

*Revista Técnica de los Tribunales de Cuentas (RTTC). Análisis y contenidos del primer número de la Revista Técnica de los Tribunales de Cuentas de Brasil**

Antonio Manuel Simoes Iglesias
Letrado del Tribunal de Cuentas

I. PRESENTACIÓN

En septiembre de 2010 se editó el número cero de la *Revista Técnica dos Tribunais de Contas* (en adelante *RTTC*) o, lo que es lo mismo, de la *Revista Técnica de los Tribunales de Cuentas de Brasil*, con el objetivo primordial de divulgar, de forma sistemática, artículos y reflexiones doctrinales sobre el control público.

La publicación muestra una clara vocación universal al pretender dar cobertura no sólo a la labor creativa de autores nacionales, sino también a aquellas opiniones y estudios especializados de técnicos de otros países sobre materias relevantes en el ámbito del control público en general y del control externo en particular, que se puedan derivar de la actuación de los respectivos Tribunales de Cuentas. Nos encontramos, por tanto, ante un instrumento de difusión de ideas, de indudable utilidad, que como cualquier otra revista especializada en esta materia pretende aproximar a los distintos profesionales y a los órganos de control externo al que pertenecen, con independen-

* Editorial Fórum. Belo Horizonte. Año 1, nº 0, septiembre de 2010, 298 págs.

cia de su denominación (Tribunal de Cuentas, Tribunal de Contas, Contraloría, Sindicatura, Court of Audit, Cour des Comptes, National Audit Office, Corte dei Conti, Government Accountability Office...), al ser más las semejanzas que las diferencias en los elementos esenciales de las competencias que legalmente tienen atribuidos.

La *RTTC* nace con el soporte editorial de diversas asociaciones y organizaciones, de carácter civil, que promueven, representan y defienden los intereses de los miembros de los Tribunales de Cuentas de Brasil, además de promover el intercambio de información, la organización de conferencias o la publicación de trabajos. Así tenemos la *ATRICON* (Asociación de los Miembros de los Tribunales de Cuentas de Brasil), con una importante actuación en el ámbito de la coordinación de las actividades de las Cortes de Cuentas de Brasil, estimulando y manteniendo el intercambio entre los asociados y entre esas mismas Cortes con el fin de introducir mejoras e innovaciones de tipo científico y técnico; la *ABRACOM* (Asociación Brasileña de los Tribunales de Cuentas de los Municipios), con ese mismo estímulo de intercambio y con el propósito de ampliar la eficacia del control en el ámbito municipal, y el Instituto Rui Barbosa, que constituye un importante centro de investigación y divulgación de estudios tendentes a mejorar y perfeccionar los servicios de las Cortes de Cuentas del país.

Para situar al lector en la realidad del control externo que opera en Brasil y una vez que la revista alude, nominalmente, a «Tribunales de Cuentas», resulta conveniente precisar, dada su diversidad, a qué instituciones nos estamos refiriendo.

II. TRIBUNALES DE CUENTAS QUE OPERAN EN BRASIL

La República Federal de Brasil cuenta con 26 estados más el Distrito Federal, donde se encuentra la capital, Brasilia. En Brasil actúan el Tribunal de Cuentas de la Unión, los Tribunales de Cuentas de los Estados, el Tribunal de Cuentas del Distrito Federal, los Tribunales de Cuentas de los Municipios y el Tribunal de Cuentas del Municipio del Estado de São Paulo y el del Municipio del Estado de Río de Janeiro.

Debe indicarse, asimismo, que en los respectivos Tribunales de Cuentas actúa el Ministerio Público (Ministerio Fiscal, Fiscalía General o Procuraduría General). En el ámbito contable, conocido como Ministerio Público Especial o de Cuentas, le corresponde promover la defensa del orden jurídico, así como garantizar la observancia, por

la Administración Pública, de los principios constitucionales de legalidad, moralidad, publicidad e eficiencia.

La Constitución de la República Federal, promulgada el 5 de octubre de 1988, dedica los artículos 71 a 74 a las competencias del Tribunal de Cuentas de la Unión. El control externo corresponde al Congreso Nacional, sede del poder legislativo, compuesto por la Cámara de los Diputados y por el Senado Federal, y se ejerce con el auxilio del Tribunal de Cuentas de la Unión. Este Tribunal, con sede en el Distrito Federal, tiene jurisdicción en todo el territorio nacional y está integrado por nueve ministros (consejeros). Los ministros son elegidos entre nacionales de más de treinta y cinco años y menos de sesenta y cinco, con acreditados conocimientos jurídicos, contables, económicos, financieros o de Administración Pública, con más de diez años de ejercicio profesional. Un tercio de los ministros son elegidos por el presidente de la República y dos tercios por el Congreso Nacional.

De acuerdo con la Constitución y con su Ley Orgánica, de 16 de julio de 1992, compete, fundamentalmente, al Tribunal de Cuentas de la Unión:

– El enjuiciamiento de las cuentas de los administradores y demás responsables de los fondos, bienes y valores públicos de las unidades de los poderes de la Unión y de las entidades de la denominada Administración indirecta, incluidas las fundaciones y sociedades creadas y financiadas por el poder público federal, así como de las cuentas de quienes hayan originado la pérdida, extravío o cualquier otra irregularidad de la que resulte un perjuicio para el erario público.

– Proceder, por iniciativa propia o a instancia del Congreso Nacional, a la fiscalización contable, financiera, presupuestaria, operacional y patrimonial de las unidades de los poderes de la Unión, así como de las entidades antedichas.

Es interesante resaltar que las funciones de esta Corte son amplias y diversas y se pueden agrupar en funciones de enjuiciamiento y fiscalizadoras (ya referidas), consultivas (mediante la emisión de informes previos sobre las cuentas que han de rendir anualmente los jefes del poder ejecutivo, legislativo y judicial), informativas (a solicitud del Congreso Nacional), sancionadoras (imposición de multas), correctivas (anulación de un acto administrativo en caso de que se haya detectado una irregularidad y no se haya atendido el cumplimiento de la Ley), normativas (poder reglamentario para la expedición de instrucciones y actos normativos), de audiencia (admisión de denuncias) e incluso de carácter educativo (información sobre procedimientos y formulación de recomendaciones).

Los Tribunales de Cuentas de los Estados son órganos fiscalizadores y controladores de la gestión de fondos públicos, presupuestaria y financiera del respectivo Estado y responsables del análisis de las cuestiones jurídicas sobre el gasto público. Con carácter general están compuestos por siete miembros que reciben el título de consejeros.

Por cada Estado existe un Tribunal de Cuentas, hasta un total de veintiséis, a los que hay que sumar el del Distrito Federal. Así, está el Tribunal de Cuentas del Estado de Acre, el del Estado de Alagoas, el del Estado de Amapá, el del Estado de Amazonas, el del Estado de Bahía, el del Estado de Ceará, el del Estado de Espírito Santo, el del Estado de Goiás, el del Estado de Maranhão, el del Estado de Mato Grosso, el del Estado de Mato Grosso del Sur, el del Estado de Minas Gerais, el del Estado de Pará, el del Estado de Paraíba, el del Estado de Paraná, el del Estado de Pernambuco, el del Estado de Piauí, el del Estado de Río de Janeiro, el del Estado de Río Grande del Norte, el del Estado de Río Grande del Sur, el del Estado de Rondônia, el del Estado de Roraima, el del Estado de Santa Catarina, el del Estado de São Paulo, el del Estado de Sergipe y el del Estado de Tocantins.

El Distrito Federal, si bien es equivalente a un Estado, no es susceptible de subdividirse en municipios, por lo que carece de municipios bajo su jurisdicción. Dispone de su propio Tribunal de Cuentas, al que corresponde el examen de materias comunes a los Estados y a los municipios, que en este caso son todas del Distrito Federal.

En el ámbito municipal actúan los Tribunales de Cuentas de los Municipios. En este orden existen seis Tribunales de Cuentas: el de los Municipios del Estado de Bahía, el de los Municipios del Estado de Ceará, el de los Municipios del Estado de Goiás, el de los Municipios del Estado de Pará, el del Municipio del Estado de São Paulo y el del Municipio del Estado de Río de Janeiro.

En alguno de los Estados de la Federación apenas actúa el Tribunal de Cuentas del Estado correspondiente, con competencias en la fiscalización de las cuentas del respectivo Estado y de los municipios del que forman parte. En otros, actúan el Tribunal de Cuentas del Estado y los Tribunales de Cuentas de los municipios. Por último, en los Estados de São Paulo y Río de Janeiro operan el Tribunal de Cuentas del Estado y el Tribunal de Cuentas del Municipio, donde los respectivos Tribunales analizan las cuentas de las capitales estatales.

III. LA LEY DE RESPONSABILIDAD FISCAL. OBJETO DEL PRIMER NÚMERO DE LA RTTC

El desarrollo de labor competencial de los diferentes Tribunales de Cuentas de la República Federal ha tenido mucho que ver con la promulgación, el 4 de mayo de 2000, de la Ley de Responsabilidad Fiscal (en adelante LRF), que no sólo ha fortalecido las instituciones fiscales, sino que ha establecido un amplio marco de planificación, ejecución y transparencia fiscal en el ámbito federal, estatal y municipal. Con esta Ley se establece un régimen de orden y responsabilidad en el gasto de los Estados mediante la aplicación de mecanismos para la planificación y ejecución del presupuesto, así como para la adecuada gestión de los recursos públicos. Con respecto a las recaudaciones, la Ley exige la retención de transferencias federales discrecionales a los Estados y Municipios que no recaudan sus propios impuestos de manera efectiva.

Entre otras disposiciones, la Ley exige la presentación de informes cuatrimestrales sobre la administración fiscal que contengan una descripción detallada de la ejecución del presupuesto y del cumplimiento de las disposiciones de la Ley. Además, establece como límites al gasto de personal, incluidas pensiones y pagos a contratistas, un 50% del gasto del gobierno federal y un 60% del gasto de los gobiernos estatales y municipales. En caso de que estos límites se rebasen, en un plazo de ocho meses se deberán aplicar las medidas necesarias para corregir para la diferencia producida. Asimismo, se prevé la imposición sanciones concretas, incluso penas de prisión, a los funcionarios públicos que contravengan las disposiciones de la Ley o realicen actividades fiscales no permitidas legalmente de acuerdo con la legislación nacional sobre los delitos fiscales. En materia de deuda pública, se establece un límite del 120% del ingreso corriente a los niveles nacional y estatal. Si se excede este porcentaje, la deuda tiene que reducirse nuevamente a un valor inferior al tope en los siguientes 12 meses, y no se permite ninguna forma de endeudamiento hasta que eso ocurra. Asimismo, el endeudamiento no puede exceder del volumen del gasto en capital y no se permiten los préstamos entre el gobierno nacional y los gobiernos estatales y municipales.

Cumplida una década de la promulgación de la LRF, la nueva publicación ha querido conmemorar este aniversario dedicando su primer número al estudio monográfico de la repercusión de la Ley tras esos años de vigencia.

La RTTC, en su presentación, resalta que con la LRF se ha producido una especie de despertar de los Tribunales de Cuentas al

descubrir que era preciso crear mecanismos actuales para ejercer con oportunidad y control preciso los objetivos de una ley que pretendía, como pretende, la planificación y la transparencia. La búsqueda de un conjunto de reglas de fiscalización y control nacional se convirtió en una necesidad imperiosa. Los criterios aplicados hasta ahora se revelaron insuficientes para una correcta evaluación de la gestión del sector público. Así, se ha creado un amplio foro constituido por los distintos Tribunales de Cuentas, con la participación del Ministerio de Planificación, Presupuestos y Gestión y del Banco Interamericano de Desarrollo, en el que han surgido ideas para la creación de un avanzado programa de modernización de los órganos de control externo el Programa de Modernización del Sistema de Control Externo de los Estados, Distrito Federal y Municipios (PROMOEX).

Este programa es un referente en la evolución de las Cortes de Cuentas de Brasil, de ahí que la RTTC pretenda contribuir para lograr una eficaz consecución de los objetivos indicados. Al mismo tiempo surgen iniciativas legislativas importantes que serán examinadas por la RTTC, como la creación del Consejo Nacional de los Tribunales de Cuentas, la Ley de Calidad Fiscal o la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. Es en este escenario en el que se comprende la necesidad y la utilidad de una publicación como la RTTC.

La revista agrupa, en un solo volumen, un total de dieciséis artículos elaborados por especialistas en la LRF, la mayoría pertenecientes a los Tribunales de Cuentas de Brasil. El objeto de estos estudios es el análisis y evaluación de sus diez años de vigencia, así como su impacto en la Administración Pública y en la actuación de los Tribunales de Cuentas, en particular si se tiene presente que es a estos últimos a quien corresponde fiscalizar la correcta aplicación de la LRF.

Siendo conscientes de la diversidad y especialización de la temática que forma parte de los estudios que componen este primer número, trataremos, de la forma más práctica y rigurosa posible, el contenido de cada uno de ellos, con especial atención a aquellos artículos que atribuyen un mayor protagonismo a la actuación de los Tribunales de Cuentas.

IV. CONTENIDO DE LOS ESTUDIOS QUE INTEGRAN LA RTTC

El primer artículo dedicado a la LRF se titula «Resultado comparativo de los principales gobiernos brasileños después de diez años de LRF» y se ha elaborado por los economistas José Roberto Afonso, Guilherme Luís Nilson Pinto de Carvalho y Kleber Pacheco de Castro.

Estos tres autores pretenden abordar la situación de las finanzas brasileñas después de la entrada en vigor de la Ley, desde la evolución de los indicadores fiscales más utilizados por los analistas y desde los límites impuestos por la misma, centrados en los gastos de personal y la deuda consolidada.

Los indicadores fiscales se sitúan en las necesidades de financiación y en la deuda líquida del sector público. El resultado nominal debería ser la información más trascendente revelada por las necesidades de financiación. Así, el déficit nominal federal, un 3,43% del PIB, ha superado el déficit del sector público (3,34%), escondiendo esta discrepancia un hecho inédito: en el auge de la crisis, los gobiernos estatales registraron un superávit nominal del 0,11% del PIB en 2009. La mejora del resultado nominal estatal en los últimos años ha sido manifiesta: 1,10 puntos del PIB en comparación con el resultado de 2008 y 3,07 puntos en la comparación con el de 2002. En contraposición a estos datos, con el resultado federal se alcanzan 2,61 puntos respecto a 2008 y 2,76 puntos del PIB respecto a 2002. Los esfuerzos estatales y federales han actuado al mismo tiempo, pero en sentido inverso.

Respecto a la deuda pública, la deuda federal aumentó en 6,1 puntos del PIB, descendiendo la estatal hasta 0,4 puntos. Tomando de nuevo el ejercicio 2002 como punto de comparación, se repite la misma tendencia en cuanto a un rendimiento mucho más favorable respecto a los Estados que a la Unión. La deuda de aquéllos disminuyó en 3,7 puntos del producto, mientras que la federal se redujo apenas en 2,3 puntos. El análisis del periodo post-LRF acentúa aún más la disparidad en la evolución de la deuda pública, aumentando la deuda federal en 1,2 puntos del PIB entre 2000 y 2009, y disminuyendo la de los Estados en 2 puntos en ese mismo periodo.

En materia de transparencia fiscal, la LRF contiene instituciones que no han sido creadas y reglas que no han sido desarrolladas o que aún no han entrado en vigor. Se exige que los instrumentos de transparencia de la gestión fiscal (Informes de Gestión Fiscal y de Ejecución Presupuestaria) sean divulgados, constatándose que han sido pocos los gobiernos que han difundido los Informes exigidos por la Ley. La LRF trata por igual a todos los entes de la Federación, que deberán divulgar la información de forma reglada para así poder comparar las distintas unidades de gobierno.

El Informe de Gestión Fiscal permite el control de los dos límites fundamentales de la LRF: los gastos de personal y la deuda consolidada.

En el caso de la Unión, los gastos de personal han pasado del 30,5% de los ingresos corrientes líquidos o rendimientos al 34,7% en el periodo que comprende los ejercicios 2008 y 2009. El denominado superávit primario ha caído del 16,7% al 9% de esos rendimientos. El empeoramiento de las cuentas federales contrasta con el comportamiento de las cuentas de São Paulo.

De las diecisiete Administraciones analizadas (federal, nueve estatales y siete municipales), el gobierno federal ha sido es el que más ha incrementado los gastos de personal.

Transcurridos diez años de la entrada en vigor de la LRF, los gobiernos estatales y municipales presentan un mejor rendimiento fiscal, sorprendentemente positivo, justamente al contrario que el gobierno federal. Prácticamente todos los Estados adoptaron claramente una política anticíclica por la vía del aumento del gasto público amparado en el aumento de la inversión, manteniendo el control de gastos permanentes, como los de personal, y reduciendo la deuda líquida. En el ámbito de las cuentas federales, el compromiso con la austeridad se ha dejado atrás, mientras que los Estados e incluso los Municipios han seguido un patrón de conducta mucho más responsable.

Los autores concluyen que si la responsabilidad fiscal constituye un régimen que se puede considerar consolidado en el marco estatal y municipal, ha llegado el momento de que el gobierno federal también se someta de forma plena al nuevo régimen, lo que implica que su deuda consolidada esté sujeta a límites, conforme establece la Constitución de 1988.

El auditor fiscal de Control Externo del Tribunal de Cuentas de Santa Catarina, Jânio Quadros, rubrica el siguiente estudio de la Ley con el título «LRF: pasado y futuro».

El autor, en este trabajo, trata de forma sintética, por un lado, los beneficios proporcionados por la Ley y, por otro, analiza los desafíos futuros que aún le quedan por alcanzar.

La Ley es una especie de manual del gestor público, estableciendo reglas de planificación, recaudación de ingresos y gestión del gasto público, de transferencias voluntarias, la transmisión de recursos públicos al sector privado, endeudamientos a corto y largo plazo, gestión patrimonial, control y fiscalización. La contribución más significativa de la LRF ha sido el establecimiento de la regla de Transparencia de la Gestión Fiscal, que, como se ha señalado, obliga a los gobiernos a la publicación y divulgación de los instrumentos de transparencia de la gestión fiscal. Además, el gestor público asume, entre otras obliga-

ciones, la de incentivar la participación popular y la realización de audiencias públicas durante el proceso de elaboración y discusión de los Presupuestos y la de adoptar un sistema integrado de administración financiera y control que responda al patrón de calidad mínimo establecido por el Poder Ejecutivo de la Unión.

Otro de los efectos positivos de la LRF sobre las finanzas públicas ha sido el superávit obtenido por Estados y Municipios. Asimismo, ha servido para reforzar otras normas y reglamentos, lo que ha dado uniformidad nacional a procedimientos y técnicas presupuestarias, contables y financieras y ha proporcionado transparencia a las informaciones generadas por la Administración Pública, inhibiendo, además, la comisión de actos irregulares y lesivos para el erario público.

La Ley ha creado nuevos controles contables y financieros aplicables de igual forma al Ejecutivo, Legislativo y Judicial, al Tribunal de Cuentas y al Ministerio Público.

Como desafíos futuros, se indica la necesidad de mejorar la calidad de la planificación pública, entendida la planificación como sinónimo de buen gobierno, así como la puesta en funcionamiento del Consejo de Gestión Fiscal. Los futuros desafíos también afectan a los Tribunales de Cuentas en la medida en que éstos poseen un compromiso estratégico en la consolidación de la LRF, que ha de ser aplicada de igual manera a todos los entes de la Federación. Con el desarrollo de las competencias y responsabilidades previstas en la Ley, la actuación de los Tribunales se fortalecerá al haberse ampliado las fronteras del control externo. No obstante, la Ley ha sido algo injusta al tratar igualmente a Tribunales de Cuentas que poseen realidades financieras diferentes.

A continuación se presenta un trabajo titulado «El control de la LRF. La experiencia del Tribunal de Cuentas del Estado de São Paulo (TCESP). Diez años de vigencia» a cargo de Flavio C. de Toledo Jr., asesor técnico del Tribunal de Cuentas del Estado de São Paulo, y Sérgio Ciquera Rossi, secretario director general y sustituto del consejero del Tribunal de Cuentas del Estado de São Paulo. Se alude a la creación del Sistema de Auditoría Electrónica del Estado de São Paulo (AUDESP), que capta mensualmente los datos presupuestarios de quienes están bajo su jurisdicción, y alerta, de forma inmediata, a los gestores en caso de que se produzcan riesgos fiscales.

Las reflexiones vertidas se vertebran en tres campos de actuación: estimular la correcta planificación presupuestaria, combate del déficit presupuestario y la consecuente reducción de la deuda a corto y largo plazo, y el adecuado cómputo de los gastos de personal.

Uno de los grandes pilares en los que se asienta la LRF, junto a la transparencia fiscal, ha sido la planificación en la gestión de los fondos públicos. En este aspecto son importantes las recomendaciones realizadas por el TCESP, tanto al Estado como a los Municipios (mejor planificación de los programas gubernamentales en las leyes de presupuestos; clara identificación de las dotaciones en el presupuesto anual; en cuanto a la respectiva ley presupuestaria anual, la previsión, por su parte, de metas físicas para todos los programas de gobierno, la limitación de la autorización previa de los créditos complementarios a la inflación prevista para el siguiente ejercicio, la definición y detalle del gasto y su extensión a todas las entidades públicas del Municipio de acuerdo con el principio constitucional de unidad presupuestaria).

Aún con anterioridad a la entrada en vigor de la LRF, el TCESP siempre se ha preocupado por combatir el déficit presupuestario de los respectivos Municipios, de ahí que para esta Corte el resultado entre ingresos o rendimientos obtenidos y gastos realizados sea el más relevante para la valoración financiera de las esferas locales.

Con respecto a la deuda a corto plazo se alude al polémico artículo 42 de la LRF, que impide que los gastos de los últimos ocho meses del mandato se transmitan al futuro gestor político.

La LRF resulta innovadora al prescribir que el límite y control de los gastos de personal se produzcan en el círculo restringido de cada Poder, de forma que los Tribunales de Cuentas alertaran al jefe del Poder correspondiente si dichos gastos sobrepasan el 90% del límite. Estos gastos no se valoran en números absolutos, nominales, monetarios, sino a partir una relación porcentual existente en 12 meses, figurando en el numerador el montante de gasto, y en el denominador, los ingresos corrientes líquidos.

Bajo el título «La representación federal como condición de eficacia de la LRF», el auditor de Control Externo del Tribunal de Cuentas del Distrito Federal, Luiz Genedio M. Jorge, vierte una serie de consideraciones sobre la producción, en la sociedad, de los efectos pretendidos por el legislador.

Para que la Ley consiga sus objetivos es primordial la colaboración de las Cortes de Cuentas, una vez que éstas alcanzan a todos los gestores públicos, destinatarios directos de los principios en ella dispuestos. Esta colaboración sería aún más determinante si se hubiera puesto en funcionamiento el Consejo de Gestión Fiscal, todo ello en un marco de actuación en el que la descentralización del poder se concibe como un instrumento fundamental para el ejercicio de la democracia. Concede una especial importancia al principio de transparencia fiscal, así

como a los instrumentos que la posibilitan (Informes de Gestión Fiscal y de Ejecución Presupuestaria) y su necesaria divulgación. Aborda, por último, en este breve análisis la exigencia, por parte de la Administración Pública, de la creación de un sistema de contabilidad de costes que permita la valoración y seguimiento de la gestión presupuestaria, financiera y patrimonial.

El siguiente estudio sobre la Ley, «Gastos de personal en los diez años de gestión fiscal responsable: experiencias para el equilibrio de las cuentas públicas», se ha confeccionado por Licurgo Mourão, auditor y consejero sustituto del Tribunal de Cuentas del Estado Minas Gerais, por Gelzio Viana Filho, inspector de Control Externo de ese mismo Tribunal, y por Marlon Nonato Nascimento, técnico de Control Externo, también perteneciente a ese Tribunal.

Los autores resaltan la necesidad de la imposición de límites a los gastos públicos, en particular a los gastos de personal, respecto de los que, a pesar de los esfuerzos tendentes a su limitación desde la implantación, desde hace una década, de los fundamentos para alcanzar una gestión fiscal responsable, continúan en línea ascendente, sobre todo en el ámbito federal.

La LRF establece una mayor responsabilidad del gestor al exigirle una actuación planificada y transparente, todo ello con el fin de prevenir riesgos y corregir desviaciones que pudieran afectar al equilibrio de las cuentas públicas. Si los límites en esta materia, impuestos en las tres esferas de gobierno, no se respetan, el ente público correspondiente corre el riesgo de sufrir serias restricciones en su actuación. Como ya se ha indicado, los Tribunales de Cuentas alertarán a los poderes públicos cuando se supere el límite prudencial del 90%.

Para delimitar bien el concepto, se entiende por gastos de personal a todo aquel desembolso satisfecho a título de contraprestación por el trabajo prestado a la Administración Pública. Este concepto se amplía con la LRF, en el que se comprende el montante de los gastos del ente federal correspondiente a personal activo, inactivo y pensionistas que perciban cualquier especie remuneratoria. De acuerdo con la propia Ley, los contratos administrativos celebrados con terceros, en los que se produce la sustitución de empleados públicos, serán computados como otros gastos de personal.

El consejero Luiz Sergio Gadelha Vieira presenta algunas ideas sobre la responsabilidad fiscal, que sintetiza bajo el título «La modernización de los Tribunales de Cuentas y la LRF», resaltando el papel trascendental de las Cortes de Cuentas en la correcta fiscalización de esa responsabilidad.

Relata, de forma breve, la fase de tramitación de la LRF, en la que los Tribunales de Cuentas colaboraron en el perfeccionamiento de la responsabilidad fiscal y participaron en la divulgación y explicación de la nueva Ley. También hace una mención especial a los encuentros celebrados en el marco de la ATRICON.

La implicación de los Tribunales de Cuentas en el cumplimiento de los objetivos de la LRF originó una mayor aproximación entre estas Cortes y el gobierno federal que se ha plasmado en la ejecución del Programa de Modernización del Sistema de Control Externo (PROMOEX), ya mencionado. Este programa está dotado con 121,4 millones de dólares y cuenta con el 60% de los recursos financiados por el Banco Interamericano de Desarrollo. En el ámbito de este programa y mediante sus vehículos de difusión se pretende una mayor integración y modernización de las Cortes de Cuentas y se ha procedido a la objetivación y difusión de informaciones y noticias sobre las Cortes de Cuentas. También se han armonizado conceptos y definido puntos de control exigidos por la LRF.

«La transparencia de la Administración Pública postmoderna y el nuevo régimen de responsabilidad fiscal» es el título del extenso trabajo elaborado por el consejero del Tribunal de Cuentas del Estado de Río Grande del Sur, Helio Saul Mileski, que presenta la transparencia fiscal como el más novedoso e importante elemento de gobernabilidad del Estado.

La transparencia es un deber y una obligación en la actuación de los poderes públicos y se ha consagrado como principio en aquellos ordenamientos que regulan el régimen jurídico de las Administraciones Públicas, mencionando al respecto la Ley española de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre). Este principio se contempla y se refuerza con el Tratado de Lisboa, de 13 de diciembre de 2007, y es un instrumento fundamental en los Estados Unidos de América y Nueva Zelanda, cuyos patrones fiscales han servido de inspiración a nuevos ordenamientos jurídicos en todo el mundo. El FMI ha elaborado un Manual sobre transparencia fiscal, en el que se relacionan las buenas prácticas para lograr ese fin.

La transparencia implica la necesidad del gobierno de promover informaciones a todos los ciudadanos sobre la estructura y funciones gubernamentales, prestando cualquier esclarecimiento sobre las actividades que está desarrollando y dando cuenta de su política fiscal, así como de todos sus actos. La efectividad práctica de la transparencia exige la adopción de una serie de principios generales que el au-

tor agrupa en los cuatro siguientes: principio de la definición nítida de funciones y responsabilidades del gobierno; principio de acceso público a la información estatal (pasada, presente y futura que debe ser prestada mediante informes presupuestarios periódicos); principio de acceso a los procedimientos de elaboración, ejecución y rendición de cuentas, y principio de las garantías de la integridad (garantía de certeza) de las informaciones fiscales, dedicando a todos ellos un exhaustivo tratamiento.

Analiza la transparencia como una de las grandes innovaciones de la LRF. Alude a los instrumentos de difusión de la gestión fiscal (Informes de Gestión Fiscal y de Ejecución Presupuestaria), reiteradamente mencionados, y a la reciente Ley 131/2009, que amplía las normas de transparencia fiscal, determinando la disposición, en tiempo real, de informaciones pormenorizadas sobre la ejecución presupuestaria y financiera de la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios. Por último, destaca la labor fundamental de los Tribunales de Cuentas en el control externo de la transparencia de los actos de gestión fiscal, resaltando el alerta a los poderes públicos con el fin de prevenir riesgos y corregir actuaciones que puedan afectar al equilibrio de las finanzas públicas.

El siguiente estudio, de amplia dimensión, se titula «Equilibrio de las finanzas públicas y la LRF» y corre a cargo del ministro-sustituto del Tribunal de Cuentas de la Unión, Weder de Oliveira, que analiza las razones para la promulgación de la Ley (endeudamiento, planificación, límite y control de los gastos de personal, determinación de gastos e ingresos públicos y transparencia) y pone en evidencia que diversos conjuntos normativos fundamentales de la misma no han tenido la efectividad esperada, mostrándose como la visión más crítica a la LRF de todas las que componen este número.

El primer bloque del artículo se centra en la contención del crecimiento de los gastos de personal. Repasa los límites impuestos por la Ley: límites globales por ente, por poder, en el ámbito del Poder Judicial, Legislativo, límite prudencial (95%) y límite de alerta (90%), con un examen detallado de su impacto en la Unión (en este caso nulo), en los Municipios (escaso) y en los Estados (en mayor grado), observando la falta de uniformidad de los procedimientos para el cómputo de los gastos de personal, así como de los rendimientos o ingresos corrientes líquidos.

A continuación estudia el control del incremento y generación de gastos obligatorios de carácter continuado, para el que la LRF aún no se ha revelado como un instrumento efectivo.

El tramo final del trabajo se centra en el control directo del endeudamiento del déficit y la deuda pública (indicando que la Ley, por ella misma, no establece límites para el endeudamiento público y sin que hayan trascendido cambios sustanciales en relación al sistema anterior a la LRF), la renegociación de la deuda estatal y municipal y el control indirecto del endeudamiento, del déficit y la deuda pública (introduciendo la Ley metas fiscales).

El autor concluye que la mejora en las cuentas públicas, después de la entrada en vigor de la Ley, no se deriva inequívocamente de la aplicación concreta y sistemática de sus normas, siendo preciso, para analizar la influencia de la nueva legislación, la realización de estudios de campo que examinen el comportamiento fiscal de los poderes públicos. Sin embargo, con la LRF se han observado tres importantes consecuencias: la renovación del interés por el proceso presupuestario, por la contabilidad pública y por la administración tributaria; el crecimiento del interés por la modernización de los sistemas de recaudación tributaria y control de los gastos públicos, y la intensa movilización de los Tribunales de Cuentas.

El especialista en Control Externo, coordinador del Grupo de la LRF del PROMOEX y máster en Derecho, Marcio Ferreira Kelles, elabora el trabajo «Diez años de la LRF: los beneficios del nuevo paradigma fiscal», considerando esta Ley como el más importante marco normativo fiscal de siempre y destacando los innumerables beneficios que ha aportado a las diferentes esferas de la Administración Pública. Con la LRF se ha producido una mayor preocupación, por parte del gestor público, a la hora de destinar los recursos que se obtienen de la sociedad a la financiación de las políticas públicas.

El autor resalta los esfuerzos llevados a cabo en el ámbito del PROMOEX para alcanzar la llamada armonización de conceptos de la LRF, o, lo que es lo mismo, la búsqueda de consenso interpretativo, entre los Tribunales de Cuentas respecto de los puntos de control primordiales de la Ley.

Estos puntos de control primordiales son los gastos de personal (no efectuándose determinadas exenciones fiscales y no excluyendo a los inactivos y pensionistas), los ingresos corrientes líquidos (de forma que los ingresos deben registrarse por su valor bruto, acordándose la exclusión de la aportación del servidor al Fondo Sanitario), la asunción de la obligación impuesta al final del mandato (que impide al poder u órgano público correspondiente, en los últimos dos cuatrimestres de su mandato, contraer obligaciones de gastos que no se puedan cumplir íntegramente dentro del mismo), la realización de

audiencias públicas (como manifestación del principio constitucional de la democracia participativa) y la enmienda constitucional nº 25, con la determinación del método para el computo o cálculo de las limitaciones legales.

De una forma muy sucinta y bajo el título «Ajuste de gestión y la advertencia prevista en el artículo 59.1º de la LRF: diez años después», Luciano Ferraz, abogado y doctor en Derecho, reconoce los méritos que ha tenido y tiene la LRF.

El autor analiza la advertencia o el alerta de los Tribunales de Cuentas a los Poderes u órganos públicos correspondientes en caso de que se rebasen los límites establecidos. Este alerta, regulada en el artículo 59.1 de la Ley, está directamente relacionada con la posibilidad de realizar el denominado ajuste de gestión, concebido como instrumento de control consensual. La LRF pretendió establecer un equilibrio entre ingresos y gastos públicos, de manera que si éstos superan a los ingresos habrá déficit, que se transformará, al final del ejercicio económico, en deuda. La LRF no ha conseguido provocar la reducción de los gastos públicos, pero ha logrado establecer parámetros de transparencia y control de las finanzas públicas, otorgando un mayor valor a la actuación de los Tribunales de Cuentas. El hecho de que no se atribuya a este alerta el carácter de acto administrativo de verificación no es obstáculo para que se pueda exigir su aplicabilidad, de manera que, si el agente insiste en la comisión de falta detectada por el órgano de control, su responsabilidad se agrava. El ajuste de gestión se utiliza como instrumento jurídico para la formalización del acto de alerta.

El siguiente estudio, «Sistema de acompañamiento de la Gestión Fiscal y la LRF», ha sido realizado por Paulo Roberto Riccioni Gonçalves, que es auditor fiscal de Control Externo del Tribunal de Cuentas del Estado de Santa Catarina. Presenta el PROMOEX como uno de los proyectos que pretende facilitar la ejecución de las mejoras en el sector del seguimiento y control de la gestión fiscal.

El objetivo fundamental del Programa es el fortalecimiento del sistema de control externo como instrumento de ciudadanía, incluyendo la intensificación de las relaciones intergubernamentales e interinstitucionales con el fin de dar cumplimiento a la LRF. A finales de 2011 está prevista la finalización de la primera etapa del Programa, a cuyo término se espera exista una adecuada comprensión de la contribución de las Cortes de Cuentas para la efectiva, transparente y regular gestión de los recursos públicos. Estas Cortes, a partir de 2006, iniciaron una búsqueda incesante para el establecimiento de modelos y patrones que fuesen comunes a los 33 Tribunales y al

gobierno federal, celebrando para ello diversas reuniones técnicas, encuentros y foros de debate.

El autor, además de criticar la falta de la puesta en funcionamiento del Consejo de Gestión Fiscal, como ya lo han hecho otros colaboradores de este primer número de la *RTTC*, trata de delimitar, partiendo del resultado de las reuniones y encuentros celebrados, el contenido de cuestiones sobre las que no existe un acuerdo unánime y sobre las que ya hemos efectuado algún pronunciamiento, como son los ingresos corrientes líquidos y los gastos de personal.

Se acentúa la necesidad de desarrollar el Sistema de Seguimiento de la Gestión fiscal como un indicador de gran avance, de manera que los Tribunales de Cuentas podrán unificar algunos de sus procedimientos a partir de los puntos de control de la LRF. A pesar de algunas incertidumbres y divergencias, el autor describe los resultados alcanzados sobre cuestiones en las que sí hubo convergencia de criterios.

El enfoque del trabajo que sigue atribuye el protagonismo a una materia que aún no ha sido abordada. Bajo la rúbrica «Diez años de la LRF: repercusión en las licitaciones y en los contratos públicos», Carlos Pinto Coelho Motta, abogado y profesor de Derecho administrativo, alude a los cambios que se han producido en el ámbito de la gestión pública como consecuencia de los años de vigencia de la Ley, en especial en el marco de la generación de gastos. Al mencionar la producción de gastos surgen dos instrumentos administrativos esenciales, integrados en la acción de gestión del sector público: el contrato administrativo y su antecedente necesario, la licitación. La LRF ha producido una verdadera mutación administrativa en la materia, corrigiendo las imprecisiones y omisiones de la Ley Nacional nº 8666/93, de Licitaciones y Contratos, fortaleciéndose principios como el de que no se pueden promover gastos sin la correspondiente cobertura presupuestaria y financiera, o el de que el aumento de cualquier gasto debe estar vinculado al efectivo «poder de gasto» de la institución licitadora.

Desarrolla términos como el de la «presupuestación», cuando la Administración responde directamente por todo, desde la planificación a la dotación presupuestaria, y de ésta a la realización del gasto o el de la «despresupuestación», relativa a la provisión de servicios al sector público por parte del sector privado, y acentúa el papel de los Tribunales de Cuentas en la fiscalización de contratos de mayor importe y larga duración.

Analiza con gran detalle el tema de la responsabilidad del propio agente público, la figura del ordenante del pago, resaltando y forta-

leciendo su papel en el ámbito de las normas de disciplina fiscal, así como las condiciones y limitaciones formales establecidas en la LRF para la creación, expansión y perfeccionamiento de la acción de gobierno que sea generadora de un incremento del gasto, entendido el contrato como un instrumento de la acción de gobierno. Incide, asimismo, en que muchas distorsiones e irregularidades que caracterizan a las licitaciones podrían corregirse e incluso erradicarse con el perfeccionamiento del sistema de costes preconizado por la LRF. Esta Ley, entiende el autor, permite la viabilidad jurídica de los contratos que tengan un plazo superior al ejercicio financiero, esto es, con una duración de 24 meses o que establezcan una prórroga de 12 meses. Especial tratamiento merecen las cantidades vencidas y no satisfechas, que tienen una estrecha correlación con los denominados «restos a pagar», representando una patología administrativa de gran impacto en la gestión contractual, y que a partir de la LRF pasan a formar parte de la deuda consolidada de los entes federales.

Concluye el autor que el examen de la realidad administrativa de los órganos y entidades públicas muestra signos fidedignos de que alguno de los componentes y acciones proclamadas por la LRF están siendo paulatinamente asumidos. Se puede constatar, además, que la estructura de la contratación se ha tornado más exigente y cada vez más se fundamenta en el poder o capacidad para gastar y en las leyes de presupuestos. No obstante, aún quedan esfuerzos importantes a realizar, como son los dirigidos a lograr el equilibrio fiscal o el perfeccionamiento del sistema de costes.

Bajo el título «Diez años de control, diez años de progreso, diez años de la LRF. Ha llegado el futuro», los autores Evaristo Barbieri dos Reis, perteneciente al Tribunal de Cuentas de los Municipios del Estado de Bahía; Cleonice da Silva Barbosa, que desarrolla su actividad profesional en la Caja Económica Federal, y Daiane Barbosa Ribeiro, que presta sus servicios en el gobierno municipal de Camaçari, aportan unas breves ideas sobre la necesidad de la planificación económica y sobre la importancia de la Administración financiera en la gestión gubernamental.

Resaltan las acciones que redujeron la inflación, en la segunda mitad de los años 90, del pasado siglo y las que estabilizaron la economía a partir del año 2000 gracias al establecimiento de la responsabilidad fiscal en el ámbito de una Administración federal descentralizada. A finales de 2004 y principios de 2005 se produjo una mejora en el rendimiento fiscal, lo que contribuyó a una reducción de la deuda líquida del país, acumulándose más de 10 billones de dólares en reservas internacionales, lo que llevó al gobierno a la no renovación de sus

acuerdos con el FMI. Brasil ha dejado de ser deudor y se ha convertido en acreedor de los organismos financieros internacionales.

La aplicación de la LRF es una de las principales razones que ha provocado el elevado rendimiento fiscal de los últimos años. El siguiente desafío será crecer cualitativamente con más productividad y eficiencia. En definitiva, la LRF ha cohibido el oportunismo de los gobernantes, ha promovido la organización de las cuentas públicas y ha impuesto límites al endeudamiento estatal en todas las esferas de gobierno. A partir de ese momento se ha logrado la estabilidad en los precios y se han creado las condiciones para lograr las cotas de crecimiento que el país está experimentando en la actualidad.

El doctor en Derecho y procurador del Ministerio Público, Fabricio Motta, en su estudio «Publicidad y transparencia en los diez años de la LRF», elogia esta Ley como un vehículo para la aplicación y difusión de los principios de publicidad y transparencia fiscal.

Inicia su trabajo con un estudio doctrinal sobre la publicidad administrativa, que concibe como un derecho fundamental del ciudadano, un derecho a conocer la actuación administrativa, a acceder a archivos y registros públicos, a exigir acciones públicas y como una garantía frente al procedimiento de adopción de decisiones administrativas. La publicidad se complementa con la transparencia. La primera actúa como requisito para la eficacia de los actos del poder público. La transparencia exige que esos actos sean suficientemente entendidos en todo su contenido. La transparencia fiscal es un principio constitucional vinculado a la idea de seguridad presupuestaria.

La publicidad y la transparencia son dos pilares esenciales en los que se sustenta la LRF. Recuerda el Manual de buenas prácticas del FMI para la gestión fiscal, al que ya hemos aludido en otro estudio, en el que se establecen diversos principios para la consecución de la transparencia fiscal: la definición de funciones y responsabilidades; el acceso público a la información; el acceso a los procedimientos de elaboración, ejecución y rendición de cuentas, y el principio de las garantías de la integridad de las informaciones fiscales.

La publicidad y la transparencia fiscal están presentes a lo largo del articulado de la LRF, refiriéndose así a la importancia de la participación popular mediante la realización de audiencias, a los instrumentos de difusión de la gestión fiscal (Informes de Gestión Fiscal y de Ejecución Presupuestaria) y a su deber de publicación y al Consejo de Gestión Fiscal. También alude a la Ley 131/2009, que amplía y refuerza el deber de transparencia fiscal.

Dedica un apartado especial a la publicidad y al informe de Gestión Fiscal, que es un instrumento determinante para alcanzar los cuatro principales aspectos de la Ley: la planificación, la transparencia, el control y la responsabilidad. La no divulgación de este informe o su no envío al Poder Legislativo y al Tribunal de Cuentas, en los plazos y condiciones legalmente impuestos, constituye una infracción sancionada con la respectiva multa y será juzgada por la Corte de Cuentas a quien corresponda la fiscalización contable, financiera y presupuestaria del sujeto de Derecho público implicado.

En su análisis final define a la LRF como un diploma legislativo que, en la tendencia de alejar la Administración del autoritarismo y aproximarla al ciudadano, impone una serie de reglas sobre las finanzas públicas. El mayor mérito de la Ley, añade, es la lucha a favor de la activación del deber de transparencia administrativa y fiscal.

El penúltimo trabajo que integra la *RTTC* ha sido elaborado por Antonio Emanuel Andrade de Souza, auditor del Tribunal de Cuentas de los Municipios de Bahía, bajo la rúbrica «Desafíos en los diez años de LRF».

El autor concibe la LRF como un paso más para el equilibrio de las cuentas públicas, posible, únicamente, gracias al fin del periodo inflacionista que maquillaba los presupuestos públicos e inutilizaba la planificación gubernamental. La práctica anterior a la Ley consistía en trasladar a cada nuevo gestor público las deudas contraídas por su predecesor mediante las figuras, ya mencionadas, de los restos a pagar y las cantidades vencidas y no satisfechas. Precisamente en el caso de los restos a pagar, en los primeros momentos de la entrada en vigor de la Ley, la gran cuestión surgía a partir de la prohibición del artículo 42 de la LRF, una vez que la costumbre utilizada era la inscripción de esos gastos sin cobertura financiera. La prohibición de esta antigua práctica generó grandes problemas, tanto para los gestores (con la transformación de prácticas, que hasta entonces eran habituales, en acciones ilegales contra las finanzas públicas) como para los órganos de control (que tenían que interpretar y aplicar el nuevo parámetro legal), debiendo existir una ponderación entre la situación fiscal con la que se encontraba el gestor y la que a su vez dejaba.

Analiza el cálculo de los gastos de personal como uno de los puntos todavía no consolidados de la LRF y alude a la expansión de los gastos del gobierno federal, tanto los de costes como los de inversión, dada la favorable situación de la economía del país. Asimismo, según el autor, la LRF prevé mecanismos para mitigar los efectos de

la recesión en las cuentas gubernamentales en los periodos de no crecimiento de la actividad económica.

Los dispositivos previstos en la LRF han provocado una inexorable alteración en el ámbito de las cuentas públicas, cuyas piedras angulares son el equilibrio fiscal, la transparencia y el incentivo de la participación social en la fiscalización de los recursos públicos, correspondiendo a las Cortes de Cuentas realizar su misión constitucional en un ambiente de inmediatez de la información en tiempo real.

El analista de Control Externo, Reinaldo Valino, confecciona el último y más breve artículo del primer número de la *RTTC* con el título «La LRF y los Tribunales de Cuentas», considerando esta Ley como una de las más importantes innovaciones producidas en la Administración Pública de Brasil.

Muchos de los beneficios para la sociedad obtenidos con esta Ley se deben en gran parte a la actuación orientadora, fiscalizadora y punitiva de los Tribunales de Cuentas respecto de quienes están bajo su campo jurisdiccional, los gestores de los recursos públicos. Por su parte, con la LRF, las Cortes de Cuentas han gozado de nuevas funciones, lo que les ha obligado a adquirir una mejor preparación técnica para el acompañamiento de las innovaciones que se desprenden tanto de los instrumentos de planificación como de ejecución presupuestaria. Recuerda el PROMOEX, ante la exigencia de modernización de los Tribunales de Cuentas y la función de alerta a los poderes públicos en el caso de que los gastos de personal superen el 90% del límite.

El sistema de control externo, representado por las Cortes de Cuentas, más allá de sus tradicionales atribuciones constitucionales, ve reforzada la misión de fiscalizar la correcta aplicación de los recursos públicos, así como las actuaciones que constituyen la gestión de las finanzas públicas, como bien ha definido la LRF.

El examen de este amplio elenco de colaboraciones técnicas, que componen el número cero de esta nueva publicación, pone de manifiesto la posibilidad real de crear instrumentos normativos que mejoren y refuerzan los sistemas de control externo, cuya razón de ser, independientemente del territorio o nación de que se trate, no es otra que la adecuada y precisa fiscalización y verificación de la actividad económico-financiera del sector público.