



## RESOLUÇÃO ATRICON Nº 02/2018

Aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon nº 3211/2018 relacionadas à temática “**Gestão fiscal dos Tribunais de Contas e dos jurisdicionados**”.

A **Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon)**, com base no que dispõe o inciso III do art. 2º do seu Estatuto e

**CONSIDERANDO** o objetivo estatutário de expedir diretrizes voltadas ao fortalecimento do Sistema Nacional dos Tribunais de Contas, bem como orientar e acompanhar a sua implementação (art. 2º, § 3º, III);

**CONSIDERANDO** os compromissos assumidos e registrados nas Declarações dos Encontros e Congressos dos Tribunais e Contas, voltados ao aprimoramento da qualidade e da agilidade do controle externo no Brasil;

**CONSIDERANDO** a decisão aprovada em reunião conjunta da Diretoria Executiva e do Conselho Deliberativo da Atricon, realizada em 27 de julho de 2018, em São Paulo-SP, que determinou a elaboração e as respectivas temáticas das novas resoluções orientativas aos Tribunais de Contas sobre temas relevantes, dentre eles a **Gestão fiscal dos Tribunais de Contas e dos jurisdicionados**;

**CONSIDERANDO** a deliberação da direção da Atricon durante o VI Encontro dos Tribunais de Contas do Brasil, em Florianópolis-SC (de 28 a 30 de novembro de 2018), que aprovou as diretrizes de controle externo elaboradas pelas comissões temáticas designadas pela Portaria Atricon nº 17/2018, no âmbito do Programa Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas;

**RESOLVE:**



# ATRICON

ASSOCIAÇÃO DOS  
MEMBROS DOS TRIBUNAIS  
DE CONTAS DO BRASIL

**Art. 1º.** Aprovar as Diretrizes de Controle Externo Atricon nº 3211/2018 relacionadas à temática “**Gestão fiscal dos Tribunais de Contas e dos jurisdicionados**”, integrantes do Apêndice Único desta Resolução, publicada no endereço eletrônico [www.atricon.org.br](http://www.atricon.org.br).

**Art. 2º.** Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília-DF, 30 de novembro de 2018.

Conselheiro **Fábio Túlio Filgueiras Nogueira**

Presidente da **Atricon**



## APÊNDICE ÚNICO

Diretrizes de Controle Externo nº 3211/2018/Atricon

### GESTÃO FISCAL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS E DOS JURISDICIONADOS

#### INTRODUÇÃO

##### Apresentação

1 A gestão fiscal responsável está pautada, basicamente, na manutenção equilibrada das principais variantes fiscais: despesas, receitas, dívida e gastos com pessoal. Assim, a fiscalização da gestão fiscal no âmbito do setor público é de suma importância, principalmente diante da Constituição da República e da Lei de Responsabilidade Fiscal, pois contribui para o equilíbrio das contas públicas e para a consecução dos objetivos institucionais.

##### Justificativa

2 Os Tribunais de Contas, além das amplas atribuições constitucionais e legais anteriores à LRF, foram contemplados com novas responsabilidades, tais como: atuar preventivamente, mediante acompanhamento da evolução das despesas, emissão de alertas e indicação de fatos que possam comprometer custos ou resultados de programas ou indicar irregularidades na gestão orçamentária.

3 Os instrumentos de controle instituídos pela LRF propiciaram maior amplitude de ação, tanto do controle interno quanto do externo. Esse fato motivou a Atricon a estabelecer como prioridade estratégica a definição de diretrizes relativas à temática, tendo em vista a definição de parâmetros nacionais uniformes e suficientes para a sua implementação pelos Tribunais de Contas.

##### Objetivo

4 Disponibilizar referencial para que os Tribunais de Contas aprimorem a efetividade de suas ações de controle externo no âmbito da gestão fiscal, harmonizando conceitos e



procedimentos, compartilhando informações e boas práticas de controle e de gestão fiscal responsável, de modo a consolidar-se como instrumento imprescindível para o atingimento do equilíbrio das receitas e despesas públicas de todos os níveis de governo.

## Princípios e fundamentos legais

5 Os princípios constitucionais e legais que embasaram a elaboração dessas diretrizes são: legalidade, planejamento, equilíbrio das contas públicas, controle, responsabilidade, transparência, responsividade, publicidade e economicidade, além dos princípios orçamentários da exclusividade, unidade e anualidade.

6 A legislação de referência para essas diretrizes abrange: Constituição da República; Lei Complementar nº 101/2000; Leis nº 1.079/1950, 4.320/1964, 8.429/1992 e 12.527/2011; Decretos-Lei nº 2.848/1940 e 201/1967; Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público e Manual de Demonstrativos Fiscais, ambos do Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional.

## Conceitos

7 Os principais conceitos a serem adotados como referência para a aplicação dessas diretrizes são:

- a) operações financeiras heterodoxas: operações financeiras que são realizadas por intermédio ou com base em instrumentos que não seguem os padrões usuais ou as regras pré-estabelecidas ou que se utilizam de operações que transitam nas brechas da lei, ou mesmo operações que tem aparência de legalidade, mas que, na realidade, podem ser contrárias ao ordenamento jurídico vigente;<sup>1</sup>
- b) resultado nominal: diferença entre as receitas totais e as despesas totais, ou seja, abrange não só o desempenho financeiro (receitas e despesas com juros) como também o resultado de receitas e despesas que não são juros (resultado primário);<sup>2</sup>

<sup>1</sup> CARVALHO JR, Antonio d'Ávila. Site Direito Financeiro em Tela (<http://direitofinanceiroemtela.blogspot.com/>)

<sup>2</sup> CARVALHO JR, Antonio d'Ávila. FEIJÓ, Paulo H. Entendendo Resultados Fiscais. Ed. Gestão Pública. 2015.



- c) resultado primário: diferença entre as receitas e as despesas primárias (não financeiras ou fiscais). Sua apuração fornece uma avaliação do impacto da política fiscal em execução pelo ente. Caso o resultado seja superavitário, os recursos poderão ser direcionados para o pagamento de serviços da dívida e para a redução de seu estoque. Por outro lado, havendo déficit primário, ocorrerá o crescimento da dívida;
- d) sustentabilidade da dívida: indicativo de boa gestão de um governo. A dívida é considerada sustentável se o valor da dívida pública não excede ao valor presente de todos os superávits primários futuros. Em outros termos, a dívida é dita sustentável quando o valor presente do fluxo futuro de receitas menos despesas (primárias) do devedor é suficiente para pagar tudo o que está contratualmente definido.<sup>3</sup>

## DIRETRIZES

**8** Os Tribunais de Contas do Brasil, no âmbito de suas jurisdições e competências, se comprometem a cumprir e a fiscalizar o cumprimento das regras de gestão fiscal responsável, adotando, no que couber, as diretrizes descritas nos itens seguintes.

**9** Exercer a fiscalização da gestão fiscal de ofício ou por provocação de terceiros mediante processos de auditorias de conformidade, operacionais e financeiras, bem como por acompanhamentos concomitantes, dentre outros instrumentos de fiscalização, segundo os critérios de relevância, materialidade e risco e respaldadas nas Normas Brasileira de Auditoria do Setor Público – NBASP. A fiscalização, sempre que possível, deverá resultar em contribuições para o aperfeiçoamento da gestão pública, por meio de recomendações que otimizem a capacidade de gestão, o cumprimento de metas e/ou resultados das políticas públicas.

**10** Adotar as seguintes diretrizes na fiscalização da gestão fiscal:

---

<sup>3</sup> COSTA. Carlos Eugenio Ellery L. Sustentabilidade da Dívida Pública. Livro “Dívida Pública: a experiência brasileira”. Secretaria do Tesouro Nacional/Banco Mundial. 2009.



- a) estabelecer indicadores e metas de desempenho e incluir a atividade no plano anual de fiscalização;
- b) regulamentar diretrizes e procedimentos de fiscalização, inclusive por meio da adoção de manuais;
- c) apoiar o desenvolvimento de um padrão nacional de auditorias da gestão fiscal, sob a coordenação das entidades representativas dos Tribunais de Contas e seus membros;
- d) regulamentar o envio de documentos e informações pelos jurisdicionados, incluindo o Tribunal de Contas, inclusive das protegidas por sigilo fiscal<sup>4</sup>, com prazos e regras definidos, de forma a possibilitar o exercício pleno e tempestivo da fiscalização;
- e) implementar tecnologias de informação e comunicação - TIC para recebimento, processamento e análise de documentos e informações recebidas dos jurisdicionados, incluindo o Tribunal de Contas;
- f) assegurar capacitação permanente às suas equipes técnicas para a efetiva fiscalização dos jurisdicionados, incluindo o Tribunal de Contas;
- g) criar unidade organizacional especializada e/ou promover a formação de um corpo de especialistas;
- h) estreitar o relacionamento com as unidades de controle interno dos jurisdicionados, visando à racionalização e à integração das atividades de controle;
- i) atuar cooperativamente com outras instituições de controle, dentro de suas competências institucionais, promovendo o intercâmbio de boas práticas, informações, documentos e apoio técnico, visando ao cumprimento dos regramentos constitucionais e legais relativos à matéria;
- j) publicar os relatórios de auditoria e respectivas defesas, pelos meios apropriados, em até 10 dias úteis após o recebimento da defesa;

---

<sup>4</sup> O Tribunal deverá acordar com a Fazenda a melhor forma de acesso às informações, de forma a preservar o sigilo fiscal e garantir o pleno exercício do controle externo. Vide o Acórdão TCU 1391/2016 - Plenário, Processo 017.090/2015-6.



- k) promover a difusão de informações em linguagem acessível para o público em geral por meios apropriados (sumários executivos, resumos, gráficos, apresentações em vídeo, comunicados de imprensa, por exemplo);
- l) prover o Poder Legislativo de informações da gestão fiscal para subsidiar o exercício do controle externo da administração pública;
- m) estimular a sociedade para que exerça o controle social da administração pública;
- n) estimular o cidadão e os meios acadêmicos a acompanhar os resultados do desempenho fiscal da administração;
- o) realizar pelo menos uma auditoria da gestão fiscal nas contas de governo de cada ente jurisdicionado no quadriênio, incluindo o Tribunal de Contas;
- p) harmonizar conceitos e procedimentos entre os Tribunais de Contas e os entes governamentais na aplicação das normas atinentes à execução orçamentária, financeira e patrimonial, à contabilidade pública e à gestão fiscal;
- q) promover ações junto aos jurisdicionados visando à correta evidenciação contábil e fiscal da gestão pública, de modo a reduzir as divergências, assegurando fidedignidade e coerência entre as informações fornecidas aos Tribunais de Contas;
- r) verificar se os jurisdicionados obedecem aos requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal quanto à instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da federação (art. 11, LRF);
- s) atuar tempestivamente na fase de elaboração dos instrumentos legais de planejamento e orçamento, subsidiando o respectivo Poder Legislativo de informações técnicas necessárias à aprovação dessas leis, em especial, quanto à estimativa de receita, metas e riscos fiscais;
- t) utilizar indicadores de desempenho tributário e outras boas práticas para medir a atuação da administração tributária dos seus jurisdicionados, criando, sempre que possível, ranking entre eles;
- u) verificar a sustentabilidade da dívida pública para fins de manutenção do equilíbrio fiscal;



- v) monitorar o cumprimento das recomendações e determinações, em especial daquelas relacionadas à solvência e à sustentabilidade da dívida pública;
- w) verificar a sustentabilidade das despesas de pessoal e da previdência social e seus impactos financeiros e atuariais, em médio e em longo prazo;
- x) realizar, de forma tempestiva, o acompanhamento bimestral da execução orçamentária (receitas realizadas e despesas executadas frente suas previsões) dos seus jurisdicionados, de modo a possibilitar a emissão de alertas pelo Tribunal de Contas, bem como verificar a pertinência e a consistência do contingenciamento de despesa e se as estimativas estão baseadas em premissas realizáveis;
- y) realizar acompanhamento permanente das obrigações financeiras do ente da federação e as respectivas fontes de recursos com vistas a evitar situações de insolvência;
- z) elaborar tempestivamente alerta com os requisitos próprios dos atos administrativos, conforme preconizado pela doutrina: competência, finalidade, forma, motivação, objeto e publicidade;
- aa) emitir alertas aos poderes ou órgãos referidos no art. 20 da LRF quando constatarem qualquer das seguintes ocorrências (§1º do art. 59):
  - I. riscos de descumprimento das metas fiscais;
  - II. montante da despesa total com pessoal ultrapassar 90% (noventa por cento) do limite;
  - III. desobediência aos limites para realização de operações de crédito;
  - IV. estoque da dívida consolidada ultrapassar 90% do limite do estado (200% da RCL) ou dos municípios (120% da RCL);
  - V. fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária;
  - VI. gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei.



**11** A fiscalização da gestão fiscal terá como escopo, prioritariamente e no que couber, pontos de controle selecionados entre os seguintes:

- a) se a previsão, a arrecadação e a renúncia de receitas estão de acordo com os termos estabelecidos nas resoluções da Atricon, em especial a Resolução nº 6/2016, relacionada à temática “Receita e renúncia de receita”;
- b) se a previsão da despesa está compatível com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, bem como com os objetivos, as prioridades e as metas previstos nesses instrumentos; se não infringe qualquer de suas disposições; se atende as metas fiscais estabelecidas; se contém dotação específica e suficiente para as despesas da mesma espécie;
- c) se foram elaborados e estão sendo cumpridos a programação financeira e o cronograma mensal de desembolso, conforme prevê o art. 8º da LRF;
- d) se os recursos legalmente vinculados a finalidade específica foram utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso, conforme prevê parágrafo único do art. 8º da LRF;
- e) se a abertura dos créditos adicionais, especiais e suplementares atenderam as metas fiscais estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- f) se foi devidamente mensurado o impacto da geração de despesas correntes derivadas de ato legal, considerada obrigatória de caráter continuado, bem como se há lastro correspondente da fonte financiadora; se a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais previstas, bem como se seus efeitos financeiros nos exercícios seguintes foram compensados conforme a mensuração apresentada quando da sua geração;
- g) se a criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação que acarrete aumento de despesas está acompanhado de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes, e se o aumento é compatível com o PPA, a LDO e a LOA;
- h) se não há despesa e/ou pagamento sem prévio empenho;
- i) se as despesas de pessoal estão sendo apropriadas, de forma que possibilite a apuração correta dos gastos;



- j) se os contratos de terceirização de mão de obra, quando tratar de substituição de servidores e empregados públicos, são contabilizados como “Outras Despesas de Pessoal”;
- k) se as despesas relativas às obrigações previdenciárias do regime próprio de previdência estão sendo empenhadas e efetivamente pagas de forma a possibilitar a sustentabilidade do regime;
- l) se estão deixando de apropriar despesas orçamentárias dentro da competência de cada exercício para fazerem posteriormente, mediante a inscrição no elemento de despesa “Despesas de Exercícios Anteriores – DEA”, ensejando uma falsa compatibilidade entre suas disponibilidades e seus compromissos ao final do exercício;
- m) se o nível de comprometimento anual das receitas de FPE/FPM, para fins do pagamento do serviço da dívida ou à honra de contra garantias de operações de crédito, coloca em risco a consecução das demais políticas do ente;
- n) se existe risco de solvência do estado ou município previamente à contratação de nova operação de crédito, nos casos em que a capacidade de pagamento for avaliada em "C" ou "D" pela Secretaria do Tesouro Nacional;
- o) se a dívida pública é sustentável e a metodologia e as premissas adotadas são adequadas;
- p) se existem operações financeiras heterodoxas, envolvendo empresas estatais ou não, que não configuram instrumentos clássicos de dívida ou que são excluídas dos limites da LRF, mas comprometem receitas futuras e podem ocultar a real situação financeira do ente;
- q) se o titular de poder ou órgão referido no art. 20 da LRF, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contraiu obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito;
- r) se houve inscrições em restos a pagar pelas unidades jurisdicionadas, verificando a sua pertinência e respectivos pagamentos, especialmente no que diz respeito aos cancelamentos dos restos a pagar não processados, a fim de avaliar a



- consistência desse procedimento frente aos direitos de credores, evitando que se demonstre, de forma fictícia, que as disponibilidades da unidade eram suficientes para com suas despesas de restos a pagar, além da ocorrência de inscrições indevidas em DEA;
- s) se o Anexo de Metas Fiscais da LDO estabelece metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes (art. 4º, LRF) e se foi elaborado em consonância com o Manual de Demonstrativos Fiscais da STN;
  - t) se as metas fiscais estabelecidas estão coerentes com a sustentabilidade da dívida pública;
  - u) se o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) foi publicado pelo Poder Executivo até 30 dias após o encerramento do período legal e com o conteúdo que a Lei estabelece (art. 55, LRF);
  - v) se o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) foi publicado pelo Poder Executivo até 30 dias após o encerramento do período legal e com o conteúdo que a Lei estabelece (art. 52 e 53, LRF);
  - w) se o ente da federação atingiu a meta bimestral de arrecadação da receita (59, §1º, inciso I, c/c art. 9º e art. 13, LRF);
  - x) se o ente da federação está aplicando, anualmente, na manutenção e desenvolvimento do ensino, o percentual mínimo estabelecido pela legislação, incidente sobre a receita resultante de impostos, compreendidas as transferências e excluídos os valores repassados constitucionalmente (art. 212, CF);
  - y) se os limites percentuais de aplicação em ações e serviços públicos de saúde estão sendo respeitados (art. 198, CF);
  - z) se o limites para parcerias público privadas (PPP) estão sendo cumpridos consoante as determinações contidas na Lei Federal nº 11.079/2004;
  - aa) se a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da federação, não excedeu os percentuais da receita corrente líquida (art. 19, LRF);



- ab) se os limites da dívida consolidada ou fundada e das operações de crédito estão sendo respeitados (art. 30, LRF);
- ac) se os limites para a concessão de garantias estão sendo respeitados (art. 40, LRF);
- ad) se as metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias estão sendo atingidas (art. 59, LRF);
- ae) se os limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em restos a pagar estão sendo cumpridos (art. 59, LRF);
- af) se as medidas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, estão sendo adotadas (art. 22 e 23, LRF);
- ag) se estão sendo tomadas providências para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites (art. 31, LRF);
- ah) se as destinações de recursos obtidos com a alienação de ativos atendem as restrições constitucionais e da LRF (art. 59, LRF);
- ai) se o limite de gastos totais dos legislativos municipais foram cumpridos (art. 59, LRF);
- aj) se os gastos com inativos e pensionistas se encontram dentro do limite definido em lei (art. 59, LRF);
- ak) se o ente federado cumpriu a determinação contida no texto constitucional e na LRF que veda a realização de receitas de operações de crédito maiores que as despesas de capital (regra do ouro);
- al) se existem normas e procedimentos de controle interno do ente relativamente à gestão fiscal;
- am) se a unidade ou órgão central de controle interno prevê e realiza ações de fiscalização para avaliar os controles relacionados à gestão fiscal;
- an) se o processo/registo contábil (reconhecimento, mensuração e evidenciação dos fatos) atende às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e às orientações e manuais da Secretaria do Tesouro Nacional e do Tribunal de Contas respectivo, refletindo adequadamente as modificações ocorridas no



patrimônio público, garantindo a guarda e segurança dos valores, bem como servindo como instrumento de tomada de decisão e transparência;

- ao) se os estados e os municípios estão encaminhando suas contas ao Poder Executivo da União para fins de consolidação (art. 51, LRF);
- ap) se há política de segurança da informação e comunicação que assegure o gerenciamento e a mitigação dos riscos inerentes à gestão fiscal;
- aq) se os sistemas orçamentários, contábeis e financeiros são integrados e possuem o padrão mínimo de qualidade preconizado pela LRF, de forma a, no mínimo: (i) garantir a integridade e a confiabilidade dos registros e (ii) dispor de relatórios gerenciais que proporcionem efetivo auxílio à administração tributária e fazendária e a necessária transparência para os controles interno, externo e social;
- ar) se é dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público, dos planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; das prestações de contas e do respectivo parecer prévio; do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal; e das versões simplificadas desses documentos (art. 48, LRF);
- as) se é disponibilizado, a qualquer pessoa física ou jurídica, o acesso às informações referentes ao planejamento e execução das receitas e despesas (art. 48-A, LRF);
- at) se as contas apresentadas pelo chefe do Poder Executivo estão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade (art. 49, LRF).