus impactos e ocorrência dos mesmos. Importante destacar que um evento pode afetar diversos objetivos organizacionais. Por fim, convém também avaliar a eficácia e eficiência dos controles existentes”.

#### **d. Impacto dos riscos não classificado.**

Classificar os impactos dos eventos é um dos procedimentos da etapa Análise de Riscos. Estão previstas quatro escalas de impacto: impacto financeiro sistêmico; impacto financeiro interno; impacto à imagem; e impacto na capacidade de execução e entrega. Precisamente para o Macroprocesso “Analisar operações de crédito de Estados e Municípios” não foram classificados os impactos financeiros sistêmicos, pois, conforme manifestação do auditado, não há tal obrigatoriedade, diante de eventual inaplicabilidade ou de falta de segurança na estimativa.

Entretanto, há que se frisar a relevância da classificação do impacto financeiro sistêmico, não somente na determinação do nível de risco, mas porque diversos eventos identificados têm potencial implicação no equilíbrio fiscal da União. Neste cenário, o impacto financeiro ou fiscal adquire especial relevância. O exercício, inclusive, pode contribuir para a avaliação da pertinência das escalas de impacto definidas na metodologia às atividades da STN.

#### **e. Plano de tratamento não formalizado.**

Um dos procedimentos previstos na etapa de Tratamento de Riscos consiste na Implantação dos Controles, quando se planeja a implantação dos controles, determinando prazos, recursos disponíveis e responsáveis, ou seja, o estabelecimento de um plano de tratamento de riscos. A depender da natureza dos controles, a implementação envolve outras coordenações e gestores, considerando as atribuições regimentais adstritas a cada área de competência, demandando articulação, cooperação e implementação conjunta.

Verificou-se que foram formulados controles para mitigar riscos identificados, os quais envolvem, para citar exemplos, a automatização de operações e lançamentos em sistemas, a elaboração de manuais e procedimentos, capacitação e articulação com atores estratégicos. No entanto, não houve a formulação de planos de tratamento de riscos. A Unidade justifica que se encontram na fase de disseminação da metodologia e no aprimoramento da cultura dos gestores sobre a importância desses mecanismos de defesa, o que torna secundárias certas formalidades, como formalização de plano de tratamento de riscos.

Em contraponto a justificativa da Unidade, orientar e zelar pelo cumprimento da metodologia, corrigindo os desvios quando observados, faz parte do empenho de fomentar a cultura de gestão de riscos, até como incentivo e valorização dos esforços já empreendidos pela 1ª linha de defesa na seleção de processos, na identificação, análise e avaliação de riscos e definição de medidas de tratamento.

---

<sup>9</sup> Diretrizes para Gestão de Riscos da Associação Brasileira de Normas Técnicas.



De acordo com a ABNT NBR ISO 31000:2018, o propósito de um plano de tratamento é especificar como as medidas serão implementadas de maneira que os arranjos sejam compreendidos por todos os envolvidos. Um plano de tratamento deve conter, minimamente:

- as motivações para a escolha das medidas, bem como os benefícios esperados;
- os responsáveis por aprovar e implementar o plano;
- as ações propostas;
- os recursos necessários (equipamentos, sistemas, recursos humanos);
- as medidas de desempenho;
- os relatos e monitoramentos requeridos; e
- os prazos.

Deste modo, embora a Unidade demonstre trabalhar na implementação das medidas, resta inviável avaliar se as medidas já implementadas estão mitigando os riscos, posto a ausência de parâmetros de monitoramento e medição previamente estipulados.

Ademais, não obstante a inexistência de plano formalizado, destaca-se que a anuência formal à implementação das medidas pelos gestores competentes não foi comprovada.

**f. Lacunas na interação entre gestão de riscos e COGES, implicando na ausência de evidenciação das atribuições daquele comitê.**

A etapa de Comunicação e Consulta da Metodologia, subetapas 7.1, 7.2 e 7.3, envolve a elaboração de relatórios de riscos operacionais pela Coordenação de Riscos Operacionais (CORIS), a avaliação do desempenho institucional da Gestão de Riscos Operacionais pelo COGES e a prestação de contas para partes interessadas.

Nos gerenciamentos de riscos dos processos analisados, evidenciou-se a elaboração de relatórios de riscos operacionais, e que as partes interessadas tomaram conhecimento do processo efetuado, posto que a Nota Técnica SEI nº 24/2018/CORIS/DIRCO/STN-MF, a qual apresenta riscos identificados, fatores de risco, impactos e controles propostos, está firmada por gestores dos processos e da CORIS.

Quanto à interação com o COGES, responsável pela avaliação do desempenho institucional da Gestão de Riscos Operacionais, a Unidade informou que é apresentado ao comitê o *status* de andamento dos projetos de avaliação de risco priorizados, bem como os resultados parciais ou finais das avaliações e, ainda, dos monitoramentos, com periodicidade quadrimestral. Também, informou que, na busca permanente por aperfeiçoamento, foi elaborado Relatório apresentando os resultados da gestão de risco em 2019 e, em alguns aspectos, de 2016 a 2019, a ser apresentado ao comitê no início do ano 2020, o qual poderia ser posto à disposição da equipe de auditoria.

Não obstante as informações prestadas, as interações quadrimestrais a título de ponto de controle não foram comprovadas. Também, não foram demonstradas as avaliações da parte do COGES, instância responsável pela avaliação do desempenho da gestão de risco por meio da efetividade dos controles na redução do nível de risco e do nível de maturidade do Órgão em gestão de riscos, de acordo com o artigo 6º da política.

Portanto, não há evidências de que a comunicação e interação entre gestão de riscos e comitê esteja aderente ao que estabelece a política e a metodologia.

As falhas observadas indicam que a cultura de gestão de riscos ainda está em desenvolvimento na STN, e que a área de gestão de riscos encontra-se em processo de apropriação da maturidade requerida para o desenvolvimento dos processos atinentes à gestão de riscos.

A execução parcial da metodologia e a precariedade dos registros impactam na suficiência e qualidade da informação produzida e utilizada na tomada de decisão.

Pelo exposto, identificou-se que a metodologia da gestão de riscos da STN, em que pese encontrar-se institucionalizada na estrutura orgânica da Unidade, possuir responsáveis formalmente constituídos, política e metodologias estabelecidas e princípios definidos, não vem sendo aplicada de forma integral com relação aos processos analisados.

Cabe à Unidade aperfeiçoar e qualificar a estrutura e o processo de gestão de riscos objetivando alcançar outros níveis de atuação. A busca pela execução integral da política, da metodologia e dos instrumentos e ferramentas relacionados, gera evidências da efetividade e adequação da estrutura frente às necessidades e à cultura da organização. Deste modo, progressos na gestão de riscos da STN serão alcançados à medida que eventuais lacunas, fragilidades e inadequações forem identificadas, registradas, analisadas e tratadas como forma de retroalimentar o processo, oportunizando a promoção das melhorias necessárias, tal como no ciclo PDCA<sup>10</sup>.

Como apoio ao processo de melhoria, podem ser consideradas orientações, como a ISO 31000:2018 ou o COSO, bem como *benchmarking* junto a outros órgãos.

O processo de gestão de riscos é um processo formal, documentado, que gera informação e histórico. Além disso, deve se adotar como entrada a melhor informação disponível, baseada em dados históricos, atuais e expectativas futuras, da mesma forma que a informação produzida deve ser tempestiva, oportuna e completa, contribuindo para a precisão da tomada de decisão no âmbito do macroprocesso Gerir Garantias e Contragarantias.

## **2. Vulnerabilidades operacionais e normativas que afetam a efetividade da verificação do cumprimento dos limites estabelecidos pela RSF nº 48/2007.**

O estabelecimento de limites a serem cumpridos pelos entes subnacionais para a aprovação de pleitos de garantias para contratos de empréstimos visa diminuir o risco assumido pela União de honrar parcelas eventualmente inadimplidas pelos mutuários. Assim, previamente à contratação da garantia, a STN verifica se a situação financeira dos entes permite a assunção de novos compromissos sem elevar acima do planejado a exposição ao risco da União. Portanto, a partir de informações contábeis e fiscais prestadas pelos entes, analisa-se quais são os seus níveis de comprometimento das receitas com pagamento de pessoal, de juros e

---

<sup>10</sup> Planejar (Plan), Fazer (Do), Checar (Check) e Agir (Act)

encargos de empréstimos já obtidos, dentre outros quesitos. Além disso, a própria União deverá avaliar sua margem de concessão de garantias em comparação com sua receita corrente líquida.

À COPEM cabe a verificação do cumprimento dos limites previstos na legislação para a emissão de parecer favorável para a concessão de garantias pela União a operações de créditos contratadas por entes subnacionais. As informações sobre as operações de crédito com garantia pleiteadas pelos entes são fornecidas por meio do Sistema Sadipem pelo próprio ente ou pela respectiva instituição financeira.

A partir de amostra<sup>11</sup> selecionada de 25 contratos, de um total de 55 contratos celebrados no exercício de 2019, foram aplicados procedimentos para averiguação dos controles existentes na Unidade visando assegurar a adequação da emissão de parecer acerca do pleito de entes subnacionais em processo de concessão de garantia da União.

A execução dos procedimentos se fez necessária, pois, a equipe de auditoria avaliou como elevado o risco residual dos controles existentes na Unidade para a verificação dos seguintes limites: i) Verificação do montante de garantias concedidas pela União, que não poderá exceder a 60% da Receita Corrente Líquida (RCL) (artigo 9º da RSF nº 48/2007); ii) verificação do cumprimento dos limites com despesa de pessoal (artigo 10º da RSF nº 48/2007); e ii) verificação do cumprimento dos limites de endividamento (artigo 7º da RSF nº 43/2001).

Dessa forma, os testes aplicados foram direcionados para a obtenção de evidências quanto ao cumprimento desses requisitos exigidos nos normativos que envolvem a aprovação dos Pedidos de Verificação de Limites (PVL). Para cada operação de crédito amostrada, foi verificado se a STN manifestou-se em relação ao cumprimento do respectivo limite; se as manifestações do referido Parecer estavam sustentadas por procedimentos que certificam a conformidade dos dados registrados no Sadipem pelo ente ou pela instituição financeira; e se havia sido avaliada a conformidade dos dados constantes das evidências inseridas no processo PVL pela STN, por meio de consulta direta às fontes dos dados.

Ressalta-se, contudo, que o procedimento não teve como objetivo verificar se o valor constante das fontes consultadas reflete a realidade, o que só seria viável por meio de auditoria financeira a peças contábeis dos entes subnacionais, os quais não são sob supervisão desta CGU.

#### **a. Vulnerabilidades operacionais relativas à verificação dos limites de despesas com pessoal e de endividamento**

As análises aos processos amostrados identificaram procedimentos padronizados executados pela STN para a conferência da maior parte dos dados registrados no Sadipem pelo ente ou pela instituição financeira, constituindo-se em manifestação específica em parecer quanto ao cumprimento de cada limite. Cada processo de PVL é constituído de documentação suficiente

---

<sup>11</sup> Amostra não estatística selecionada por julgamento profissional. A seleção da amostra teve como critérios: 10 contratos com os maiores valores contratados; e 15 contratos, cujos entes mutuários possuam o menor número populacional.

e válida que comprova a conformidade dos dados registrados no Sadipem no que diz respeito especificamente aos limites objeto de análise dos procedimentos executados.

Em consulta direta às fontes de informações (Siconfi e Cadastro da Dívida Pública – CDP) a equipe de auditoria avaliou que os dados constantes da referida documentação evidenciada pela STN e registrados no Sadipem cumprem o critério de conformidade.

Entretanto, foram identificadas algumas divergências de valores e de percentuais relativos ao limite de despesas com pessoal, evidenciados no Sadipem, nos pareceres dos Tribunais de Contas e nos dados extraídos diretamente do Siconfi (Anexo 2 do RGF). Observou-se que em algumas situações há entendimentos distintos entre a STN e os Tribunais sobre itens de despesas de pessoal que devem compor a base de cálculo dos limites, além de atualizações de dados no Sadipem que ocorrem posteriormente ao Parecer dos Tribunais de Contas, acarretando diferenças entre as bases de análise. Entretanto, para os processos analisados, tais discrepâncias de valores não interferiram no cumprimento dos limites.

Cabe registrar que não foi possível assegurar a conformidade de alguns valores registrados no Sadipem, como os encargos da dívida consolidada e das operações contratadas, com liberações a partir do início do exercício em curso, dispostos na aba “Operações Contratadas” do Sadipem; e os valores referentes a operações que o ente firmou no intervalo entre o fim do exercício anterior e a data do novo PVL, os quais não integram a Dívida Consolidada e o CDP no Sadipem.

Em relação a esse último caso, deve-se esclarecer que tanto o RGF quanto o CDP são fontes que apresentam informações do final do exercício anterior ao PVL e são consideradas fontes válidas para a conferência que a STN faz para atestar a conformidade dos valores. Se o ente firmou operação de crédito no intervalo entre o fim do exercício anterior e a data do novo PVL, seus valores são registrados na aba “Operações Contratadas”, item “Cronograma de pagamentos”, coluna “Operações contratadas com liberações a partir do início do exercício em curso”.

Porém, não foi identificado procedimento para confirmar os respectivos valores, considerando-se como válidos os valores declarados pelo ente. Fragilidade semelhante foi identificada quando o valor da Dívida Consolidada, registrado no Sadipem, não confere com o RGF. Para esses casos, o ente dispõe da aba “Notas Explicativas”, esclarecendo o motivo da divergência, mas sem o acompanhamento de documento probatório.

A respeito das informações da aba “Operações não Contratadas”, na qual o usuário procede à escolha das operações não contratadas, a partir de interação promovida junto ao ente, verificou-se que não há a definição no Manual do Sadipem de quais critérios deverão ser observados para esse procedimento, o que pode afetar o cálculo do limite de endividamento e elevar o risco de aprovação indevida de pleito. O Manual do Sadipem informa que o sistema relaciona as operações do ente pleiteante em tramitação na STN ou no Senado e autorizadas e ainda não contratadas, mas não define os critérios, abrindo margem para subjetividade na escolha dos PVL em tramitação que irão compor a aba “Operações não Contratadas”.

Outro risco identificado refere-se às exclusões de PVL na aba “Operações não Contratadas”, pois não há registro do histórico dessas exclusões, conforme manifestação apresentada pela Unidade. A opção encontrada pela STN para identificar possíveis exclusões foi comparar os relatórios do Sadipem, os quais são gerados cada vez que é assinado digitalmente. Apesar de ser uma possibilidade, esse controle se torna bastante trabalhoso, sendo que a transparência permanece fragilizada, pois não há informações sobre o nome do analista que efetuou a exclusão, bem como a data e sua motivação.

Essas fragilidades operacionais podem afetar a efetividade da verificação do cumprimento dos limites estabelecidos pela RSF nº 48/2007 para a aprovação dos pleitos de garantias pelos entes subnacionais.

#### **b. Interferências das decisões judiciais na aprovação de pleitos**

Além dessas vulnerabilidades operacionais, destacam-se como elementos de risco ao processo de avaliação dos pleitos dos entes pela STN no processo de verificação do cumprimento dos limites estabelecidos, a interferências das decisões judiciais, que impõem a aprovação de pleitos a entes que não cumprem os limites previstos. A título de exemplo, cita-se o processo de nº 17944.101229/2019-21, relativo ao Estado de Mato Grosso. Apesar de não ter cumprido o limite de despesa com pessoal para o Poder Executivo e Tribunal de Contas, o ente obteve parecer favorável da STN em virtude de liminar judicial concedida pelo STF, que decidiu que são as certidões e os documentos emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso que devem ser levados em conta na interpretação do artigo 23 da LRF, inclusive na aplicação, ou não, das sanções previstas em seu §3º.

Dessa forma, embora haja uma série de normativos estabelecendo limites de despesas que devem ser cumpridos pelos entes solicitantes de garantias, há a possibilidade de aprovação dos pedidos mediante decisão judicial, em que pese o descumprimento dos requisitos previstos. Tal possibilidade tem fragilizado o sistema de garantias, em vista do risco crescente de honras pela União de parcelas de empréstimos não quitados pelos entes subnacionais, que já na etapa de avaliação do pleito pela STN apresentava, por exemplo, parcela significativa da RCL comprometida com o pagamento de despesa com pessoal.

#### **c. Vulnerabilidades normativas relacionadas à margem da União para prestar garantias**

O maior ponto de fragilidade no quesito limites vai além das rotinas operacionais, pois refere-se à estrutura das normas (sob as quais a STN tem limitado poder de atuação), as quais estão mais direcionadas aos entes subnacionais, enquanto que à União é exigido o cumprimento de um amplo limite para a concessão de garantias. O limite previsto na LRF não tem se mostrado suficiente para refletir uma margem prudente para a União prestar garantias a empréstimos contraídos por entes subnacionais, pois não integra plenamente o caráter fiscal-financeiro de suas contas, cuja fragilidade tem sido evidenciada nos últimos anos.

Uma das regras de limite voltadas à União, diz que as garantias concedidas não poderão exceder 60% da RCL, sendo que em 2019 o saldo consumiu pouco mais de sua metade. Em complemento a este limite, o art. 9º A da RSF nº 48/2007 dispõe que “respeitado o limite de que trata o art. 9º, deverá ser estabelecido, mediante deliberação do Senado Federal,

intra-limite anual das garantias concedidas pela União”. O intra-limite é proposto pela STN com base em metodologia própria, a partir de critérios como meta de resultado primário estimada para os entes, o limite de concessão de garantia e capacidade de pagamento, ou seja, considera a situação fiscal dos entes e não a da União.

Denota-se, assim, que a metodologia utilizada para a propositura pela STN do intra-limite anual não avalia a condição fiscal da União, mas apenas a dos entes subnacionais. Em sua manifestação a questionamentos acerca de controles, registros, periodicidade do acompanhamento do intra-limite e sua divulgação do nível de comprometimento em sítio eletrônico, a Unidade limitou-se a informar que a área responsável pela verificação do cumprimento do intra-limite é a Coordenação-Geral de Contabilidade da União (CCONT), que por ocasião da elaboração do RGF do 3º quadrimestre do ano de referência apura o montante de garantias concedidas.

A partir de maio de 2020, a COPEM implementou controle, de forma individualizada para cada PVL, visando verificar o cumprimento do intra-limite sugerido à Secretaria Especial de Fazenda, ainda que não tenha havido aprovação do intra-limite por parte do Senado Federal. Tal controle constitui uma medida de prudência, assim como um boa prática.

Não há evidências, nas atas de reunião do Comitê de Garantias (CGR), de que o monitoramento do intra-limite anual seja acompanhado pelo referido comitê, à similitude do acompanhamento dos limites prudencial e legal.

Adicionalmente, verificou-se que o processo para a projeção do intra-limite pela STN e a sua aprovação pelo Senado Federal é intempestivo, ora pelo atraso no encaminhamento da proposta pela STN, ora pela demora em sua aprovação pelo Senado Federal. Conforme informação prestada pela unidade, as propostas para os intra-limites de garantias para 2019 e 2020 foram encaminhadas ao Senado Federal por Ofício do Ministro, respectivamente, nos dias 28.12.2018 e em 06.05.2020, sendo que a aprovação do Senado para 2019 ocorreu apenas em dezembro de 2019, ou seja, já no encerramento do exercício. Dessa forma, a intempestividade na propositura e na aprovação do intra-limite anual pode afetar a efetividade de sua aplicação.

Para o intra-limite tratado pelo art. 9º A da RSF nº 48/2007 foi fixado em 2019 o montante de R\$ 22,5 bilhões para garantias da União a serem concedidas nas operações de crédito interno e externo de interesse dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Conforme o RGF Consolidado de 2019, as operações de crédito interno e externo atingiram o montante de R\$ 16,6 bilhões em valor contratual, representando 74% do limite.

Analisando-se seus desempenhos, verifica-se que, no que depender destes dois limites específicos (artigo 9º e 9ºA da RSF nº 48/2007), ainda há bastante margem para a concessão de garantias pela União, conclusão que não se alinha ao cenário dos últimos anos de endividamento público elevado (inclusive devido a honras de garantias) e de déficit fiscal.

#### **d. Vulnerabilidades normativas relacionadas aos entes federativos**

Quanto às regras direcionadas aos entes subnacionais, verificou-se que o arcabouço normativo do sistema de garantias é voltado para assegurar a avaliação da capacidade do ente honrar seus compromissos financeiros, visando reduzir o risco de a União eventualmente honrar suas garantias. A respeito do comportamento do alcance dos percentuais dos limites tratados neste tópico, destacam-se as seguintes constatações:

- Analisando-se os dados dos oito estados e das duas capitais da amostra, verifica-se que, com relação ao limite de 11,5% da RCL (previsto pelo inciso II do artigo 7º da RSF nº 43/2001), esses entes alcançaram em média 6,5% da RCL. Em relação ao comprometimento da dívida consolidada, a média de comprometimento do limite entre os entes foi de 42,5%, sendo que, conforme a RSF nº 40/2001, o ente pode se endividar: i) no caso dos estados e do Distrito Federal: até duas vezes a RCL; ii) e no caso dos municípios: até 1,2 vezes da RCL.
- Para os 15 pequenos municípios, o comprometimento médio anual com amortizações, juros e demais encargos da dívida consolidada (inciso II do artigo 7º da RSF nº 43/2001) foi de 1,25% da RCL (o limite permitido é de 11,5% da RCL). Em relação ao comprometimento da dívida consolidada, nove municípios apresentaram percentual negativo. E o maior nível de comprometimento atingiu 21,79% do limite permitido, o qual não pode exceder, conforme a RSF nº 40/2001, a 1,2 vezes da RCL.

De forma geral, verifica-se que para o grupo dos estados e das duas capitais houve razoável utilização dos percentuais de limites; relativo aos pequenos municípios, este comprometimento foi baixo. Dessa forma, observa-se que, para grande parte dos entes analisados, o requisito dos limites foi cumprido. Ao se analisar os requisitos dos limites isoladamente, verifica-se que há ainda bastante margem para eventuais novas operações de crédito, especialmente para o grupo dos municípios pequenos, o que requer atenção no caso de aumento do endividamento desse tipo de ente. Registra-se que em uma das reuniões com a STN, foi informado que alguns municípios realizaram operação de crédito garantidas pela União com valores não compatíveis com o seu porte, considerando tamanho, população e capacidade de arrecadação. A despeito dessas características, todos cumpriram os requisitos para celebrar contrato de garantia com a União, o que pode revelar que os parâmetros utilizados deixam de levar em consideração diversos outros aspectos intrínsecos no seu processo de avaliação. Destaca-se que a participação dos municípios no saldo de garantias concedidas pela União vem sendo ampliada ao longo do tempo, conforme demonstram os Relatórios Quadrimestrais de Operações de Crédito Garantidas.

Ainda sobre as regras para avaliar o grau de comprometimento de endividamento dos entes subnacionais, identificaram-se alterações à Resolução do Senado Federal nº 43/2001 que favorecem os entes, mas ampliam os riscos para a União.

Inicialmente, o cálculo para apurar o percentual previsto pelo artigo 7º, inciso II, da RSF nº 43/2001 seria feito pela média anual dos cinco exercícios financeiros subsequentes da relação entre o comprometimento previsto e a receita corrente líquida projetada ano a ano. Na primeira alteração desta regra, ocorrida em 2008, este cálculo foi ampliado para considerar a média anual de todos os exercícios financeiros em que houvesse pagamentos previstos da operação pretendida. Em 2009, houve duas alterações, a primeira estendeu o cálculo da

média anual para considerar todos os exercícios financeiros em que houvesse pagamentos previstos da operação pretendida até 31.12.2027; a segunda, a qual está vigente atualmente (RSF nº 36/2009), previu que o cálculo deverá considerar, alternativamente, o que for mais benéfico para o ente entre as seguintes opções: todos os exercícios financeiros em que houver pagamentos previstos da operação pretendida; ou os exercícios financeiros em que houver pagamentos até 31.12.2027. Com essa norma, tornou-se quase impossível o ente pleiteante não cumprir esse requisito.

Dentre os processos PVL analisados, houve um caso que a média até 2027 ficou além do limite permitido, sendo então mais benéfica a média até o término da operação. Ressalta-se que os cálculos ano a ano revelaram que de 2019 a 2025 o percentual desse comprometimento sobre a Receita Corrente Líquida ficou acima do limite permitido.

Pelo exposto, verifica-se que o conjunto de normas direcionadas para avaliar o grau de comprometimento de limites, deixa à margem a avaliação ampla da capacidade da União em conceder garantias, pois não considera outros parâmetros no âmbito dos limites da União como endividamento, resultado primário, grau de despesas correntes e montante de garantias já honradas pela União. Essa constatação representa uma dissonância entre as regras existentes e o dever do sistema de garantias em observar a manutenção da sustentabilidade da gestão fiscal da União.

O panorama dos últimos anos revela que a União, mesmo com índices fiscais e financeiros que demonstram a fragilidade de suas contas, continua a conceder garantias por meio do aval de procedimentos que, do ponto de vista legal, tem sua conformidade cumprida, mas contribuiu para afetar a sustentabilidade de suas finanças quando da efetivação da honra de garantias sem a correspondente execução da contragarantia.

Essa reflexão extrapola o limite de atuação da STN, pois, como define a Lei de Responsabilidade Fiscal, os limites e condições para a União conceder garantias são estabelecidos pelo Senado Federal, o que adentra o caráter político envolvido no tema, indo além do debate técnico.

Convém adicionar informação quanto à atuação da Gestão de Riscos da STN a respeito do tema. Foi conduzido processo de gerenciamento de riscos do subprocesso “Limite Global de Garantia da União”, por meio do qual identificou-se o evento de risco “Subestimar ou superestimar a projeção”. Apesar de o evento de risco ser considerado de nível baixo, não sendo de tratamento obrigatório de acordo com a metodologia de Gestão de Riscos da STN, em face a atual conjuntura, decorrente da crise sanitária provocada pela pandemia de coronavírus, haverá reavaliação do risco ao longo de 2020.

Pelo exposto, verifica-se que, apesar de os resultados dos procedimentos de auditoria não terem evidenciado inconsistências quanto ao processo de aprovação dos PVL pela STN, com o cumprimento dos limites de garantias concedidas pela União, e de endividamento e de despesa com pessoal do ente pleiteante, são apontadas recomendações para a melhoria de procedimentos operacionais adotadas pela unidade visando o melhor controle e confiabilidade dos dados do Sadipem, que são utilizados para o cálculo dos limites. A finalidade é propiciar aos usuários do manual do Sadipem o conhecimento sobre quais



procedimentos devem ser executados para a validação de dados disponibilizado, bem como dar maior segurança ao sistema, por meio da implantação de histórico de registros efetuados pelos usuários.

Em relação à constatação de que o conjunto de normas que compõe o sistema de garantias não ser suficiente para refletir a margem da União para prestar garantias, verificam-se limitações para a atuação da STN, uma vez que a LRF dirige ao Senado a competência para a definição de tal margem. Porém, a STN deve alertar com dados técnicos sobre as consequências de se manter a atual estrutura de normas. Um desses efeitos é o aumento do risco de a União ter de assumir o pagamento de parcelas de empréstimos de entes que não cumpriram os limites estabelecidos nas normas.

### **3. Fragilidades no processo de harmonização das informações necessárias ao cálculo da CAPAG.**

A classificação de capacidade de pagamento (CAPAG) compõe o rol de controles executados pela STN para a verificação de limites e condições necessário para a emissão de parecer favorável ou não à garantia da União. Considerando que a equipe de auditoria avaliou como elevado o risco residual dos controles existentes na Unidade relacionados à concessão de garantia da União a ente que não possui capacidade de pagamento, procedeu-se a análise das informações apresentadas pela Unidade no sentido de avaliar em que medida o rol de procedimentos atualmente adotados para o cálculo dos indicadores da CAPAG contribui para refletir a real capacidade de pagamento dos entes subnacionais. A metodologia da CAPAG foi definida no nível estratégico da STN, havendo consulta à COREM/STN, a qual é responsável pela análise da capacidade de pagamento.

A metodologia para a classificação da CAPAG está descrita na Portaria MF nº 501/2017, determinando a análise dos seguintes indicadores econômico-financeiros para a classificação: endividamento; poupança corrente; e liquidez.

A STN, em apresentação realizada, cujo tema tratou de CAPAG, descreveu de forma detalhada os procedimentos adotados para cálculo dos indicadores.

A análise da capacidade de pagamento, para os estados signatários do Programa de Reestruturação e Ajuste Fiscal (PAF), inicia-se no âmbito da avaliação do programa. São empregados nos cálculos dos indicadores os números obtidos a partir da avaliação do cumprimento das metas do programa, conforme previsto normativamente. Deste modo, no âmbito da avaliação, as informações obtidas a partir de sistemas como Siconfi, Sadipem, SAHEM e SID, além de informações repassadas pelo próprio ente, são tratadas de modo que os números sejam harmonizados aos conceitos e às regras do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF). Tais informações são utilizadas tanto na aferição das metas do PAF quanto no cálculo dos indicadores da CAPAG.

Todavia, o processo é complexo e custoso, pois: prevê uma sequência de etapas para o tratamento das informações obtidas, sendo que parcela do trabalho de tratamento envolve

tarefas mecânicas, que não agregam valor às análises; considera uma variedade e volume expressivos de informações, em diversos formatos, oriundas de sistemas, de entes subnacionais e de Tribunais de Contas; requer interação constante com os entes, na solicitação de informações complementares ou ajustes e esclarecimentos, a qual, a depender do volume de informação envolvido, demanda gestão da comunicação, tanto por parte da STN quanto por parte do ente; os prazos são exíguos para as análises; e os ajustes demandados dos entes podem implicar em correções nos demonstrativos e consequente republicação dos mesmos, o que demanda nova análise por parte das equipes da STN.

A quantidade e complexidade envolvidas nesse processo ocorre devido a STN não fazer exigência do cumprimento de que as informações utilizadas no cálculo dos indicadores da CAPAG observem os conceitos estabelecidos no MCASP e no MDF, conforme dispõe a Portaria MF nº 501/2017. Com efeito, a Unidade tem de alocar bastante tempo para harmonizar as informações para só então executar o cálculo. Assim, o fato de não estarem de acordo com os critérios contábeis e fiscais estabelecidos pela STN compromete a qualidade e confiabilidade das informações.

Para os estados que não aderiram ao PAF as fontes de dados para o cálculo da CAPAG é o sistema Siconfi. São procedidas análises, registradas em planilhas, no sentido de identificar eventuais inconsistências entre os números oriundos dos demonstrativos utilizados como fonte de informação, porém sem o emprego da minúcia e profundidade próprias do tratamento dispensado aos entes que aderiram ao PAF. Buscam-se, para dirimir as incongruências constatadas, esclarecimentos e/ou ajustes junto aos entes.

Para os municípios, a análise das informações que irão compor os indicadores, também registrada em planilhas, se baseia em 13 critérios de risco<sup>12</sup>, por meio dos quais se avalia a consistência de informações mediante a comparação entre demonstrativos disponibilizados pelos entes (balanço patrimonial e anexos do RGF). O aprofundamento das análises irá depender da contribuição de cada critério à nota final da CAPAG. Nas análises é dada maior ênfase às informações que irão compor os indicadores de poupança corrente e de liquidez, pois os resultados destes indicadores possuem maior peso na nota da CAPAG. Também, são analisadas variações nas contas ao longo dos anos, de modo a identificar alterações atípicas. A depender da inconsistência identificada, o ente é demandado a apresentar esclarecimentos ou realizar correções.

Apesar de serem razoáveis os critérios e a forma de avaliação da STN, não se pode afirmar que o tratamento das informações dos municípios e dos estados não incluídos no PAF resulte no alinhamento integral aos conceitos e às regras do MCASP e do MDF, pois a harmonização aos referidos manuais feita pela STN no caso dos entes que não possuem PAF é limitada, em razão de não ser possível obter todas as informações para realizar os ajustes necessários. Tal fato

---

<sup>12</sup> Preenchimento de Caixa; Caixa RGF An2 x RGF An5; RPPS no lugar correto; RGF com saúde e educação; OF x PC; OF negativas; DCA x RREO (receitas); DCA x RREO (despesas); Deduções negativas DCA; Outras receitas intra; Deduções constitucionais; Valores restituíveis e 13 Variação do Caixa, conforme planilha “novo\_modelo\_CAPAG\_2020\_v0.8.5 - 2- Correia Pinto SC 2020 07 14.xls”.

compromete a confiabilidade das informações, podendo vir a refletir negativamente na real capacidade de pagamento do ente.

Nesse contexto, é preciso ressaltar o esforço feito pela STN para ampliar o recebimento das informações contábeis dos entes subnacionais por meio da Matriz de Saldos Contábeis (MSC). O recebimento padronizado dos saldos contábeis dos entes da federação, além de facilitar o processo de consolidação das contas nacionais, permite também o cálculo e conferência pela STN dos indicadores da CAPAG com os dados constantes do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), RGF e demonstrativos contábeis enviados pelos entes por meio do Siconfi.

Verifica-se que, ao longo dos últimos anos, vem aumentando o número de entes que encaminham seus dados pela MSC<sup>13</sup>; contudo, ainda é um processo em evolução, tendo em vista as especificidades da contabilidade e dos planos de contas dos entes. Destaca-se que, no âmbito do gerenciamento de riscos do processo Análise de Capacidade de Pagamento, atribui-se à MSC o caráter de controle preventivo relacionado ao evento de risco “Erro ou falha na operação de cálculo da CAPAG”.

O grande desafio para a consolidação e uniformização da contabilidade nacional refere-se à padronização de entendimentos sobre os critérios contábeis e fiscais adotados pelos entes. Além dos diferentes níveis de desenvolvimento da contabilidade dos entes, há o dilema enfrentado pelos gestores financeiros de estados e municípios quanto à adoção dos critérios contábeis e fiscais expressos nas determinações dos tribunais de contas ou àqueles contidos nas orientações emitidas pela STN, quando divergentes entre si.

Em que pese as dificuldades que envolvem esse processo, verifica-se que a Unidade tem empreendido esforços na melhoria do procedimento de cálculo dos indicadores da CAPAG. Atualmente, está em desenvolvimento o Módulo de Análise Fiscal no Siconfi, o qual visa automatizar e otimizar a avaliação, simplificando a gestão da informação e da comunicação e liberando recursos humanos para o trabalho de análises. Porém, de acordo com as explanações da COREM/STN, não se vislumbra que a interação constante com o ente (a qual gera um custo elevado da avaliação da conformidade dos dados) será minimizado, pois a qualidade da informação não é o foco do processo de implantação do sistema, mas sim a operacionalização automática (ao invés de manual).

Assim, identificou-se que são geradas informações com diversos patamares de qualidade e confiabilidade (em relação ao alinhamento aos critérios e regras do MCASP e MDF), cujo potencial para gerar distorções nos indicadores de cálculo da CAPAG deve ser avaliado pela Unidade Auditada. Em contraponto, verificaram-se esforços da Unidade para a melhoria da qualidade das informações e para a implementação da operacionalização automática em substituição ao processo manual hoje existente. Nesse contexto, destaca-se a parceria entre a CCONF e a COREM que visa, no curto prazo, conforme informado pela Unidade, usar verificações de consistência nos dados subnacionais, a ser feita pelo SICONFI e, no médio

---

<sup>13</sup> Ver estatísticas em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/contabilidade-e-custos/relatorios-contabeis-e-fiscais-de-estados-df-e-municipios>

prazo, realizar o cálculo da CAPAG por meio da matriz de saldos contábeis, o que facilitaria o trabalho de harmonização dos demonstrativos com o MDF e MCASP.

#### **4. Impacto das fragilidades metodológicas da análise da suficiência de contragarantias nas decisões judiciais.**

Tendo em vista a crescente suspensão de execução de contragarantias por liminares judiciais, foram analisados processos<sup>14</sup> relativos a ações cíveis impetradas em 2019 por entes subnacionais, cujas decisões foram favoráveis a eles no sentido de suspender as respectivas contragarantias. O exame objetivou identificar possível causalidade entre os argumentos que motivaram a demanda dos entes e eventuais fragilidades metodológicas do cálculo da margem de suficiência de contragarantias. Os processos analisados resultaram em contragarantias não executadas, que, até 25.06.2020, atingiram o montante de R\$ 5,9 bilhões, havendo estimativa de ultrapassar R\$ 6,1 bilhões até o final do ano de 2020. A metodologia foi definida no nível estratégico da STN, havendo consulta à COAFI/STN, a qual é responsável pela análise da suficiência das contragarantias nos pleitos que solicitam garantia da União.

Os exames foram direcionados considerando o que dispõe o artigo 40, § 1º, da LRF, o qual estabelece que a concessão de garantia está condicionada ao oferecimento de contragarantia, em valor igual ou superior ao da garantia a ser concedida.

Verificou-se que as petições dos entes junto ao STF estão fundamentadas em um contexto de desequilíbrio fiscal em que, num quadro com redução de receitas e elevação das despesas obrigatórias, a execução de contragarantias compromete a implementação de políticas públicas, a prestação dos serviços públicos essenciais, o pagamento dos salários e proventos do funcionalismo, causando prejuízos à coletividade; justamente despesas de vulto que são preteridas no cálculo de margem, tanto pela metodologia atual quanto pela antiga (Portaria MF nº 306/2012).

A Portaria MF nº 501/2017 estipula a atual metodologia, a qual é baseada em cálculo de margem de receitas sobre despesas. As receitas consideradas são as oriundas de tributos diretamente arrecadadas e decorrentes de transferências constitucionais. Já as despesas restringem-se ao serviço da dívida e, no caso de Estados, soma-se às transferências constitucionais realizadas em favor dos municípios. A Portaria MF nº 306/2012 previa a adoção das mesmas fontes de receitas. No entanto, não previa exclusão de transferências constitucionais, no caso dos estados, da base de cálculo.

As análises realizadas pela auditoria verificaram que o controle existente, representado pela Margem OG da metodologia, demonstrada no quadro a seguir, é incapaz de fornecer uma informação realista acerca da suficiência da contragarantia, pois não desconsidera despesas obrigatórias, cuja obrigatoriedade de pagamento, combinada ao desequilíbrio fiscal, constituem objeto principal da alegação do ente para pleitear a suspensão da execução da

---

<sup>14</sup> Ações Cíveis Originárias nº 3215 (Minas Gerais), nº 3244 (Minas Gerais), nº 3252 (Minas Gerais), nº 3270 (Minas Gerais), nº 3280 (Rio Grande do Norte), nº 3285 (Amapá); e nº 3262 (Goiás)

contragarantia na justiça. A deficiência da metodologia compromete o atendimento do disposto no artigo 40, § 1º, da LRF.

**Quadro 1 – Margem anual de suficiência de contragarantia de pequenos municípios (em R\$)**

Ente interessado	Margem anual <sup>1</sup> (A)	Componente OG anual <sup>2</sup> (B)	Margem OG (C) = (A) – (B)	Despesa com Pessoal (D)	% (E) = (D)/(C)
Costa Rica	43.145.098,91	1.846.969,66	41.298.129,25	42.732.802,54	103%
Ivinhema	38.206.986,95	491.210,59	37.715.776,36	49.637.018,84	132%
São Gabriel do Oeste	50.137.394,49	460.420,31	49.676.974,18	74.462.425,09	150%
Massaranduba	29.794.990,27	475.596,61	29.319.393,66	26.396.356,40	90%
Schroeder	22.116.092,76	440.343,23	21.675.749,53	29.567.851,41	136%
Alto Feliz	13.141.897,96	305.287,16	12.836.610,80	7.865.668,02	61%
Cotiporã	14.665.793,48	257.840,01	14.407.953,47	8.394.069,44	58%
Jaquirana	11.629.671,78	221.170,28	11.408.501,50	9.052.938,60	79%
Passos Maia	8.481.144,45	199.219,96	8.281.924,49	11.388.897,48	138%
Bom Jesus	8.054.171,31	189.730,95	7.864.440,36	8.253.517,49	105%
Vale Real	13.845.054,71	172.026,23	13.673.028,48	10.400.936,22	76%
Itá	34.372.203,62	165.204,50	34.206.999,12	19.650.927,92	57%
Campina das Missões	9.456.203,56	149.485,20	9.306.718,36	12.919.726,05	139%
Tio Hugo	12.705.163,82	107.042,79	12.598.121,03	9.077.945,40	72%
Entre Rios	10.862.745,46	100.280,68	10.762.464,78	8.578.167,57	80%

Fonte: Portaria MF nº 501/2017; Tabela elaborada pela equipe de auditoria, com base na amostra selecionada, a partir de informações disponibilizadas e/ou indicadas pelo auditado por meio do OFÍCIO SEI Nº 163853/2020/ME, e do Despacho SEI Nº 10107963/2020; Despesas pagas, GND 1 - PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS, extraído do RREO 6º Bimestre de 2019 de cada ente.

<sup>1</sup>Somatório das receitas próprias e de transferências constitucionais do ente pleiteante, subtraídas as despesas com serviço da dívida e de transferências constitucionais e legais, no caso dos Estados.

<sup>2</sup>Valor correspondente ao somatório da média anual de pagamentos constantes do Cronograma Financeiro da respectiva operação de crédito com garantia da União pleiteada.

Se a margem for superior ao componente OG, a contragarantia oferecida é julgada suficiente, conforme artigo 7º da Portaria MF nº 501/2017. Essa é a margem utilizada pela STN para avaliar a suficiência da contragarantia.

Interpretando os dados do município de Costa Rica, por exemplo, tem-se que o ente dispõe de margem de R\$ 41 milhões anuais para comprometer como contragarantia, o que é irreal e dissonante com os compromissos obrigatórios. A título de exemplo, quando se desconta a despesa com pessoal para o referido município, a Margem OG fica negativa. Tal situação é observada em muito dos casos apresentados.

No caso de se levar em consideração outras despesas obrigatórias, possivelmente a Margem OG ficaria mais restrita e, conseqüente, poderia melhor retratar a fidedignidade da situação fiscal dos entes.

Verifica-se, a partir da análise das informações presentes no quadro e das argumentações dos entes junto ao STF, que a margem não indica a parcela das receitas que o ente está apto, efetivamente, a comprometer a título de contragarantia, posto que não estão consideradas no cálculo despesas obrigatórias e vinculações de receitas, cujo montante envolvido costuma ser significativo, como despesas com pessoal; as aplicações mínimas em educação e saúde previstas nos artigos 198 e 212 da CF/88; e déficits previdenciários. Também, não são considerados no cálculo as operações de crédito, com ou sem garantia da União, em trâmite e passíveis de contratação e conseqüente assunção de dívida.

Instado a se manifestar sobre o tema, o CGR informou que suas diretrizes para subsidiar a verificação da suficiência das contragarantias oferecidas à União pelos entes subnacionais, bem como para a análise do comprometimento de suas receitas com a prestação de contragarantias, estão alinhadas à Portaria MF nº 501/2017 e à Portaria STN nº 882/2018<sup>15</sup>. Nesse sentido, verifica-se um ponto de fragilidade da governança do sistema de garantias, representada nessa análise pelo referido Comitê de Garantias, por não identificar o risco futuro de crescimento de inexecuções de contragarantias, diante da oportunidade suscitada pelo aval da própria metodologia, consubstanciada pela Portaria MF nº 501/2017.

Argumentou ainda que “apesar das vinculações remanescentes, ainda apresenta liquidez, como pode-se constatar em diversos casos nos quais houve a plena recuperação dos valores honrados pela União”, e demonstrou confiança na efetividade do controle de verificação da capacidade de pagamento (CAPAG). Tal posicionamento revela que o CGR não está considerando a atual situação de aumento de endividamento dos entes subnacionais. Desconsiderar este fato, o qual combinado à fragilidade da metodologia de análise da suficiência da contragarantia, sujeita a União ao acaso para recuperar honras executadas em uma eventual situação de *default* generalizado. Reforça-se que a análise das intervenções judiciais que impediram a execução de contragarantias indicou uma concorrência entre execuções de contragarantias, despesas e vinculações de receitas. Estas mesmas despesas e vinculações, embora vultuosas, em ambas as metodologias, não foram subtraídas da base de cálculo da margem das receitas que o ente pode efetivamente comprometer a título de contragarantia.

Ainda que os controles tenham sido aprimorados a partir da Portaria MF nº 501/2017, a atual forma de cálculo de margem não possui a utilidade necessária para proporcionar adequado grau de confiança quanto à suficiência da contragarantia ofertada.

Quanto à CAPAG, ressalte-se que, embora a Unidade tenha manifestado confiança na metodologia de aferição da capacidade de pagamento, os controles não são infalíveis.

Desconsiderar despesas de vulto na atual metodologia do cálculo da margem de suficiência acarreta o falso diagnóstico da capacidade dos entes honrarem eventuais execuções de contragarantias, fazendo-se necessário promover, minimamente, uma reflexão acerca da

---

<sup>15</sup> Tal portaria se refere à definição dos conceitos das variáveis utilizadas e os procedimentos a serem adotados na análise da capacidade de pagamento e na apuração da suficiência das contragarantias oferecidas. Registre-se que foi revogada pela Portaria STN nº 373/2020.

atual metodologia da referida margem visando ao fortalecimento deste controle, bem como complementar e validar os demais controles existentes, a exemplo da CAPAG.

Portanto, a judicialização dos conflitos federativos, que configura o grande impedor para a execução das contragarantias, expôs fragilidades das metodologias até então empregadas, identificando-se que tais fragilidades motivam a demanda pela intervenção judicial para suspensão de honras de contragarantias. A partir das análises procedidas, entende-se que a margem calculada não sustenta uma conclusão acerca da suficiência das contragarantias, a partir do que dispõe a LRF, parágrafo 1º do artigo 40.

## **5. Ausência de atividades de controle executadas pela STN no que se refere à análise da alavancagem das contragarantias oferecidas.**

Os entes subnacionais têm como praxe oferecer como garantia, em operações de crédito sem garantia da União, receitas oriundas de transferências constitucionais (Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal – FPE e Fundo de Participação de Municípios - FPM). Já nas operações de crédito envolvendo a União como garantidora, são ofertadas, como contragarantia, o mesmo fluxo de receitas, agregado das receitas próprias. A Lei nº 9.496/1997<sup>16</sup>, também prevê, para os financiamentos de dívidas junto à União, as mesmas fontes de receitas na qualidade de garantia. Diante disso, o mesmo conjunto de receitas é comprometido com garantias e contragarantias. Além disso, estas mesmas receitas serão utilizadas na assunção das diversas despesas do ente: pessoal, saúde, educação, vinculações, podendo gerar alavancagem, ou seja, um mesmo conjunto de receitas é comprometido sob diversas formas: garantias, contragarantias, despesas e demais vinculações de receitas. Situações de grave desequilíbrio fiscal dos entes, a depender do nível de alavancagem das receitas, podem implicar em incertezas quanto ao cumprimento dos compromissos destes com a União.

Diante disso, a equipe de auditoria procedeu a análises buscando identificar a suficiência e adequação de eventuais procedimentos ou controles executados pela Unidade destinados à análise da alavancagem de contragarantias oferecidas à União, em contratos garantidos por esta em 2019.

Por meio do Texto para Discussão “Exposição da União à Insolvência dos Entes Subnacionais”, de novembro de 2018, de autoria da STN, a Unidade externa sua preocupação com o nível de comprometimento de receitas dos entes subnacionais e de como isto pode refletir na União. No item 5.2, reconhece a necessidade de proceder estudos com vistas à verificação da alavancagem das contragarantias ofertadas, além de informar que a STN e Banco Central do Brasil (BACEN) estão conduzindo estudo neste sentido.

No entanto, até o momento, o tema alavancagem não foi aprofundado no Tesouro Nacional.

---

<sup>16</sup> Estabelece critérios para a consolidação, a assunção e o refinanciamento, pela União, da dívida pública mobiliária e outras que especifica, de responsabilidade dos Estados e do Distrito Federal.

Em diversas atas de reunião do Comitê de Garantias, tal como a 18ª, reunião de 24.09.2018, há registros da intenção de elaborar estudo sobre suficiência de contragarantias com lastro no FPE e no FPM. Questionada a respeito da realização do estudo, a Unidade informou a existência de restrições operacionais para a elaboração do estudo, pois a STN não possui acesso às operações de crédito efetuadas sem garantia da União. Também, afirmou que a execução de garantias e contragarantias tem encontrado impedimentos somente quando há intervenção do Poder Judiciário, ou seja, o fato de compartilharem as mesmas receitas com as instituições financeiras na qualidade de garantia não foi, até o momento, óbice à realização dos valores associados em caso de inadimplência do ente e posterior honra de aval.

Tal manifestação apresenta contradição, considerando situação levantada pelo próprio Tesouro no citado Texto para Discussão “Exposição da União à Insolvência dos Entes Subnacionais” sobre os efeitos da alavancagem em um cenário de grave desequilíbrio fiscal dos entes. A concorrência pelo mesmo conjunto de receitas oferecidas como garantia ou contragarantia gera incertezas com relação à assunção de obrigações com a União, aumentando a perspectiva de deterioração fiscal da União e elevando o risco soberano, conforme dispõe o texto mencionado.

No referido documento, a STN alerta também que o mesmo conjunto de receitas pode constituir garantia para outras políticas públicas, como por exemplo o estabelecimento de parcerias público-privadas.

Trabalho conduzido pelo TCU consubstanciado no Acórdão TCU nº 2435/2019 – Plenário<sup>17</sup>, embora se refira a tema diverso do tratado neste tópico, reforça o crescente endividamento dos entes subnacionais. Acrescenta, a partir de manifestações da STN no âmbito do trabalho conduzido, riscos à execução de garantias e contragarantias decorrentes de judicialização e insuficiência das garantias e contragarantias. Destaca, ainda, a dependência dos pequenos municípios pelas receitas oriundas de FPM, o que representa risco à medida que o volume de operações com garantia da União tem aumentado junto a estes entes.

Ambos, TCU e STN, trazem como um dificultador o desconhecimento do nível de comprometimento dos recursos do FPE e do FPM. Análise de dados constantes de sistemas operacionais da própria STN, tal como o PVL/Sadipem (concentra também o fluxo de operações de crédito sem garantia da União), CDP/Sadipem, bem como parcerias junto ao Banco Central e instituições financeiras federais (já que a maior parte das operações de crédito sem garantias estão concentradas nessas instituições) para a obtenção e tratamento de informações, podem ser considerados na busca de elementos para aprofundamento do tema.

A concorrência gerada pelo exercício destas receitas tem potencial para afetar a liquidez das garantias e contragarantias, motivo pelo qual existe a necessidade de promover estudos com a finalidade de conhecer o nível de comprometimento de receitas e seu impacto.

---

<sup>17</sup> Trata da constitucionalidade do oferecimento das receitas de impostos, FPE e FPM ofertadas como garantias por entes em operações de crédito com instituições financeiras, ante o disposto no parágrafo 4º, artigo 167 da CF/88,



A partir de 2016, as honras de avais pela União têm apresentado um comportamento ascendente, acompanhando o agravamento do quadro fiscal dos entes. Na sequência, os impedimentos judiciais à execução das contragarantias encontram respaldo justamente na disputa pelas diversas despesas do ente, tema tratado em outro tópico deste relatório. Registre-se que há potenciais R\$ 271,4 bilhões<sup>18</sup> em honras e, em um segundo momento, impedimento de execução de contragarantias. Deste modo, a alavancagem, junto com a judicialização, é fator que, potencialmente, afeta a execução das garantias e contragarantias ofertadas.

Ante todo o exposto, não há atividades de controle executadas pela STN no que se refere à análise da alavancagem das contragarantias oferecidas, apesar do risco de elevado comprometimento da liquidez delas provocado pelo aumento do endividamento dos entes. O tema foi discutido no nível da governança, porém sem adoção de medidas efetivas para implementação de estudos para aprofundá-lo.

## **6. Classificação da despesa com honras de garantias em ação orçamentária do serviço da dívida pública federal e sem impacto no resultado primário da União.**

### **a. Classificação orçamentária da despesa com honras de garantias**

No intuito de verificar se a dotação orçamentária prevista na LOA para as despesas relativas às honras de garantias está vinculada à Ação de Governo adequada, foram realizadas análises sobre os critérios adotados e registros efetuados pela unidade para os controles orçamentário e fiscal desse tipo de despesa.

A partir do levantamento da execução orçamentária das honras de garantias ocorridas no exercício de 2019, foram solicitadas informações sobre o processo de elaboração da proposta orçamentária e os critérios utilizados pela Unidade para a sua inclusão no Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA), a fim de se avaliar a adequação da atual classificação orçamentária para fins de transparência, monitoramento e controle dos valores executados.

De acordo com o Manual Técnico Orçamentário (MTO) de 2019, item 4.5.2, ação orçamentária é operação da qual resultam produtos (bens ou serviços) que contribuem para atender ao objetivo de um programa. Também está disposto (item 4.5.2.4.1) que o título é a forma de identificação da ação orçamentária pela sociedade nas Leis Orçamentárias Anuais (LOA), devendo expressar, de forma clara, o objeto da ação, não podendo conter sentença genérica que permita executar quaisquer despesas não relacionadas à operação.

Os testes aplicados evidenciaram que atualmente as despesas com honras de garantias concedidas a entes subnacionais em operações de créditos por eles contratadas estão incluídas na mesma ação orçamentária do serviço da dívida pública federal. A unidade efetua

---

<sup>18</sup> Dados extraídos do SID, em 11.08.2020, relativos a garantias concedidas a estados e municípios, cujas execuções de contragarantias estão suspensas por liminar judicial.

o registro das despesas com honras de garantias na Ação Orçamentária 0425 - Serviço da Dívida Pública Federal Externa e na Ação 0455 - Serviços da Dívida Pública Federal Interna, com detalhamento específico dos Planos Orçamentários (PO) 0004 - Honra de Compromisso Interno decorrente de Aval concedido pela União, e 0002 - Honra de Compromisso Externo decorrente de Aval concedido pela União.

Indagada sobre o motivo da inclusão da dotação de honras de garantias concedidas nas ações orçamentárias referentes ao Serviços da Dívida Pública Federal Interna e Externa, a Unidade informou que os pagamentos de honras de garantias decorrem de obrigações contratuais nas quais a União assume a responsabilidade de cumprir as obrigações financeiras vencidas junto aos credores, nos casos em que os entes não o façam. Portanto, as parcelas inadimplidas pelos entes, tornam-se obrigações para União, conforme previsto contratualmente.

Ademais a Unidade assegura que a criação de uma ou mais ações orçamentárias específicas para o pagamento das despesas com honras de garantias não trará maior transparência para a sua execução orçamentária, uma vez que o acompanhamento do orçamento e de sua execução continuarão a serem feitos da mesma forma que acontece hoje, por meio do SIOPE e no SIAFI<sup>19</sup>, podendo ser pesquisadas diretamente nestes sistemas ou na ferramenta Tesouro Gerencial.

Conforme apontado anteriormente, a ação orçamentária deve identificar fielmente qual é o objeto da despesa, de forma a se evitar a execução de despesas não relacionadas diretamente ao que foi aprovado na lei orçamentária. Daí, a importância de garantir que não haja a incorporação de produtos/serviços diversos ao que foi programado durante a proposta e aprovação do orçamento federal.

Neste ponto, cabe destacar as descrições contidas no cadastro de ações do SIOPE para o exercício de 2019, relativas às ações 0425 - Serviços da Dívida Pública Federal Externa e 0455 - Serviços da Dívida Pública Federal Interna, nos seguintes termos, respectivamente: “Cumprimento das obrigações financeiras afetas à Dívida Pública Federal Externa decorrentes da emissão de títulos do Tesouro Nacional para captação de recursos no exterior, mediante o pagamento do principal, dos juros e/ou dos outros encargos da dívida”, e “Cumprimento das obrigações financeiras, afetas à Dívida Pública Mobiliária Federal Interna decorrentes da emissão de títulos de responsabilidade do Tesouro Nacional, mediante o pagamento do principal e dos juros da dívida.”(grifo nosso)

Em ambas as ações, está claro que o objeto da despesa orçamentária se refere ao serviço da dívida pública federal externa e interna, decorrente de operações de crédito contratadas pela União a fim de obter recursos financeiros para a execução de políticas públicas. Denota-se, nesse tipo de operação de crédito, que a contrapartida da dívida contratada pela União é a entrada de recursos para a execução de políticas públicas.

Nesse sentido, a inclusão de despesas com honras de garantias concedidas a entes subnacionais em operações de créditos por eles contratadas na mesma ação orçamentária do

---

<sup>19</sup> Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento do Governo Federal (SIOPE); e Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI).

serviço da dívida pública federal não se configura, em tese, a forma mais adequada de dar transparência sobre a dotação alocada e executada para esse tipo de despesa, em que pese a possibilidade de sua identificação por atributo específico (planos orçamentários) em extrações nos sistemas gerenciais informados na resposta da unidade auditada.

Nota-se, a partir dos valores da dotação autorizada na LOA 2019, que as honras de garantias representam apenas 12% da ação 0455, e 1% da ação 0425, conforme dados obtidos pelo Siafi. Essa baixa representatividade das despesas com honras de garantias frente ao montante total da dotação do serviço da dívida pública federal, de fato, gera conforto para a gestão orçamentária em um cenário de crescimento nos pagamentos das garantias concedidas aos entes, porque permite um ágil remanejamento orçamentário diante de eventual insuficiência de dotação para essa despesa, em vista do expressivo montante alocado para o pagamento do serviço da dívida pública.

Contudo, embora a busca pela redução do número de ações na LOA possa trazer benefícios para a gestão da Dívida Pública Federal (DPF), principalmente quanto à possibilidade de agilização dos remanejamentos orçamentários, é preciso evitar a consolidação desconexa entre objetos de ações distintos, devido ao risco de prejudicar o controle orçamentário/fiscal e a adoção de critérios rigorosos para a projeção e limitação das despesas com honras de garantias, bem como permitir uma adequada transparência.

Ademais, diante da tendência de crescimento das honras de garantias pela União, intensificada pela forte crise fiscal dos entes, torna-se necessário limitar a concessão de garantias a patamares que não comprometam a sustentabilidade do endividamento público federal. Nesse ponto, a discussão sobre o impacto das honras de garantias no endividamento da União deve ser transparente tanto na fase de elaboração da proposta orçamentária, como no decorrer da sua execução, com os eventuais ajustes mediante remanejamento de dotações, deixando claro o impacto nas finanças públicas da crescente necessidade de honras de garantias concedidas pela União, principalmente em um cenário de deterioração fiscal que atravessam os entes subnacionais e o próprio governo federal.

Diante do exposto, constata-se que a classificação das despesas com honras de garantias na mesma ação do serviço da dívida pública federal não está apropriada por se tratarem de objetos orçamentários distintos, sendo mais adequada a criação de um programa de trabalho próprio para as despesas com honras, em vista da sua especificidade, o que traz mais clareza durante o processo da elaboração e discussão da proposta orçamentária.

#### **b. Impacto da despesa com honras de garantias no resultado fiscal**

No que tange ao cálculo do resultado fiscal, o Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) estabelece que o Resultado Primário é obtido a partir do confronto entre receitas e despesas orçamentárias de um dado período que impactam efetivamente a dívida estatal, podendo ser entendido, como o esforço fiscal direcionado à diminuição do estoque da dívida pública. Assim, as despesas orçamentárias primárias, apuradas pelo regime de caixa, seriam aquelas que diminuem o estoque das disponibilidades de caixa e haveres financeiros sem uma contrapartida em forma de diminuição equivalente no estoque da dívida consolidada.

Foi constatado que as despesas com honras de garantias têm sido classificadas como despesas financeiras. Desta forma, as despesas orçamentárias com honras de garantias, assim como as receitas oriundas das contragarantias recebidas dos entes subnacionais, são classificadas como financeiras, não sendo computados os montantes executados no resultado primário.

A unidade ratificou que, por se referirem a despesas orçamentárias realizadas a partir da constituição de Dívida da União decorrente da inadimplência do mutuário em contratos de empréstimos com garantia, devem ser registradas como despesas financeiras, sem impacto no cálculo do resultado primário.

Contudo, cabe ponderar sobre a possibilidade de o pagamento de honras de garantias ser considerado no cálculo do resultado primário, tendo em vista que se refere a uma saída de caixa que pode impactar a Dívida Consolidada Líquida (DCL), em caso de não recebimento correspondente por meio da execução das contragarantias recebidas dos entes subnacionais.

Assim, diante da possibilidade de parte dos haveres não gerarem caixa, é preciso constituir ajuste para perdas desses créditos da União, o que ocasionaria um aumento equivalente na dívida consolidada líquida. Tal situação, evidencia a diminuição do patrimônio da União devido ao crescimento da DCL em valor equivalente ao valor não recebido, reduzindo, por conseguinte, o resultado primário, que seria afetado pelo valor residual entre a obrigação assumida pela União (decorrente da dívida não paga pelos entes) e o não recebimento dos haveres correspondentes reconhecidos (constituição do ajuste para perdas).

Para ilustrar essa possibilidade de tratamento sobre o resultado fiscal, consta do Apêndice 1, um roteiro com os registros dos eventos referentes à execução das garantias concedidas e seu reflexo no cálculo do resultado primário da União.

Cabe ressaltar que se trata de procedimento similar ao dado aos ajustes para perdas de créditos a receber do FCO, FNE e FNO<sup>20</sup>, cujos montantes são computados para o cálculo do resultado primário, conforme verificado no Anexo de Riscos Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). Importante frisar que uma das finalidades do cálculo do resultado primário é demonstrar a economia orçamentária gerada para o pagamento das despesas financeiras, ou seja, o valor disponível (poupança/economia feita) para o pagamento dos juros e serviço da dívida, de forma a se evitar ao menos a sua elevação. Portanto, não sendo considerado esse efeito residual decorrente da assunção da obrigação pela União sem o posterior recebimento integral do haver, o resultado fiscal ficaria superavaliado, pois não estaria computando uma despesa orçamentária que gerou elevação da dívida pública.

Acrescenta-se, ainda, que de acordo com o previsto no MDF STN (Item 03.06.02.01), o Resultado Primário é *“obtido a partir do cotejo entre receitas e despesas orçamentárias de um dado período que impactam efetivamente a dívida estatal”*, podendo ser entendido, *“como o esforço fiscal direcionado à diminuição do estoque da dívida pública. (grifo nosso)”*

---

<sup>20</sup> Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-Oeste (FCO); Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste (FNE); e Fundo Constitucional de Financiamento do Norte (FNO).

Dessa maneira, considerando que o resultado primário demonstra o esforço fiscal para a redução da DCL, é preciso ponderar que a concessão de garantias se refere a uma decisão (já que é discricionária) da União em utilizar recursos orçamentários para honrar parcelas não pagas pelos estados e municípios, ou seja, uma decisão de alocar parte dos recursos orçamentários para assumir quantias de empréstimos não quitados pelos entes. Diferente, portanto, do pagamento de juros e serviço de dívidas contratadas pela União, que são classificadas como despesas financeiras por não afetar a DCL e não representar esforço fiscal.

Portanto, o resultado primário da União pode estar superavaliado por não computar uma despesa orçamentária que acarreta elevação da dívida pública.

## **7. Deficiências nos procedimentos utilizados para o controle das garantias concedidas e honradas.**

Conforme consta do art.73, IV, da Portaria nº 285/2018, que trata do Regimento Interno da STN, compete à CODIV coordenar o registro e o acompanhamento das garantias concedidas pela União e suas respectivas contragarantias, e promover a execução das obrigações decorrentes das garantias às operações de crédito, quando não honradas por seus devedores.

Já o art.92, IV, da mesma Portaria, estabelece que compete à COAFI gerir os haveres financeiros originados dos pagamentos de compromissos internos e externos realizados pelo Tesouro Nacional na qualidade de garantidor, inclusive aqueles decorrentes de eventual adesão, de Estados e do Distrito Federal, ao Regime de Recuperação Fiscal.

Para o controle das garantias concedidas, a CODIV utiliza um módulo específico do Sistema Integrado da Dívida Pública (SID), e para a gestão dos haveres oriundos de empréstimos garantidos pela União, a COAFI realiza a gestão a partir do Sistema de Acompanhamento de Haveres junto a Estados e Municípios (SAHEM).

Com o objetivo de examinar a adequação dos procedimentos de controle implantados por essas unidades para o cadastramento, inserções e alterações de registros nos sistemas SID e SAHEM, foram realizadas observações sobre as atividades operacionais estabelecidas atualmente, visando avaliar a tempestividade, a integralidade e a fidedignidade dos registros. A necessidade dos exames ganha importância no cenário em que a qualidade da informação tem impacto no monitoramento, no controle e no processo decisório dos usuários desses dados.

Os resultados das análises demonstram que, no geral, há uma razoável estrutura de controles implantados pelas unidades para a gestão das garantias concedidas e honradas, tanto no sistema SID como no SAHEM. Contudo foram identificadas algumas fragilidades nos processos de gestão que podem comprometer a tempestividade, a integralidade e a fidedignidade dos registros efetuados.

### **a. Registros no Sistema SID**

Nas atividades que envolvem os registros no sistema SID, constatou-se que não há previsão de prazos para o encaminhamento das informações pelas instituições financeiras e pelos mutuários dos empréstimos garantidos pela União, o que fragiliza o controle tempestivo das garantias concedidas.

O Manual Siafi - Macrofunção 20310 - Obrigações Internas e Externas, estabelece que as operações de crédito de que resultem obrigações para a União devem ser cadastradas no Sistema no prazo de quinze dias após a assinatura dos respectivos contratos no SID, e que as inclusões e alterações de dados referentes a desembolsos, amortizações, liquidações e alterações contratuais serão efetuadas no prazo máximo de cinco dias úteis, contados da data do evento.

A Unidade alegou que os prazos estabelecidos no manual Siafi não se aplicam atualmente, sendo observados para divulgação das informações de garantias os preceitos dispostos no artigo 54 da LRF, que determina a elaboração do RGF ao final de cada quadrimestre com as informações referentes ao Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores. Informou também que não possui ingerência sobre os credores das operações garantidas, uma vez que não há obrigação contratual para que estes disponibilizem à STN essas informações dentro do prazo de cinco dias úteis.

Para a avaliação da fidedignidade dos registros realizados no SID, foi indagado à Unidade a forma de conferência do saldo das garantias concedidas e honradas, constante da base da STN em relação à dos credores, bem como a correspondência dos contratos assinados com a relação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Não foi apresentada a descrição dos procedimentos e atividades realizadas periodicamente pela Unidade para a conciliação dos saldos de contratos de garantias concedidas e executadas, de modo a compatibilizar as bases do SID com a dos credores e mutuários, não sendo possível, assim, checar as etapas do processo de conciliação, de modo a avaliar a sua adequação e efetividade.

Foi constatado que não há manuais específicos do SID, pois, segundo informação prestada pela Unidade, o sistema é sempre a ferramenta utilizada dentro do processo de trabalho, denotando que o sistema foi desenvolvido sem documentação acerca dos procedimentos operacionais a serem observados pelos usuários. A falta de documentação do sistema de gestão pode comprometer a sua continuidade operacional e a execução padronizada dos procedimentos de controle, especialmente em uma eventual rotatividade de servidores, além de dificultar a análise e revisão de registros por supervisores e por órgãos de controle.

Já o processo de conciliação de dados visa assegurar que todos os eventos transacionais tenham sido identificados e registrados pela Unidade de maneira tempestiva e fidedigna, no intuito de manter o controle da real situação das garantias concedidas.

#### **b. Registros no Sistema SAHEM**

Quanto aos registros no sistema SAHEM, foram observados que os procedimentos de cadastramento e alterações de dados no sistema ocorrem no geral de forma manual. O controle dos haveres é realizado mediante planilhas específicas para cada ente, sendo controlado diariamente o saldo de suas respectivas contragarantias, com atualização pela taxa

básica de juros da economia, a Selic<sup>21</sup>, e deduzido de eventuais recuperações parciais ou totais.

Verificou-se, também, que a atualização de saldos e apropriação de encargos dos haveres são efetuados por meio de planilhas, não havendo segregação de funções entre a tarefa de atualização das planilhas e a inclusão dos dados no SAHEM.

A Unidade justificou que não havia um projeto de implementação de sistema estruturado para o controle de haveres decorrentes de avais honrados porque ao longo de vários anos não houve a necessidade de a União honrar garantias concedidas aos entes subnacionais, uma vez que não ocorriam atrasos ou inadimplências por parte desses mutuários nas operações de créditos contratadas.

Verificou-se, também, que o SAHEM não se trata exatamente de uma ferramenta de automação de tarefas de cadastro e atualização de dados dos haveres, mas sim um repositório de dados gerados a partir de planilhas de controle elaboradas pela Unidade, com a finalidade de evidenciar saldos dos haveres, bem como enviar informações para o Cauc<sup>22</sup> e publicar eventual inadimplência do ente com a União. Contudo, a Unidade pontuou que está em andamento a construção de dois módulos ("Módulo RRF" e "Módulo Honra de Aval") junto ao SID, com o intuito de melhorar os controles dos haveres decorrentes de honras de aval.

A gestão de haveres por meio de controle de planilhas, sem o fluxo integrado de informações entre o SAHEM e os sistemas SID e Siafi, além de informações prestadas com atraso pelo agente financeiro, suscitam risco de lançamentos incorretos e distorções que podem impactar o adequado controle dos haveres decorrentes de avais honrados. Importante ressaltar que esse risco tende a elevar-se, em vista do crescimento do número de operações envolvendo os registros das honras de garantias, sendo preciso que o fluxo de dados entre o SAHEM e demais sistemas ocorra de forma automática, por meio integrado, minimizando as interferências por ações manuais.

### **c. Registros contábeis no Siafi**

As análises efetuadas sobre os procedimentos implantados pela Unidade para a contabilização das garantias concedidas e honras executadas, demonstraram que, no geral, os registros ocorrem por meio de integração automática de dados oriundos do SID, além de haver a contabilização, mediante comandos manuais, das garantias das parcelas dos empréstimos já desembolsadas em contas de compensação (fora do balanço patrimonial). Por outro lado, os registros dos haveres decorrem de rotinas manuais de lançamentos (utilização de planilhas de atualização de dados) e de lançamentos automáticos, oriundos de recolhimentos das Guias de Recolhimento da União (GRU), no caso da execução de contragarantias.

Os testes também foram direcionados para a obtenção de evidências quanto à adequada adoção de critérios para o registro contábil das transações relativas às garantias concedidas e executadas. As constatações identificadas apontam a necessidade do aprimoramento e

---

<sup>21</sup> Sistema Especial de Liquidação e Custódia.

<sup>22</sup> Serviço Auxiliar de Informações para Transferências Voluntárias

revisão dos procedimentos contábeis, tendo em vista terem sido verificadas inconsistências no processo de reconhecimento e evidenciação dos haveres e das obrigações no balanço patrimonial, assim como no ativo e passivo compensados.

**c.1. Metodologia de cálculo do ajuste para perdas não formalizada, baseada apenas em critério de dias de atraso e relativa a haveres de entes com liminares judiciais.**

Com relação aos critérios para o reconhecimento dos haveres provenientes de honras de garantias, constatou-se que a metodologia de cálculo do ajuste para perdas não está formalizada, porém, a Unidade informou que está finalizando estudos acerca de três modelos de ajuste de perdas sob sua responsabilidade, o que inclui os haveres decorrentes de avais honrados pela União.

Atualmente, o cálculo do ajuste para perdas se baseia nos dias de atraso da execução das contragarantias. De modo geral, o ajuste para perdas é constituído apenas para os haveres de entes que dispõem de liminares judiciais impedindo a recuperação das contragarantias e para os entes cujos valores honrados estão pendentes de recebimento há mais de 180 dias. Nesses casos, o ajuste para perdas corresponde à integralidade dos saldos, sendo a classificação realizada no ativo não circulante no fechamento do mês.

O Manual Siafi - Macrofunção 020342 - Ajustes para perdas estimadas, estabelece nos itens 6.4 e 6.5, que dadas as diversidades de ativos e peculiaridades de cada um deles, é possível que, para refletir de maneira mais fidedigna a real situação do ativo, as metodologias de ajustes para perdas podem variar de acordo com a classificação de risco atribuída a cada devedor (*rating*).

Nesse caso, os devedores são segregados em classes com diferentes índices de recebimentos passados, que, por sua vez, influenciam as expectativas de recebimentos futuros. Também está disposto na macrofunção que, independentemente de qual metodologia será utilizada no cálculo, ela deverá ser divulgada em nota explicativa, acompanhada de memória de cálculo do ajuste para perdas.

Segundo a justificativa apresentada pela Unidade, a fundamentação dos critérios que dão suporte para o lançamento dos valores integrais de garantias honradas nas respectivas contas de Ajuste para Perdas, foi uma analogia com o critério utilizado para créditos de liquidação duvidosa de dívidas contratuais geridas originalmente pela COAFI/STN e que, de acordo com o histórico, as ações judiciais tendem a se perpetuar por muitos anos.

A respeito dos critérios para a constituição do ajuste para perdas, a avaliação é que cabe aperfeiçoamento da metodologia, de maneira a incorporar outras variáveis, como a análise do histórico de inadimplência dos entes, sua capacidade de pagamento (classificação de *rating*), dias de atraso na execução das contragarantias, e existência de liminares judiciais, de modo a permitir melhor avaliação dos benefícios econômicos que potencialmente poderão ser recuperados pela União.



Vale ainda ressaltar que, segundo previsto na NBC TSP<sup>23</sup> Estrutura Conceitual (Capítulo 3), para ser útil, a informação contábil

(...) deve corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar. A representação fidedigna é alcançada quando a representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material. A informação que representa fielmente um fenômeno econômico ou outro fenômeno retrata a substância da transação, a qual pode não corresponder, necessariamente, à sua forma jurídica.

Assim, entende-se que, para os haveres considerados improváveis a sua recuperação (com ajuste para perdas em sua totalidade), seria mais adequado o seu desreconhecimento das contas patrimoniais do balanço, tendo em vista ser improvável a recuperação dos valores que foram honrados. Para esses casos, haveria o registro e controle dos direitos a receber em contas de compensação. Dessa forma, o patrimônio evidenciado no balanço teria uma representação mais fidedigna para os usuários da informação contábil.

## **c.2. Subavaliação da provisão (passivo) da União em função do reconhecimento apenas do montante das garantias concedidas ao estado do RJ.**

No que concerne ao reconhecimento contábil do passivo (provisão) para honras de garantias, foi constatado que os registros nas contas contábeis de provisão se referem apenas às garantias concedidas ao Estado do Rio de Janeiro, relacionadas a operações de crédito contraídas pelo estado, que serão honradas pelo Tesouro Nacional, em virtude do acordo assinado com o Governo Federal (Regime de Recuperação Fiscal).

Para os demais estados, foi informado que o passivo é reconhecido a partir do momento em que a STN tem conhecimento da inadimplência do mutuário, em procedimento concomitante à realização do pagamento da honra de garantia por parte da STN. A Unidade ressaltou que esse critério foi adotado a partir da consolidação do entendimento a respeito do conceito de provisão, que, segundo entendimento em conjunto com a CCONT, para haver o reconhecimento da provisão, é condição necessária que seja possível fazer uma estimativa confiável do valor da obrigação, conforme está previsto na Macrofunção SIAFI 020336, a qual trata de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.

Justificou, ainda, que, devido ao Estado do Rio de Janeiro estar no Regime de Recuperação Fiscal, é possível realizar a estimativa do valor dessa obrigação, possibilitando o reconhecimento da provisão no passivo da União. De maneira diversa, as operações de crédito com garantias concedidas a outros entes, em regra, são honradas normalmente, o que faz com que o valor da obrigação de pagamento que surgirá à União a partir da inadimplência do ente, não possua um valor com estimativa confiável.

Denota-se, pelos esclarecimentos prestados, que essa também é a argumentação para o fato de a previsão de dotação alocada na LOA se basear exclusivamente no montante previsto de honras de garantias concedidas ao RJ que serão executadas pela União com recursos orçamentários do exercício. Nessa linha, verifica-se que não há projeção na proposta

---

<sup>23</sup> Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

orçamentária de valores que podem ser honrados para os demais entes, sem a execução das contragarantias recebidas, como é provável para os entes com liminares judiciais e com fortes sinais de deterioração financeira.

Na avaliação da equipe de auditoria, há uma subavaliação da provisão (passivo) da União em função do reconhecimento apenas do montante das garantias concedidas ao Estado do RJ. A falta de registro da provisão para as garantias concedidas a entes com fortes sinais de deterioração fiscal, com risco de adesão ao RRF ou com liminares judiciais que impedem a execução das contragarantias ofertadas, dentre outros indícios, representa uma subavaliação do passivo, tendo em vista ser maior a possibilidade do não pagamento de parcelas de empréstimos obtidos pelos entes.

Nessa linha, vale trazer o apontamento feito pelo TCU em auditoria financeira relativa ao BGU 2019, na qual foi constatada insuficiência de constituição de provisão sobre as prováveis obrigações da União com honra de garantias concedidas em operações de créditos contratada por estados. Segundo consta do relatório, *“por se apresentar como sendo mais provável que sim do que não que será necessária a saída de recursos da União para honrar parcelas das operações de crédito dos estados do Amapá, Goiás, Minas Gerais, Rio de Janeiro e Rio Grande do Norte, entende-se que o provisionamento se faz necessário não apenas para os casos de adesão ao RRF, mas sempre que houver risco provável de desembolso para honra de garantia por parte da União* (item 5.3.1.1, do Relatório TC 018.177/2020-4).

Dessa forma, a real situação patrimonial da União pode estar sendo prejudicada por não evidenciar prováveis obrigações futuras decorrentes de contratos de garantias concedidas. Além da previsão de honrar essas parcelas vincendas de empréstimos garantidos do RJ, a equipe de auditoria também entende que deveria ser avaliada a possibilidade de não pagamento de parcelas de empréstimos de entes com fortes sinais de deterioração financeira, a partir da análise dos indicadores da CAPAG, atrasos com fornecedores, com despesas com pessoal e outras situações que demonstrem incapacidade de pagamentos de suas obrigações.

De acordo com o previsto na NBC TSP 03 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes - a provisão somente deverá ser reconhecida se: (i) a entidade tenha uma obrigação presente em decorrência de um evento passado; (ii) seja provável que haja uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para liquidar a obrigação; e (iii) seja possível fazer uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Portanto, o estoque de garantias concedidas pela União para os entes que se enquadrarem no Regime de Recuperação Fiscal, os que possuem liminares judiciais que impeçam a execução de contragarantias, bem como aqueles que estão com fortes limitações financeiras, configura-se um risco decorrente de um evento passado, com provável desembolso de recursos, cujos valores de saída de caixa da União podem ser estimados pelo cronograma de vencimento das parcelas dos empréstimos.

Ressalta-se, por fim, que o registro da provisão é consequência da avaliação da probabilidade de ocorrência do desembolso financeiro causado pela forte expectativa de inadimplemento por parte do mutuário (entes) em operações de créditos por eles contratadas. Limitar o registro da provisão apenas para as parcelas vincendas do RJ é subavaliar o passivo do Balanço

Geral da União (BGU), tendo em vista que o desembolso para a União é praticamente certo, sendo preciso, portanto, reconhecer as demais parcelas vincendas de entes com significativa probabilidade de inadimplemento.

### **c.3. Ausência de registro contábil do montante dos contratos de garantias celebrados nas contas de controle dos grupos 7 e 8 do Siafi**

A Unidade adota mecanismo de controle contábil por meio de registros de atos com potenciais efeitos no patrimônio da União que são evidenciados nos grupos de contas 7 e 8 do Siafi. Entretanto, foi verificado que os registros efetuados são realizados em periodicidade quadrimestral e apenas quando há desembolsos das parcelas de empréstimos garantidos, não sendo evidenciados os montantes de contratos de garantias celebrados.

Questionada sobre as razões da ausência de registros nas contas de controle dos grupos 7 e 8 do montante de garantias contratadas (contratos celebrados), a fim de dar transparência ao potencial impacto no patrimônio da União do valor total dos contratos de garantia celebrados, a Unidade alegou que os critérios de apuração das garantias concedidas pela União estão dispostos na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (LC nº 101/2000), no RGF por ela estabelecido e em suas respectivas regulamentações, assim como na Resolução SF nº 48/2007 do Senado Federal.

Destacou, ainda, que a Resolução SF nº 48/2007 define explicitamente no §2º do artigo 9º que a base de cálculo para a verificação do atendimento do limite de concessão das garantias deverá ser o saldo devedor das obrigações financeiras garantidas. Portanto, qualquer contabilização das garantias deve refletir o critério legal de apuração de forma a cumprir a referida legislação.

A respeito da periodicidade dos registros serem apenas quadrimestrais, relatou que os prazos para divulgação das informações de garantias estão dispostos no artigo 54 da LRF, que determina a elaboração ao final de cada quadrimestre do RGF com as informações referentes ao Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores. Dessa forma, a obrigatoriedade de atualização dos dados da dívida garantida em operações de crédito teria periodicidade quadrimestral.

De acordo com o disposto no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (Pcasp), o ativo e passivo compensados, grupo 7 e 8, referem-se às contas “relacionadas à execução de situações não compreendidas no patrimônio, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo, exclusive as que dizem respeito a atos e fatos ligados à execução orçamentária e financeira e às contas com função precípua de controle”.

Assim, a função desses registros é prover aos usuários as informações contábeis relativas aos atos praticados pela administração pública que podem futuramente impactar o patrimônio, como é o caso dos valores passíveis de serem futuramente honrados (pagos) pela União quando há a assinatura de contratos de garantias concedidas aos entes subnacionais. Nesse sentido, cabe mencionar a título de exemplificação, que, dada a sua relevância para os usuários, também faz parte dos demonstrativos contábeis do BGU, conforme previsto na Lei

nº 4.320/64, o Quadro das Contas de Compensação, com a finalidade de apresentar os saldos dos atos potenciais ativos e passivos.

Diante do exposto, considera-se importante constar das contas de controle do Siafi, os montantes das garantias contratadas, além das garantias executáveis (relativas aos valores desembolsados pelas instituições financeira) e dos valores honrados (que estão em cobrança), de maneira a dar transparência à situação potencial de futuros desembolsos da União em operações garantidas.

A ausência dos registros dos valores contratados de garantias impede aos usuários das informações contábeis terem conhecimento dos montantes que envolvem os contratos de garantias assinados, suscetíveis de se tornarem um passivo para União. Ademais, pode prejudicar a avaliação sobre eventual excesso de exposição pela União ao risco de ser acionada para o pagamento das parcelas de empréstimos contraídos pelos entes, notadamente em período de crise fiscal, assim como a motivação da expansão dos valores desembolsados.

Cabe registrar que, atualmente, a Unidade apenas mantém o controle no ativo e passivo compensados do saldo a executar das garantias concedidas, ou seja, do montante de garantias que podem ser acionadas em caso de inadimplência dos entes. Entretanto, foi detectado pela equipe de auditoria a existência de contas contábeis específicas para o controle das garantias executadas (pagas pelos entes) e em execução (em cobrança dos entes) no plano de contas do Siafi. Contudo, tais contas não apresentavam saldo, sendo constatada a mesma situação para o controle das contragarantias recebidas.

Com relação à periodicidade quadrimestral dos registros no Siafi, há de ser ressaltado que o prazo estabelecido na LRF não se confunde com a necessidade de registro contábil tempestivo, em conformidade com o período de referência das transações ocorridas. O mesmo prazo estabelecido para a elaboração do demonstrativo de garantias do RGF não deve ser necessariamente adotado para os registros contábeis, especialmente porque os objetivos do RGF (expor informação fiscal de um dado período) não se confunde com aqueles da contabilidade (demonstrar informação contábil tempestiva à sua ocorrência).

Deve-se considerar que o demonstrativo do RGF e os demonstrativos contábeis têm finalidades distintas e prazos que não são os mesmos. O primeiro, tem como objetivo verificar quadrimestralmente o cumprimento de limites de gestão fiscal; já, o segundo, visa propiciar aos seus usuários informações úteis e tempestivas para a avaliação da real situação patrimonial da entidade, além de atos potenciais que podem afetá-la.

Os fatos apresentados devem-se à fragilidade de critérios que dão origem aos lançamentos contábeis, causando subdimensionamento, falta de transparência e reconhecimento indevido dos respectivos registros.

Pelo exposto, constatou-se que as deficiências nos procedimentos utilizados para o controle das garantias concedidas e honradas nos sistemas SID e SAHEM e nos critérios adotados para o registro contábil no SIAFI revelam que os registros realizados nestes sistemas não ocorreram de forma tempestiva, integral e fidedigna impactando na qualidade da informação.

## **8. Ausência de viés estratégico na atuação do GE/CGR.**

O Comitê de Garantias (CGR) tem como função subsidiar a atuação da STN no que se refere à concessão de garantias pela União. Considerando que o comitê é a instância de segunda linha de defesa que atua diretamente sobre o Sistema de Garantias da União, a equipe de auditoria promoveu exames no sentido de avaliar se sua atuação, focada no Grupo Estratégico (GE-CGR), é adequada e orientada para assegurar o funcionamento do sistema, tendo como parâmetros o arcabouço normativo-legal vigente. Então, foram analisadas resoluções, atas de reunião e encaminhamentos diversos, relativos aos exercícios de 2018 e 2019. Relativamente ao exercício de 2020, as análises se restringiram à atuação do comitê frente à decretação de calamidade pública decorrente da pandemia de coronavírus.

A Portaria nº 203/2019 definiu o Comitê de Garantias como um fórum colegiado interno à STN, com o objetivo de subsidiar a atuação da secretaria no que se refere à concessão de garantias pela União. Esta mesma portaria define as competências do CGR e seu regimento interno.

Na 4ª reunião do comitê, em 01.11.2016, o GE-CGR deliberou que as reuniões do grupo ocorrerão em bases bimestrais, nos meses ímpares do ano, tendo como pauta mínima:

- Matriz de custos aceitáveis por prazos, apresentada pela CODIP, para validação e validade pelos dois meses subsequentes à reunião;
- Avaliação e evolução do risco da carteira;
- Informativo sobre os montantes de garantias já honradas ou em processo de honra;
- Fluxo futuro de eventuais honras;
- Acompanhamento dos limites para concessão de garantias: limites legais e limites estipulados pela STN para o ano; e
- Outros temas permanentes ou eventuais de interesse do grupo.

Conforme artigo 24 do Regimento Interno, as atas deverão conter resumo dos assuntos apresentados, debates ocorridos, justificativas e resultados das deliberações.

Constatou-se que o comitê contribuiu com a formulação da metodologia de análise de custo máximo da operação; com a proposição de sanções para entes que tiveram garantia honrada pela União; e com as propostas de aprimoramento da metodologia da verificação de capacidade de pagamento, conforme registros de atas de reunião. Essas contribuições concorreram para a elaboração da Portaria MF nº 501/2017. Além disso, o CGR atuou na proposta de minuta padrão do contrato de garantia. Entretanto, de modo geral, não há registros, nas atas levadas a termo, das discussões, debates e análises procedidas.

Com relação à abordagem da pauta mínima, evidenciou-se que as áreas finalísticas disponibilizam as informações de sua competência ao comitê. No entanto, especificamente em relação às honras de garantias e ao acompanhamento de limites, não há registros de debates, análises e diligências porventura efetuadas à gestão, visando esclarecimentos ou adoção de providências. Destaca-se que a análise sobre o nível de tendência das honras de

garantias tem relevância por constituir forte indicativo da situação fiscal dos entes, assim como do aumento da exposição da União.

Especificamente quanto às informações sobre as honras realizadas, é praxe, para todas as reuniões ordinárias do comitê, a CODIV, encaminhar ao GE-CGR informativos sobre os montantes de garantias honradas e fluxo futuro de eventuais honras. Todavia, tais documentos não trazem os impactos na dívida pública decorrentes de honras de garantias e inexecução de contragarantias, o que não foi, em nenhum momento, objeto de questionamento por parte do comitê, conforme análise das atas de reunião analisadas. Verificou-se, no máximo, a informação de que o GE-CGR tomou conhecimento dos dados apresentados pela CODIV, como registrado na Ata da 26ª Reunião do GE-CGR.

Quanto aos limites, a Coordenação-Geral de Planejamento Estratégico da Dívida Pública (COGEP) apresenta ao comitê o acompanhamento do limite definido no artigo 9º da RSF 48/2007, mediante cenários a partir de simulações na RCL e câmbio. No entanto, nas atas, somente há registros de que o comitê teve acesso às informações, ou seja, não há análises, críticas ou quaisquer outros indicativos de que as informações tenham sido avaliadas. Também, não há registros de que o CGR acompanhe os intralimites anuais definidos a partir do artigo 9ºA da mesma resolução, bem como não há registros de análises sobre adequação deles diante do atual contexto de endividamento e exposição da União aos entes subnacionais. Adicionalmente, em manifestação a questionamento efetuado ao Comitê acerca de controles, registros e periodicidade do acompanhamento do intralimite, a Unidade limitou-se a informar que a área responsável é a CCONT.

Assim, verificou-se que, apesar das áreas finalísticas disponibilizarem as informações de sua competência, e de os temas serem relevantes, tanto que se convencionou que seriam abordados em todas as reuniões ordinárias do comitê, não há registro de tratamento das informações apresentadas, tampouco questionamentos efetuados à gestão ou proposições.

Adicionalmente, a abordagem da pauta mínima necessita evoluir, a partir de uma análise estratégica e crítica. Também, devem ser incorporados temas que, em nenhum momento, constituíram pauta, apesar de repercutirem nos objetivos do Sistema de Garantias da União: deterioração da situação fiscal dos entes, vez que repercute em honras de garantias; atuação do Poder Judiciário, tanto na concessão de garantias quanto na execução de contragarantias; adesão de entes ao Regime de Recuperação Fiscal; impacto no gerenciamento da dívida pública referentes às honras e às inexecuções de contragarantia; dentre outros elementos que significam potenciais riscos à União.

Relativamente a contragarantias, o comitê iniciou tratativas para a realização de estudo a respeito de alavancagem de recursos de FPE e FPM como contragarantias. Foram alegadas dificuldades operacionais para a sua elaboração. No entanto, há que se procurar superar os entraves apresentados, visto que a alavancagem<sup>24</sup> assume importância em um cenário de *default* sistêmico.

---

<sup>24</sup> O tema sobre alavancagem das contragarantias é tratado em tópico específico deste relatório.

Registre-se, também, que não houve atuação do órgão colegiado frente aos desafios impostos pela decretação de calamidade pública, decorrente da pandemia do coronavírus. A Unidade informou medidas adotadas pela gestão para minimizar os riscos ao Tesouro que, em decorrência da urgência imposta pelas circunstâncias, não foram submetidas previamente ao comitê. Além disso, defende que os integrantes do comitê atuaram na realização de parte dos trâmites necessários na condição de gestores dos processos. As análises procedidas indicam que a questão da urgência não se sustenta, posto que, para citar um exemplo, a portaria para regulamentar a concessão de garantia da União a operações de que tratam os §§ 1º, 2º e 3º do artigo 65 da LRF ainda não foi publicada.

A partir das informações analisadas, depreende-se uma falta de clareza por parte do Comitê quanto ao seu papel estratégico da instância de segunda linha de defesa no equilíbrio do Sistema de Garantias da União inviabilizando discussões acerca da dimensão e gravidade dos riscos a que está sujeito o Sistema de Garantias da União, assim como das consequências no médio e longo prazo diante de um cenário macro de sustentabilidade fiscal da União.

A inexistência de atuação formal e direta do colegiado no sentido de contribuir e agregar valor ao processo, assim como a falta de aprofundamento e debates em pautas importantes, fragiliza a governança do Sistema de Garantias, bem como o próprio órgão colegiado na condição de segunda linha de defesa, constituindo falha no exercício de suas atribuições definidas na Portaria nº 203/2019, dentre as quais destaca-se a de *“analisar a concessão de garantias sob a ótica da gestão integrada de riscos fiscais e do planejamento fiscal de médio e longo prazos”*.

Diante do exposto, a contribuição do comitê à gestão no Sistema de Garantias da União demanda abordagem mais crítica, estratégica, propositiva e transparente, aderente aos potenciais riscos a que está exposta a União, com articulação com a área de Gestão de Riscos da Unidade.

## **09. Ausência de implementação das medidas de aperfeiçoamento da proteção jurídica da STN propostas pela Nota Técnica nº 22/2018.**

A judicialização das relações federativas tem afetado o equilíbrio do Sistema de Garantias da União. Os entes subnacionais têm recorrido ao Supremo Tribunal Federal (STF)<sup>25</sup> para impedir a execução de contragarantias contratadas no âmbito das operações de crédito com garantia da União. Também, por ocasião de processo para verificação de limites e condições para a concessão de garantia, houve alguns casos em que o ente recorreu à Suprema Corte no sentido de dirimir conflitos envolvendo o cumprimento de limites com despesas de pessoal.

A defesa da União é de responsabilidade da Advocacia-Geral da União, amparada nos subsídios técnicos prestados pela STN.

---

<sup>25</sup> De acordo com o artigo 102, inciso I, alínea f, da CF/88, cabe ao STF processar e julgar, originariamente, as causas e os conflitos entre a União e os Estados, a União e o Distrito Federal, ou entre uns e outros, inclusive as respectivas entidades da administração indireta.

Considerando este quadro, a equipe de auditoria procedeu a análises com o intuito de avaliar se a atuação da STN junto a atores estratégicos do macroprocesso Gestão de Garantias e Contragarantias está sendo tempestiva e efetiva, no sentido de contribuir para a redução dos impactos negativos gerados a partir da intervenção do Poder Judiciário. Neste intuito, foram analisados processos relacionados às ACO 3285/AP, 3262/GO, 3215/MG, 3244/MG, 3252/MG, 3270/MG e 3280/RN, que envolvem valores no montante de aproximadamente R\$ 6 bilhões.

Com relação às concessões de garantias, foram analisados os processos referentes às ACO 3327/DF, ACO 3122/AL e ACO 3133/DF.

Também, foram analisados os termos da Nota Técnica nº 22/2018/CORIS/DIRCO/STN-MF<sup>26</sup>, de 11.12.2018, de modo a verificar de que forma as conclusões da nota foram absorvidas pela Unidade na busca da melhoria da representação judicial da União. Cabe registrar que, apesar de o referido documento não tratar especificamente do Sistema de Garantias, é relevante à medida que discutem aspectos inerentes à intervenção do Judiciário nos processos da STN em geral.

Neste ensejo, cabe citar que compete à STN, por força do Decreto nº 9.745/2019, artigo 49, incisos III, V e L, a administração dos haveres financeiros e mobiliários do Tesouro Nacional e das dívidas públicas mobiliária e contratual, interna e externa, de responsabilidade direta ou indireta do Tesouro Nacional; e promover a integração com os demais Poderes e esferas de governo em assuntos de administração e programação financeira.

Com relação às lides referentes às contragarantias, os querelantes, nas petições iniciais junto ao STF, postulam a tutela provisória ou inibitória para impedir a execução de contragarantias baseados em um cenário liderado pelo desequilíbrio financeiro.

Já com relação às concessões, os entes alegam que o Poder Executivo, pleiteante da operação, não pode ser penalizado com a negativa do parecer favorável pelo descumprimento de limites com despesas de pessoal de responsabilidade de outro poder, invocando o princípio da intranscendência das sanções e a autonomia dos poderes. Inclusive, há precedentes no STF a respeito.

A oportunidade e a qualidade da defesa da União demandam atuação conjunta entre STN e AGU, principalmente para a harmonização de entendimentos técnicos e jurídicos relacionados aos temas e conceitos tratados. Tendo como propósito a qualificação da defesa, a AGU solicita à STN a prestação de subsídios.

Salienta-se que, nos gerenciamentos de riscos analisados pela equipe de auditoria, identificaram-se fatores de risco e/ou controles que se originam a partir da atuação dos órgãos de defesa e consultoria jurídicos.

---

<sup>26</sup> A NT nº 22/2018 foi elaborada no âmbito dos estudos conduzidos pela STN visando atender o item 9.1.5 do Acórdão nº 2937/2018 – TCU – Plenário, que recomendou ao “Ministério da Fazenda e à Advocacia-Geral da União que, em conjunto, verifiquem a existência de oportunidades de melhorias na representação judicial da União em contenciosos que envolvam relevantes impactos fiscais”.



Precisamente no que se refere à inexecução de contragarantias, as análises indicam que a atuação do Tesouro tem sido tempestiva no tocante aos prazos estipulados para fornecimento dos subsídios à defesa jurídica. Também, as informações e elementos elucidativos são pertinentes pois, além de tratarem das particularidades adstritas a cada ação, sob as perspectivas constitucional, legal e contratual, são expostos os riscos decorrentes das tutelas concedidas pelo STF à sustentabilidade fiscal da União. O subsídio técnico da STN poderia ser reforçado com outros aspectos da relação federativa com os entes como: números relacionados à abdicação de receitas em razão da suspensão de pagamentos no âmbito de financiamentos e refinanciamentos, também frutos da ação judicial; eventuais alongamentos de dívidas; e os reflexos no PIB, dentre outros dados e informações julgadas pertinentes, propiciando uma abordagem mais abrangente dos impactos da insolvência dos entes e uma percepção, pelo Poder Judiciário, da dimensão financeira das suas decisões.

Quanto à defesa da AGU, também há oportunidades para melhorias. Apesar das contestações, agravos e manifestações da AGU refletirem os subsídios prestados pela STN, deve-se buscar, em precedentes já existentes, insumos para a elaboração das estratégias de defesa nas lides com objetos similares, no sentido de uniformizar a atuação<sup>27</sup>, qualificando e otimizando a defesa da União, aumentando as chances de sucesso nas lides. Neste sentido, importa registrar iniciativa no sentido de aprimorar a estratégia de defesa por meio da especialização na temática, mediante a criação, na estrutura da SGCT, dentro do Departamento de Controle Difuso da SGCT, da Coordenação-Geral de Assuntos Federativos, composta por seis Advogados da União, atuando exclusivamente em lides envolvendo conflitos entre entes federados<sup>28</sup>.

No que se refere ao tratamento dispensado aos conflitos na Suprema Corte, as tutelas de urgência analisadas revelam precedentes já existentes quando se trata de conflitos e relações federativos. Há sensibilidade quanto aos pleitos motivados por desequilíbrios fiscais e financeiros, mormente quando se argumentam prejuízos à coletividade na forma de impactos na implementação de políticas públicas, na prestação de serviços públicos essenciais e no pagamento de vencimentos e proventos a servidores estaduais, apesar de constatarem que a União também se encontra em situação fragilizada. Também, fazem referência à prevalência de um sistema federativo brasileiro de cunho cooperativo e à posição privilegiada que a União ocupa no federalismo fiscal brasileiro. Diante do exposto, analisam-se os casos sob perspectivas alheias à responsabilidade e à gestão do ente na condução da sua política fiscal.

Apesar de, na essência, as liminares convergirem quanto à suspensão da execução das contragarantias e impedimento de inscrição em cadastros de inadimplência, há aspectos particulares quanto à fixação de prazos para as liminares, à concessão de oportunidade e prazo para defesa prévia da União e à exigência de contrapartida dos entes. Faz-se especial menção à ACO 3262, Estado de Goiás, em que a liminar concedida condicionou a suspensão

---

<sup>27</sup> Objeto da Nota Técnica SEI nº 5/2019/GECOF/COREM/SURIN/STN/FAZEND-ME, de 28.06.2019, por meio do qual a STN sugere à AGU requerer ao STF a modificação do teor das decisões liminares em outras ações nos moldes da ACO 3262 – GO.

<sup>28</sup> A criação da Coordenação-Geral de Assuntos Federativos foi informada por meio da NOTA n. 01314/2020/SGCT/AGU, de 16.11.2020, em manifestação ao Relatório Preliminar de Auditoria nº 817645.

da execução das contragarantias<sup>29</sup> à contrapartida do ente, na forma de engajamento na preparação do Plano de Recuperação Fiscal para adesão ao Regime de Recuperação Fiscal (RRF) da LC nº 159/2017, pelo prazo de seis meses (prorrogado).

O RRF não se mostra vantajoso para os cofres federais, pois a União, por força legal, fica impedida de realizar haveres financeiros na vigência do regime. Até o momento, somente a adesão do Estado do Rio de Janeiro ao RRF consta homologada, implicando em R\$ 17 bilhões<sup>30</sup> em contragarantias não executadas. No entanto, resta mais oneroso ainda o acesso judicial a benefícios similares aos da LC nº 159/2017 sem que, como contrapartida, haja um mínimo de comprometimento do ente subnacional com medidas de ajuste, perpetuando a dependência relativamente à União e elevando o risco moral. Este é um dos riscos aventados pela STN na concessão dos subsídios técnicos à defesa da AGU<sup>31</sup>.

A AGU, considerando manifestação da STN na Nota Técnica nº 5/2019/GECOF/COREM/SURIN/STN/FAZENDA-ME, de 28.06.2019, agiu junto ao STF requerendo a modificação do teor das decisões liminares nas ACO 3215, 3270, 3252, 3244, 3280 e 3285, seguindo os parâmetros de delimitação de prazo e condicionantes tais como consta na ACO 3262 (Estado de Goiás). De acordo com informações constantes na NOTA nº 00060/2020/SGCT/AGU, de 20.01.2020, até esta data, não houve apreciação dos pedidos suscitados pela União.

Os efeitos das liminares afetam todos os entes, independentemente do quadro fiscal: os que não estão em boa situação, pois seus pleitos tem sido atendidos pelo STF; e os que procuram seguir as boas práticas de gestão porque percebem que o respeito aos limites previstos na legislação e o empenho em manter a sustentabilidade fiscal não compensam<sup>32</sup>. Reforçando esta ideia, conforme a Nota Técnica nº 14812/2020/ME, de 20.04.2020, no final de março de 2020, 17 estados, alguns em situação fiscal confortável, capazes de absorver quedas de receitas e elevação de despesas provocados pela crise gerada pela pandemia, ingressaram com ações no STF requerendo a suspensão dos pagamentos das dívidas com a União.

Outros riscos foram levantados em subsídios à defesa: prejuízo à concessão de novas operações de crédito em decorrência da insegurança jurídica sobre a validade dos contratos de contragarantias firmados pela União; fragilização dos princípios de responsabilidade fiscal inculpidos na LRF; comprometimento da regra de ouro prevista no artigo 167 da CF; comprometimento da liquidez da contragarantias; readequação da oferta de concessão de garantias pela União para evitar a assunção de riscos fiscais significativos; redução da oferta de crédito pelas instituições financeiras; elevação do déficit primário da União; obstáculos à gestão da dívida pública federal, dado que as consequentes renegociações de dívida com a

---

<sup>29</sup> O RRF prevê metas de ajuste fiscal ao ente que aderi-la, assim como a suspensão da execução das contragarantias ofertadas é benefício previsto no artigo 17 da LC nº 159/2017, caso o ente venha a inadimplir e acionada a honra de aval pela União.

<sup>30</sup> Dados extraídos do sistema SAHEM, Relatório de Saldos Consolidados, referência de julho de 2020.

<sup>31</sup> Nota Técnica nº 8/2019/GECOF/COREM/SURIN/STN/FAZENDA-ME, de 09.08.2019.

<sup>32</sup> Reflexão baseada no estudo Relações Financeiras entre União e Estados, de 04.03.2020, de autoria de Josué Pellegrini, da Instituição Fiscal Independente.

União pressionam o endividamento público federal e comprometem a avaliação do risco soberano; e prejuízos ao Sistema de Garantias e Contragarantias.

As análises e conclusões da equipe de auditoria corroboram a importância de abordar a interferência da judicialização das relações federativas, tal como conduzido na Nota Técnica nº 22/2018/CORIS/DIRCO/STN-MF, de 11.12.2018. No referido documento são apresentados estudo e levantamento de dados acerca da incidência de ações judiciais na STN e as dificuldades encontradas no tratamento e deslinde das ações, inclusive quanto ao relacionamento com os atores estratégicos envolvidos no consultivo e no contencioso. A STN Estima um impacto fiscal negativo de aproximadamente R\$ 797 bilhões ao Erário, envolvendo os processos e as atividades da STN que já são objeto de ações judiciais<sup>33</sup>. A nota técnica apresenta, também, proposições de aprimoramento da governança do processo. Faz-se especial referência às seguintes proposições:

- discutir a criação de posto avançado da AGU na STN, para tratar de assuntos relacionados a contencioso que envolvam bens/direitos/obrigações e recursos do Erário da União, bem como a criação de unidade específica de suporte a estes advogados, dentro da estrutura da STN, constituída com servidores da STN atualmente cedidos à PGFN;
- discutir a absorção das Consultorias Jurídicas do Ministério do Planejamento e do MDIC, bem como a criação de unidade específica de suporte aos advogados, dentro da estrutura da STN, constituída com servidores atualmente cedidos à PGFN;
- discutir a criação de uma Coordenação-Geral de Contencioso na STN (Núcleo Jurídico), constituída com servidores da STN, estrutura análoga à COCAJ/RFB;
- formalizar um canal institucional que permita acesso e troca de informações de forma tempestiva entre STN e AGU, bem como STN e PGFN;
- estudar a viabilidade de acesso ao sistema SAPIENS, como usuário externo, para proceder a inserção de demandas judiciais naquela ferramenta, com vistas a facilitar e tornar mais célere a tramitação dos processos judiciais com os advogados da AGU.

A implementação de tais proposições não foi identificada entre os avanços positivos pontuados pela Unidade, quais sejam: aprofundamento dos contatos pessoais e conhecimento das unidades e competências da AGU, vislumbrando-se novos mecanismos institucionais de atuação conjunta e cooperativa para o aprimoramento de solução de conflitos no Judiciário; a criação de unidade dedicada a temas federativos na Secretaria-Geral de Contencioso (SGCT); o apoio recebido pela Procuradoria Geral da União (PGU) em situações judiciais fáticas; realização de palestras pela STN sobre os riscos judiciais e fiscais a que suas atividades estão sujeitas; e o levantamento de informações para a defesa da LRF no STF, com a participação da SGCT, PGFN e SOF.

Embora informada a inviabilidade de algumas das medidas face questões normativas e legais, os obstáculos à implementação não foram especificados.

---

<sup>33</sup> Tabela 3 da Nota Técnica SEI nº 22/2018/CORIS/DIRCO/STN-MF, de 11.12.2018, dados de setembro de 2018.

Faz-se necessário conferir impessoalidade e perenidade aos esforços já empreendidos, haja vista que mecanismos citados pela Unidade não se encontram institucionalizados, conforme informado pela STN.

No item 143 da nota sugerem-se encaminhamentos, para conhecimento e adoção das medidas cabíveis, às Subsecretarias e Gabinete da STN, à Secretaria Executiva do MF e ao Gabinete do Ministro da Fazenda (atualmente Economia). Também, entendeu-se oportuno sugerir à Secretaria Executiva e/ou Gabinete do Ministro considerar a viabilidade e/ou oportunidade de encaminhar cópia do presente documento à Casa Civil/PR, para conhecimento. Acrescenta-se à falta de evidências da inexecução das medidas, o fato de que as informações disponibilizadas pela Unidade não evidenciaram o encaminhamento às Unidades sugeridas.

Diante deste quadro, a nota técnica merece ser resgatada de modo que todas as suas potencialidades sejam exploradas, bem como outros meios e estratégias aventados pela Unidade, afinal, prejuízos à articulação da STN com os atores estratégicos enfraquece a defesa junto ao Poder Judiciário e fragiliza o Sistema de Garantias da União, impondo entraves o exercício das competências da STN dispostas no Decreto nº 9.745/2019, artigo. 49, incisos III e V. Não menos importante, potencializa a percepção do risco moral.

Até o presente momento, relativamente ao que se refere a garantias e contragarantias da União, conforme informado pela AGU, houve decisões favoráveis à União nas ACO 3280, autor Estado do Rio Grande do Norte (o STF indeferiu pedido liminar de estorno de valor bloqueado pela União) e ACO 664 e AC 4, autor Estado do Rio de Janeiro (julgada improcedente pelo STF). A AGU ainda faz referência às ACO 3262 e 3286, cuja decisão proferida pelo Ministro Relator suspende a execução de contragarantias, mas, em contrapartida, fixa prazo e condições de vigência à tutela provisória de urgência, sendo benéfica aos interesses da União.

De todo modo, as decisões favoráveis à União e precedentes gerados são insuficientes para afastar os riscos decorrentes da judicialização das relações federativas aos cofres da União, a começar pelo risco moral. Registre-se que há potenciais R\$ 271,4 bilhões<sup>34</sup> em honras e, em um segundo momento, impedimento de execução de contragarantias.

Cabe à STN e ao Ministério da Economia, em conjunto com demais atores estratégicos envolvidos, esgotar as medidas sob sua alçada buscando afastar ou minimizar os riscos de judicialização na concessão de garantias e na execução de contragarantias e amenizar as consequências, vislumbrando reversões parciais ou totais de danos, após liminares concedidas. Ressalta-se que, conforme alerta constante no item 142 da NT nº 22/2018, “devido a sua natureza e complexidade, o projeto exigirá elevado grau de comprometimento das lideranças corporativas”.

Assim, verifica-se que a atuação do Tesouro foi tempestiva e pertinente no fornecimento dos subsídios à defesa jurídica tanto nos pleitos para suspensão de contragarantias, quanto para concessão de garantia. No entanto, ao tratar da causa das deficiências na articulação jurídica,

---

<sup>34</sup> Dados extraídos do SID, data de referência 11.08.2020, relativos a contratos de garantias concedidas a estados e municípios, cuja execução de contragarantias está suspensa.

a STN não avançou na implementação das medidas recomendadas em seu próprio estudo, consignadas na NT nº 22/2018.

## **10. Acompanhamento das providências adotadas pelos gestores para Acórdãos emitidos pelo Tribunal de Contas da União.**

Ao longo do exercício de 2019 e até junho de 2020, o Tribunal de Contas da União emitiu dois Acórdãos nos quais continham demandas para que a CGU se manifestasse nas próximas auditorias anuais de contas do ME, conforme segue.

Ressalta-se que não foi objeto da presente auditoria a avaliação quanto ao item 1.7 do Acórdão 1.461/2020 – TCU – Plenário, considerando o iminente início da auditoria de contas do Ministério da Economia, exercício de 2020, com viés de auditoria financeira, quando poderá ser melhor avaliado o eventual aperfeiçoamento das notas explicativas relativas à arrecadação, nos termos do presente Acórdão.

### **a. Acórdão nº 5.094/2019 - 1ª Câmara**

Por meio do Acórdão nº 5.094/2019 - 1ª Câmara, o TCU recomendou à CGU o acompanhamento anual do Programa Rota 2030 – Mobilidade e Logística, quando da auditoria anual de contas no Ministério da Economia, para avaliar o funcionamento do grupo de acompanhamento, em cumprimento ao art. 32º do Decreto 9.557/2018.

A recomendação ocorreu em função da constatação de que o acompanhamento realizado para a política automotiva anterior, o Inovar-Auto, deixou a desejar, ensejando, inclusive, na ressalva nas contas dos gestores à época, em função da intempestividade na designação e na efetiva atuação do grupo de acompanhamento daquela política.

Nesse sentido, observou-se que, no exercício de 2019, o grupo de acompanhamento do Rota 2030 realizou duas reuniões, em 26.06.2019 e em 06.12.2019, sendo decidido, respectivamente: definição de que o monitoramento dos impactos do Programa seria realizado por meio da análise da evolução dos indicadores de produção, emprego, investimentos, inovação e agregação de valor; e validação dos critérios para monitoramento do impacto do programa apresentados na primeira reunião.

Cabe ressaltar que as bases de dados para a obtenção dos indicadores definidos são anuários estatísticos da Associação Nacional dos Fabricantes de Veículos Automotores – Anfavea e do Sindicato Nacional da Indústria de Componentes para Veículos Automotores – Sindipeças; da Pesquisa Industrial Anual e da Pesquisa de Inovação Tecnológica do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – PIA/PINTEC/IBGE; Relação Anual de Informações Sociais – RAIS e do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados – CAGED do ME; desembolsos mensais do Sistema BNDES; número de registro de patentes do Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI; e relatórios anuais de acompanhamento, produzidos pelas empresas beneficiárias.

As informações serão agregadas por meio do Observatório Nacional de Indústrias da Mobilidade e Logística.

O Observatório Nacional, previsto na Lei nº 13.755/2018, é uma plataforma que vem sendo desenvolvida junto com o MCTIC e congregará diversos dados relativos ao setor automotivo, provenientes de diversas fontes, como os dados das associações do setor e dos relatórios apresentados por empresas habilitadas. A finalidade do Observatório é prover o Grupo de Acompanhamento de informações que auxiliarão no acompanhamento do programa e que contribuirão para a emissão do relatório anual a ser validado pelo referido Grupo.

Quanto aos indicadores de impactos definidos pelo Grupo, cabe destacar que o gestor foi alertado pela equipe de auditoria de que o registro de um determinado cadastro administrativo ou uma estatística produzida por uma instituição especializada não é necessariamente um indicador. Monitorar a evolução dos indicadores de produção da indústria automotiva, por exemplo, não revelará o impacto, a contribuição do programa para o setor automotivo.

De acordo com a Ata da 3ª reunião realizada pelo Grupo de Acompanhamento, em 30.06.2020, tais instrumentos serão revistos, com a segmentação em indicadores de esforço, resultados e impacto.

Ressalta-se, por fim, que está em curso processo de consultoria, solicitada pelo próprio Ministério, com vistas a efetuar a gestão de riscos em processos do Rota 2030, sendo um dos processos selecionados o de avaliação de resultados e impactos do programa.

#### **b. Acórdão 1.461/2020 – TCU – Plenário (item 1.6)**

O item 1.6 do Acórdão em tela traz recomendações para a RFB no sentido de garantir o envio tempestivo dos débitos para inscrição em Dívida Ativa da União pela PGFN, conforme segue:

1.6. recomendar ao Ministério da Economia que, em conjunto com a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB):

1.6.1. identifique as causas da demora no envio dos débitos à PGFN e apresente plano de ação para mitigar o surgimento de novas ocorrências;

1.6.2. implemente mecanismos de monitoramento do prazo de encaminhamento dos débitos à PGFN, de modo a mitigar o risco de serem encaminhados muito próximos à prescrição;

1.6.3. inclua atributo, no momento da inscrição do débito, que permita a identificação da forma de envio (tratapfn, Inscrição Otimizada ou Apuração Especial);

1.6.4. inclua atributo que comunique a data de encaminhamento do débito à PGFN;

1.6.5. implemente mecanismos para processamento online dos débitos, sem que haja criação de lotes de processamento.

Sobre o assunto, a RFB se manifestou informando que, sobre o item 1.6.1, a métrica utilizada para se chegar à conclusão da aludida demora seria proveniente do DW da PGFN, o que já teria sido refutado pela RFB em função de:

“aparentes incongruências geradas pela forma de medição disponível no DW PGFN, que não permite considerar todos os aspectos normativos em vigor e que estabelecem limites de alçada para envios de Créditos Tributários (CT) da RFB para a PGFN, bem como o grande peso que os CT de baixos valores representam no quantitativo de envios”.

Além disso, vem sendo trabalhada a rotina de Inscrição Otimizada, tendo sido apresentado plano de desenvolvimento visando o envio de todos os tipos de CT para a PGFN utilizando tal rotina.

Já para o item 1.6.2, a RFB buscou esclarecer que as regras de negócio já foram construídas com o intuito de se evitar o risco de prescrição, não tratando especificamente dos mecanismos de monitoramento.

Sobre esses dois itens, cabe ressaltar que foram tratados no achado nº 2.3 do Relatório 201901004, relativo à Auditoria Anual de Contas do Ministério da Fazenda para o exercício de 2018, a partir do qual a CGU constatou que a métrica definida pela PGFN de fato demonstrava uma demora no encaminhamento dos débitos para a inscrição, mas em função das considerações trazidas pela RFB, chegou-se à conclusão de que era necessário o estabelecimento de métricas adequadas para a aferição do cumprimento do disposto da Portaria 447/2018, sem prejuízo de eventuais alterações normativas que se mostrassem necessárias para abarcar as exceções elencadas pela RFB.

Nesse sentido, no âmbito do Plano de Providências Permanente foi informado que:

O tema é objeto de proposta de alteração da Portaria MF 447, de 2017, que permita refletir as exceções legais à regra de encaminhamento no prazo legal de 120 dias (30+90) dos créditos para inscrição. A partir do ajuste do ato normativo (...) será possível definir indicadores e métricas de monitoramento sem poluir o indicador (com falsos positivos ou negativos hoje não refletidos na Portaria). (...) O monitoramento prestigiará solução que não envolva desenvolvimento de novas soluções ou produtos de tecnologia.

Além disso, ainda no âmbito do Plano de Providências Permanente, a RFB detalhou os tipos de débitos que já estão sujeitos ao processo de Inscrição Otimizada e aqueles que ainda não fazem parte dessa rotina, bem como informou as demandas de desenvolvimento e manutenção evolutiva já efetuadas.

Sobre o item 1.6.3, a RFB informa que, apesar de o DW da PGFN já permitir algum tipo de segregação dos envios da Inscrição Otimizada, o atendimento nos termos da recomendação estaria a cargo da PGFN, mas que eventual providência adotada por aquela Procuradoria ensejaria demandas evolutivas na RFB.

Já acerca do item 1.6.4, a RFB buscou esclarecer que, se o objetivo da recomendação for comparar as informações dos débitos encaminhados com os efetivamente inscritos, a PGFN já foi contatada para se buscar a motivação das divergências existentes, que poderiam estar relacionadas à dinâmica dos cancelamentos/revisões posteriores à data da confirmação do envio/data da inscrição. Entretanto, não foram feitas considerações sobre o atendimento da recomendação em si.

Por fim, no que se refere ao item 1.6.5, a RFB explicou as razões que levam ao seu entendimento de que não parece factível a solução de processamento online em larga escala, mas esclareceu que esse tipo de solução está sendo pretendida para as atividades e processos de trabalho que se mostrem compatíveis com tal formato.

Nesse sentido, entendemos que as recomendações estão em implementação.

### **c. Acórdão 1.461/2020 – TCU – Plenário (item 1.8)**

O item 1.8 do supracitado Acórdão traz recomendação para a PGFN relacionada ao processamento da fila de débitos a serem inscritos na Dívida Ativa da União, nos seguintes termos:

1.8. recomendar ao Ministério da Economia que, em conjunto com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN):

1.8.1. notifique o Serpro para que sejam cumpridos os prazos acordados de processamento das filas de débitos advindas da RFB;

1.8.2. implemente mecanismos de monitoramento do processamento da fila de débitos para inscrição em DAU;

Para a primeira recomendação, a PGFN apresentou a documentação comprobatória não só da notificação efetuada, como também da manifestação do Serpro, no sentido de que o problema identificado pelo Tribunal teria sido pontual e não estaria mais ocorrendo, já que não haveria represamento de requisições de inscrições sendo evidenciado.

Já para a segunda recomendação, a PGFN informou da demanda para implementação, pelo Serpro, de 3 funcionalidades que permitirão o monitoramento do processamento da fila de débitos para inscrição na DAU: relatório de inscrições efetivadas; relatório de processos rejeitados; e relatório de processos pendentes.

Nesse ponto, cabe destacar a intersecção com o achado nº 2.4 do Relatório 201901004, relativo à Auditoria Anual de Contas do Ministério da Fazenda para o exercício de 2018, a partir do qual a CGU emitiu recomendação para que fosse acompanhada sistematicamente a taxa de rejeições de processos encaminhados para inscrição em DAU, visando avaliar a necessidade de adoção de medidas específicas.

A partir desse acompanhamento, verifica-se que, com as providências adotadas pelos órgãos envolvidos, o número de processos rejeitados caiu de cerca de 10.000 acumulado, entre agosto de 2018 e abril de 2019, período aprofundado durante a auditoria, para algo em torno de 140 processos rejeitados no total, nos 6 primeiros meses de 2020.

Nesse sentido, consideramos que o item 1.8.1 foi plenamente atendido e que o item 1.8.2 está em atendimento, aguardando somente a implementação das novas funcionalidades.



## **11. Verificação da atuação do gestor diante das recomendações efetuadas pela Controladoria-Geral da União.**

A partir das informações constantes dos sistemas informatizados da Controladoria, realizou-se análise da situação das recomendações emitidas pela CGU em favor do Ministério da Economia. Essa análise procurou demonstrar (i) o quantitativo e o tempo de monitoramento das recomendações em aberto; e (ii) se existem recomendações pendentes de atendimento que impactam a gestão da Unidade.

O estoque de recomendações pendentes de atendimento pelo Ministério, em 21.08.2020, correspondia a 1.040, para o qual, o prazo médio de monitoramento corresponde a 3 anos e 4 meses, considerado um longo prazo, que evidencia uma dificuldade operacional para adoção de ações corretivas no âmbito do Ministério.

O elevado estoque, decorre, em parte substancial, de trabalhos realizados em exercícios anteriores junto aos Ministérios<sup>35</sup> que se fundiram para a criação do Ministério da Economia em 2019.

Em relação à existência de recomendações pendentes de atendimento que impactam a gestão da Unidade, realizou-se levantamento dos temas mais relevantes em monitoramento junto à SE, FAZENDA, PGFN e RFB, dos quais destacam-se:

### **a. Compartilhamento das bases de dados entre RFB e PGFN**

No último ano, foi recomendado que a Secretaria Executiva do ME coordenasse a formalização de modelo de compartilhamento de dados a ser utilizado entre ambos os órgãos e o respectivo plano de implantação, no curto, médio e longo prazos, com identificação das informações a serem compartilhadas, de que forma, em que periodicidade e com a atribuição de responsabilidade aos respectivos atores.

Inicialmente cabe destacar que não houve avanço na formalização do pretendido modelo (de modo que as recomendações continuam pendentes de atendimento), uma vez que a SE/ME informou que “o tema está sendo tratado pelas áreas para definição da modelagem - plano de trabalho ou portaria específica - que supere eventual divergência de interpretação do alcance da Portaria MF 441, de 2018 e das conclusões do relatório final do GT”.

Entretanto, em resposta ao relatório preliminar, RFB e PGFN se manifestaram informando as ações práticas que vem sendo adotadas para se buscar superar os obstáculos relacionados ao compartilhamento de dados, quase todas relacionadas à concessão de perfis de acesso às bases já integradas ao *data lake*, à incorporação de novas bases a esse ambiente e à concessão de acesso diretamente aos sistemas, conforme detalhado no respectivo anexo deste relatório.

---

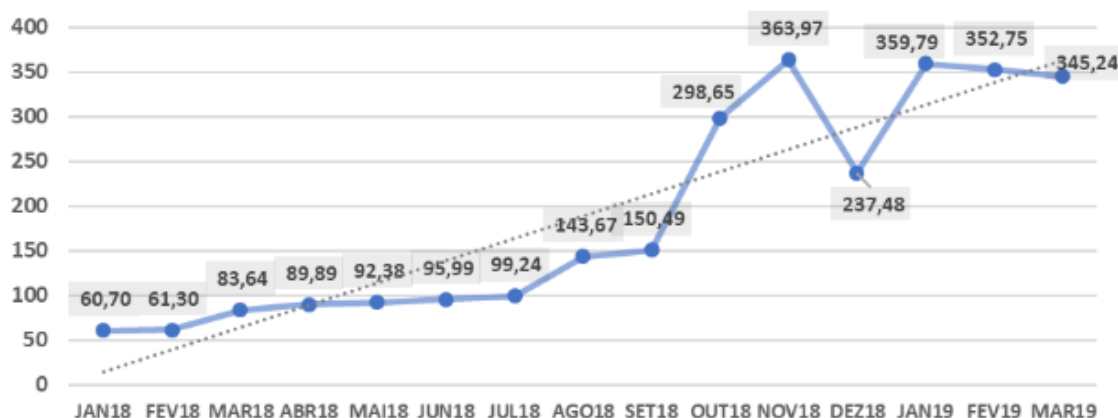
<sup>35</sup> O Ministério da Economia, criado em 2019, decorre da fusão dos Ministério da Fazenda - MF; do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão - MP; do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior - MDIC; e do Trabalho e Emprego – TEM.

## b. Contabilização da DAU no Siafi

Durante a auditoria anual de contas do Ministério da Fazenda no exercício anterior, foi identificada uma série fragilidades nos procedimentos adotados para a contabilização da Dívida Ativa da União (DAU), com impacto na representação fidedigna dos dados no Siafi.

O principal impacto foi a divergência mapeada entre os montantes da DAU contabilizados na Siafi e o constante nos sistemas da PGFN, conforme a figura a seguir.

**Figura 1:** Evolução das divergências mensais da DAU tributária não previdenciária em módulo (Siafi x DW PGFN) – valores em bilhões de R\$



Fonte: Dados fornecidos pela PGFN.

Além disso, verificou-se que R\$ 240 bilhões foram contabilizados em rubricas contábeis genéricas de controle do fluxo de estoque da DAU, dificultando a identificação do tipo de transação às quais os valores se referem, com destaque aos créditos previdenciários, no valor de R\$ 63,8 bilhões, que não estavam mapeados em nenhuma conta de controle de fluxo.

Assim, foi recomendada uma atuação conjunta da PGFN com a STN no sentido de definir um plano de ação para a conclusão das melhorias nos sistemas SIDA e DW PGFN, de modo a permitir, o quanto antes, o registro contábil tempestivo e fidedigno do estoque dos créditos inscritos em DAU, bem como das principais transações que acarretam sua variação. Enquanto tal registro não pudesse ser efetuado, recomendou-se que a conciliação de contas, antes anual, passasse a ser feita com periodicidade tal que minimizasse os impactos das divergências nas demonstrações contábeis trimestrais, sendo necessária a divulgação de notas explicativas quando os valores forem materialmente significativos.

Paralelamente, foi recomendado que fossem revisadas as expressões contábeis das ocorrências registradas nos sistemas internos da PGFN e seu reflexo no Siafi, além de que fossem revisadas, também, as contas contábeis de controle da DAU. O objetivo era dar a transparência necessária aos fatos econômicos que afetam o estoque da DAU e evitar a utilização de contas genéricas para registro de ajustes de saldo em valores expressivos, sem a clara evidenciação dos fatos econômicos contabilizados.

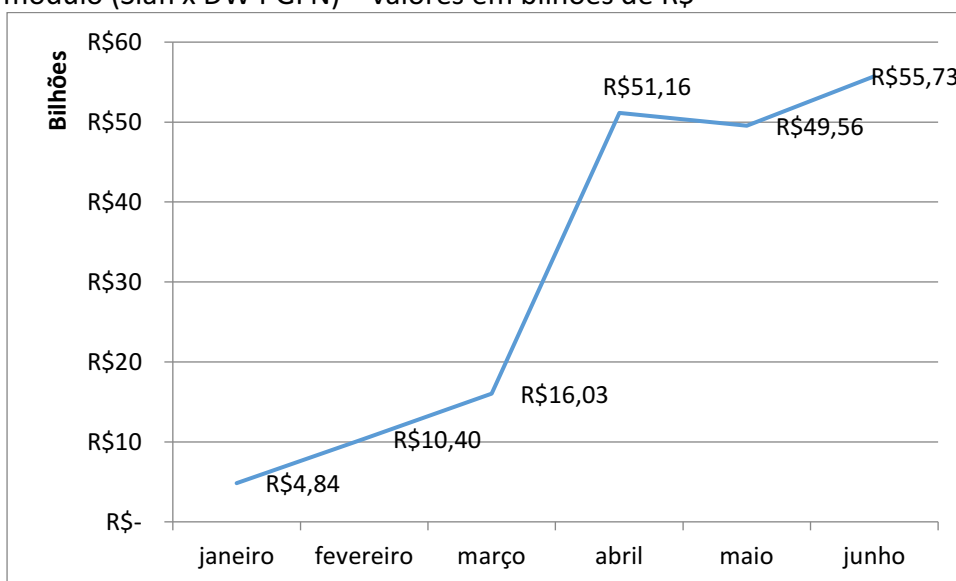
Sobre a resolução das causas que levam à divergência dos valores em função de falhas identificadas na rotina da fita DAU, a PGFN informou que foi criado grupo de trabalho envolvendo o Serpro, que adota o seguinte procedimento de trabalho: após a publicação mensal da Fita DAU, é feito um comparativo com os dados de estoque do DW; posteriormente, é feita uma análise mais detalhada das classes que apresentaram divergências relevantes e, uma vez identificadas as causas, o Serpro atua na correção, para que nos meses seguintes elas não se repitam.

Durante o monitoramento do Plano de Providências Permanente foram elencadas várias correções já efetuadas, de modo a considerar que a recomendação está em implementação.

Acerca da conciliação das contas ao longo do exercício, de modo a fazer com que o impacto nos relatórios trimestrais seja minimizado, o gestor informou que essa rotina seria implementada somente para o relatório do 3º trimestre, sendo que no primeiro relatório do ano as divergências foram consideradas irrelevantes, tendo sido inseridas notas explicativas para o balanço do 2º trimestre.

Ao se verificar os valores das divergências em módulo, para o primeiro semestre de 2020 temos o seguinte cenário:

**Figura 2:** Evolução das divergências mensais da DAU tributária e não tributária em 2020, em módulo (Siafi x DW PGFN) – valores em bilhões de R\$



Fonte: Dados fornecidos pela PGFN.

A figura anterior demonstra que os valores das divergências estão, por enquanto, em um valor médio menor do que aquele identificado pela auditoria.

Sobre a utilização de contas genéricas, a PGFN informou que está trabalhando junto ao Serpro no sentido de identificar as causas das divergências de modo que o registro feito nas conciliações ocorra nas contas contábeis corretas. Cabe destacar a proposta de simplificação das expressões contábeis feita em conjunto com a STN e já encaminhadas ao Serpro para análise e estimativa de custo de desenvolvimento e prazo de conclusão.

Por fim, foi recomendado que fosse apresentado plano de ação para tratamento da dívida ativa previdenciária, também de modo a evitar o registro de valores expressivos sem a clara evidenciação dos fatos econômicos contabilizados, como ocorrido em 2019, e que fosse avaliado o custo-benefício de se adotar procedimento detalhado previsto no item 5.2.1. do MCASP 8ª Edição (Procedimento de Registro 1) para o registro contábil dos créditos encaminhados para inscrição em DAU.

Já para essas recomendações, não houve avanço: no caso específico da DAU Previdenciária, foi informado que o assunto ainda seria tratado com os atores envolvidos (PGFN, STN e FRGPS); já no que se refere ao uso do procedimento de registro 1 previsto no MCASP, foi informado pela PGFN que não se vislumbra tal utilização a curto nem médio prazo, já que a prioridade é a melhoria da evidenciação contábil do estoque da DAU.

Cabe registrar, para esse último item, que, em que pese a não utilização do procedimento mais detalhado previsto no MCASP ser uma decisão de gestão legítima, por se estar abrindo mão de um procedimento que traria maior controle e segurança ao processo, aguardamos o posicionamento da STN para que o monitoramento da recomendação seja encerrado, ficando registrada a assunção de risco pelo gestor.

### **c. Medidas cautelares fiscais**

No relatório 201901004, relativo à auditoria anual de contas do Ministério da Fazenda, exercício de 2018, foram identificadas fragilidades dos instrumentos de controle gerenciais que tratam do processo de garantia do crédito voltados a mitigar os riscos de esvaziamento patrimonial do sujeito passivo, levando à intempestividade na avaliação das representações para ajuizamento de medidas cautelares fiscais.

Para buscar mitigar as falhas identificadas, foi recomendada a estruturação do processo de avaliação das representações da RFB para proposição de Medidas Cautelares Fiscais (MCF), considerando aspectos normativos e tecnológicos, de forma a garantir que todas as representações sejam tratadas tempestivamente e que os dados desde a representação até o resultado final estejam disponíveis, de forma estruturada, para todos os atores, além da criação de indicadores que permitam monitorar as etapas de tal processo.

Durante o monitoramento das recomendações, o gestor informou o que segue:

A integração do CONPROVI/RFB e ANALYTICS/PGFN foi definida como uma das medidas para melhora do fluxo de encaminhamento e tratamento das propostas de cautelar fiscal. Em linhas gerais, nas reuniões mantidas entre a RFB e a PGFN conseguiu-se identificar a maior parte das necessidades dos órgãos envolvidos para uma melhor gestão do processo de trabalho (informações que precisam ser encaminhadas de forma estruturada para a PGFN e as que precisam ser devolvidas para a RFB após a análise, melhorias no fluxo, gestão documental e outras) e ficou acertado o início do desenvolvimento dos módulos para meados de setembro/2020.

Em paralelo, está sendo avaliado os pontos da Norma de Execução Conjunta COFIS/COPES/CODAC/COREC/COSIT/CDA/CGR nº 1/2015 (procedimentos para o arrolamento de bens e direitos e propositura de medidas cautelares) que precisam de aprimoramento.

Em resposta ao relatório preliminar, a PGFN detalhou o fluxo simplificado que representa a interação entre RFB e PGFN para a apreciação das representações que sugerem medidas cautelares fiscais e apresentou a listagem de todos os requisitos já especificados, destacando-se aqueles já desenvolvidos.

Por outro lado, além das providências no sentido de mitigar as falhas encontradas, também foi necessário recomendar que a PGFN averiguasse pontualmente os processos identificados na auditoria (cujo objeto era a representação da RFB com proposta para a PGFN de ajuizamento de MCF), para os quais não havia manifestação conclusiva daquela Procuradoria, além de que se estendesse as análises para os processos que não puderam ser avaliados pela equipe.

Como resultado, até o momento foram analisados 45% dos processos e, a partir do esforço da PGFN nos últimos meses, foi possível ajuizar medidas cautelares fiscais ou requerer a responsabilização dos envolvidos a partir de execuções fiscais, após a ação desta CGU, que totalizaram um valor de R\$ 1.035.110.689,41, representando significativo benefício financeiro proveniente da atuação do gestor até o momento, que já está garantindo os recursos necessários à cobrança de créditos inscritos em DAU.

Nesse sentido, verifica-se como adequada a atuação da PGFN em atendimento às recomendações, tanto as estruturantes, que estão em andamento, quanto àquelas referentes à análise dos processos.

Cabe ressaltar, por oportuno, que o processo de integração dos sistemas é de longo prazo, de modo que devem ser adotadas medidas paliativas para garantir o adequado tratamento das representações com proposta de instauração de medidas cautelares fiscais, buscando evitar as fragilidades identificadas no Relatório 201901004.

#### **d. audibilidade da RFB**

Em 2018 foi instituído, por intermédio da Portaria MF nº 279, de 07.06.2018, Grupo de Trabalho (GT), com o objetivo de construir Plano de Ação “com vistas ao aprimoramento da auditabilidade, pelos órgãos de controle, dos dados, processos e controles operacionais da administração tributária e aduaneira da RFB, observados os requisitos de segurança da informação e o sigilo fiscal (...)”.

O referido GT promoveu uma série de interlocuções técnicas junto ao TCU e à CGU, com a finalidade de estabelecer os requisitos e condições para implementação pela RFB da denominada “sala de sigilo”, ambiente seguro e controlado, na qual os auditores do TCU e da CGU poderiam realizar seus trabalhos de auditoria, acessando os dados e informações necessárias, inclusive as sigilosas.

Desde a criação da “sala de sigilo”, equipes do TCU e da CGU têm se valido dessa solução para executar seus trabalhos de auditoria.

Entretanto, por mais que tenha sido uma iniciativa inovadora, ainda persistiam dificuldade procedimentais e operacionais, as quais foram sempre reportadas à RFB e à Assessoria

Especial de Controle Interno do Ministério, em que pese ser necessário fazer registro à evolução dos procedimentos, como se verifica com a identificação simplificada das estações de trabalho existentes na sala de sigilo, a criação de uma rede de comunicação entre essas estações de trabalho, o estabelecimento de novos perfis em diversos sistemas e o aumento na agilidade para retirada dos papéis de trabalho, por exemplo.

Mesmo assim, fazia-se imperativo se buscar uma solução que efetivamente garantisse a auditabilidade dos macroprocessos associados à RFB, que acabou sendo materializada nas seguintes ações, ocorridas entre o final de 2019 e primeiro semestre de 2020:

- aprovação do Parecer nº 053/2019/CONSUNIAO/CGU/AGU, de 18.10.2019, o qual asseverou que:

mediante decreto e instrumento próprio, no qual se estabeleçam os limites de uso da informação e as condicionantes necessárias ao resguardo do sigilo, pode ser realizado o compartilhamento de dados fiscais com o Tribunal de Contas da União ou com a Controladoria-Geral da União, sem anonimização, quando indispensável à realização de procedimentos de auditoria e inspeção de dados, processos e controles operacionais da administração tributária e aduaneira, da gestão fiscal ou da análise de demonstrações financeiras da União.

- publicação do Decreto 10.209/2020, de 22.01.2020, que dispõe sobre a aplicação do disposto no inciso VIII do art. 51 da Lei nº 13.844, de 18.06.2019, e sobre o compartilhamento de informações protegidas pelo sigilo fiscal e dá outras providências; e
- formalização do Convênio 03/2020/SE, de 24.06.2020, que respalda e detalha as regras de compartilhamento dos dados entre RFB e CGU.

A partir dessas medidas, já começaram a ser adotadas as providências operacionais que permitirão o compartilhamento das informações, de modo que ocorreu um evidente avanço na demanda relativa ao aumento da auditabilidade dos macroprocessos de responsabilidade da RFB, o que levou ao encerramento do monitoramento da recomendação pelo seu pleno atendimento.

#### **e. monitoramento do desempenho estratégico:**

No Relatório 201800946, relativo à auditoria anual de contas do Ministério da Fazenda, exercício de 2017, verificou-se a ausência de indicadores e metas associadas às Diretrizes Estratégicas da Cadeia de Valor do Ministério da Fazenda com potencial para comprometer o adequado monitoramento dos resultados, bem com dificultar a correção de rumos a serem perseguidos pelo MF.

Para buscar mitigar a falha identificada, foi recomendado à Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda que elaborasse e implementasse indicadores e metas associadas às Diretrizes Estratégicas de sua cadeia de valor.

Durante o monitoramento das recomendações e por ocasião da manifestação ao Relatório Preliminar, o gestor informou o que se segue:

- Que a criação do Ministério da Economia, em janeiro de 2019, a partir da integração de 4 ministérios que foram extintos (Ministério da Fazenda - MF; Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão - MP; Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior - MDIC; e Ministério do Trabalho e Emprego – TEM) tornou o processo de planejamento ainda mais complexo;
- Que a Secretaria Executiva do ME empreendeu diversos esforços no sentido de conhecer práticas de governança e gestão estratégica mantidas nos extintos ministérios e, com base nisso, lançou, em junho de 2019, o Integra (Programa de Integração, Governança e Estratégia do ME), que tem por objetivo promover a integração da gestão, por meio de uma governança que propicie a ação harmônica entre as estratégias, processos e projetos, para sedimentar as melhores práticas que contribuam ao alcance dos resultados almejados pelo Ministério da Economia;
- O Integra apresentou como principais resultados (i) o desenho do novo Sistema de Governança do Ministério da Economia; e a (ii) elaboração Cadeia de Valor do ME;
- Construção do Mapa Estratégico do Ministério contendo a missão, a visão e os objetivos estratégicos e da Carteira de Iniciativas Estratégicas do ME; e
- Definição de uma Carteira de Indicadores e Metas, associados aos diferentes objetivos estratégicos contidos no Mapa Estratégico, porém tal carteira não foi localizada nos endereços eletrônicos indicados.

Ante todas as informações apresentadas, verifica-se que passados cerca de 20 meses da criação do Ministério da Economia foram desenvolvidas ações no sentido de estruturar novo Sistema de Governança e elaborar a Cadeia de Valor da pasta.

Deste modo, restam pendentes: (i) a elaboração de Indicadores e metas dos objetivos estratégicos do Mapa e os associados a Carteira de Iniciativas Estratégicas do ME; e (ii) alinhamento do planejamento estratégico dos órgãos do ME à estratégia institucional do Ministério.

Neste sentido, as fragilidades reportadas no Relatório de Auditoria nº. 201800946 permanecem, de forma que a recomendação continuará em monitoramento até que sejam apresentados os produtos elencados anteriormente.

#### **f. Gestão de riscos:**

Ainda no Relatório 201800946, relativo à auditoria anual de contas do Ministério da Fazenda, exercício de 2017, verificou-se que fragilidades na gestão de riscos a cargo do Ministério, com destaque para

(i) ausência de Plano de Ação para implementação da Política de Gestão de Riscos do Ministério da Fazenda;

(ii) necessidade de aprimoramento das informações abrangidas no Relatório sobre Riscos para subsidiar a atuação da Alta Administração;

(iii) ausência de Indicadores-Chaves de Riscos e Desempenho a serem utilizados no Monitoramento e na Análise Crítica do Gerenciamento de Riscos;

(iv) ausência de Indicadores e Metas associadas às Diretrizes Estratégicas da Cadeia de Valor do Ministério da Fazenda; e (v) Ausência de utilização dos resultados dos Procedimentos Administrativos Disciplinares na Gestão de Risco das unidades.

Em razão disso, foi recomendado à Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda o que se segue:

- À SE/ME, por meio do Comitê de Gestão de Riscos, Controle e Integridade – CGRCI, realizar monitoramento efetivo da implementação da Política de Gestão de Riscos (PGR) dos órgãos e entidades do Ministério da Economia, estabelecendo etapas, prazos e indicadores da sua evolução;
- À AECI/MF, por meio do Comitê de Gestão de Riscos, Controle e Integridade – CGRCI, orientar e definir junto aos órgãos fazendários a necessidade do estabelecimento de indicadores-chave de risco e desempenho da gestão de riscos do MF;
- À AECI/ME, por meio do Comitê de Gestão de Riscos, Controle e Integridade – CGRCI, realizar o aprimoramento das informações do Caderno de Riscos Relevantes do ME, objetivando assegurar que a alta administração tenha clara e precisa visão sobre os riscos relevantes, os eventos de riscos materializados e as medidas de tratamento adotadas;
- Ao CGRCI orientar e definir junto aos órgãos da estrutura do Ministério da Economia a sistematização da apropriação dos resultados das ações correicionais para o aperfeiçoamento do gerenciamento de riscos e para a definição de atividades de controle de cada órgão nas cadeias de valor do ME impactadas;
- À SE/ME, que intensifique, junto ao Comitê de Gestão de Riscos, Controle e Integridade – CGRCI, o monitoramento da PGR- ME, estabelecendo etapas, prazos e indicadores dos órgãos e entidades da sua estrutura organizacional, de modo a fomentar a execução das políticas setoriais, normas e metodologias de gestão de riscos por cadeia de valor, buscando gradual convergência aos princípios, diretrizes e objetivos definidos pelo Ministério.

Sobre a primeira recomendação, o Ministério da Economia informou que a partir da criação da pasta foi instituído o Comitê de Gestão de Riscos, Transparência, Controle e Integridade - CRTCI e realizadas iniciativas como: a capacitação de multiplicadores; a disponibilização de um sistema para gerenciamento; e a cobrança da aplicação completa do ciclo de gerenciamento de riscos em cada órgão ou entidade de, no mínimo, dois objetos (processo, projeto, programa) até novembro de 2020.

Destacou, ainda, o monitoramento e análise crítica do gerenciamento de riscos no âmbito do Comitê de Gestão de Riscos, Transparência, Controle e Integridade do Ministério da Economia (CRTCI) se dá em apoio ao Comitê Ministerial de Governança (CMG), cabendo



àquele comitê buscar a gradual convergência entre todo o ministério com relação ao definido na Política de Gestão de Riscos.

Em que pese os avanços identificados relacionados à capacitação de servidores, à criação de sistema de gerenciamento e ao acompanhamento de ciclo de gerenciamento de riscos em ao menos 2 objetos por unidade/ano, as fragilidades identificadas na auditoria relacionadas a inexistência de visão dos riscos sob o ponto de vista dos objetivos estratégicos do Ministério permanece, de forma que o monitoramento da implementação da PGR continuará a ser realizada pela CGU com vistas, sobretudo, na avaliação das ações adotadas após os reportes do primeiro ciclo de gerenciamento de riscos.

Acerca dos indicadores-chave de riscos, a unidade destacou que são observados pelo CRTCI se há estrutura, pessoal capacitado, participação nos debates do comitê, observância aos prazos e comandos da Resolução CRTCI nº 3 (Integridade) e nº 7 (objetos prioritários), mas não evidenciou os indicadores tampouco os resultados. Sobre os indicadores de gestão internos de cada unidade, destacou que são tratados estruturalmente e que é possível ao comitê levantar quem já definiu os seus, e ainda orientar que todas as unidades assim o façam, observando nuances qualitativas e/ou quantitativas na descrição e avaliação dos riscos tratados.

Como não foram apresentados indicadores-chave de riscos que demonstrem que o Ministério monitora a exposição ao risco e, em última medida, sinaliza a necessidade de ações a serem tomadas mesmo antes da sua materialização, a recomendação permanecerá em monitoramento.

Acerca dos indicadores-chave de desempenho não foram demonstrados que há instrumentos que permitem gerenciar os riscos na medida em que, a partir de uma definição clara dos objetivos e tolerância a risco ou variações aceitáveis no desempenho, estabelece índices de desempenho utilizados por qualquer entidade com o objetivo de monitorar a evolução da gestão de risco implementada.

No que se refere ao Caderno de Riscos Relevantes do ME, a unidade destacou que pela complexidade da estrutura do Ministério da Economia, ainda não foi possível elaborar nova versão do Relatório de Riscos à luz de como o foi no antigo Ministério da Fazenda.

Em relação à sistematização da apropriação dos resultados das ações corretivas para o aperfeiçoamento do gerenciamento de riscos e para a definição de atividades de controle de cada órgão nas cadeias de valor do ME impactadas, destacou que a recomendação foi observada e será reforçada junto ao CRTCI sem, no entanto, demonstrar como os resultados são reportados e a forma pela qual os controles internos vem sem aperfeiçoados.

Neste ponto, cumpre destacar, trabalho em andamento relacionado à avaliação do macroprocesso de fiscalização trabalhista que evidenciou a inexistência de estratégias relacionadas à divulgação interna de indicadores e dados sobre processos disciplinares relacionados à área de fiscalização de trabalho, tais como casos emblemáticos,

vulnerabilidades identificadas durante os procedimentos disciplinares, mapa das infrações por localidade, por objeto, por setor, por função, etc.

Sobre a intensificação do monitoramento da PGR- ME, a unidade destacou que o CRTCI tem realizado o constante monitoramento do cumprimento das Resoluções CRTCI nº 3 e nº 7, que tratam respectivamente dos riscos à Integridade e riscos mais operacionais, de forma geral destacando que o prazo final de monitoramento destes últimos está marcado ao final de 2020.

Acerca dessa recomendação, é necessário que a unidade apresente, ao final do exercício de 2020, os resultados do monitoramento da PGR- ME com destaque para uma avaliação da aplicação da gestão de risco proposta nas Resoluções CRTCI nº. 3 e 7 e, sobretudo, do nível de convergência de cada unidade do ministério aos princípios, diretrizes e objetivos definidos.

Mostra-se relevante, ainda, que a CRTCI demonstre os esforços empreendidos para assegurar que a alta administração tenha clara e precisa visão sobre os riscos relevantes, os eventos de riscos materializados e as medidas de tratamento adotadas.

#### **g. Governança de subsídios**

Por fim, no Relatório 201800733, que trata da governança do Ministério da Fazenda nos Benefícios Financeiros, Creditícios e dos Gastos Tributários sob a ótica das dimensões Estratégia e Coordenação, foram identificadas fragilidades das funções de Centro de Governo nas atividades e desenvolvidas pelo Ministério.

Em razão disso, recomendou-se à Unidade:

- Apresentar ao CMAS (Comitê de Monitoramento e Avaliação de Subsídios) cronograma de iniciativas do MF com vistas à clara definição de suas atribuições como órgão de Centro de Governo, no que se refere às funções voltadas para a governança dos subsídios da União.
- Apresentar ao CMAS (Comitê de Monitoramento e Avaliação de Subsídios) cronograma de iniciativas do MF para (re)estruturação interna de fluxos, atividades e competências, de forma a refletir a estratégia da Pasta quanto à sua competência de Centro de Governo, em relação às funções voltadas para a governança dos subsídios da União.

Neste documento deve constar, no mínimo, as propostas para as seguintes tarefas:

1. Delimitação de diretrizes para a concessão de subsídios;
2. Requisitos de mérito de apreciação como CG (check lists, etc);
3. Fluxo de processos e produtos de cada etapa;
4. Parâmetros para avaliação de riscos;
5. Sistemas de alçada, competências (distribuição) e atribuições de responsabilidades para as suas Unidades;

6. Critérios de admissibilidade, distribuição de processos, prazos; recursos (checklists, etc); e
7. Produção de documentos de apoio técnico, tais como manuais e instruções (checklists, etc).

Em que pese as recomendações terem sido encaminhados aos gestores em 07/12/2018 e, terem sido identificadas ações relacionadas a reformulação do Comitê de Monitoramento e Avaliação dos Subsídios da União, com destaque para as alterações presentes no Decreto nº 9.834, de 2019, ainda não foram apresentadas à CGU, via sistema E-aud, as ações destinadas a cumprir as recomendações formuladas.

Sobre tal fato, cumpre destacar, que similar diagnóstico acerca da necessidade de (re)estruturação interna de fluxos, atividades e competências de Centro de Governo, em relação às funções voltadas para a governança dos subsídios da União foi realizada pelo TCU, o qual, por meio do Acórdão nº. 2198/2020 – Plenário recomendou o seguinte:

“9.4. recomendar ao Ministério da Economia e à Casa Civil da Presidência da República que adotem medidas voltadas a sistematizar e definir os papéis dos órgãos centrais e essenciais da área econômica, para que atuem de forma integrada com os órgãos setoriais e específicos que compõem o sistema previsto no art. 4º da Lei 10.180/2001, visando ao aperfeiçoamento do sistema de autocontrole de concessão e ampliação de benefícios fiscais, notadamente os de natureza tributária consoante o diagnóstico realizado por esta Corte de Contas nos presentes autos”.

Em resposta ao item g do achado 11, que trata das recomendações de governança de subsídios, o Ministério da Economia apresentou, por meio da Subsecretaria de Avaliação de Subsídio da União, um contexto das competências do CMAS relacionadas ao processo de avaliação das políticas financiadas por subsídios, destacando as limitações de atuação do Comitê na temática e que ele contempla apenas uma etapa do processo de governança.

A equipe de auditoria corrobora com o entendimento da unidade de que o aperfeiçoamento da governança de subsídios envolve a necessidade de atuação das diversas unidades do Ministério da Economia, além de outros órgãos de centro do governo.

Este, inclusive, foi o motivo de as recomendações terem sido direcionadas à Secretaria Executiva do Ministério da Economia a quem compete exercer o papel de supervisão e coordenação das diversas unidades da pasta.

Assim, a manifestação da unidade não acarretou alteração no entendimento da equipe de auditoria constante dos resultados dos exames

# RECOMENDAÇÕES

1 – Estabelecer manual ou documento congênere de registro e relato do processo de gestão de riscos, em nível operacional e estratégico, de forma a evidenciar a realização das atividades em aderência à metodologia de gestão de riscos da STN e permitir o acompanhamento por parte da alta administração e da COGES.

## **Achado nº 1: Processos de gerenciamento de riscos não aderentes à Metodologia de Gestão de Riscos da STN.**

2 – Definir em manual ou congênere os seguintes procedimentos executados no Sadipem (ou outro que vier a substituí-lo):

2.a – referente à aba “Operações Não Contratadas”: os critérios para a escolha das opções “Sim” ou “Não” para responder à pergunta “O interessado possui PVL em tramitação ou PVL deferido que ainda não resultou na contratação de operação de crédito?”

2.b – referente à aba “Operações Não Contratadas”: os critérios para selecionar as operações de crédito não contratadas; e

2.c – os procedimentos executados para validar os dados, valores e informações inseridas pelo ente subnacional ou pela instituição financeira no Sistema Sadipem ou outro que vier a substituí-lo.

3 – Viabilizar a disponibilização pelo sistema Sadipem (ou outro que vier a substituí-lo) do registro de histórico de exclusões de PVL na aba “Operações não Contratadas”, incluindo no incluindo, no mínimo, informações como: nome do operador, data e o motivo da exclusão.

4 – Propor, até o encerramento do primeiro bimestre de cada exercício, o intralimite anual de que trata o art. 9-A da RSF nº 48/2007, monitorar e dar publicidade dos resultados nos termos da supracitada resolução.

## **Achado nº 2: Vulnerabilidades operacionais e normativas que afetam a efetividade da verificação do cumprimento dos limites estabelecidos pela RSF nº 48/2007**

5 – Enquanto a matriz de saldos contábeis não se torne instrumento adequado para harmonizar as normas estabelecidas no MDF e no MCASP, exigir dos entes pleiteantes de garantias da União o encaminhamento dos saldos das contas contábeis a serem utilizadas pela STN para o cálculo dos indicadores da CAPAG, evidenciando, por meio do mecanismo “DE-PARA”, as contas contábeis envolvidas, e manter suspensa a análise do pleito e a classificação da CAPAG até que os entes apresentem as informações em conformidade com os requisitos estabelecidos.

## **Achado nº 3: Fragilidades no processo de harmonização das informações necessárias ao cálculo da CAPAG.**

6 – Aprimorar a metodologia de análise de suficiência de contragarantia, considerando as deduções de despesas obrigatórias, receitas vinculadas e operações de crédito, com ou sem garantia da União, em trâmite e passíveis de contratação e consequente assunção de dívida.

**Achado nº 4: Impacto das fragilidades metodológicas da análise da suficiência de contragarantias nas decisões judiciais.**

7 – Realizar estudo visando avaliar a possibilidade de incluir, nos processos de Pedidos de Verificação de Limites para celebração de operações de crédito garantidas pela União, controle sobre a análise da alavancagem, explorando no mínimo os seguintes quesitos: definição de fontes de dados, metodologias, grau de alavancagem aceitável de acordo com o perfil do ente e com o nível de riscos assumidos da Unidade.

**Achado nº 5: Ausência de atividades de controle executadas pela STN no que se refere à análise da alavancagem das contragarantias oferecidas.**

8 – Promover a abertura de ação orçamentária específica para a alocação de dotação para despesa com honras de garantias concedidas pela União a entes subnacionais.

9 – Promover estudos com vistas a avaliar os efeitos no resultado primário da União, calculado pela metodologia “acima da linha”, das despesas com honras de garantias concedidas a entes subnacionais, bem como das arrecadações oriundas da execução das contragarantias recebidas e eventuais montantes não recuperados nos termos dos contratos assinados.

**Achado nº 6: Classificação da despesa com honras de garantias em ação orçamentária do serviço da dívida pública federal e sem impacto no resultado primário da União.**

10 - Inserir, nos contratos de garantia da União a operações de crédito de entes subnacionais, cláusula estabelecendo prazo às instituições financeiras e aos mutuários, para o envio tempestivo das informações sobre valores desembolsados das parcelas dos empréstimos garantidos pela União, bem como outras informações pertinentes.

11 - Aprimorar os procedimentos de conciliação de dados dos contratos de garantias concedidas pela União, implementando quadro que evidencie os ajustes efetuados no período de referência das transações, de modo a esclarecer os eventos que justificam eventuais diferenças de saldo com as bases dos credores e dos mutuários.

12 – Apresentar plano de ação do processo de implantação de módulo de controle dos haveres no sistema SID, a fim de promover a sua gestão diretamente pelo sistema, bem como a integração automática com os sistemas SID e Siafi.

13 – Formalizar a metodologia de cálculo do ajuste para perdas, considerando a possibilidade de se adotar, dentre os critérios a serem utilizados, a avaliação da capacidade de pagamento do ente, o histórico de inadimplência e a existência de liminares judiciais que impedem a execução das contragarantias;

14 – Considerar a possibilidade de incorporar ao cálculo da provisão a ser reconhecida no passivo da União os montantes de garantias concedidas a entes que apresentam indícios de

deterioração fiscal além dos que possuem liminares judiciais que impeçam a execução das contragarantias.

15 – Elaborar roteiro contábil visando ao registro, nas contas de controle do Siafi, referente: aos montantes totais de garantias contratadas; ao total desembolsado pelos credores; e aos valores honrados pela União que estão em processo de cobrança, de maneira a dar mais transparência à situação potencial de futuros desembolsos da União em operações garantidas;

16 – Avaliar a implantação de procedimento de classificação contábil dos haveres com liminares judiciais como ativos contingentes.

**Achado nº 7: Deficiências nos procedimentos utilizados para o controle das garantias concedidas e honradas**

17 - Ao Grupo Estratégico do Comitê de Garantias: deliberar pela reformulação da pauta mínima, a exemplo incluir temas afetos à intervenção judicial no Sistema de Garantias da União; riscos ao sistema decorrentes da situação fiscal dos entes subnacionais; status de adesão de entes ao RRF e de como repercute no sistema; impactos no gerenciamento da dívida pública, dentre outros que o comitê julgar pertinentes, evidenciando nas atas a efetividade da atuação a partir do registro dos debates, discussões, direcionamentos estratégicos, resultados das deliberações e encaminhamentos.

**Achado nº 8: Ausência de viés estratégico na atuação do GE/CGR.**

18 - Avaliar o grau de exequibilidade e esforço de gestão por parte da STN na implementação das medidas propostas no item 141 da Nota Técnica nº 22/2018/CORIS/DIRCO/STN-MF, de 11/12/2018, identificando: responsáveis, prazos, custos, entraves à implementação e medidas alternativas, levando o assunto ao conhecimento dos diversos atores que atuam no processo de governança do Sistema de Garantias.

**Achado nº 9: Ausência de implementação de medidas de aperfeiçoamento da proteção jurídica da STN propostas pela Nota Técnica nº 22/2018.**

# CONCLUSÃO

A concessão de garantias, na qualidade de instrumento de política fiscal, necessita ser repensada de modo a preservar o equilíbrio fiscal da União e, também afastar o risco moral e não pressionar o risco soberano.

À medida que o saldo de garantias concedidas se eleva ao longo do tempo, a partir de novas concessões e dos efeitos cambiais, aumenta a exposição da União ao quadro de descompasso fiscal dos entes garantidos, o qual vem se deteriorando ao longo dos anos. Essa situação foi agravada em 2020 pela crise sanitária provocada pela pandemia do COVID19 que impacta sobremaneira a economia. Precisamente quanto ao Sistema de Garantias, este cenário revela uma tendência de elevação de honras de garantias. Nota-se que a União ficou longo tempo sem honrar avais concedidos, de 2005 a 2015, voltando a honrar em 2016, a partir de quando foi verificada evolução anual do saldo das honras. Embora prevista a recuperação dos valores honrados por meio de execução de contragarantias, questões judiciais e legais têm sido entraves na recuperação, sustando a aplicabilidade de controles previstos. Este movimento indica uma transferência de risco à União, impactando a credibilidade do Sistema de Garantias e impondo entraves à gestão da dívida pública e ao equilíbrio das contas federais.

Não obstante as melhorias já promovidas pelo Novo Sistema de Garantias, os controles devem estar em constante evolução, sendo revistos à medida que riscos forem surgindo ou se modificando. De acordo com o artigo 3º da IN nº 01/2016, a definição e a operacionalização dos controles internos devem considerar os riscos que se pretende mitigar, tendo em vista os objetivos das organizações públicas.

A partir do trabalho de auditoria conduzido, foram identificadas deficiências e fragilidades que contribuem para a exposição da União e outras que tem impacto no controle, monitoramento e transparência do processo como um todo. Assim, foram recomendadas melhorias de aperfeiçoamento da atuação da gestão de riscos; do processo operacional de concessão de garantias; da apresentação das informações para fins de cálculo da CAPAG. Destacam-se outras recomendações no sentido de reformular a metodologia de análise de suficiência de contragarantia; realizar estudo para avaliar a possibilidade de implementar avaliação da alavancagem de contragarantias; criação de ação orçamentária específica para honras de garantias da União; aprimorar procedimentos relativos ao SID e ao SAHEM e implementar critérios e metodologias relativos aos registros contábeis; e avaliar o grau de exequibilidade para a implementação das medidas propostas para mitigação de risco relacionadas às ações judiciais, consubstanciadas na NT nº 22/2018.

Enfim, diante da atual conjuntura e das perspectivas que envolvem as relações federativas, demanda-se da Unidade, na qualidade de gestor e executor de parcela significativa do ciclo de garantias, uma atuação focada nas ameaças ao alcance dos objetivos do Sistema de Garantias da União, a partir de uma análise e revisão do processo sob a perspectiva da sustentabilidade da União.

As reflexões e melhorias propostas neste trabalho indicam a necessidade de: aperfeiçoamento dos controles sob ingerência da Unidade; atuação mais consistente da segunda linha de

defesa; promoção da devida transparência quanto aos impactos das honras e inexecução de garantias e riscos advindos de fatores externos à organização nas demonstrações da União; promoção das gestões necessárias de modo a minimizar o risco moral; e dimensionamento do nível de risco que a União suporta sob a perspectiva fiscal e financeira.



# ANEXO

## I – MANIFESTAÇÃO DA UNIDADE EXAMINADA E ANÁLISE DA EQUIPE DE AUDITORIA

### **Achado nº 1: Processos de gerenciamento de riscos não aderentes à Metodologia de Gestão de Riscos da STN.**

#### **Manifestação da unidade examinada**

Por meio do Despacho SEI nº 11779831, de 13.11.2020, emitido pela CORIS, fizeram as seguintes considerações ao Relatório Preliminar:

“Primeiramente, registro que, dada a exiguidade do tempo disponibilizado, a manifestação desta coordenação não se beneficiou de informações adicionais que poderiam ter sido obtidas por meio de reunião técnica com a equipe de auditoria, visando melhor compreender os fatos e os entendimentos que levaram aquela equipe às conclusões constantes do item “1. Processos de gerenciamento de riscos não aderentes à Metodologia de Gestão de Riscos da STN” do citado relatório. Assim, esta manifestação está baseada na compreensão da equipe desta coordenação a respeito do conteúdo do item 1. Feita esta ressalva, registro a posição desta coordenação, por apontamento.

a. Não comprovação da realização das etapas previstas na metodologia para o processo “Gestão de Riscos e Conformidade - inexistência de representação jurídica adequada para STN”.

Houve impropriedade na informação prestada por esta coordenação. A inexistência de representação jurídica adequada para a STN não constitui processo de trabalho do órgão. Trata-se, outrossim, de vulnerabilidade considerada crítica pelo Comitê de Gestão – COGES, razão pela qual determinou a inclusão da avaliação dos seus riscos entre as prioridades para o ano de 2019. Ademais, não disputamos a afirmação da auditoria de que a avaliação dos riscos decorrentes da inexistência de adequada representação jurídica para a STN não seguiu a metodologia de gestão de riscos adotada pelo órgão.

b. Execução parcial da etapa Estabelecimento do Contexto.

Em conformidade com o objetivo de aperfeiçoamento constante, esta coordenação vem crescentemente estruturando as etapas do processo de gestão de riscos, de acordo com as necessidades encontradas e as oportunidades identificadas. Nesse sentido, esta coordenação avaliará a recomendação em conjunto com outros aperfeiçoamentos em curso e planejados.

c. Eficácia dos controles existentes não avaliada.

No procedimento adotado pela STN, na etapa de análise dos riscos, o gestor deve analisar as causas (fatores de risco), as consequências (impactos) e os controles existentes. Somente a partir dessa análise é que o gestor poderá avaliar a probabilidade e o impacto do risco.

Em conformidade com o objetivo de aperfeiçoamento constante, esta coordenação vem crescentemente estruturando as etapas do processo de gestão de riscos, de acordo com as necessidades encontradas e as oportunidades identificadas.

Nesse sentido, a Coordenação de Conformidade desta Subsecretaria vem adotando medidas em preparação para apoiar avaliação de controles.

d. Impacto dos riscos não classificado.

Esta coordenação não contesta o apontamento da auditoria.

e. Plano de tratamento não formalizado.

Em conformidade com o objetivo de aperfeiçoamento constante, esta coordenação vem crescentemente estruturando as etapas do processo de gestão de riscos, de acordo com as necessidades encontradas e as oportunidades identificadas. Nesse sentido, a Coordenação de Conformidade desta Subsecretaria vem adotando medidas em preparação para exercer a atividade de avaliação da conformidade dos controles, o que, a nosso ver, favorecerá maior estruturação da implantação de controles.”

### **Análise da equipe de auditoria**

De um modo geral, a manifestação do gestor ao relatório preliminar no que se refere à condução da gestão de riscos vai ao encontro dos apontamentos e das perspectivas de melhoria aventadas e propostas pela equipe de auditoria.

Por oportuno, registre-se que todos os fatos que originaram os achados são fruto de análise de informações e documentos disponibilizados pela Unidade Examinada, bem como foram formalmente comunicados à mesma por meio de solicitações de auditoria, seguindo o rito estabelecido para os trabalhos. Assim, a análise conjunta das informações consideradas, solicitações de auditoria e o presente relatório de auditoria viabiliza o conhecimento, pela Unidade Examinada, do contexto considerado pela equipe de auditoria em suas colocações.

Em adendo, informa-se que as discussões havidas na Reunião de Busca Conjunta de Soluções implicaram na revisão da recomendação proposta no Relatório Preliminar.

### **Achado nº 2: Vulnerabilidades operacionais e normativas que afetam a efetividade da verificação do cumprimento dos limites estabelecidos pela RSF nº 48/2007.**

#### **Manifestação da unidade examinada**

Por meio do Ofício SEI nº 284085/2020/ME, de 10.11.2020, a COPEM efetuou as seguintes considerações acerca dos limites da RSF nº 48/2007:

1. Referimo-nos à Relatório Preliminar de Avaliação produzido pela Controladoria Geral da União (Documento SEI nº 11508199), por meio da qual a Controladoria-Geral da União, apresenta, entre outros aspectos, recomendações à Secretaria do Tesouro Nacional.
2. No que tange o item "3 – Fazer constar a avaliação do cumprimento do(s) intralimite(s), a que se refere(m) o artigo 9º A da RSF nº 48/2007, em cada parecer de análise do Pedido de Verificação de Limites (PVL) para concessão de garantia da União", presente na fl. 67 do documento SEI nº 11508199, informamos que:

Primeiramente, há de se destacar que o art. 9º-A da RSF nº 48/2007 estabelece que:

**Art. 9º-A. Respeitado o limite de que trata o art. 9º, deverá ser estabelecido, mediante deliberação do Senado Federal, intralimite anual das garantias concedidas pela União.**

Ocorre que, até o presente momento, o Senado Federal não estabeleceu o valor do intralimite das garantias concedidas pela União para o exercício de 2020, de modo que a verificação do art. 9º-A da RSF 48/2007 encontra-se prejudicada, pois não há limite a ser verificado no que tange a tal dispositivo.

Contudo, a STN, por iniciativa própria e de modo transparente e conservador, adota, desde a segunda semana do mês de maio de 2020, o procedimento de informar, no seus Pareceres de verificação de limites e condições de operações de crédito garantidas pela União, a exemplo do documento constante SEI 8294768, a seguinte redação sobre o tema:

*Em relação ao intralimite anual das garantias de que trata o art. 9º-A da RSF nº 48, de 2007, esta STN sugeriu à Secretaria Especial de Fazenda que propusesse ao Senado Federal o valor de R\$ 20 bilhões para o exercício atual, conforme Nota Técnica SEI nº 16423/2020/ME (SEI 7836881). E por meio do Ofício nº 211/2020/ME (7913221), o Ministro de Economia submeteu ao Senado Federal a proposta de R\$ 20.000.000.000,00 para o valor do intralimite anual para a concessão de garantias da União à operações de crédito dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a vigor em 2020. Informa-se que, até 27/05/2020, o montante de operações de crédito de entes subnacionais garantidas pela União e deferidas pela STN correspondia a 38,95% daquele valor (SEI 8293904).*

Ou seja, embora ainda não exista, para o exercício de 2020, Resolução do Senado Federal estipulando o valor intralimite das garantias concedidas pela União, de que trata o art 9º-A da RSF 48/2007, a STN, em seus Pareceres de verificação de limites e condições, informa, de forma individualizada, o montante atualizado de operações de crédito de entes subnacionais garantidas pela União e deferidas pela STN no exercício de 2020, comparando-o com o valor sugerido pelo ME do intralimite. Dessa maneira, a STN entende que tal item “3” do presente Relatório de avaliação encontra-se atendido.”

### **Análise da equipe de auditoria**

A Unidade Examinada afirma haver incorporado, em 2020, a verificação do cumprimento do intralimite anual definido no artigo 9ºA da RSF nº 48/2007 para cada operação de crédito a ser garantida, mesmo que o intralimite ainda não esteja aprovado pelo Senado Federal. Deste modo, a Unidade entende que a recomendação proposta no Relatório Preliminar de Auditoria, qual seja: “3 – Fazer constar a avaliação do cumprimento do(s) intralimite(s), a que se refere(m) o artigo 9º A da RSF nº 48/2007, em cada parecer de análise do Pedido de Verificação de Limites (PVL) para concessão de garantia da União”, já se encontra atendida. Diante disso, a equipe de auditoria verificou, em processos/PVL com o Status “Encaminhado à PGFN com manifestação técnica favorável” em 2020, a incorporação da nova rotina. As verificações procedidas nos pareceres emitidos no âmbito dos processos/PVL analisados, no total de doze, confirma a adesão à prática.

### **Achado nº 3: Fragilidades no processo de harmonização das informações necessárias ao cálculo da CAPAG.**

#### **Manifestação da unidade examinada**

Por meio da Nota Técnica SEI nº 50241/2020/ME, de 11.11.2020, de autoria da COREM, foram efetuadas as seguintes considerações:

#### **“INTRODUÇÃO**

1. Por meio desta Nota Técnica a COREM sugere mudanças na redação de certos trechos do Relatório Preliminar AAC-2018ME da CGU. Tais sugestões visam tornar o Relatório mais preciso e uma de suas recomendações mais alinhada com o que a COREM acredita ser possível de ser implementado tendo em vista suas atribuições regimentais.

#### **PROPOSTAS DE ALTERAÇÕES NOS "RESULTADO DOS EXAMES"**

2. Em relação ao capítulo do referido Relatório referente aos "Resultados dos Exames", em seu item 3 referente às "Fragilidades no processo de harmonização das informações necessárias ao cálculo da CAPAG", a COREM sugere que sejam feitas as seguintes mudanças para tornar o texto mais adequado às limitações jurídicas existentes:

a) **Onde lê-se** *"A quantidade e complexidade envolvidas nesse processo ocorre devido a STN não fazer exigência do cumprimento de que as informações utilizadas no cálculo dos indicadores da CAPAG observem os conceitos estabelecidos no MCASP e no MDF, conforme dispõe a Portaria MF nº 501/2017. Com efeito, a Unidade tem de alocar bastante tempo para harmonizar as informações para só então executar o cálculo. Assim, o fato de não estarem de acordo com os critérios contábeis e fiscais estabelecidos pela STN compromete a qualidade e confiabilidade das informações."* **sugerimos o texto** *"A quantidade e complexidade dos ajustes envolvidos nesse processo decorrem do fato dos padrões contábeis utilizados pelos entes subnacionais divergirem dos padrões contábeis estabelecidos no MDF e MCASP. Como a atribuição de estabelecer os critérios contábeis para aferição das contas subnacionais cabe aos Tribunais de Contas Estaduais/Municipais, a STN não possui mecanismos para obrigar os entes a publicarem seus demonstrativos conforme o MDF e MCASP. Com efeito, a Unidade tem de alocar bastante tempo para harmonizar as informações para só então executar o cálculo. Assim, o fato de não estarem de acordo com os critérios contábeis e fiscais estabelecidos pela STN compromete a qualidade e confiabilidade das informações."*

b) **Onde lê-se** *"Apesar de serem razoáveis os critérios e a forma de avaliação da STN, não se pode afirmar que o tratamento das informações dos municípios e dos estados não incluídos no PAF resulte no alinhamento integral aos conceitos e às regras do MCASP e do MDF, pois a STN não executa tal análise visando à harmonização aos referidos manuais, em razão da relação custo-benefício envolvida no processo. A ausência deste exame compromete a confiabilidade das informações, podendo vir a refletir negativamente na real capacidade de pagamento do ente"*, **sugerimos o texto** *"Apesar de serem razoáveis os critérios e a forma de avaliação da STN, não se pode afirmar que o tratamento das informações dos municípios e dos estados não incluídos no PAF resulte no alinhamento integral aos conceitos e às regras do MCASP e do MDF,*

*pois a harmonização aos referidos manuais feita pela STN no caso dos entes que não possuem PAF é limitada, em razão de não ser possível obter todas as informações para realizar os ajustes necessários. Tal fato compromete a confiabilidade das informações, podendo vir a refletir negativamente na real capacidade de pagamento do ente."*

**c) Ao final do seguinte parágrafo** *"Assim, identificou-se que são geradas informações com diversos patamares de qualidade e confiabilidade (em relação ao alinhamento aos critérios e regras do MCASP e MDF), cujo potencial para gerar distorções nos indicadores de cálculo da CAPAG deve ser avaliado pela Unidade Auditada. Em contraponto, verificaram-se esforços da Unidade para a melhoria da qualidade das informações e para a implementação da operacionalização automática em substituição ao processo manual hoje existente."*, **sugerimos adicionar o seguinte trecho:** *"Destaca-se a parceria entre a CCONF e a COREM que visa, no curto prazo, usar verificações de consistência nos dados subnacionais, a ser feita pelo SICONFI e, no médio prazo, realizar o cálculo da CAPAG por meio da matriz de saldos contábeis, o que facilitaria o trabalho de harmonização dos demonstrativos com o MDF e MCASP."*

### **PROPOSTA DE ALTERAÇÃO DE RECOMENDAÇÃO**

3. **Em relação ao "Achado nº 3: Fragilidades no processo de harmonização das informações necessárias ao cálculo da CAPAG", sugerimos alterar o texto atual** *"Exigir dos entes pleiteantes de garantia da União o encaminhamento das informações utilizadas para o cálculo da CAPAG dentro dos critérios previstos no MDF e no MCASP, conforme dispõe o art. 1º §7º da Portaria nº 501/2017, suspendendo a análise do pleito até a adoção dos padrões previstos nos manuais citados, além de adotar a classificação provisória da CAPAG como D."* **para o seguinte texto** *"Aprimorar, no curto prazo, os testes de consistências feitos no caso dos entes não signatários do PAF e, no médio prazo, utilizar a matriz de saldo contábeis no cálculo da CAPAG, de forma que a informação fornecida pelos entes subnacionais possa ser harmonizada com as normas estabelecidas no MDF e no MCASP, conforme dispõe o art. 1º §7º da Portaria nº 501/2017."*

### **CONCLUSÃO**

4. As propostas aqui sugeridas têm como base o fato da STN não ser o órgão que estabelece os critérios contábeis que os entes subnacionais devem observar para a publicação dos seus demonstrativos contábeis e fiscais e, por essa razão, é juridicamente incapaz de obrigá-los a seguirem as normas estabelecidas no MDF e MCASP. Tendo isso em vista, destaca-se que, apesar do correto diagnóstico traçado pela CGU, existem limitações para o que a STN pode exigir dos entes subnacionais, mesmo no âmbito do processo de concessão de garantias. A exigência da alteração da metodologia contábil e fiscal utilizada pelo ente subnacional invade área de competência dos Tribunais de Contas locais, por isso sugerimos que a recomendação seja para que a STN desenvolva formas de obter dados mais detalhados que possibilitem a realização dos ajustes pela própria STN de forma automatizada.

5. Isso posto, a COREM cumprimenta a CGU pelo ótimo trabalho realizado durante esta auditoria e encaminha esse documento à CFORM para que as providências necessárias sejam tomadas."

### **Análise da equipe de auditoria**

As considerações da Unidade Examinada refletem a problemática adstrita à falta de aderência entre os critérios contábeis e fiscais adotados pelos entes subnacionais nos seus registros e as regras do MDF e MCASP abordando, inclusive, questões de ordem jurídica e que não estão sob a competência da STN. Também, enfatizam a questão da Matriz de Saldos Contábeis como um indutor da melhoria da informação gerada pelo subnacional. Todavia, a harmonização de conceitos contábeis e fiscais, bem como a implantação integral da Matriz de Saldos Contábeis, são processos em andamento cujos reflexos serão sentidos a longo prazo. Contudo, há que se aventar medidas de curto prazo para a melhoria do processo de tratamento de informações que irão subsidiar a CAPAG.

Outro ponto que importa esclarecer, é que não se vislumbra conflito entre o ente confeccionar e publicar seus demonstrativos contábeis e fiscais seguindo as orientações dos respectivos Tribunais de Contas e, para fins de cálculo dos indicadores da CAPAG, apresentar à STN as informações atendendo às regras do MCASP e MDF. São processos diferentes, cujos objetivos não se confundem e não se sobrepõem.

Neste ensejo, acolhem-se parcialmente as sugestões apresentadas pela Unidade Examinada quanto às alterações no texto do Achado.

#### **Achado nº 4: Impacto das fragilidades metodológicas da análise da suficiência de contragarantias nas decisões judiciais.**

##### **Manifestação da Unidade Examinada**

Por meio do Ofício SEI nº 286166/2020/ME, de 12.11.2020, de emissão da COAFI, foram efetuadas as seguintes considerações a respeito da reformulação da metodologia:

1. Referimo-nos à Relatório Preliminar de Avaliação elaborado pela Controladoria Geral da União (Documento SEI nº 11508199), por meio da qual aquele órgão apresenta, entre outros, recomendações à Secretaria do Tesouro Nacional.

2. Acerca das recomendações propostas no referido documento, tecemos as seguintes considerações:

a) **Item 7 - Reformular a metodologia de análise de suficiência de contragarantia, considerando as deduções de despesas obrigatórias, receitas vinculadas e operações de crédito, com ou sem garantia da União, em trâmite e passíveis de contratação e consequente assunção de dívida.** *Não vemos óbices a um reexame da metodologia de análise da suficiência de contragarantias, visando seu aprimoramento, contudo é necessário considerar alguns aspectos pertinentes à matéria. O primeiro é que se trata de uma questão que envolve não somente a União, mas também os entes subnacionais, de modo que eventuais alterações deverão ser objeto de consulta pública, assegurando amplo debate, pois sua magnitude pode inviabilizar a concessão de empréstimos a Estados e Municípios, com potencial estímulo a novos questionamentos perante o Poder Judiciário. Outro aspecto a ser levado em conta é a definição de conceitos. Com efeito, tomando-se como exemplo as despesas com pessoal, constata-se que há dificuldades em relação à definição precisa, e cuja superação pode não ser imediata. Além disso, a STN não possui competência institucional para pacificar o tema. Por fim, entendemos que seria mais apropriado o uso do termo “aprimorar” em lugar de “reformular”. Como destacado nas respostas às solicitações de auditoria pertinentes, a metodologia atual, embora possa apresentar pontos de melhoria, se insere em*

*uma abordagem mais ampla, cuja implementação obteve resultados gerais até agora positivos no tocante às operações contratadas após a sua adoção.*

(...)

#### **Análise da equipe de auditoria**

Considerando o posicionamento da Unidade Examinada, cabe ratificar, sob a perspectiva de uma melhor gestão do saldo de garantias concedidas e, por conseguinte, da exposição da União à situação fiscal dos entes subnacionais, a necessidade de aperfeiçoamento do desenho do controle estipulado na Portaria MF nº 501/2017 para a verificação da suficiência das contragarantias ofertadas, de modo que este cumpra sua função de forma eficaz, a fim de atender ao que dispõe o parágrafo 1º do artigo 40 da LRF.

Por fim, registre-se que foi acatada pela equipe de auditoria a melhoria na recomendação proposta pela Unidade Examinada, a qual foi ajustada por ocasião da elaboração do Relatório Final.

#### **Achado nº 5: Ausência de atividades de controle executadas pela STN no que se refere à análise da alavancagem das contragarantias oferecidas.**

##### **Manifestação da Unidade Examinada**

Por meio do Ofício SEI nº 286166/2020/ME, de 12.11.2020, de emissão da COAFI, foram efetuadas as seguintes considerações:

1. Referimo-nos à Relatório Preliminar de Avaliação elaborado pela Controladoria Geral da União (Documento SEI nº 11508199), por meio da qual aquele órgão apresenta, entre outros, recomendações à Secretaria do Tesouro Nacional.
2. Acerca das recomendações propostas no referido documento, tecemos as seguintes considerações:

(...)

**b) Item 8 - Realizar estudo visando avaliar a possibilidade de incluir, nos processos de Pedidos de Verificação de Limites para celebração de operações de crédito garantidas pela União, controle sobre a análise da alavancagem, explorando no mínimo os seguintes quesitos:** definição de fontes de dados, metodologias, grau de alavancagem aceitável de acordo com o perfil do ente e com o nível de riscos assumidos da Unidade. *No tocante especificamente à análise de alavancagem, é importante destacar que as informações necessárias à sua laboração não estão plenamente disponíveis à STN, o que exigirá interação com outros agentes, fato este que poderá dificultar a implementação da medida em toda a sua extensão ou retardá-la. É importante ponderar também acerca da possibilidade de existência de óbices legais, ou limitações operacionais, aplicáveis ao acesso a informações detidas por outras instâncias.*

(...)

#### **Análise da equipe de auditoria**

A manifestação da Unidade Examinada versou a respeito de eventuais óbices à implementação da recomendação proposta, indo ao encontro de informações já prestadas

formalmente por ocasião da etapa de realização dos exames de auditoria, de modo que não foram procedidas alterações com relação ao consignado no Relatório Preliminar de Auditoria.

**Achado nº 6: Classificação da despesa com honras de garantias em ação orçamentária inadequada e sem o devido registro no resultado fiscal da União.**

**a. Classificação orçamentária da despesa com honras de garantias**

**Manifestação da unidade examinada**

Por meio da Nota Técnica SEI nº 51040/2020/ME, de 13.11.2020, a STN apresentou a seguinte manifestação sobre o item “a” (Classificação orçamentária da despesa com honras de garantias) do Achado nº 6 do Relatório Preliminar:

“3. Sobre esse assunto, inicialmente, cumpre informar que nos últimos 7 anos, as alterações promovidas pela Secretaria de Orçamento Federal - SOF e pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN nas classificações orçamentárias da Dívida Pública Federal - DPF foram todas no sentido de concentrar as dotações em um menor número de ações e unidades orçamentárias, o que tem facilitado a gestão da DPF, justamente pela menor necessidade de realização alterações orçamentárias que dependem da edição de atos normativos.

4. Em 2014, o orçamento da DPF estava distribuído em 4 Unidades Orçamentárias e em 16 ações. Naquele exercício, foram analisadas e propostas diversas alterações nas classificações, mediante uso de Planos Orçamentários - POs, recurso que até então não havia sido empregado nas propostas orçamentárias da DPF. Como resultado, no orçamento da DPF para 2015, o número de ações foi reduzido de 16 para 7, ainda distribuídas em 4 unidades orçamentárias.

5. Além disso, a integridade e a transparência das informações foram preservadas, pois desde a carga inicial da proposta orçamentária da DPF no Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento – SIOP até a execução do orçamento no âmbito do Sistema Integrado de Administração Financeira - SIAFI, as informações referentes às ações e seus respectivos planos orçamentários estão presentes.

6. Para a proposta orçamentária de 2018, a SOF sugeriu, com a concordância da STN, que todas as ações da DPF fossem concentradas em uma única Unidade Orçamentária, a 75.101. Assim, decorridos 7 anos, após todas as simplificações realizadas e tendo em vista que algumas ações tiveram suas obrigações encerradas, o orçamento da DPF está contido em apenas uma unidade orçamentária e em 5 ações: duas para a dívida interna (refinanciamento e serviços), duas para a dívida externa (refinanciamento e serviços) e uma para o resultado negativo do Banco Central do Brasil. Há 7 anos, relembramos, eram 4 unidades orçamentárias e 16 ações. Assim, a redução do número de ações foi benéfica para a gestão da DPF, pois reduziu o número de Portarias e outros atos necessários à realização de alterações orçamentárias, ao longo do exercício, preservando todas as informações referentes à elaboração e execução do orçamento da DPF.



7. Sobre os questionamentos nºs 3 e 4 da citada Solicitação de Auditoria nº: 201902715/25, abaixo transcritos, cabem algumas informações complementares:

*“3. Esclarecer o motivo da inclusão da dotação de honras de garantias concedidas a entes subnacionais nas ações orçamentárias referentes ao Serviços da Dívida Pública Federal Interna e Externa (cód. 0905 e 0906), tendo em vista que, em tese, essas ações destinam-se às despesas originadas de contratações de operações de créditos diretamente realizadas pela União.*

*4. Informar se já houve proposta da STN junto à SOF para a criação de ação orçamentária específica para o pagamento das honras de garantias, de modo a propiciar maior transparência desse tipo de despesa no PLOA, bem como o controle de limites orçamentário e financeiro de sua execução.”*

8. É importante lembrar que os pagamentos de avais decorrem de obrigações contratuais nas quais a União, perante credores internos ou externos, assume a responsabilidade de adimplir as obrigações financeiras dos contratos em que figura como garantidora, caso o ente (Estado, Distrito Federal ou Município) garantido não o faça.

9. Uma vez constatado que o ente garantido se encontra inadimplente, a obrigação pendente, por força contratual, torna-se obrigação da União perante o credor, seja ele interno ou externo. Dessa maneira, o não pagamento dessa obrigação pela União a colocaria em situação de inadimplência.

10. Mesmo havendo nesses contratos o oferecimento de contragarantias, o que permite à União recuperar os valores pagos, a obrigação inadimplida torna-se obrigação da União, razão pela qual, entendemos que as dotações orçamentárias para pagamentos de honras de avais internas e externas estão apropriadamente inseridas em planos orçamentários específicos nas ações dos serviços das dívidas interna (0455) e externa (0425) da União, o que dispensa a criação de nova ação orçamentária para abrigá-las.

11. Entende-se, dessa forma, que o pagamento das honras de compromisso decorrentes de aval concedido pela União são sim serviços da dívida e podem ser previstos nas ações orçamentárias onde se encontram atualmente, dado que a dotação para essas despesas ficam separadas em planos orçamentários específicos. De forma a ficar ainda mais transparente a alocação dos recursos nas ações 0455 e 0425, propõe-se aprimorar a descrição dessas ações, de forma a tornar ainda mais evidente a previsão da despesa com as honras de garantias nessas programações.

12. Além disso, em consonância com o entendimento de que a obrigação inadimplida pelos demais entes torna-se dívida da União, entende-se que tais despesas devem seguir a classificação orçamentária da dívida, que é uma despesa financeira.

13. Vale destacar que, de acordo com os gestores da despesa, a previsão e execução pelo plano orçamentário permite melhor gestão para honrar o compromisso assumido, tendo em vista que, normalmente, o prazo para quitação é exíguo (questão de dias) e o não cumprimento da dívida assumida ou seu atraso pela necessidade de abertura de crédito suplementar geraria enorme ônus à União, dada a geração de encargos pelo eventual atraso

nesses pagamentos, ao passo que a disponibilização dos valores necessários às honras de aval, da forma como é feita hoje, pode ser realizada a qualquer tempo, em questão de minutos, por meio de remanejamento entre POs, no âmbito do SIOP, sem a necessidade de publicação de ato normativo e sem o risco do atraso na disponibilização da autorização orçamentária para fazer frente ao compromisso em questão.

14. Ademais, cumpre esclarecer que o Manual Técnico de Orçamento de 2021 (<https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2021>) descreve o conceito de plano orçamentário, no item 4.5.2.4.16.1, como sendo uma identificação orçamentária, de caráter gerencial “vinculada à ação orçamentária, que **tem por finalidade permitir que, tanto a elaboração do orçamento quanto o acompanhamento físico e financeiro da execução, ocorram num nível mais detalhado do que o do subtítulo/localizador de gasto**. Os POs são vinculados a uma ação orçamentária, entendida essa ação como uma combinação de esfera-unidade orçamentária-função-subfunção-programa-ação. Por conseguinte, variando qualquer um desses classificadores, o conjunto de POs varia também” (grifo nosso).

15. Dessa maneira, o plano orçamentário criado para acompanhamento e execução da despesa de honras de garantias é uma ferramenta gerencial, sendo um importante classificador da despesa em nível mais detalhado, que permite que a dotação destinada àquela despesa esteja separada da dotação destinada a outros planos orçamentários, garantindo a transparência dos dados e sendo possível o acompanhamento e gerenciamento da despesa de forma separada das demais e com a possibilidade de gestão mais célere e menos onerosa para a União.

16. Como descrito no item 4.5.2.4.16.1 do MTO-2021, destaca-se que a partir da criação de novo plano orçamentário, é gerado novo Plano de Trabalho Resumido (PTRES) e a dotação destinada ao pagamento das honras de aval fica apartada, tanto no SIOP, quando no SIAFI, em programação específica. A finalidade é “viabilizar a integração SIOP-SIAFI, tendo em vista que a formação do Programa de Trabalho Resumido -PTRES (código atribuído pelo SIAFI para agilizar a execução, controle e acompanhamento dos planos definidos pela UO) no sistema financeiro é padronizada, toda ação deve ter ao menos 1 (um) código de PO”.

17. Sobre a transparência dos dados referentes às honras de avais, existem diversas maneiras de obtê-los, desde a elaboração da proposta até a execução do orçamento, conforme explicaremos a seguir.

18. Primeiramente, vale destacar que a Lei nº 13.898, de 11 de novembro de 2019, Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2020 – LDO-2020, em seu art. 125, garante aos órgãos competentes dos Poderes da União, de forma especial aos órgãos de controle como Tribunal de Contas da União, ao Ministério Público da União e à Controladoria-Geral da União, o acesso irrestrito para consulta aos sistemas de informações e a consultas da elaboração e execução das despesas, e o recebimento de seus dados, incluídos o SIAFI e SIOP no rol de sistemas elencados no dispositivo.

19. Em adição, na página do SIOP na internet ([www.siop.gov.br](http://www.siop.gov.br)), em “Painel do Orçamento”, está disponibilizada uma pesquisa chamada de “Consulta Livre”. Essa consulta fornece todas

as informações do Programa de Trabalho e os valores do PLOA, LOA, Dotação atual, Empenhado, Liquidado e Pago, abertas inclusive por planos orçamentários.

20. Ainda no SIOP, mediante acesso com senha, é possível construir buscas no módulo extrator dedados do SIOP BI ou então gerar o Quadro de Detalhamento da Despesa – QDD, com informações detalhadas por ações e planos orçamentários. Basta consultar as ações 0425 e 0455, combinadas com detalhamentos em planos orçamentários para identificar as dotações para honras de avais.

21. O SIAFI também mostra as mesmas informações, detalhadas até o nível de plano interno. A execução pode ser visualizada pelo Programa de Trabalho Resumido (PTRES) nas diversas contas contábeis referentes à execução orçamentária. No caso em tela, as contas mais frequentemente consultadas são as de Crédito Disponível (62.211.00.00) e de Crédito Empenhado Liquidado Pago (62.213.04.00), ambas na UG170600. Para os avais externos, atualmente existe o PTRES 138836 e o plano interno 9999AVISO1. Para os avais internos, o PTRES é o 138839 e o plano interno é o 9999NAVAL1.

22. Outra ferramenta disponível para a obtenção dessas informações seria o Tesouro Gerencial, que pode ser consultado com os mesmos parâmetros citados nos parágrafos anteriores.

23. Além disso, a STN publica, mensalmente, no site do Tesouro Transparente na internet, o Relatório Mensal de Garantias Honradas – RMGH (<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio-mensal-de-garantias-honradas-rmgh/>), com o montante honrado de garantias, e o Painel de Garantias Honradas(<https://www.tesourotransparente.gov.br/historias/painel-de-garantias-honradas>), que permite explorar por meio de um painel analítico as informações detalhadas disponíveis sobre as garantias honradas pela União.

24. Por fim, cumpre ressaltar que, em consonância com as explicações acerca da classificação orçamentária da despesa com honras de garantias, os valores previstos de honras de garantias dos entes subnacionais compõem a Necessidade de Financiamento consignada no Plano Anual de Financiamento – PAF, elaborado pela STN para planejar a gestão da dívida pública(<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/plano-anual-de-financiamento-paf/>). Nesse sentido, o Relatório Anual da Dívida Pública Federal – RAD, que apresenta os resultados alcançados no gerenciamento da dívida ao longo do ano, também possui uma seção sobre Garantias com os valores das honras de garantias pagas, uma vez que estas foram inseridas na previsão da Necessidade de Financiamento do PAF para determinado exercício (<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio-anual-da-divida-rad/>).

## **CONCLUSÃO**

25. Diante de todo o exposto, reiteramos não ser necessária a criação de uma ação orçamentária específica para honras de avais internos e externos, como forma de dar maior transparência a essas informações ou facilitar seu acompanhamento pelos órgãos de controle, pois a atual classificação permite que se tenha melhor gestão dos recursos, quitação da dívida em tempo hábil, o que gera economia de recursos e garante a transparência da alocação dos

recursos para essa despesa. Ademais, considera-se adequada a classificação das despesas em questão como despesas financeiras, uma vez que em havendo inadimplência dos entes subnacionais, suas dívidas inadimplidas tornam-se dívidas da União, podendo tais valores ainda serem recuperados pela União por meio da execução das contragarantias exigidas dos entes subnacionais quando da contratação de suas operações de crédito. Dessa maneira, como as dívidas da União são despesas financeiras e as despesas com honras de avais são dívidas da União, essas estão corretamente classificadas como despesas financeiras.”

## **b. Impacto da despesa com honras de garantias no resultado fiscal**

### **Manifestação da unidade examinada**

Por meio de nota sem discriminação e sem data, o Banco Central do Brasil apresentou a seguinte manifestação sobre o item “b” (Impacto da despesa com honras de garantias no resultado fiscal) do Achado nº 6 do Relatório Preliminar:

“2. Em reunião realizada em 12 de novembro de 2020 para discussão do tema, contando com participantes da CGU, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), do ME, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), da Secretaria de Orçamento Federal (SOF) e do BCB, estabeleceu-se como um dos encaminhamentos a apresentação, pelo DSTAT, de nota explicativa sobre os impactos nas estatísticas fiscais “abaixo da linha” das honras de garantias efetivadas pela União, na qualidade de garantidora de operações de crédito internas/externas de responsabilidade de estados e municípios. O objetivo é subsidiar a resposta final a ser encaminhada pelo ME à CGU, no âmbito da avaliação que vem sendo realizada.

3. Nesse sentido, é apresentado, ao final desta Nota, quadro demonstrativo detalhado com os impactos observados nas estatísticas fiscais compiladas pelo BCB dessas honras de garantias pelo Governo Federal, abrangendo:

- a. Impactos observados na Dívida Líquida do Setor Público (DLSP), na Dívida Bruta do Governo Geral (DBGG) e nos resultados fiscais;
- b. Detalhamento dos impactos por segmento de governo e para o setor público consolidado;
- c. Descrição, em cada fase do processo, dos impactos observados:
  - i. Em operações em curso normal (adimplentes);
  - ii. Por ocasião da honra de garantia pela União e/ou enquanto não efetivada a execução das contragarantias;
  - iii. Por ocasião da execução das contragarantias; e

iv. Em eventuais situações em que há perdão ou anulação da dívida em caráter definitivo, desistência da execução das contragarantias e/ou do ativo constituído junto aos entes federativos (após a honra das garantias) por parte da União ou por determinação judicial.

4. Por oportuno, com vistas a subsidiar a análise dos impactos descritos no quadro demonstrativo, convém destacar alguns aspectos relevantes da metodologia das estatísticas macroeconômicas do setor fiscal, compiladas pelo BCB, sem prejuízo das observações constantes nas notas explicativas do próprio quadro:

a. As dívidas dos governos regionais, incluindo suas dívidas com a União e com outros entes residentes e não residentes, são regularmente compiladas, conforme diretrizes presentes no Manual de Estatísticas Fiscais (MEF)<sup>1</sup>, na DLSP, cuja variação permite calcular as Necessidades de Financiamento do Setor Público (NFSP);

b. Também são computados na DLSP, no âmbito do Governo Federal, os ativos da União junto aos governos regionais, a exemplo dos refinanciamentos de dívidas ao amparo da Lei nº 9.496, de 1997 e de outras relações intergovernamentais oriundas de processos de reestruturação e/ou assunção de débitos de entes subnacionais;

c. As dívidas de governos regionais, internas e externas, garantidas pela União, são registradas nas estatísticas fiscais no âmbito dos próprios governos regionais;

d. O pagamento regular de dívidas internas/externas garantidas pela União, realizado pelos próprios governos regionais dentro das condições normais pactuadas, não envolve variações de ativos e passivos federais;

e. As contragarantias da União (ex.: cotas de fundos de participação e outros repasses de receitas) não são computadas como ativo financeiro do governo federal na DLSP, tendo em vista que constituem ativos contingentes, não abrangidos, portanto, no padrão metodológico das estatísticas fiscais;

f. Quando ocorre a honra de garantias de dívidas (de estados e municípios) pela União, a DLSP passa a refletir a nova situação intergovernamental existente entre os devedores originais (estados e municípios) e o garantidor das operações honradas (governo federal);

g. Assim, nessa situação de honra das garantias pela União, a DLSP passa a computar o ativo financeiro do governo federal (amparado pelas contragarantias), bem como o passivo dos estados/municípios (contrapartida), não havendo alterações na situação patrimonial líquida em ambos os segmentos do setor público;

h. A existência de decisões judiciais que tenham por objetivo suspender provisória ou temporariamente a execução das contragarantias pela União não altera a natureza econômica e a forma de registro dos eventos, sobretudo os descritos nas alíneas “f” e “g” deste item.

5. Convém destacar, ainda, que na avaliação da hipótese descrita anteriormente no item 3.c.iv, consideram-se os efeitos estritamente econômicos da situação descrita, caracterizada

por efetiva transferência da União (impacto deficitário no governo federal) para os entes federados envolvidos (impacto superavitário nos governos regionais). Não são considerados aspectos jurídicos de eventuais operações da espécie, sobretudo quanto aos instrumentos legais aplicáveis, matéria que não está no âmbito das estatísticas macroeconômicas produzidas pelo BCB.

**Quadro demonstrativo dos Impactos dos pagamentos de dívidas dos governos regionais, garantidas pela União/<sup>1</sup>**

Situação	Indicador	ABRANGÊNCIA		
		Governo Federal	Governos regionais	Setor público consolidado e/ou Governo Geral
I – Pagamentos relativos a operações em curso normal (adimplentes)	DLSP	<u>Impacto neutro</u> . Não envolve variações de ativos/passivos no âmbito da União.	<u>Impacto neutro</u> . Redução do passivo interno/externo, garantido pela União, com contrapartida na redução das disponibilidades de caixa.	<u>Impacto neutro</u>
	DBGG	<u>Impacto neutro</u> . Não envolve variações de passivos no âmbito da União.	<u>Redução</u> . Redução do passivo interno/externo, garantido pela União.	<u>Redução</u>
	Resultado fiscal primário	<u>Impacto neutro</u> . Não envolve variações de ativos/passivos no âmbito da União.	<u>Impacto neutro</u> . Redução do passivo interno/externo, garantido pela União, com contrapartida na redução das disponibilidades de caixa.	<u>Impacto neutro</u>
II – Honra de garantia pela União <sup>2/3/</sup> em operações inadimplidas	DLSP	<u>Impacto neutro</u> . Redução do ativo Conta Única e constituição de ativo junto aos governos regionais, ambos no valor correspondente aos pagamentos efetuados aos credores originais.	<u>Impacto neutro</u> . Redução do passivo interno/externo garantido pela União e aumento de passivo junto ao governo federal, ambos no valor correspondente aos pagamentos efetuados (pela União) aos credores originais.	<u>Impacto neutro</u>
	DBGG	<u>Aumento</u> . Pagamento pela União gera impactos potenciais na liquidez e, portanto, nas operações compromissadas <sup>4/</sup> .	<u>Redução<sup>5/</sup></u> . Redução do passivo interno/externo garantido pela União. O passivo dos entes federativos junto ao governo federal, não faz parte da DBGG (passivo intergovernamental).	<u>Impacto neutro</u>
	Resultado fiscal primário	<u>Impacto neutro</u> . Redução do ativo Conta Única e constituição de ativo junto aos governos regionais, ambos no valor correspondente aos	<u>Impacto neutro</u> . Redução do passivo interno/externo garantido pela União e aumento de passivo junto ao governo federal, ambos no valor correspondente aos pagamentos	<u>Impacto neutro</u>

		pagamentos efetuados aos credores originais.	efetuados (pela União) aos credores originais.	
III – Execução das contragarantias pela União, após a honra das garantias <sup>2/</sup>	DLSP	<u>Impacto neutro.</u> Aumento do ativo Conta Única <sup>4/</sup> e redução do ativo constituído junto aos governos regionais.	<u>Impacto neutro.</u> Redução das disponibilidades de caixa <sup>4/</sup> e redução do passivo constituído junto ao governo federal.	<u>Impacto neutro</u>
	DBGG	<u>Redução.</u> O não repasse dos recursos (contragarantias) para os entes federativos gera impactos potenciais na liquidez e, portanto, nas operações compromissadas <sup>4/</sup> .	<u>Impacto neutro</u> <sup>7/</sup> . O passivo dos entes federativos constituído junto ao governo federal não faz parte da DBGG (passivo intergovernamental).	<u>Redução</u>
	Resultado fiscal primário	<u>Impacto neutro.</u> Aumento do ativo Conta Única <sup>4/</sup> e redução do ativo constituído junto aos governos regionais.	<u>Impacto neutro.</u> Redução das disponibilidades de caixa <sup>4/</sup> e redução do passivo constituído junto ao Governo Federal.	<u>Impacto neutro</u>
IV – Situação em que a União abre mão, em caráter definitivo, da execução das contragarantias e/ou do ativo constituído junto aos entes federativos <sup>8/</sup>	DLSP	<u>Aumento.</u> Baixa do ativo constituído junto aos entes federativos, sem contrapartida no ativo Conta Única.	<u>Diminuição.</u> Baixa do passivo constituído junto ao governo federal, sem contrapartida nas disponibilidades de caixa.	<u>Impacto neutro</u>
	DBGG	<u>Impacto neutro.</u> Aumento da DBGG já teria ocorrido por ocasião da situação II.	<u>Impacto neutro</u> <sup>7/</sup> . O passivo dos entes federativos constituído junto ao governo federal não faz parte da DBGG (passivo intergovernamental).	<u>Impacto neutro</u>
	Resultado fiscal primário	<u>Déficit fiscal primário.</u> Baixa do ativo constituído junto aos entes federativos, sem contrapartida no ativo Conta Única.	<u>Superávit fiscal primário.</u> Baixa do passivo constituído junto ao governo federal, sem contrapartida nas disponibilidades de caixa.	<u>Impacto neutro</u>

1/ DLSP, DBGG e resultado fiscal nominal são afetados, também, pela incorporação de juros nominais por competência sobre os estoques existentes. Apenas para fins didáticos e visando evitar repetições, os impactos relativos aos juros não foram descritos nos diversos campos deste quadro demonstrativo.

2/ Eventuais valores inadimplidos, ainda não efetivamente honrados pela União, permanecem no âmbito do segmento de governos regionais. Nesses casos, enquanto permanecer essa situação, os impactos na DLSP e na DBGG e no resultado nominal decorrem exclusivamente da incorporação de juros nominais por competência, sobre os estoques existentes.

3/ Após a honra das garantias pela União, enquanto não forem executadas as contragarantias (pela própria União), eventuais impactos no endividamento e no resultado nominal decorrerão da apropriação de juros nominais por competência, sobre os estoques existentes.

4/ Para efeitos dessa análise, considera-se a hipótese de enxugamento (expansão) integral da liquidez, no mesmo montante das honras efetuadas pelo TN (retenção de receitas dos entes federativos). Desconsideram-se, portanto, os demais fatores que afetam a liquidez, a exemplo das emissões de títulos e demais operações do Tesouro Nacional, das operações com reservas internacionais, dos depósitos compulsórios e de outras operações da Autoridade Monetária.

5/ Optou-se por explicitar nesse campo o impacto na estatística consolidada de DBGG (englobando governos federal e regionais). Caso considerado o impacto isolado no segmento de governos regionais, observar-se-ia impacto neutro no seu endividamento bruto.

6/ Os aumentos da Conta Única e as reduções das disponibilidades dos governos regionais decorrem da retenção dos valores que seriam repassados aos respectivos entes federativos, com destaque para cotas de Fundos de Participação e outras receitas (oferecidos em garantia das operações).

7/ Optou-se por explicitar nesse campo o impacto na estatística consolidada de DBGG (englobando governos federal e regionais). Caso considerado o impacto isolado no segmento de governos regionais, observar-se-ia redução do seu endividamento bruto.

8/ Impactos em relação à situação descrita no item II. Consideram-se os efeitos estritamente econômicos da situação descrita, caracterizada por efetiva transferência da União para os entes federados envolvidos. Não são considerados aspectos jurídicos de eventuais operações da espécie, sobretudo quanto aos instrumentos legais aplicáveis, matéria que não está no âmbito das estatísticas macroeconômicas produzidas pelo BCB.”

## **Análise da equipe de auditoria**

Com relação ao item “a” do achado, a manifestação da Unidade não acarretou alteração no entendimento da equipe de auditoria constante dos resultados dos exames. A Unidade manteve a argumentação inicial, e voltou a enfatizar as diversas ferramentas de transparência para a obtenção de informações acerca das despesas com honras de garantias (PO, PTRES, Siafi, relatórios gerenciais, etc.), as quais a equipe de auditoria já tinha manifestado conhecimento.

O ponto principal da recomendação é a transparência durante o processo de elaboração e execução do orçamento, de modo a alertar e incluir o legislativo no debate sobre o crescimento das despesas com honras e seu impacto na dívida pública. Conforme foi esclarecido pela Unidade, o montante previsto para o pagamento de despesas com honras de garantias (especificado pelo atributo PO) é incorporado à dotação da ação relativa ao serviço da dívida (cujo montante é expressivo). Essa configuração torna a sua execução mais ágil, pois, diante de eventual necessidade de suplementação orçamentária, não é preciso obter autorização legislativa, haja vista a possibilidade de remanejamento interno de saldos.

Contudo, o que se pretende com a recomendação é tornar o processo de programação e execução orçamentária das honras apartado do serviço da dívida, a fim de dar maior destaque a esse tipo de despesa, que tem forte tendência de elevação nos próximos anos, conforme os motivos apresentados neste relatório, bem como fomentar o debate sobre o impacto no orçamento.

No tocante ao item “b” do achado, segundo entendimento apresentado pelo Banco Central do Brasil (BCB) na Nota Explicativa encaminhada, o pagamento de honras de garantias, sem a execução das contragarantias oferecidas pelos entes subnacionais, não afeta o resultado primário, tendo em vista que há o reconhecimento concomitante de um ativo pela União nessas situações, o que acaba anulando o seu efeito sobre a DLSP.

Esclarece também que o impacto no primário somente aconteceria caso ocorresse o “perdão ou anulação da dívida em caráter definitivo, desistência da execução das contragarantias e/ou do ativo constituído junto aos entes federativos (após a honra das garantias) por parte da União ou por determinação judicial”. (grifamos).

Percebe-se, assim, que no entendimento do BCB, o impacto no resultado primário dependeria de um ato formal (jurídico) da União de renúncia da execução das contragarantias obtidas dos entes (registradas como crédito a receber no ativo).

Inicialmente, é importante frisar que o ponto de auditoria diz respeito ao tratamento fiscal disposto na metodologia “acima da linha” no âmbito da União, e não o resultado fiscal consolidado (nacional).

Cabe ressaltar, também, que os haveres da União decorrentes de honras de garantias (conta do ativo) atualmente sofrem registros de ajustes para perdas (conta retificadora), cujo propósito contábil é evidenciar a parcela dos créditos registrados que provavelmente não será



recebida; inclusive, que há créditos com ajuste para perdas de 100% do valor (liminares judiciais, vencidos há mais de 180 dias), ou seja, créditos considerados irrecuperáveis integralmente.

Ademais, a respeito da metodologia “acima da linha”, que é o ponto tratado na recomendação da auditoria, a STN informou (resposta à SA 201902715/39) que *“os haveres financeiros devem ser deduzidos dos respectivos ajustes para perdas prováveis reconhecidas nos balanços. Em razão do exposto, caso seja registrado ajuste para perda relacionado aos haveres financeiros que compõem a DCL ou se o valor recebido for inferior ao valor registrado, ocorrerá aumento no valor da DCL sem que tenha ocorrido impacto no cálculo do resultado primário acima da linha.(grifamos)*

Acrescenta que *“Nessa situação, o MDF orienta que as desincorporações de ativos considerados nas deduções da Dívida Consolidada que não tiveram a correspondente execução orçamentária sejam informadas no quadro de “Ajuste Metodológico”, por se tratar de item de divergências entre os resultados primário e nominal calculados pelas metodologias “acima da linha” e “abaixo da linha”.*

Contudo, a unidade pontua que *“esse ajuste ocorre somente no resultado nominal apurado abaixo da linha e não há, no MDF, orientação para que as desincorporações de ativos considerados haveres financeiros sejam classificados como despesas primárias e acarretem ajuste no cálculo do resultado primário acima da linha.*

Desse modo, verifica-se que segundo o entendimento da STN, o ajuste para perdas deverá ser evidenciado no quadro de Ajuste Metodológico de modo a compatibilizar o resultado do cálculo do resultado fiscal nominal e primário realizado pelo método “acima da linha” com o “abaixo da linha”. Neste aspecto, dá a entender que a STN considera que o ajuste para perdas apenas impacta o primário calculado pelo “abaixo da linha”, pois aumenta a DCL, aparentando possível entendimento diverso ao teor da nota explicativa encaminhada pelo BCB, na qual o impacto no resultado fiscal apenas acontece quando há uma formalização da renúncia da União dos créditos a receber dos entes subnacionais decorrentes do pagamento de honras de garantias.

Considerando o exposto pelo BCB e que ainda restam dúvidas sobre o tratamento fiscal a ser dado às despesas com honras na metodologia “acima da linha”, dado que não houve novo posicionamento da STN a respeito do tema, a equipe de auditoria decidiu reformular a recomendação constante do Relatório Preliminar para: Promover estudos com vistas a avaliar os efeitos das despesas com honras de garantias assumidas pela União decorrentes da impossibilidade de execução das garantias obtidas dos entes subnacionais, bem como das futuras receitas oriundas de sua recuperação no resultado primário da União.

## **Achado nº 7: Deficiências nos procedimentos utilizados para o controle das garantias concedidas e honradas**

### **a. Registros no Sistema SID**

#### **Manifestação da unidade examinada**

Não foram trazidas novas considerações sobre o item “a” do Achado nº 7.

## **b. Registros no Sistema SAHEM**

### **Manifestação da unidade examinada**

Por meio Ofício SEI Nº 286166/2020/ME, de 12.11.2020, a COAFI/STN apresentou a seguinte manifestação sobre o item “b” (Registros no Sistema SAHEM) do Achado nº 7 do Relatório Preliminar:

**“c) Item 14 – Implementar melhorias nas rotinas operacionais de controle dos haveres, mediante redução do prazo de envio da movimentação financeira do mês pelo Agente Financeiro em data compatível com o fechamento do Siafi. No tocante a essa recomendação é necessário esclarecer, que no âmbito das operações controladas pela STN/COAFI, há, em linhas gerais, 2 tipos a serem considerados: os contratos em que o credor original é a própria União, que contam com garantia dos devedores, e os contratos em que a União é a garantidora, obtendo contragarantia dos devedores (comumente referenciados como “honras de aval”, quando a União é chamada a honrar a garantia por ela oferecida). Os primeiros são controlados por agentes financeiros, que repassam os valores pagos voluntariamente, ou fruto de execução de garantias, 2 dias após a ocorrência, e que encaminham mensalmente relatórios com a situação das dívidas para os ajustes que necessariamente devem ser efetuados no SIAFI. Os do segundo grupo, por sua vez, não contam com a figura do agente financeiro, e são controlados diretamente pela STN. Nesse caso, o agente financeiro somente executa as contragarantias e repassa os valores obtidos, 2 dias após a ocorrência do evento, e estes são registrados diretamente no SIAFI. Desse modo, não há a incompatibilidade entre o envio de informações pelo agente financeiro e a data de fechamento do SIAFI.”**

## **c. Registros contábeis no Siafi**

### **c.1. Metodologia de cálculo do ajuste para perdas não formalizada, baseada apenas em critério de dias de atraso e relativa a haveres de entes com liminares judiciais.**

### **Manifestação da unidade examinada**

Por meio Ofício SEI Nº 286166/2020/ME, de 12.11.2020, a COAFI/STN apresentou a seguinte manifestação sobre o item “c.1” (Metodologia de cálculo do ajuste para perdas não formalizadas, baseada apenas em critério de dias de atraso e relativa a haveres de entes com liminares judiciais) do Achado nº 7 do Relatório Preliminar:

**“d) Item 15 – Formalizar a metodologia de cálculo do ajuste para perdas, considerando a possibilidade de se adotar, dentre os critérios a serem utilizados, a avaliação da capacidade de pagamento do ente, o histórico de inadimplência e a existência de liminares judiciais que impedem a execução das contragarantias. A COAFI/STN está finalizando estudos acerca de 3 modelos de ajuste de perdas para a carteira de créditos sob sua responsabilidade, aplicáveis aos refinanciamentos e créditos relativos a outros programas, bem como aos haveres**

*decorrentes de avais honrados pela União. Os estudos iniciais já foram materializados por meio de Nota Técnica preliminar enviada à Casa Civil em outubro de 2020 (Nota Técnica SEI nº 43838/2020/ME - Processo nº 14021.155447/2020-33 - doc. SEI nº 11017535)."*

Em complemento, por meio Ofício SEI Nº 287855/2020/ME, de 13.11.2020, a STN apresentou a seguinte manifestação sobre o item "c.1" (Metodologia de cálculo do ajuste para perdas não formalizada, baseada apenas em critério de dias de atraso e relativa a haveres de entes com liminares judiciais) do Achado nº 7 do Relatório Preliminar:

"Neste documento trataremos especificamente da recomendação nº 18, transcrita a seguir.

*"18 – Considerar os haveres com liminares judiciais como ativos contingentes, desreconhecendo-os do balanço patrimonial da União, e passando a registrá-los no ativo compensado (contas contábeis de controle) até a reversão das liminares".*

2. A CGU argumenta que "para os haveres considerados improváveis a sua recuperação (com ajuste para perdas em sua totalidade), seria mais adequado o seu desreconhecimento das contas patrimoniais do balanço, tendo em vista ser improvável a recuperação dos valores que foram honrados".

3. Nesse contexto, transcrevemos a seguir o item 4.3 da Macrofunção SIAFFI 020342 - Ajustes para perdas estimadas:

*"4.3 – Para a apresentação da real situação patrimonial, é necessário que o reconhecimento de créditos a receber seja acompanhado da constituição do respectivo ajuste para perdas estimadas, permitindo assim a quantificação fiel dos recursos controlados pela entidade".*

4. Cabe destacar que a impossibilidade de acionar as contragarantias para recuperar valores honrados devido às ações judiciais é uma situação relativamente recente. Esse processo iniciou em 2017 e começou a ficar mais frequente a partir de 2019. Portanto, não há um histórico que nos leva a fazer previsões sobre quando esses valores serão efetivamente recebidos. Em razão disso, optamos por reconhecer o ajuste de perdas sobre o valor integral desses valores, quando decorridos mais de 180 dias da medida judicial, pois é uma forma conservadora de lidar com a questão, uma vez que as decisões judiciais são proferidas em caráter liminar, sem prazo estabelecido para julgamento de mérito.

5. Contudo, enfatizamos que decisões liminares são consideradas precárias, razão pela qual entendemos que, para esses casos, o tratamento mais adequado é o reconhecimento do ajuste de perdas, e não o desreconhecimento direto do valor a receber. Quanto a isso, vejamos o que dispõe o item 4.4 da Macrofunção supracitada:

*"4.4 – Salientamos que o ajuste para perdas estimadas não se confunde com o desreconhecimento de ativos que tenham se tornado efetivamente irrecuperáveis. O ajuste para perdas estimadas reflete a possibilidade de que parte dos valores do ativo possa não gerar os benefícios econômicos esperados.*

*Normalmente, o reconhecimento do ajuste precede o desconhecimento, que somente ocorrerá quando a estimativa se confirmar”.*

6. Portanto, o entendimento é de que os ajustes para perdas continuem sendo registrados, sendo que periodicamente os valores poderiam ser avaliados para um eventual desconhecimento. Cumpre informar que a COAFI está em fase final de estudos de critérios mais objetivos para registro dos ajustes de perdas destinados aos créditos geridos pela Coordenação. Esses estudos redundarão na publicação de uma portaria com novos critérios.

7. No caso, uma medida seria estabelecer nessa portaria um período de tempo para avaliação desses ajustes de perdas. Nesse sentido, se os créditos de fato não forem recebidos ao final do período, e a probabilidade de recebimento se tornar cada vez mais remota, a ponto de que eles possam ser considerados irrecuperáveis, proceder-se-ia o desconhecimento, em linha com o previsto na Macrofunção. Como esses estudos resultarão em um novo modelo de ajuste de perdas aplicável aos créditos da carteira, entendemos ser razoável a observação, durante determinado intervalo de tempo, das informações resultantes da aplicação do modelo, antes de se decidir pelo efetivo desconhecimento de ativos.

8. Outro ponto relevante é que os critérios que porventura sejam adotados para os créditos sub-rogados oriundos de avais honrados, e que não puderam ser recuperados em virtude de decisão judicial, por uma questão de paralelismo, também devem ser aplicados aos demais haveres da carteira. Nesse contexto, se a regra for desconhecer e tratar como ativo contingente créditos que não podem ser recebidos em virtude de ação judicial, qualquer desconhecimento nos demais haveres acarretará um descompasso entre a informação registrada no Sistema de Contabilidade (SIAFI) e aquela apresentada por meio dos mapas financeiros apresentados pelos agentes financeiros. No caso, esse descompasso dificultaria o processo mensal de conciliação, o qual com frequência é objeto de auditoria financeira pelo Tribunal de Contas da União - TCU.

9. Ademais, o critério a ser aplicado para eventual desconhecimento dos créditos vinculados a ações judiciais também deve considerar as diversas peculiaridades dessas decisões liminares. Por exemplo, há ações judiciais que ocasionam interrupção no fluxo de pagamentos mensais por parte dos mutuários, ao passo que outras não acarretam esse impacto. Ainda nesse sentido, há ações judiciais que abrangem todo o contrato, enquanto outras liminares apresentam somente abrangência parcial. Trata-se de mais um argumento a favor da hipótese de reavaliação periódica dos ativos da carteira face à eventual necessidade de desconhecimento.

10. Adicionalmente, cabe enfatizar que ao reconhecer os ajustes para perdas privilegia-se a característica qualitativa da informação contábil da representação fidedigna. Por esse ponto de vista, proceder agora o desconhecimento parece ser uma medida em proporção maior do que a necessária para o caso estudado.

11. Por fim, nossa sugestão é que a recomendação 18 do Relatório preliminar apresentado pela Controladoria seja excluída ou tenha sua redação revista conforme foi apresentado neste documento.”

**c.2. Subavaliação da provisão (passivo) da União em função do reconhecimento apenas do montante das garantias concedidas ao estado do RJ.**

**Manifestação da unidade examinada**

Por meio do Ofício SEI Nº 288382/2020/ME, de 13.11.2020, a STN apresentou a seguinte manifestação sobre o item “c.2” (Subavaliação da provisão (passivo) da União em função do reconhecimento apenas do montante das garantias concedidas ao estado do RJ) do Achado nº 7 do Relatório Preliminar:

“3. (...) informamos que a provisão não é mais realizada como descrita pela CGU.

4. Atualmente, seguimos a seguinte recomendação do Tribunal de Contas da União - TCU:

PCPR 2019 - Recomendação 3.11

***“3.11 À Casa Civil da Presidência da República, em conjunto com a Secretaria do Tesouro Nacional, que, no prazo de até 180 dias e em consonância com o item 12.2 Provisões do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, itens 5.14 a 5.26 da Norma Brasileira de Contabilidade TSP Estrutura Conceitual e, subsidiariamente, itens 4.26 a 4.47 do Pronunciamento técnico CPC 00 (R2) Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro:***

***a) constitua provisão para honra de garantia a operações de crédito contratadas pelos estados do Amapá, Goiás, Minas Gerais, Rio de Janeiro e Rio Grande do Norte, bem como de demais entes devedores que incorrerem em situação semelhante, fundada na provável necessidade de desembolso financeiro pela União para cobertura das recorrentes e sucessivas inadimplências, com base em esmava de desembolso futuro para liquidar a obrigação;”***

**c.3. Ausência de registro contábil do montante dos contratos de garantias celebrados nas contas de controle dos grupos 7 e 8 do Siafi**

**Manifestação da unidade examinada**

Por meio do Ofício SEI Nº 288382/2020/ME, de 13.11.2020, a COAFI/STN apresentou a seguinte manifestação sobre o item “c.3” (Ausência de registro contábil do montante dos contratos de garantias celebrados nas contas de controle dos grupos 7 e 8 do Siafi) do Achado nº 7 do Relatório Preliminar:

“Quanto ao item ***“7.c.3. Ausência de registro contábil do montante dos contratos de garantias celebrados nas contas de controle dos grupos 7 e 8 do Siafi”***, esta CODIV informa que o contrato de garantia assinado somente será configurado como dívida potencial para a União após ocorrido o desembolso. Dessa forma, é descabido o registro no Siafi dos contratos celebrados, mas ainda não desembolsados pela Unidade Gestora da Dívida. Ademais, as informações dos contratos celebrados estão disponibilizadas para a sociedade no Tesouro

Transparente, nos seguintes endereços: <https://www.tesourotransparente.gov.br/ckan/dataset/garantias-concedidas-em-operacoes-de-credito> e <http://www.tesourotransparente.gov.br/ckan/dataset/garantias-concedidas-em-operacoes-de-credito-internas5>.”

### **Análise da equipe de auditoria**

A manifestação da unidade não acarretou alteração no entendimento da equipe de auditoria, exceto quanto à recomendação 14, excluída; e a 18, reformulada.<sup>36</sup>

### **Achado nº 8: Ausência de viés estratégico na atuação do GE/CGR.**

Não foram trazidas novas considerações sobre o Achado nº 8.

### **Achado nº 9: Ausência de implementação de medidas de aperfeiçoamento da proteção jurídica da STN propostas pela Nota Técnica nº 22/2018.**

#### **Manifestação da Unidade Examinada**

Por meio da NOTA n. 01314/2020/SGCT/AGU, de 16.11.2020, a AGU, por meio da AGCT, embora não se configure na Unidade Examinada, prestou os seguintes esclarecimentos:

“(…)

#### ***II.II - Do aprimoramento da atuação da SGCT perante o STF, em especial nos conflitos federativos***

Primeiramente, é imprescindível destacar que, com o intuito de fornecer uma assistência jurídica mais especializada à STN, bem como de aprimorar a defesa da União nos temas fiscais perante o STF, foi criada, dentro do Departamento de Controle Difuso, a Coordenação-Geral de Assuntos Federativos (CGAF).

(…)

Além das citadas rotinas de aprimoramento da atuação deste Departamento, importa ressaltar que, como dito, há um monitoramento diário de todas as ações originárias ajuizadas perante o STF. Nesse contexto, assim que identificada qualquer ação relevante, seja sob o enfoque social, econômico ou político, tal processo é imediatamente distribuído para acompanhamento antecipado por um dos advogados do Departamento, o qual analisará a necessidade, seja de solicitação de informações, seja de peticionamento no STF, antes mesmo da intimação da União.

A atividade permite que, nos casos relevantes, a SGCT solicite antecipadamente subsídios à STN e atue com urgência no processo, antes da apreciação do pedido de liminar

---

<sup>36</sup> Referem-se às numerações das recomendações dispostas no Relatório Preliminar.

pelo Ministro Relator, de modo que o Ministro possa conhecer os argumentos fático-jurídicos da União antes da realização do juízo de cognição sumária [1] .

Nesse contexto, consolidou-se uma rotina de comunicação com os órgãos e entidades federais envolvidos/as na questão fático-jurídica controvertida em cada processo. Antes de apresentar as manifestações da União em juízo, a SGCT comunica-se pelos meios oficiais com os respectivos órgãos e/ou entidades federais competentes para a matéria tratada no processo, de modo atuação da unidade é subsidiada pelas informações fáticas e técnicas especializadas das pastas ministeriais e/ou dos órgãos e entidades federais envolvidos com as questões postas em juízo.

Essa prática de manifestações antecipadas, a fim de evitar a concessão de tutelas provisórias de urgência sem a oitiva do ente central, constituiu uma inovação implementada pelo Departamento de Controle Difuso da SGCT.

Infelizmente, a Advocacia-Geral da União não tem controle sobre o prazo conferido pelos Ministros Relatores do Supremo Tribunal Federal ao analisarem um pedido de liminar. Em que pese envide esforços junto àquela Corte no sentido da concessão de prazos mais alargados, compatíveis com a complexidade dos temas a que se refere o citado relatório preliminar, a definição de prazos para manifestações em juízo, quando não se trata de um prazo legalmente definido no Código de Processo Civil ou no Regimento Interno da Corte, constitui prerrogativa do magistrado.

Além desse monitoramento, esta SGCT possui ainda um Departamento de Acompanhamento Estratégico, destinado a realizar o acompanhamento das pautas do Supremo Tribunal Federal, o agendamento de audiências com os Ministros, além de solicitar destaque de processos relevantes eventualmente incluídos no julgamento virtual, elaborar os memoriais com informações atualizadas a serem entregues aos Ministros antes dos julgamentos colegiados, subsidiar a sustentação oral do Advogado-Geral da União com as informações necessárias e a elaboração de roteiros. Todas essas atividades abrangem também as ações de natureza fiscal ajuizadas no STF pelos entes federados contra a União.

Nesse contexto de reformulação da SGCT e de articulação institucional, cumpre mencionar o ciclo de palestras promovido em 2019 por integrantes da Secretaria do Tesouro Nacional sobre judicialização de matérias fiscais. A participação da SGCT/AGU, além de contribuir para a capacitação dos advogados da União nas matérias próprias da Secretaria do Tesouro e de contribuir para sua familiarização com a situação fiscal em que o país se encontra, proporcionou o início da aproximação entre as instituições.

Necessário mencionar ainda que houve o incremento da utilização de canais informais de interlocução, com a criação de um grupo de comunicação eletrônica na rede social WhatsApp, para tratar dos processos de relações federativas que tramitam no STF. O grupo é composto por representantes da STN, da PGFN e da SGCT, e permite dinamizar o diálogo, antecipar demandas e/ou respostas a serem formalizadas posteriormente pelos canais oficiais, e facilita, por exemplo, o cumprimento de determinações do STF com prazos fixados em horas. Com a reestruturação do Departamento de Controle Difuso, enfim, notou-se o estreitamento das comunicações da Coordenação-Geral de Assuntos Federativos a STN e com a PGFN.

### **III – DO RELATÓRIO PRELIMINAR DA CGU**

Após essa breve explicação do funcionamento da Secretaria-Geral de Contencioso, é importante esclarecer alguns pontos suscitados no relatório preliminar elaborado pela CGU.

Uma primeira observação que deve ser feita é a de que o citado relatório de avaliação se reporta às rotinas desenvolvidas pelo Ministério da Economia, de modo que não houve uma avaliação específica e detalhada do funcionamento da Advocacia-Geral da União, ou mesmo desta Secretaria-Geral de Contencioso. Desse modo, a presente nota visa colaborar para uma melhor compreensão da defesa jurídica da União e de todos os seus órgãos federais, dentre eles, o Ministério da Economia e a Secretaria de Tesouro Nacional.

### ***III.I – Do aprimoramento da relação interinstitucional da STN e AGU***

No tópico 1.a. do relatório preliminar de avaliação, a CGU indica que a STN teria apresentado a que a Nota Técnica nº 22/2018/CORIS/DIRCO/STN-MF, de 11.12.2018, a qual teve por objetivo “apresentar estudo e levantamento de dados acerca da incidência de ações judiciais na STN, dificuldades encontradas pela Instituição e seus gestores no seu tratamento e indicação de possíveis soluções, abrangendo o contencioso e o consultivo relacionados a demandas judiciais recebidas pela STN ou por seus gestores”.

Ademais, a CGU destaca que em tal nota teria sido “expostas fragilidades na interação entre STN e os órgãos de defesa da União, as quais impactam potencialmente na recuperação de contragarantias impedidas de execução por via judicial”.

No ponto, é importante destacar que referida nota foi elaborada em dezembro de 2018, tendo havido relevante aprimoramento na interação entre tais órgãos, os quais foram descritos na Nota Técnica SEI n. 19849/2020/ME, de de 2020.

Na referida nota, a Secretaria de Tesouro Nacional expõe algumas sugestões para uma reestruturação do assessoramento jurídico daquele órgão, mudanças essas que somente poderiam ser efetivadas mediante edição de novas leis que alterassem a Lei Complementar n. 73/1993, que regulamenta a Advocacia-Geral da União. Tais impasses foram apresentados à STN durante uma série de reuniões realizadas entre os dirigentes da STN, PGFN e AGU, o que propiciou uma maior aproximação das instituições e compartilhamento das dificuldades enfrentadas por cada uma delas (vide itens 27-97).

Entretanto, apesar da impossibilidade fática de implementação de tais sugestões, a STN conclui na referida nota que “a situação da SURIN melhorou em relação ao cenário de 2018 em decorrência da proatividade da AGU (PGU e SGCT) em criar coordenações específicas e especializadas na estrutura daquela Advocacia Pública para tratar de assuntos federativos, sendo esforço convergente ao intuito pretendido na Nota Técnica SEI n. 22/2018/CORIS/DIRCON/STN-MF, de 11/12/2018” (fl. 13).

Observa-se, claramente, que os esforços para o aprimoramento da atuação da SGCT, em especial nas ações federativas, vêm produzindo resultados positivos na relação entre as instituições, motivo pelo qual, sugere-se a inserção também da Nota Técnica SEI n. 19849/2020/ME no relatório final a ser produzido pela CGU.

### ***III.II– Observações adicionais***

Além da necessidade de se anexar as recentes notas elaboradas pela STN, importante tecer alguns comentários acerca de questões pontuais postas no relatório preliminar.



No item 9 do relatório preliminar, a CGU afirma que “Quanto à defesa da AGU, também há oportunidades para melhorias. Apesar das contestações, agravos e manifestações da AGU refletirem os subsídios prestados pela STN, evidenciaram-se, nas ACO 3215, 3270, 3244, 3280 e 3285, lapsos temporais de aproximadamente dois meses entre decisões e os agravos e/ou contestações às decisões por parte da União, o que não é razoável, principalmente naqueles casos em que não houve a possibilidade de defesa prévia da União. Da mesma forma, buscar, em precedentes já existentes, insumos para a elaboração das estratégias de defesa nas lides com objetos similares, no sentido de uniformizar a atuação, qualificando e otimizando a defesa da União, aumentando as chances de sucesso nas lides.”

Inicialmente, cumpre destacar que todas ações citadas no relatório estão em trâmite perante o STF, sendo o seu acompanhamento, portanto, de competência desta SGCT.

De outro lado, percebe-se essencialmente duas críticas formuladas à atuação da AGU nesses casos, quais sejam, a demora da AGU em apresentar agravo e/ou contestação nos autos, e a ausência de uniformização da sua atuação.

Quanto ao primeiro ponto, cumpre repisar que, consoante já esclarecido, desde 2019, esta SGCT faz monitoramento diário de todas as ações ajuizadas perante o STF, identificando aquelas que têm a União como parte. Após tal identificação, as ações são repassadas a esta Diretora, para análise da necessidade ou não de distribuição antecipada, a depender da relevância social, política e econômica posta em discussão. De regra, todas as ações envolvendo a STN são distribuídas assim que ajuizadas no STF, de modo que o advogado responsável possa solicitar imediatamente subsídios para a atuação prévia da União. Nesse contexto, sempre que possível, esta SGCT peticiona nos autos, antes mesmo antes de sua intimação pelo STF, fornecendo elementos fáticos e jurídicos ao respectivo Ministro relator da ação, com o intuito de evitar o deferimento de liminar sem a prévia oitiva da União.

Apesar de todo esse procedimento adotado por esta SGCT, o fato é que, não raras vezes, a liminar é deferida poucas horas após o ajuizamento da ação, o que impede a efetiva atuação prévia da AGU.

Quanto à suscitada demora da AGU em apresentar as peças de defesa, cumpre destacar que todos os atos judiciais devem ser exercidos dentro do prazo fixado, seja pelo Ministro relator seja pela legislação regente. Nesse contexto, os advogados não dispõem de discricionariedade para ultrapassar referido prazo. Em sentido contrário, de fato seria possível a interposição de recurso ou mesmo o peticionamento da contestação antes de finalizado o prazo judicial. Entretanto, duas questões principais indicam não haver qualquer benefício na estratégia indicada pela CGU.

A primeira questão reporta-se ao que podemos denominar de ‘tempo do Judiciário’, o qual abarca não apenas a já citada ausência de oportunidade temporal para a União se manifestar nos autos antes do deferimento da liminar, como também o extenso período de tempo entre a concessão monocrática da cautelar e seu referendo pelo órgão colegiado. Dito de outra forma, a despeito da interposição de recurso pela AGU, há uma tendência de perpetuação temporal de decisões liminares monocráticas, fato esse que escapa à atuação da AGU enquanto órgão de assistência judiciária da União.

A segunda questão que também corrobora a desnecessidade de apresentação da defesa antes de escoado o prazo judicial, refere-se à importância de construção de dados

fáticos e argumentos jurídicos aptos a possibilitar eventual reversão da decisão proferida pelo STF.

Em resumo, observa-se que a validade temporal de eventual decisão cautelar deferida depende exclusivamente do Ministro relator, a quem compete decidir quando colocar o processo em pauta para julgamento pelo órgão colegiado. Nesse contexto, eventual apresentação de recurso, antes de finalizado o prazo judicial deferido à União, não é capaz de gerar qualquer benefício, podendo ainda prejudicar a construção da tese de defesa pela AGU.

De outro lado, no que se refere à suposta ausência de uniformização da atuação da AGU na defesa da União, reitera-se também que foi criado, dentro do Departamento de Controle Difuso desta SGCT, a Coordenação-Geral de Assuntos Federativos, a qual atua exclusivamente nas ações em que há conflito entre entes federados. Nesse contexto, a especialização temática proporciona a necessária unidade de atuação na defesa da União.

#### **IV – DOS APONTAMENTOS FINAIS E CONCLUSÕES**

Ante todo o exposto e no intuito de colaborar com o aprimoramento do relatório preliminar elaborado pela CGU, tornando-o mais aderente à realidade institucional da Advocacia-Geral da União, em especial desta Secretaria-Geral de Contencioso, é possível apontar os seguintes avanços já implementados por este órgão de representação judicial:

i) a especialização de uma unidade na Secretaria-Geral de Contencioso da AGU, atualmente composta por 6 (seis) Advogados da União, responsável pela atuação em processos que, em curso no Supremo Tribunal Federal, possuem União e entes federados em pólos opostos. Tal especialização proporcionou uma maior uniformização e celeridade na defesa das causas federativas, dentre as quais se insere o tema de garantias e contragarantias;

ii) monitoramento diário do ajuizamento das ações originárias no STF, sendo imediatamente distribuídas, para acompanhamento prioritário e antecipado, todas aquelas ações que tenham impacto econômico, em especial fiscal, oportunidade na qual são solicitadas as informações fáticas e técnicas aos órgãos responsáveis;

iii) em decorrência do monitoramento diário de ajuizamentos, implementação da rotina de peticionamento prévio à intimação da União, com o intuito de evitar o deferimento de liminares sem a oitiva da União;

iv) acompanhamento da pauta e das sessões de julgamento pelo Departamento de Acompanhamento Estratégico, o qual distribui antecipadamente memoriais a todos os Ministros, bem como apresenta sustentações orais, seja nos julgamentos presenciais, seja naqueles que ocorrem na plataforma virtual;

v) a ampliação dos canais de diálogo com os órgãos do Ministério da Economia (em especial a Secretaria do Tesouro Nacional e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional), o que agilizou a remessa de informações de lado a lado no ano corrente, sem prejuízo da manutenção dos canais oficiais de comunicação;

vi) a obtenção, nos anos de 2019 e 2020, de significativas decisões judiciais favoráveis à Fazenda Pública federal em lides em cujos polos se opõem, de um lado, a União, e, de outro, algum ente federativo;

vii) a realização de cursos e eventos que se relacionam com os temas fiscais (exemplos: o Ciclo de Palestras “Judicialização sob a Perspectiva Fiscal”, ministrado por integrantes da

Secretaria do Tesouro Nacional a membros das carreiras que compõem a Advocacia-Geral da União nos meses de fevereiro e março do presente ano; e o evento “I Diálogos Interinstitucionais entre o STF e os membros da Advocacia Pública Federal”, que contou com painel exclusivo para o trato de questões federativas – mais informações disponíveis em <http://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=431495&ori=2> e [http://www.agu.gov.br/page/content/detail/id\\_conteudo/849632](http://www.agu.gov.br/page/content/detail/id_conteudo/849632) – acesso em: 17 dez. 2019).

Sendo esses os esclarecimentos que esta Secretaria-Geral de Contencioso tinha a prestar, permanecemos à disposição para colaborar tanto com esse Ministério da Economia como com a Controladoria-Geral da União no que entenderem pertinente. Encaminhe-se ao Ministério da Economia para ciência e adoção das providências que entender cabíveis.

### **Análise da equipe de auditoria**

Primeiramente, cabe registrar que a manifestação da AGU, na qualidade de ator estratégico na defesa da União junto ao Poder Judiciário, contribuiu para esclarecer, enriquecer e aprimorar o rol de entendimentos construídos pela CGU, já que a judicialização das relações federativas e, por consequência, o risco moral, se constituem em riscos ao equilíbrio do Sistema de Garantias.

Importa destacar, da manifestação da AGU, a instituição da Coordenação-Geral de Assuntos Federativos (CGAF) no âmbito da SGCT, com vistas a fornecer uma assistência jurídica mais qualificada à STN; a existência de documento que representa a evolução dos termos da Nota Técnica nº 22/2018, qual seja a Nota Técnica SEI nº 19849/2020/ME; e esclarecimentos a respeito de pontos suscitados no relatório sobre a atuação da AGU.

A AGU informou quanto às percepções e resultados obtidos a partir dos desdobramentos das notas técnicas mencionadas. Destaca-se, inclusive, a criação de coordenações especializadas na estrutura da AGU para tratar de assuntos afetos a relações federativas. No entanto, a Nota Técnica SEI nº 19849/2020/ME, que trata das melhorias observadas na governança do contencioso nas relações federativas, não foi disponibilizada pela Unidade Examinada para análise pela equipe de auditoria. Registre-se que a Unidade Examinada não se manifestou formalmente a respeito do achado.

Quanto à atuação da AGU, notadamente quanto ao lapso temporal decorrido para apresentação de agravo e/ou contestação nos autos das ACO, a AGU esclareceu os trâmites afetos às lides jurídicas, bem como a inexistência de benefícios em apresentar tais peças antes dos prazos judiciais, o que ensejou em alterações no posicionamento da equipe de auditoria.

Já relativamente à ausência de uniformização da atuação da AGU na defesa da União, reitera a criação da Coordenação-Geral de Assuntos Federativos, a qual atua exclusivamente nas ações em que há conflito entre entes federados, propiciando a especialização temática necessária à defesa da União. No entanto, não prestou subsídios que ensejassem alterações no posicionamento da equipe de auditoria.

**Achado nº 10: Acompanhamento das providências adotadas pelos gestores para Acórdãos emitidos pelo Tribunal de Contas da União.**

Não houve manifestação da unidade examinada para o Achado de nº 10.

**Achado nº 11: Verificação da atuação do gestor diante das recomendações efetuadas pela Controladoria-Geral da União.**

**a. Compartilhamento das bases de dados entre RFB e PGFN**

**Manifestação da Unidade Examinada**

Por meio da Nota Conjunta SEI nº 7/2020/PGDAU-CGR/PGDAU/PGFN-ME, de 17.11.2020, a Unidade Examinada assim se manifestou:

1 Trata-se de Nota Conjunta RFB/PGFN elaborada em razão do que consta no Relatório Preliminar de Avaliação do Ministério da Economia 2019, elaborado pela Controladoria-Geral da União (CGU), acerca da atuação do gestor diante das recomendações 02 e 03 do Relatório de Auditoria n. 201901004 - Auditoria Anual de Contas do extinto Ministério da Fazenda de 2018. Assim estabelece o órgão de controle no Relatório Preliminar:

**11. Verificação da atuação do gestor diante das recomendações efetuadas pela Controladoria-Geral da União.**

[...]

**a. Compartilhamento das bases de dados entre RFB e PGFN**

No último ano, foi recomendado que a Secretaria Executiva do ME coordenasse a formalização de modelo de compartilhamento de dados a ser utilizado entre ambos os órgãos e o respectivo plano de implantação, no curto, médio e longo prazos, com identificação das informações a serem compartilhadas, de que forma, em que periodicidade e com a atribuição de responsabilidade aos respectivos atores.

Verificou-se que não houve avanço prático na formalização do modelo (de modo que as recomendações continuam pendentes de atendimento), uma vez que a SE/ME informou que “o tema está sendo tratado pelas áreas para definição da modelagem - plano de trabalho ou portaria específica - que supere eventual divergência de interpretação do alcance da Portaria MF 441, de 2018 e das conclusões do relatório final do GT”.

2. As recomendações ora sob verificação, vale dizer, decorrem da constatação por parte da CGU de que *“persistem falhas na sistemática de compartilhamento de dados ainda identificadas entre a RFB e PGFN que geram riscos às atividades de cobrança dos créditos da DAU, pois 1) os resultados do GT criado para resolver questões inerentes à integração e*

***compartilhamento de dados entre PGFN e RFB não sanaram a questão do compartilhamento amplo, efetivo e irrestrito de informações cadastrais e econômico-fiscais; 2) nem mesmo estabeleceu acordos formais com periodicidade para envio de dados, fragilizando os compromissos firmados, pela falta de atribuição de responsabilidades pelo envio sistemático das informações***<sup>37</sup>

3. Ademais, importante ressaltar, como já consignado na Nota SEI nº 25/2018/PGDAUCGR/PGDAU/PGFN-MF,<sup>38</sup> que o compartilhamento de dados tem por objetivo permitir a execução do projeto de “aprimoramento da atividade de cobrança judicial” – PEC 201647 (PMIMF) –, inserido no Plano de Ação apresentado ao Tribunal de Contas da União, como forma de atender à determinação contida no Acórdão nº 1320/2017 – Plenário (TC 012.659/2017-7), cuja recomendação à Casa Civil foi a de “*em conjunto com o Ministério da Fazenda e a Advocacia - Geral da União, que apresente, no prazo de 90 dias, plano de ação, contemplando um conjunto de medidas com vistas a incrementar a arrecadação de receitas referentes à Dívida Ativa da União, em consonância com o princípio da eficiência da administração pública, consubstanciado no caput do art. 37 da Constituição Federal de 1988*”.

4. Também merece referência, porque intimamente relacionado à questão, o Acordo de Cooperação Técnica firmado pela Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em 03 de outubro de 2005, cuja cláusula primeira assim dispõe:

CLÁUSULA PRIMEIRA – A RFB disponibilizará à PGFN as informações cadastrais e econômico-fiscais de contribuintes, co-responsáveis e devedores da Fazenda Nacional, mediante acesso on line e consulta plena às bases de dados de todos os seus sistemas, inclusive os que vierem a ser posteriormente desenvolvidos e implementados.

#### **GRUPO DE TRABALHO. PORTARIA MF N. 421/2018**

5. Em outubro de 2018, o Ministro de Estado da Fazenda editou a Portaria nº 421/2018, instituindo “*Grupo de Trabalho - GT, no âmbito da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda - SE/MF, para definição de questões inerentes à integração e compartilhamento de dados entre os órgãos do Ministério da Fazenda, objetivando o aprimoramento dos mecanismos de cobrança e o incremento da eficiência na arrecadação da Dívida Ativa da União*”.

6. Conforme consta do Relatório Final do mencionado Grupo de Trabalho, na oportunidade, foram solicitadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acesso aos seguintes sistemas e bases de dados:

Documento de Formalização Externa	Objeto da Solicitação	Tipo da Solicitação	Periodicidade de Fornecimento
Memorando PGFN/CGR Nº 025/2018	DECRED	Réplica da Base	Semestral
	DIMOB	Réplica da Base	Mensal
	DIMOF	Réplica da Base	-

<sup>37</sup> CGU, Relatório de Avaliação – Secretaria-Executiva – Ministério da Fazenda, Exercício 2018. Documento SEI n. 4974133 (SEI 12100.106247/2019-16)

<sup>38</sup> Documento SEI n. 1563914 (SEI 12105.100839/2018-95)

	DIRF	Réplica da Base	Semestral
	DOI	Réplica da Base	Mensal
	ITR	Réplica da Base	Semestral
	DIRPF	Réplica da Base	Semestral
	Rendimentos recebidos de PF	Réplica da Base	Semestral
	CONPROVI	Réplica da Base	Mensal
e-mail 06/09/2018 e 17/10/2018	SPED: - e-financeira - ECF - EFD-Contribuições - EFD-Reinf - eSocial - NF-e - NFC-e - NFS-e - EFD-ICMS IPI	Réplica da Base	
e-mail 06/09/2018 e 17/10/2018	SIMPLES NACIONAL - DAS/DEFIS	Réplica da Base	
e-mail 17/10/2018	Sistema Contágil: - Scripts SABRE, BROKER, FAROL, DOSSIÊ INTEGRADO	Acesso a Sistema	
e-mail 17/10/2018	SPED: - ECD - NFe - ECF - EFD Contribuições - eSocial - EFD Reinf	Acesso a Sistema	
e-mail 17/10/2018	DIRF-PORTAL	Acesso a Sistema	
e-mail 17/10/2018	Sistema e-DBV	Acesso a Sistema	
e-mail 17/10/2018	Sistema PortalRecnet-P - perfil investiga	Acesso a Sistema	
e-mail 17/10/2018	Portal de Cadastros RFB	Acesso a Sistema	
e-mail 17/10/2018	DW – SPED	Acesso a Sistema	
e-mail 17/10/2018	DW – DIRF	Acesso a Sistema	
e-mail 17/10/2018	DW – ECF	Acesso a Sistema	
e-mail 17/10/2018	DW – IRPF	Acesso a Sistema	
e-mail 17/10/2018	DW – IRPJ	Acesso a Sistema	
e-mail 17/10/2018	DW – DCTF	Acesso a Sistema	
e-mail 17/10/2018	DW - IMÓVEL RURAL	Acesso a Sistema	
e-mail 17/10/2018	DW- ADUANEIRO	Acesso a Sistema	
e-mail 17/10/2018	DW – CND	Acesso a Sistema	
e-mail 27/06/2018 e 17/10/2018	DW - CPF: - Dependente - Declarante - Rendimentos Recebidos - Pagamentos e Doações - Bens/direitos e espólio - Repasses PF e PJ	Acesso a Sistema	
e-mail 27/06/2018 e 17/10/2018	DW - CNPJ: - Monitor ECF	Acesso a Sistema	

7. Mais imediatamente interessa, para o propósito das Recomendações 02 e 03 do Relatório de Auditoria n. 201901004 e, conseqüentemente, para o Relatório Preliminar de Avaliação do Ministério da Economia 2019, as seguintes conclusões a que chegaram os membros do Grupo de Trabalho instituído:

a. a conclusão exitosa dos trabalhos do GT, merecendo destaque o quanto descrito item 4 "*síntese conclusiva*";

b. a "*forma de compartilhamento de dados a ser uniformemente adotada no âmbito do MF, objetivando-se modelo que prestigie a eficiência com menor onerosidade*" é, de fato, a utilização de *data lake* ou lago de dados, atribuindo-se a cada um dos demandantes (por informação) a liberdade **de "acréscimo de nós de processamento à arquitetura"**;

c. **a solução, reputada mais eficiente e econômica, é atendida pelo lago de dados já existente, o RECEITADATA**, mostrando-se vantajosa sua manutenção naquele ambiente por razão de ordem técnica inerentes à segurança da informação;

d. as demandas não se limitam ao *rating* da DAU, mas são inerentes ao processo de cobrança do crédito inscrito, devendo ser observada a diretriz, permanente, de "*aprimoramento dos mecanismos de cobrança e o incremento da eficiência na arrecadação da Dívida Ativa da União*";

e. podem haver demandas outras, devidamente justificadas, a teor da diretriz do art. 4º da Portaria MF nº 421/2018, que legitimem a necessidade de acesso diverso ou adoção de solução que não seja o *lago*, ou que, pelo contexto, **deva ser implementada de forma diversa até que o "nó" ou outra ferramenta permita a extração diretamente do lago.**

f. a utilização de método alternativo, ou, mesmo que mais oneroso, se legitima, exclusivamente, na hipótese em que seja o único para o atendimento da finalidade devidamente motivada;

g. a responsabilidade pela motivação é do demandante, cabendo a ele, inclusive, a responsabilidade por eventual desvio ou não conformidade da informação;

h. sem prejuízo do acesso por meio alternativo, a título precário ou provisório, deve-se priorizar a inserção das informações (campos ou métricas) no *data lake*, objetivando a adoção, definitiva, mais eficiente e menos custosa;

i. o GT atendeu integralmente seu escopo, implementadas as medidas descritas no item 4 (último parágrafo, *a - e*), remanescendo seu caráter eventual e permanente, acaso necessário, nos termos dos arts. 8º e 9º.

8. Ainda durante o funcionamento do Grupo de Trabalho, diversas dessas demandas foram atendidas, outras, ainda pendentes, aguardam superação de questões técnicas e meritórias para habilitação de Procuradores da Fazenda Nacional nos sistemas correspondentes ou materialização do consumo de dados via lago de dados já existente, na

medida em que fora apontada como solução a mais eficiente e econômica, conforme alínea h acima.

9. Feitas essas considerações preliminares, trata-se de apresentar a situação atual das necessidades apontadas.

## SITUAÇÃO ATUAL DO COMPARTILHAMENTO DE DADOS E DO ACESSO AOS SISTEMAS

### I – Consumo dos dados via acesso aos Data Lakes (ReceitaData e PGFNData)

10. Conforme constatado no Relatório Final do Grupo de Trabalho instituído pela Portaria nº 421/2018, *“deve-se priorizar a inserção das informações (campos ou métricas) no data lake, objetivando a adoção, definitiva, mais eficiente e menos custosa”*.

11. Atualmente, RFB e PGFN contam com estrutura armazenamento de conjuntos grandes e variados de dados brutos em formato nativo. O da PGFN, mais recentemente implantado, foi contratado exatamente para cumprir o que indica o Relatório Final do Grupo de Trabalho, na perspectiva de que essa seja a melhor solução para o compartilhamento de dados.

12. Embora a PGFN tenha acesso a alguns Perfis do ReceitaData, detalhados a seguir, pende implantação pelo prestador de serviço a materialização das consultas e a possibilidade de transferência da informação para o respectivo ambiente para promoção das políticas públicas de ambos os órgãos. A RFB/Cotec e a PGFN/CGR têm se dedicado a enfrentar os obstáculos técnicos apresentados e cobrado do prestador de serviço a definição de um cronograma, para poder utilizar, **mutuamente**, os dados liberados pelas áreas de negócio nos projetos institucionais respectivos.

13. Com essas considerações, vale dizer que atualmente, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, conforme portaria de perfis das áreas de negócio já publicadas, tem acesso no ReceitaData aos seguintes perfis, o que franqueia acesso as fontes de dados correspondentes:

Receita Data - Suara DW	DW Arrecadação
	DW CNPJ
	DW Cobrança
	DW CPF
	DW DCTF
	DW Devedores
	DW do Imóvel Rural
	DW IRPF
	DW Pagamentos por Contribuinte
	Processo
Receita Data Suara - SN Informações Gerais	DW SIMPLES NACIONAL
Receita Data Sufis - eFinanceira PGFN	PGFN E-Financeira <sup>39</sup>
Receita Data SUANA - PGFN.	DW SUANA
Consumidor de Informacoes	Acesso ao ReceitaData

<sup>39</sup> Habilitação concedida, porém pendente homologação e povoamento de dados.



14. Outras demandas foram apresentadas, em especial o acesso as bases disponíveis no ambiente ReceitaData, que está em tratamento, já tendo sido previsto acesso pela PGFN, portanto, aos seguintes perfis<sup>40</sup>:

- Portaria Cotec 48, de 2020

**Perfil: Consumidor de Informações.** Descrição: Tem permissão de gravar e editar tabelas, permite compartilhamento de tabelas com outros usuários, gravação de databases no Sandbox e na área do próprio usuário.

- Portaria Suana 2 de 2020

**Perfil: Receita Data SUANA - PGFN.** Descrição: Permite acesso aos dados dos temas DW sob gestão da SUANA disponíveis no Receita Data aos Procuradores da PGFN.

- Portaria Suara 14 de 2020

**Perfil: Receita Data Suara - DW.** Descrição: Permite acesso aos dados dos temas DW sob gestão da SUARA: ARRECADAÇÃO, PAGAMENTO, DEVEDORES, PERDCOMP, DCTF, MALHA DCTF, PROCESSO, REDE ARRECADADORA, COBRANÇA, CND, CNPJ, IMÓVEL RURAL, CPF e IRPF.

**Perfil: Receita Data Suara - SN** Informações Gerais. Descrição: Permite consulta aos dados gerais do SIMPLES NACIONAL constantes do Receita Data.

- Portaria Sufis 4.272, de 2020

**Perfil: Receita Data Sufis - eFinanceira PGFN.** Descrição: Permite o acesso aos dados de contas de depósito da e-Financeira aos procuradores da Fazenda Nacional

15. São, basicamente, os perfis atribuídos à Procuradores da Fazenda pela da área de negócio da Subsecretaria de Arrecadação, Cadastros e Atendimento (SUARA) e da Subsecretaria de Administração Aduaneira (SUANA). Ainda pendentes, no entanto, autorização da Subsecretaria de Fiscalização (SUFIS) dos seguintes acessos:

PERFIL	BASE CORRESPONDENTE
Receita Data Sufis – DW	DW DIRF
	DW ECF
	DW IRPJ
	DW SIGA PF
	DW SIGA PJ
	DW SPED
Receita Data Sufis - Obrig Aces	ECF
	EFD Contribuições
	EFD ICMS IPI
	NFe

<sup>40</sup> As Portarias apresentadas a seguir são as atuais, e não a Portaria onde primeiro se possibilitou o acesso.

16. Por outro lado, tendo em vista que a solução reputada mais eficiente e econômica é atendida pelo lago de dados e que réplicas das bases transacionais devem ser executadas apenas excepcionalmente, encontram-se pendente de ingestão no ReceitaData, em decorrência de insuficiência capacidade contratual e de execução pelo prestador de serviços, as seguintes bases transacionais:

<b>BASE TRANSACIONAL</b>	<b>PENDENTE DE INGESTÃO</b>
DECRED	Pendente de ingestão
DIMOB	Pendente de ingestão
DIRF	Pendente de ingestão
DOI	Pendente de ingestão
ITR	Pendente de ingestão
DIRPF	Pendente de ingestão
CONPROVI	Pendente de ingestão

17. A necessidade de ingestão das bases transacionais acima, importante dizer, decorrem da falta de granularidade da informação disponível no DW para conclusão de projetos relacionados com o aprimoramento da cobrança judicial.

18. Pela parte da RFB, foram solicitados acesso aos DataWarehouses a seguir, ainda em processo implementação em decorrência de insuficiência capacidade contratual e de execução pelo prestador de serviços.

<b>DW – PGFN</b>
DW SIDA
DW SAJ
DW Previdenciária
DW SISPAR
DW Todas Origens
DW Cadastro da PGFN

## **II – Acesso aos Sistemas**

19. Acerca dos perfis necessários para acesso aos sistemas da RFB, mesmo durante os trabalhos do grupo formado pela Portaria nº 421/2018, vários deles foram concedidos, estando pendentes outros. Segue atual panorama dos perfis solicitados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional:

<b>Sistema</b>	<b>Acesso</b>	<b>Observação</b>
SPED – eFinanceira	Concedido	Via ReceitaNetBX
<b>SPED - ECD</b>	Pendente	Necessidade avaliação de acesso em razão da obrigação atual de Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal para acesso.
SPED – ECF	Concedido	Via ReceitaNetBX
SPED – EFDContribuições	Concedido	
SPED – EFD-Reinf	Pendente	
SPED –eSocial	Pendente	Perfil ESOCIALDWLD
SPED – NF-e	Pendente	Perfil NFEDWLD
SPED – NFC-e	Pendente	
SPED – NFS-e	Pendente	

DIRF-PORTAL	Concedido	Perfil DIRF-EXT
Sistema e-DBV	Pendente	Perfis EDBVCONSULTA e EDBVAPI. É necessário adaptação dos sistemas para separar as informações de interesse da PGFN das informações de seleção de análise de riscos de passageiros. Pendente cronograma para adaptação do sistema.
SIMPLES NACIONAL - DAS/DEFIS	Concedido	Via ReceitaData
Sistema Contábil	Pendente	O Contábil completo possui módulos com inteligência de negócio interna à RFB. Há necessidade de se redesenvolver o sistema de modo a transformar esses módulos em plugins. Atividade já planejada. Pendente cronograma para adaptação do sistema.
Sistema PortalRecnet-P - perfil investiga	Concedido	
Portal de Cadastros RFB	Concedido	Concedido o perfil específico para usuários externos a RFB (CONSULEXT) ao invés dos perfis de uso interno da RFB inicialmente solicitados (CONSUL01, CONSUL02 e CONSUL04)
DW SPED	Concedido	
DW DIRF	Concedido	
DW ECF	Concedido	
DW IRPF	Concedido	
DW IRPJ	Concedido	

### III – Outras Iniciativas Concretizadas

20. Registre-se, também outras iniciativas que foram concretizadas, todas relacionadas com a tentativa de superação das dificuldades técnicas enfrentadas:

- **06/09/2019** - Reunião PGFN/COTEC/CODAC RFB/Cotec apresentou a estrutura do Receita Data, englobando: ferramentas (visualização/consulta), processos de carga no ambiente analítico (DW e Receita Data), réplica do DW Corporativo no Receita Data, reprodução de scripts do DW no Receita Data, carga de dados brutos/mapeamento no Receita Data, etc."
- **10/12/2019** - Solicitação PGFN - Esquema e Dicionários - Bases RFB - Receita Data. Disponibilizado
- **10/12/2019** - Adaptação Consultas SQL - Selects DW - Grupos 01 a 03. Na primeira análise a RFB/Cotec retornou as consultas dos grupos 01 e 02 com os ajustes necessários ao funcionamento no Receita Data. No caso das consultas do grupo 03, foi informado à PGFN a necessidade de reescrita das consultas, precedidas da devida especificação. Na segunda análise foram tratadas consultas relativas ao CNPJ, CPF, DIRF, IRPF e SIGA.

- **16/03/2020** - *Composição Receita Bruta Compartilhada especificação para geração da tabela de Receita Bruta (pendente habilitação de Procuradores da Fazenda, por parte das áreas de negócio, em alguns perfis do ReceitaData para efetiva execução do script que mostra a Receita Bruta e materialização da informação).*
- **15/04/2020** - *Análise de novas consultas. foram analisadas consultas encaminhadas pela PGFN, classificadas como prioritárias, envolvendo as bases Arrecadação, Dados Previdenciários, NFE, ECF, DOI, DIMOF, DIMOB, DECRED, DCTF, DIRF, Comércio Exterior (pendente habilitação de Procuradores da Fazenda, por parte das áreas de negócio, em alguns perfis do ReceitaData para efetiva materialização do dado no ambiente da PGFN)*
- **05/05/2020** - *Nova análise de consultas. Em reunião para apresentação do resultado da 2a análise ficou combinado que a PGFN encaminharia as alterações das consultas de DCTF e DIRF (da 2a análise) baseadas no SIGAPJ utilizando nessas novas consultas as bases DW DCTF e DW DIRF. Tal demanda já foi atendida pela RFB/Cotec (pendente habilitação de Procuradores da Fazenda, por parte das áreas de negócio, em alguns perfis do ReceitaData para efetiva materialização do dado no ambiente da PGFN)*
- **09/09/2020:** *Implantação do Sistema e-FAU da RFB para PGFN, por onde se solicitam os acessos aos sistemas dessa Secretaria (fruto do empenho da RFB/Cotec)*

21. Esse é o relatório acerca do estágio atual das evoluções relacionadas com as recomendações 02 e 03 do Relatório de Auditoria n. 201901004.

### **Análise da equipe de auditoria**

A manifestação trazida por RFB e PGFN, por intermédio da Nota Conjunta SEI nº 7/2020 inicialmente cuida de trazer um resumo da atuação do Grupo de Trabalho e de suas conclusões.

Sobre esse aspecto, cabe destacar que a auditoria de contas do então Ministério da Fazenda, exercício de 2018, buscou justamente avaliar se as recomendações apresentadas pelo GT estavam sendo atendidas, por considerá-las, em teoria, suficientes para a resolução dos problemas associados ao compartilhamento dos dados entre RFB e PGFN.

O resultado da auditoria, entretanto, demonstrou que não houve efeito prático, já que PGFN continuou afirmando que não estava recebendo os dados necessários e aqueles que recebia, muitas vezes, não estavam atualizados. Além disso, apesar de reconhecer como uma possível solução estruturante o *data lake*, a PGFN se demonstrou preocupação com o prazo de sua implementação.

Daí surgiram as recomendações para a definição formal do modelo de compartilhamento de dados (se seria efetivamente, por exemplo, o *data lake*) e o plano de implementação de curto, médio e longo prazos (definindo, enquanto o *data lake* não estivesse disponível, como seria realizado o citado compartilhamento dos dados).

Na sequência, a citada Nota Conjunta traz um relato do cenário atual do compartilhamento dos dados, detalhando os perfis de acesso ao ReceitaData para os quais a PGFN já dispõe de acesso, restando pendente a implementação das consultas e da possibilidade de transferência

de informações para o ambiente da PGFN. Ademais, foram listadas as bases que ainda não foram incorporadas ao *data lake* tanto a RFB quanto da PGFN.

Fora do ambiente do *data lake*, foram trazidos os sistemas para os quais a PGFN já possui perfil de acesso, indicando aqueles que ainda estão pendentes.

Nesse contexto, cabe destacar a implementação do sistema e-FAU por meio do qual a PGFN faz as solicitações de acesso aos sistemas da RFB.

Observa-se assim que, especificamente quanto às recomendações não foram trazidos novos avanços, mas foram elencadas as iniciativas práticas que vêm sendo adotadas por ambas as unidades para buscar ultrapassar os obstáculos relacionados ao compartilhamento mútuo de dados.

## **b. Contabilização da DAU no Siafi**

### **Manifestação da Unidade Examinada**

Por meio da Nota SEI 86/2020/PGDAU-CDA-COAGED/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-ME, de 12.11.2020, a PGFN apresentou a seguinte manifestação sobre o item “b” do Achado nº 11:

“2. Inicialmente se informa que a Coordenação de Acompanhamento e Controle Gerencial (COAGED) vem alimentando periodicamente no Sistema E-AUD os avanços obtidos no cumprimento das recomendações da CGU. Por isso, o relatório em questão já reconhece diversas ações informadas pela COAGED:

Sobre a resolução das causas que levam à divergência dos valores em função de falhas identificadas na rotina da fita DAU, a PGFN informou que foi criado grupo de trabalho envolvendo o Serpro, que adota o seguinte procedimento de trabalho: após a publicação mensal da Fita DAU, é feito um comparativo com os dados de estoque do DW; posteriormente, é feita uma análise mais detalhada das classes que apresentaram divergências relevantes e, uma vez identificadas as causas, o Serpro atua na correção, para que nos meses seguintes elas não se repitam. Durante o monitoramento do Plano de Providências Permanente foram elencadas várias correções já efetuadas, de modo a considerar que a recomendação está em implementação.

Acerca da conciliação das contas ao longo do exercício, de modo a fazer com que o impacto nos relatórios trimestrais seja minimizado, o gestor informou que essa rotina seria implementada somente para o relatório do 3º trimestre, sendo que no primeiro relatório do ano as divergências foram consideradas irrelevantes, tendo sido inseridas notas explicativas para o balanço do 2º trimestre.

Adicionalmente informa-se que foi efetuada uma conciliação contábil em agosto e que a divergência verificada em setembro foi de apenas 0,03% do estoque (apenas R\$ 7,3 bilhões

num universo de aproximadamente R\$ 2 trilhões), conforme informado 09/11/2020 no E-AUD.

Quanto à contabilização da dívida ativa previdenciária, ainda há necessidade de alinhamento com os órgãos envolvidos (PGFN, STN e FRGPS), ante as suas peculiaridades.

Por fim, no que tange à utilização do procedimento contábil detalhado no MCASP, foi encaminhado expediente formal à STN, para ratificar manifestação da Seccional Contábil da PGFN, conforme informado 09/11/2020 no E-AUD.

A PGFN/COAGED reitera seu compromisso com a contabilização adequada da dívida ativa e está envidando todos os esforços junto ao SERPRO e a STN para garanti-la.”

### **Análise da equipe de auditoria**

A manifestação trazida pelos gestores na Nota SEI 86/2020 da PGF, de 12/11/2020, apenas tem o condão de atualizar as informações colhidas durante os trabalhos de campo, acrescentando que a última conciliação realizada em agosto teria identificado uma divergência de apenas 0,03% do estoque da Dívida Ativa, quando se compara o Siafi com os sistemas da PGFN. Cabe registrar que a análise dessa conciliação não compôs o escopo da presente auditoria, mas segue a tendência que já foi trazida no presente relatório.

Ademais, os gestores registraram a necessidade de alinhamento entre todos os atores envolvidos na contabilização da dívida ativa previdenciária e que estão aguardando manifestação formal da STN quanto a utilização ou não de procedimento detalhado do MCASP para contabilização da DAU.

Observa-se assim que o processo de conciliação periódico aparentemente tem trazido os resultados esperados, indicando uma diminuição das divergências identificadas, mas não foram trazidos novos avanços no que diz respeito aos outros dois temas citados no item 11 deste relatório.

### **c. Medidas cautelares fiscais**

#### **Manifestação da Unidade Examinada**

Por meio da Nota Técnica SEI nº 50846/2020/ME, de 13.11.2020, foram efetuadas as seguintes considerações:

“1. Trata-se de Nota Técnica produzida para contextualização dos andamentos decorrentes da **Recomendações da Auditoria Anual de Contas (AAC) relacionadas com o tratamento de Cautelares Fiscais (integração ANALYTICS/CONPROVI)**.

2. O recente Relatório Preliminar de Avaliação do Ministério da Economia 2019, elaborado pela Controladoria-Geral da União (CGU), vale dizer, assim consignou:

Nesse sentido, verifica-se como adequada a atuação da PGFN em atendimento às recomendações, tanto as estruturantes, que estão em andamento, quanto àquelas referentes à análise dos processos.

3. Em andamento, conforme mencionado, o desenvolvimento da integração dos Sistemas PGFN Analytics (da PGFN) e CONPROVI (da RFB) para melhorar o processo de trabalho estabelecido para análise de representações para medida cautelar fiscal.

4. Nesse sentido, ao longo de 2020 realizamos as seguintes atividades:

I - Reuniões internas com objetivo de discutir as fragilidades do procedimento atual de tratamento da Medidas Cautelares Fiscais, bem como identificar as necessidades que devem ser atendidas pela integração do PGFN Analytics com o CONPROVI;

II - Reuniões com a RFB para discutir o fluxo de tratamento das Medidas Cautelares Fiscais; referido fluxo foi discutido e finalizado considerando a utilização dos sistemas PGFN Analytics, CONPROVI e e-Processo; durante as reuniões também foram discutidos pontos que devem ser objeto de tratamento por ato normativo conjunto da PGFN e RFB (vide fluxo resumido no ANEXO I);

III - Reuniões com a RFB para discutir o modelo de dados necessário para a integração dos sistemas PGFN Analytics e CONPROVI. Referido modelo está maduro, o que não quer dizer que não sofrerá alterações. Como as discussões ainda estão sendo realizadas (e ainda serão intensificadas com o SERPRO), é natural que ocorram ajustes. Serão feitos ajustes, inclusive, durante o desenvolvimento do sistema;

IV - Finalizada a primeira versão da especificação do PGFN Analytics para recebimento da representação do CONPROVI e tratamento da Demanda de Medida Cautelar Fiscal pela unidade da PGFN. Aqui também é importante esclarecer que a especificação ainda será objeto de discussão aprofundada com o SERPRO, o que certamente resultará em diversas alterações. Ademais, como a RFB está especificando as melhorias do CONPROVI, a especificação da PGFN continua sendo aprimorada;

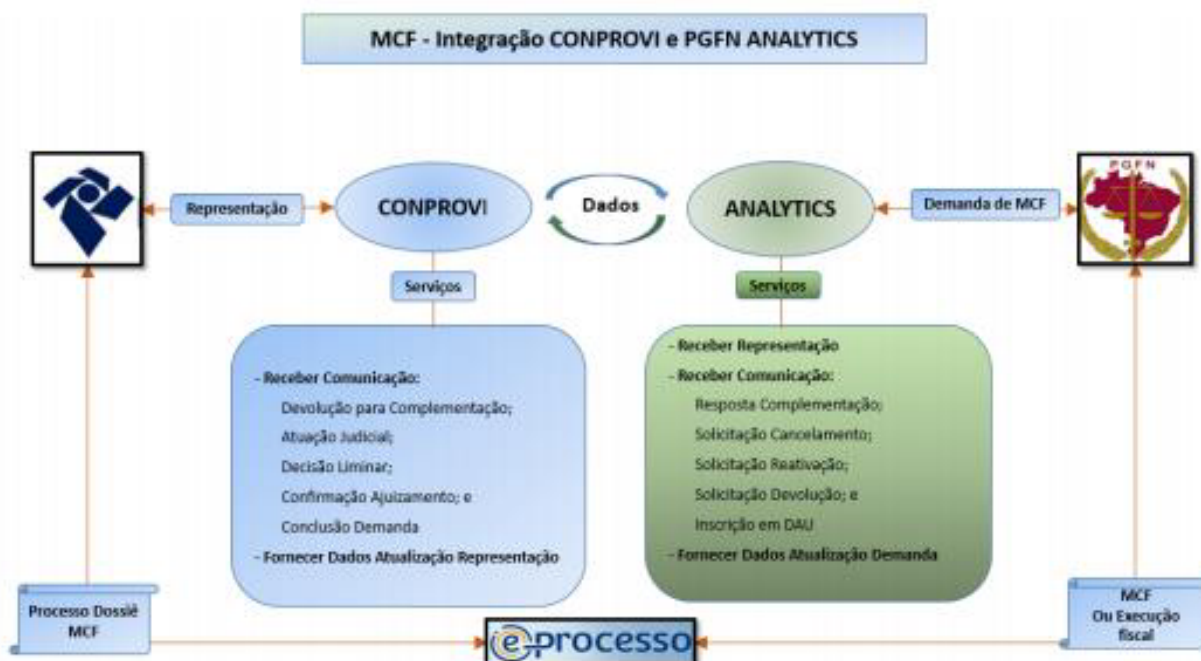
V - Criação dos Itens de Backlog (sistema ALM) do PGFN Analytics para tratamento da Medida Cautelar Fiscal. Os IBs foram apresentados para a equipe do SERPRO que atende o PGFN Analytics, com exposição das linhas gerais do projeto. O Serpro está analisando os IBs para, em seguida, ocorrer o aprofundamento das discussões em relação a cada nova funcionalidade. Em seguida será possível planejar o desenvolvimento (IBs indicados no ANEXO II)

VI - Início do desenvolvimento da funcionalidade no PGFN Analytics que permitirá a integração do processo de trabalho (IBs em desenvolvimento estão realçados na relação do ANEXO II)

5. Diante o exposto, serve o presente documento para reafirmar o avanço no desenvolvimento de funcionalidades que, no futuro, permitirão a integração dos Sistemas

PGFN Analytics e CONPROVI e garantir a melhoria do processo de trabalho relacionado com o tratamento das representações para cautelar fiscal.

### ANEXO I - Fluxo Resumido



### Anexo II – Relação de IBs

Item de Backlog	Título	Situação
2303630	Gestão de Equipes - Inserir Estratégia CAUTELAR FISCAL na gestão de equipes	Em desenvolvimento
2303626	Gestão de Equipes e Analisar Demandas - Criar Unidade "PGFN/CGR"	Em desenvolvimento
2303621	Gestão de Equipes - Tornar obrigatória a existência de Configurator e Supervisor nas equipes	Em desenvolvimento
2303599	Analisar Demandas - Alterar ícone de "?" do quadro de unidades/estratégias	Em desenvolvimento
2421329	Alterar NI na demanda "PROPOR CAUTELAR FISCAL"	Especificado
2419584	Atualização de Dívidas e indicadores dos NIs das demandas de Cautelar Fiscal	Especificado
2402133	Estratégia Cautelar Fiscal - Atualizar logs de auditoria	Especificado
2402101	Excluir NI na demanda "PROPOR CAUTELAR FISCAL"	Especificado
2402098	Incluir NI na demanda "PROPOR CAUTELAR FISCAL"	Especificado
2402080	Demanda "Propor Cautelar Fiscal" (seção PAFs RELACIONADOS À REPRESENTAÇÃO)	Especificado
2303763	Relatórios da demanda "Propor Cautelar Fiscal"	Especificado
2303760	Envio de e-mail (demanda Propor Cautelar Fiscal)	Especificado
2303753	Comunicar Ajuizamento da inscrição ao CONPROVI	Especificado
2303747	Demanda "Propor Cautelar Fiscal" (tratar comunicação de Inscrição em DAU)	Especificado



Item de Backlog	Título	Situação
2303746	Exibir mensagem de alerta de solicitação de devolução/cancelamento (tratar comunicação de devolução/cancelamento)	Especificado
2303740	Atualizar informações da demanda "PROPOR CAUTELAR FISCAL" na visualização	Especificado
2303738	Consumir serviço do CONPROVI de consulta para atualização da demanda de Cautelar Fiscal	Especificado
2303736	Habilitar seção de despachos / anotações e botão na demanda "PROPOR CAUTELAR FISCAL"	Especificado
2303733	Demanda "PROPOR CAUTELAR FISCAL" - Ciência de documento restrito a autorizado	Especificado
2303730	Habilitar seção de documento e botão na demanda "PROPOR CAUTELAR FISCAL"	Especificado
2303728	Comunicar Inclusão de Liminar ao CONPROVI	Especificado
2303720	Comunicar Inclusão de Atuação Judicial	Especificado
2303718	Excluir Atuação Judicial na demanda "PROPOR CAUTELAR FISCAL"	Especificado
2303714	Alterar Atuação Judicial na demanda "PROPOR CAUTELAR FISCAL"	Especificado
2303712	Demanda "PROPOR CAUTELAR FISCAL" (seção ATUAÇÃO JUDICIAL)	Especificado
2303706	Acessar SIDA para tratar Atuação Judicial na demanda "PROPOR CAUTELAR FISCAL"	Especificado
2303703	Acessar SAJ para tratar Atuação Judicial na demanda "PROPOR CAUTELAR FISCAL" e salvar informações na base	Especificado
2303702	Incluir Atuação Judicial na demanda "PROPOR CAUTELAR FISCAL"	Especificado
2303699	Demanda "PROPOR CAUTELAR FISCAL" (seção NIs RELACIONADOS À REPRESENTAÇÃO)	Especificado
2303688	Excluir processo administrativo na demanda "Propor Cautelar Fiscal"	Especificado
2303686	Alterar processo administrativo na demanda "Propor Cautelar Fiscal"	Especificado
2303685	Incluir processo administrativo na demanda "Propor Cautelar Fiscal"	Especificado
2303682	Demanda "Propor Cautelar Fiscal" (seção INFORMAÇÕES DA REPRESENTAÇÃO DE MCF)	Especificado
2303676	Demanda "Propor Cautelar Fiscal" (botão e tela de responsáveis pela demanda no CONPROVI – tabela de AUDITORES)	Especificado
2303666	Histórico de ocorrências da demanda - Novas ocorrências da estratégia CAUTELAR FISCAL	Especificado
2303658	Histórico de ocorrências da demanda – Incluir unidade nas ocorrências	Especificado
2303656	Criar demanda "PROPOR CAUTELAR FISCAL" (seção INFORMAÇÕES DA DEMANDA)	Especificado
2303648	Criar serviço Registrar Comunicação de MCF da RFB	Especificado
2303618	Inibir visão e consulta da demanda "Propor Cautelar Fiscal" (telas e pesquisa)	Especificado
2303617	Movimentação automática da demanda "PROPOR CAUTELAR FISCAL" (tratar comunicação de Complementação e Reativação)	Especificado
2303613	Enviar comunicação ao CONPROVI na movimentação da demanda "Propor Cautelar Fiscal"	Especificado
2303609	Movimentar demanda "PROPOR CAUTELAR FISCAL"	Especificado
2303603	Analisar Demandas - Estratégia CAUTELAR FISCAL (ALTERAÇÕES NO PAINEL DE DEMANDAS)	Especificado
2303597	Analisar Demandas - Criar Estratégia CAUTELAR FISCAL (EQUIPES E ATIVIDADES)	Especificado

## **Análise da equipe de auditoria**

Por meio da Nota Técnica SEI nº 50846/2020/ME, de 12/11/2020, traz a atualização do processo de desenvolvimento da integração dos sistemas PGFN Analytics e CONPROVI, tendo sido apresentado o fluxo simplificado que representa a interação da RFB com a PGFN para a apreciação das representações que sugerem medidas cautelares fiscais.

Além disso, foi apresentada a listagem de todos os requisitos já especificados, destacando-se aqueles já desenvolvidos.

Com isso, verifica-se que as ações estruturantes estão de fato em curso, mas o processo de integração dos sistemas é de longo prazo, de modo que devem ser adotadas medidas de curto prazo para garantir o adequado tratamento das representações com proposta de instauração de medidas cautelares fiscais, buscando evitar as fragilidades identificadas no Relatório 201901004.

### **d. audibilidade da RFB**

Não foram trazidas novas considerações sobre o item “d” do Achado nº 11.

### **e. monitoramento do desempenho estratégico:**

#### **Manifestação da Unidade Examinada**

Por meio do Ofício SEI nº 288298/2020/ME, de 16.11.2020, foram efetuadas as seguintes considerações pela Unidade Examinada:

“4. No bojo das ações do Programa Integra, para além dos resultados que já são do conhecimento da CGU, quais sejam o desenho do Sistema de Governança do Ministério da Economia e a Cadeia de Valor Integrada do ME, destaco os seguintes resultados complementares:

I - Consolidação da participação do Ministério da Economia no Planejamento governamental, com a definição de Programas do PPA, com respectivas Metas e Objetivos;

II - Desenho do Mapa Estratégico do Ministério da Economia para o período do tempo compreendido entre os anos de 2019 e 2022;

III - Desdobramento da estratégia ministerial em uma Carteira de Projetos Estratégicos Ministeriais;

IV - Definição de uma Carteira de Indicadores e Metas, associados aos diferentes objetivos estratégicos contidos no Mapa Estratégico.

V - Definição de resultados intermediários de Programas do PPA;

VI - Aperfeiçoamento do sistema de Governança do Ministério da Economia; e

VII - Aperfeiçoamento da Estrutura Regimental do Ministério da Economia.

5. Algumas informações a respeito desses resultados poderão ser consultados no Relatório de Gestão Integrada do Ministério da Economia referente ao exercício de 2019, que poderá ser consultado no site ([https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/arquivos/2020/rgi2019\\_29-06-2020.pdf](https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/arquivos/2020/rgi2019_29-06-2020.pdf)). Outras informações poderão ser obtidas no site do Programa Integra (<https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/integra>) e informações complementares poderão ser apresentadas à CGU a qualquer momento, a seu critério.
6. Além disso, registro que está em curso um trabalho complexo e intenso de alteração do site do Ministério da Economia para publicação de informações a respeito de prestação de contas, tendo em vista o disposto na IN TCU nº 84/2020.
7. Espera-se que ainda neste ano de 2020 seja possível disponibilizar no site do ministério todas as informações listadas no Art. 8º daquela norma.
8. O Ministério está interagindo com o Tribunal de Contas da União para melhor compreensão daquela norma e adoção das providências adequadas para o seu atendimento.”

### **Análise da equipe de auditoria**

As pesquisas efetivadas pela equipe de auditoria nos endereços eletrônicos<sup>41</sup> indicados na manifestação evidenciaram a existência de Mapa Estratégico do Ministério contendo a missão, a visão e os objetivos estratégicos, e a Carteira de Iniciativas Estratégicas do ME.

Embora a Unidade Examinada tenha informado a definição de uma Carteira de Indicadores e Metas, associados aos diferentes objetivos estratégicos contidos no Mapa Estratégico, tal carteira não foi localizada nos endereços eletrônicos indicados.

Deste modo, restam pendentes: (i) a elaboração de Indicadores e metas dos objetivos estratégicos do Mapa e os associados a Carteira de Iniciativas Estratégicas do ME; e (ii) alinhamento do planejamento estratégico dos órgãos do ME à estratégia institucional do Ministério.

### **f. Gestão de riscos**

#### **Manifestação da Unidade Examinada**

Por meio do Ofício SEI nº 288298/2020/ME, de 16.11.2020, foram efetuadas as seguintes considerações pela Unidade Examinada:

“10. O comentário cabe ao seguinte parágrafo: "Mostra-se relevante, ainda, que a CRTCI demonstre os esforços empreendidos para assegurar que a alta administração tenha clara e precisa visão sobre os riscos relevantes, os eventos de riscos materializados e as medidas de tratamento adotadas."

---

<sup>41</sup>pesquisa efetuada na data de 19.11.2020: <https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/integra/arquivos/mapaestrategico.jpeg>; <https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/integra/carteira-de-projetos/lista-de-projetos-estrategicos> e [https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/arquivos/2020/rgi-2019\\_29-06-2020.pdf](https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/arquivos/2020/rgi-2019_29-06-2020.pdf)

11. O tamanho e complexidade do Ministério da Economia dificultam a composição de uma carteira de riscos corporativos, nos mesmos moldes exercitados pelo extinto Ministério da Fazenda. A própria composição do CRTCI (50 órgãos membros) impossibilita que os riscos relevantes (ou estratégicos) sejam discutidos de forma eficaz, dada a composição heterogênea do comitê e seu foco na sistematização e implementação da gestão de riscos operacionais nas unidades organizacionais do Ministério. O CRTCI portanto, cumpre uma agenda de mobilização, compartilhamento e avanço gradual do conjunto de órgãos do Ministério nos trabalhos de gestão de riscos. Assim, parece mais adequado que os riscos relevantes sejam trabalhados no nível das Secretarias Singulares, possibilitando um esforço de composição em camadas, sem a pretensão (justa mas pouco exequível) de que tenhamos no curto prazo uma listagem consolidada dos riscos corporativos do Ministério da Economia.

12. Por fim, esta Assessoria se encontra à disposição para quaisquer esclarecimentos adicionais, caso sejam necessários.”

### **Análise da equipe de auditoria**

Quanto à Gestão de Riscos, a Unidade Examinada faz especial alusão às dificuldades havidas na definição de um rol de riscos relevantes do Ministério da Economia, dada a complexidade da estrutura criada a partir da fusão de outros ministérios. Assim, demonstra-se mais adequado, conforme informado, trabalhar os riscos relevantes no nível das Secretarias Singulares. Deste modo, reforça-se que deve haver unidade entre as estratégias de gestão de riscos adotadas nas secretarias, para que estes riscos possam ser trabalhados em conjunto.

Não obstante os esclarecimentos prestados, as informações não foram suficientes para a alteração de posicionamento da equipe de auditoria quanto ao atendimento da recomendação.

### **g. governança de subsídios**

#### **Manifestação da Unidade Examinada**

Por meio do Nota Técnica SEI nº 50935/2020/ME, de 13.11.2020, foram efetuadas as seguintes considerações pela Unidade Examinada:

"7. Inicialmente, cumpre esclarecer que cabe ao CMAP, as seguintes atribuições, conforme art 1º do Decreto 9.834/2019:

I – avaliar as políticas públicas selecionadas, que são financiadas por gastos diretos ou subsídios da União; e

II - monitorar a implementação das propostas de alteração das políticas públicas resultantes da avaliação, em consonância com as boas práticas de governança.” [grifo nosso]

8. Por sua vez, segundo o art 4º, inciso II, o CMAS compõe a estrutura do CMAP, “com a finalidade de prover suporte técnico às atribuições do Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas no que se refere às políticas públicas financiadas por subsídios da União.”

9. Nesse sentido, segundo o art 5º, o CMAS, como comitê integrante do CMAP, cabe:

“I - elaborar e submeter à aprovação do Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas:

- a) os critérios para a seleção de políticas públicas a serem avaliadas;
- b) a lista anual de políticas públicas a serem avaliadas, segundo os critérios estabelecidos, e o cronograma de avaliação;
- c) os referenciais de metodologias de avaliação das políticas públicas;
- d) as recomendações de critérios técnicos para a elaboração de estudos de viabilidade de propostas de políticas públicas aos órgãos gestores; e
- e) as propostas de alteração das políticas públicas avaliadas;

II - avaliar as políticas públicas selecionadas e monitorar a implementação das propostas resultantes da avaliação, com a colaboração dos órgãos gestores dessas políticas ou em parceria com as entidades públicas ou privadas;

III - solicitar aos órgãos gestores as informações sobre políticas públicas, em especial, aquelas necessárias à avaliação e ao monitoramento;

IV - consolidar as informações de que trata o inciso III do caput;

V - assegurar a transparência ativa de seus atos;

VI - divulgar aos órgãos gestores os referenciais de metodologias e os critérios aprovados pelo Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas; e

VII - editar os atos necessários ao exercício de suas competências.” [grifo nosso]

10. Essas atribuições visam atender as competências definidas no art. 16 da Lei 13.971/2019 (Lei do PPA) e que foram delegadas ao conselho e, conseqüentemente, aos seus comitês. Nesse sentido, cumpre destacar que o TCU, no documento intitulado “Referencial Básico de Governança”[1] define governança do setor público como “um conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para AVALIAR, DIRECIONAR E MONITORAR a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.”

11. Portanto, o CMAS, como colegiado e atendendo a uma determinação da lei do PPA, foi criado com o único e simples objetivo de avaliar políticas – incluindo as de subsídios – que é apenas uma etapa de governança. Logo, acerca da primeira recomendação, resta claro que a governança dos subsídios não é função do CMAS.

12. Em relação à segunda recomendação – que versa sobre a (re)estruturação interna de fluxos, atividades e competências relacionadas à governança de subsídios – cabe destacar que também não é função do CMAS como já explanado no item anterior.

13. De fato, no recente acórdão 2198/2020 do TCU, as recomendações referentes a governança de subsídios foram direcionados aos Ministério da Economia e Casa Civil, já que o CMAP/CMAS não tem competência nesta matéria.

### **Análise da equipe de auditoria**

Em resposta ao item o Ministério da Economia apresentou, por meio da Subsecretaria de Avaliação de Subsídio da União, um contexto das competências do CMAS relacionadas ao

processo de avaliação das políticas financiadas por subsídios, destacando as limitações de atuação do Comitê na temática e que ele contempla apenas uma etapa do processo de governança.

A equipe de auditoria corrobora com o entendimento da unidade de que o aperfeiçoamento da governança de subsídios envolve a necessidade de atuação das diversas unidades do Ministério da Economia, além de outros órgãos de centro do governo.

Este, inclusive, foi o motivo de as recomendações terem sido direcionadas à Secretaria Executiva do Ministério da Economia a quem compete exercer o papel de supervisão e coordenação das diversas unidades da pasta.

Assim, a manifestação da unidade não acarretou alteração de posicionamento da equipe de auditoria quanto ao atendimento da recomendação.

**APÊNDICE 1 - IMPACTO DAS DESPESAS COM HONRAS DE GARANTIAS NO CÁLCULO DO RESULTADO FISCAL**

RES. PRIMÁRIO "ABAIXO DA LINHA"	RES. PRIMÁRIO "ACIMA DA LINHA" - TRATAMENTO ATUAL	RES. PRIMÁRIO "ACIMA DA LINHA" - PROPOSTA												
<p><b>Situação 0: Posição inicial</b> DCL = 200</p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td style="background-color: yellow;">CX + H = 400</td> <td style="background-color: yellow;">DC = 600</td> </tr> <tr> <td>AT = 600</td> <td>PL = 400</td> </tr> </table> <p style="margin-left: 100px;">} DCL = 200 Δ = 0</p>	CX + H = 400	DC = 600	AT = 600	PL = 400	<p><b>Situação 0: Posição inicial</b> DCL = 200</p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td style="background-color: yellow;">CX + H = 400</td> <td style="background-color: yellow;">DC = 600</td> </tr> <tr> <td>AT = 600</td> <td>PL = 400</td> </tr> </table> <p style="margin-left: 100px;">} DCL = 200 Δ = 0</p>	CX + H = 400	DC = 600	AT = 600	PL = 400	<p><b>Situação 0: Posição inicial</b> DCL = 200</p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td style="background-color: yellow;">CX + H = 400</td> <td style="background-color: yellow;">DC = 600</td> </tr> <tr> <td>AT = 600</td> <td>PL = 400</td> </tr> </table> <p style="margin-left: 100px;">} DCL = 200 Δ = 0</p>	CX + H = 400	DC = 600	AT = 600	PL = 400
CX + H = 400	DC = 600													
AT = 600	PL = 400													
CX + H = 400	DC = 600													
AT = 600	PL = 400													
CX + H = 400	DC = 600													
AT = 600	PL = 400													
<p><b>Situação 1: Concessão de garantia</b> DCL = 200</p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td style="background-color: yellow;">CX + H = 400</td> <td style="background-color: yellow;">DC = 600</td> </tr> <tr> <td>AT = 600</td> <td>PL = 400</td> </tr> </table> <p style="margin-left: 100px;">} DCL = 200 Δ = 0 RP = 0</p>	CX + H = 400	DC = 600	AT = 600	PL = 400	<p><b>Situação 1: Concessão de garantia</b> DCL = 200</p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td style="background-color: yellow;">CX + H = 400</td> <td style="background-color: yellow;">DC = 600</td> </tr> <tr> <td>AT = 600</td> <td>PL = 400</td> </tr> </table> <p style="margin-left: 100px;">} DCL = 200 Δ = 0 RP = 0</p>	CX + H = 400	DC = 600	AT = 600	PL = 400	<p><b>Situação 1: Concessão de garantia</b> DCL = 200</p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td style="background-color: yellow;">CX + H = 400</td> <td style="background-color: yellow;">DC = 600</td> </tr> <tr> <td>AT = 600</td> <td>PL = 400</td> </tr> </table> <p style="margin-left: 100px;">} DCL = 200 Δ = 0 RP = 0</p>	CX + H = 400	DC = 600	AT = 600	PL = 400
CX + H = 400	DC = 600													
AT = 600	PL = 400													
CX + H = 400	DC = 600													
AT = 600	PL = 400													
CX + H = 400	DC = 600													
AT = 600	PL = 400													
<p><b>Situação 2: Reconhecimento Passivo - Provisão R\$ 100</b> DCL = 200+100 = 300 RP "Abaixo da linha" = -100 (despesa primária)</p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td style="background-color: yellow;">CX + H = 400</td> <td style="background-color: yellow;">DC = 700</td> </tr> <tr> <td>AT = 600</td> <td>PL = 300</td> </tr> </table> <p style="margin-left: 100px;">} DCL = 300 Δ = +100 RP = -100</p>	CX + H = 400	DC = 700	AT = 600	PL = 300	<p><b>Situação 2: Reconhecimento Passivo - Provisão R\$ 100</b> DCL = 200+100 = 300 RP "Acima da linha" = não afeta porque não interfere no Caixa, que é o critério contábil para o cálculo do RP.</p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td style="background-color: yellow;">CX + H = 400</td> <td style="background-color: yellow;">DC = 700</td> </tr> <tr> <td>AT = 600</td> <td>PL = 300</td> </tr> </table> <p style="margin-left: 100px;">} DCL = 300 Δ = +100 RP = 0</p>	CX + H = 400	DC = 700	AT = 600	PL = 300	<p><b>Situação 2: Reconhecimento Passivo - Provisão R\$ 100</b> DCL = 200+100 = 300 RP "Acima da linha" = 0. Não afeta porque não interfere no Caixa, que é o critério contábil para o cálculo do RP.</p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td style="background-color: yellow;">CX + H = 400</td> <td style="background-color: yellow;">DC = 700</td> </tr> <tr> <td>AT = 600</td> <td>PL = 300</td> </tr> </table> <p style="margin-left: 100px;">} DCL = 300 Δ = +100 RP = 0</p>	CX + H = 400	DC = 700	AT = 600	PL = 300
CX + H = 400	DC = 700													
AT = 600	PL = 300													
CX + H = 400	DC = 700													
AT = 600	PL = 300													
CX + H = 400	DC = 700													
AT = 600	PL = 300													
<p><b>Situação 3: Pagamento (honra) da garantia concedida pela União no valor de R\$ 100.</b> DCL = 300+100-100 = 300 RP "Abaixo da linha" = -100 (reduz caixa - despesa primária)+100 (reduz passivo - receita primária)</p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td style="background-color: yellow;">CX + H = 300</td> <td style="background-color: yellow;">DC = 600</td> </tr> <tr> <td>AT = 600</td> <td>PL = 300</td> </tr> </table> <p style="margin-left: 100px;">} DCL = 300 Δ = 0 RP = 0</p>	CX + H = 300	DC = 600	AT = 600	PL = 300	<p><b>Situação 3: Pagamento (honra) da garantia concedida pela União no valor de R\$ 100.</b> DCL = 300+100-100 = 300 RP "Acima da linha" = não afeta porque é considerada uma despesa financeira, assim como o serviço da dívida pública (mesma ação orçamentária).</p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td style="background-color: yellow;">CX + H = 300</td> <td style="background-color: yellow;">DC = 600</td> </tr> <tr> <td>AT = 600</td> <td>PL = 300</td> </tr> </table> <p style="margin-left: 100px;">} DCL = 300 Δ = 0 RP = 0</p>	CX + H = 300	DC = 600	AT = 600	PL = 300	<p><b>Situação 3: Pagamento (honra) da garantia concedida pela União no valor de R\$ 100.</b> DCL = 300+100-100 = 300 RP "Acima da linha" = -100 (reduz caixa - despesa primária)</p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td style="background-color: yellow;">CX + H = 300</td> <td style="background-color: yellow;">DC = 600</td> </tr> <tr> <td>AT = 600</td> <td>PL = 300</td> </tr> </table> <p style="margin-left: 100px;">} DCL = 300 Δ = 0 RP = -100</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px; font-size: small;"> <p><b>ALTERAÇÃO:</b> Passaria a ser uma despesa primária, com marcador RP = P (EM AÇÃO ORÇ PRÓPRIA)</p> </div>	CX + H = 300	DC = 600	AT = 600	PL = 300
CX + H = 300	DC = 600													
AT = 600	PL = 300													
CX + H = 300	DC = 600													
AT = 600	PL = 300													
CX + H = 300	DC = 600													
AT = 600	PL = 300													
<p><b>Situação 4: Reconhecimento do haver pela União no valor de R\$ 100.</b> DCL = 300-100 = 200 RP "Abaixo da linha" = +100 (aumento haver - receita primária)</p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td style="background-color: yellow;">CX + H = 400</td> <td style="background-color: yellow;">DC = 600</td> </tr> <tr> <td>AT = 600</td> <td>PL = 400</td> </tr> </table> <p style="margin-left: 100px;">} DCL = 200 Δ = -100 RP = +100</p>	CX + H = 400	DC = 600	AT = 600	PL = 400	<p><b>Situação 4: Reconhecimento do haver pela União no valor de R\$ 100.</b> DCL = 300-100 = 200 RP "Acima da linha" = 0. Não afeta porque não interfere no Caixa, que é o critério contábil para o cálculo do RP.</p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td style="background-color: yellow;">CX + H = 400</td> <td style="background-color: yellow;">DC = 600</td> </tr> <tr> <td>AT = 600</td> <td>PL = 400</td> </tr> </table> <p style="margin-left: 100px;">} DCL = 200 Δ = -100 RP = 0</p>	CX + H = 400	DC = 600	AT = 600	PL = 400	<p><b>Situação 4: Reconhecimento do haver pela União no valor de R\$ 100.</b> DCL = 300-100 = 200 RP "Acima da linha" = 0. Não afeta porque não interfere no Caixa, que é o critério contábil para o cálculo do RP.</p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td style="background-color: yellow;">CX + H = 400</td> <td style="background-color: yellow;">DC = 600</td> </tr> <tr> <td>AT = 600</td> <td>PL = 400</td> </tr> </table> <p style="margin-left: 100px;">} DCL = 200 Δ = -100 RP = 0</p>	CX + H = 400	DC = 600	AT = 600	PL = 400
CX + H = 400	DC = 600													
AT = 600	PL = 400													
CX + H = 400	DC = 600													
AT = 600	PL = 400													
CX + H = 400	DC = 600													
AT = 600	PL = 400													
<p><b>Situação 4: Ajuste para perdas do haver, no valor de R\$ 50.</b> DCL = 200+50 = 250 RP "Abaixo da linha" = -50 (reduz haver - despesa primária)</p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td style="background-color: yellow;">CX + H = 350</td> <td style="background-color: yellow;">DC = 600</td> </tr> <tr> <td>AT = 600</td> <td>PL = 350</td> </tr> </table> <p style="margin-left: 100px;">} DCL = 250 Δ = 50 RP = -50</p>	CX + H = 350	DC = 600	AT = 600	PL = 350	<p><b>Situação 4: Ajuste para perdas do haver, no valor de R\$ 50.</b> DCL = 200+50 = 250 RP "Acima da linha" = 0. <b>A STN PARECE TRATAR COMO UM AJUSTE METODOLÓGICO A REDUÇÃO DE R\$-50, TENDO IMPACTO APENAS NO RESULTADO NOMINAL CALCULADO "Abaixo da linha".</b></p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td style="background-color: yellow;">CX + H = 350</td> <td style="background-color: yellow;">DC = 600</td> </tr> <tr> <td>AT = 600</td> <td>PL = 350</td> </tr> </table> <p style="margin-left: 100px;">} DCL = 250 Δ = 50 RP = 0</p>	CX + H = 350	DC = 600	AT = 600	PL = 350	<p><b>Situação 4: Ajuste para perdas do haver, no valor de R\$ 50.</b> DCL = 200+50 = 250 RP "Acima da linha" = 0. Não afeta porque não interfere no Caixa, que é o critério contábil para o cálculo do RP.</p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td style="background-color: yellow;">CX + H = 350</td> <td style="background-color: yellow;">DC = 600</td> </tr> <tr> <td>AT = 600</td> <td>PL = 350</td> </tr> </table> <p style="margin-left: 100px;">} DCL = 250 Δ = 50 RP = 0</p>	CX + H = 350	DC = 600	AT = 600	PL = 350
CX + H = 350	DC = 600													
AT = 600	PL = 350													
CX + H = 350	DC = 600													
AT = 600	PL = 350													
CX + H = 350	DC = 600													
AT = 600	PL = 350													
<p><b>Situação 5: Execução da contrapartida, no valor de R\$ 50.</b> DCL = 250+50 (aumento caixa - receita primária) - 50 (redução haver - despesa primária) RP "Abaixo da linha" = 0</p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td style="background-color: yellow;">CX + H = 350</td> <td style="background-color: yellow;">DC = 600</td> </tr> <tr> <td>AT = 600</td> <td>PL = 350</td> </tr> </table> <p style="margin-left: 100px;">} DCL = 250 Δ = 0 RP = 0</p>	CX + H = 350	DC = 600	AT = 600	PL = 350	<p><b>Situação 5: Execução da contrapartida, no valor de R\$ 50.</b> DCL = 250+50 (aumento caixa) - 50 (redução haver) RP "Acima da linha" = não afeta o primário, porque o critério é caixa.</p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td style="background-color: yellow;">CX + H = 350</td> <td style="background-color: yellow;">DC = 600</td> </tr> <tr> <td>AT = 600</td> <td>PL = 350</td> </tr> </table> <p style="margin-left: 100px;">} DCL = 250 Δ = 0</p>	CX + H = 350	DC = 600	AT = 600	PL = 350	<p><b>Situação 5: Execução da contrapartida, no valor de R\$ 50.</b> DCL = 250+50 (aumento caixa) - 50 (redução haver) RP "Acima da linha" = 50 (receita primária - recebimento da contrapartida)</p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td style="background-color: yellow;">CX + H = 350</td> <td style="background-color: yellow;">DC = 600</td> </tr> <tr> <td>AT = 600</td> <td>PL = 350</td> </tr> </table> <p style="margin-left: 100px;">} DCL = 250 Δ = 0 RP = 50</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px; font-size: small;"> <p><b>ALTERAÇÃO:</b> Receita orçamentária primária com marcador RP = P</p> </div>	CX + H = 350	DC = 600	AT = 600	PL = 350
CX + H = 350	DC = 600													
AT = 600	PL = 350													
CX + H = 350	DC = 600													
AT = 600	PL = 350													
CX + H = 350	DC = 600													
AT = 600	PL = 350													
<p><b>RESULTADO PRIMÁRIO (DÉFICIT) = -100 + 100 - 50 = -50</b> Δ DCL = 50 RP = -50</p>	<p><b>RESULTADO PRIMÁRIO = 0</b> Δ DCL = 50 <b>RESULTADO NOMINAL = -50 (AJUSTE METODOLÓGICO REF. AJUSTE PARA PERDAS)</b></p>	<p><b>RESULTADO PRIMÁRIO (DÉFICIT) = -100 + 50 = -50</b> Δ DCL = 50 RP = -50</p>												
<p><b>VANTAGEM:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- A variação do estoque da dívida líquida ocorre no período de ref. do fato econômico.</li> <li>- Evidencia o resultado de acordo com a ocorrência dos eventos econômicos no patrimônio.</li> </ul> <p><b>DESvantagem:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Não evidencia as causas das variações do estoque da dívida.</li> </ul>	<p><b>VANTAGEM:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Obtenção do resultado fiscal pela variação das receitas e despesas primárias.</li> <li>- Evidencia as causas da variação da dívida líquida.</li> </ul> <p><b>DESvantagem:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- O Resultado Primário fica divergente com o "Abaixo da linha", sendo necessário realizar o ajuste metodológico.</li> <li>- Os eventos econômicos com impacto na dívida líquida somente são evidenciados após a saída ou entrada financeira.</li> <li>- Apesar da DCL ter crescido, não houve o correspondente reflexo no cálculo do resultado primário.</li> </ul>	<p><b>VANTAGEM DA PROPOSTA:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Compatibilizar o cálculo do resultado primário "acima da linha" com o "abaixo da linha", no que se refere as transações das honras de garantias.</li> <li>- Por meio da evidenciação do impacto das honras de garantias no cálculo do resultado primário, instigar o debate desse instituto durante a proposta orçamentária no congresso.</li> </ul> <p><b>DESvantagem:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Honras de garantias afetar a meta fiscal (resultado primário) e apresentar dotação em ação orçamentária específica.</li> </ul>												