

REVISTA

# Controle

Doutrina e Artigos

**CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS: REFLEXÕES SOBRE UMA APLICAÇÃO MITIGADA DA SÚMULA 347 DO STF**

Rholden Botelho de Queiroz  
Maysa Cortez Cortez

**O PARECER PRÉVIO EMITIDO PELO TRIBUNAL DE CONTAS E A APLICABILIDADE DA LEI DA FICHA LIMPA PARA FINS DE INELEGIBILIDADE DOS PREFEITOS MUNICIPAIS**

Clerilei Aparecida Bier  
Thaisy Maria Assing

**CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS: INSTRUMENTO DE EFICIÊNCIA DOS JURISDICIONADOS DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO CEARÁ**

Adriana Maria Pinheiro de Almeida  
Ruth Carvalho de Santana Pinho  
Marcus Vinicius Veras Machado

**JUDICIALIZAÇÃO DO CONTROLE EXTERNO: LIMITE À ATUAÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO SOBRE OS ATOS DO TRIBUNAL DE CONTAS**

Maria Alice Pinheiro Nogueira Gomes





REVISTA *Controle*  
Doutrina e Artigos

Volume XVII - Nº 2

Os artigos são de responsabilidade exclusiva dos autores,  
não significando necessariamente a opinião do Tribunal de Contas  
do Estado do Ceará e do Instituto Plácido Castelo.

Dados internacionais de catalogação na Fonte  
Biblioteca Ministro Raimundo Girão

R454 Revista Controle / Tribunal de Contas do Estado do Ceará. – Vol. 17, n.2  
(jul./dez. 2019). - Fortaleza: TCE-CE, 2019.

Periodicidade irregular (1998-2004)  
Anual (2005-2008)  
Semestral (2009- )

ISSN 1980-086X  
e-ISSN 2525-3387

1. Tribunal de Contas – Ceará - Periódicos. I. Tribunal de Contas do  
Estado do Ceará.

CDU 336.126.55(813.1)(05)

Ficha catalográfica elaborada pelo Bibliotecário: Josimar Batista dos Santos – CRB-3/1455

2019

Tribunal de Contas do Estado do Ceará  
Rua Sena Madureira, 1047 – Centro  
Fortaleza/CE - Cep. 60055-080  
Telefone: (85) 3488-5928  
[www.tce.ce.gov.br](http://www.tce.ce.gov.br)

# **Tribunal de Contas do Estado do Ceará**

## **Conselheiro Presidente**

Edilberto Carlos Pontes Lima

## **Conselheiro Vice-Presidente**

Rholden Botelho de Queiroz

## **Conselheiro Corregedor**

José Valdomiro Távora de Castro Júnior

## **Conselheiros**

Luís Alexandre A. Figueiredo de Paula Pessoa

Soraia Thomaz Dias Victor

Patrícia Lúcia Mendes Saboya

Ernesto Saboia de Figueiredo Júnior

## **Conselheiros Substitutos**

Paulo César de Souza

Itacir Todero

David Santos Matos

Fernando Antônio Costa Lima Uchôa Júnior

Manassés Pedrosa Cavalcante

## **Ministério Público junto ao TCE Ceará**

Júlio César Rola Saraiva (Procurador-Geral)

Gleydson Antônio Pinheiro Alexandre

Eduardo de Sousa Lemos

José Aécio Vasconcelos Filho

Leilyanne Brandão Feitosa

Cláudia Patrícia Rodrigues Alves Cristino



# **Instituto Escola Superior de Contas e Gestão Pública Ministro Plácido Castelo**

## **Diretor-Presidente**

Conselheiro Luís Alexandre A. Figueiredo de Paula Pessoa

## **Presidente do Conselho Consultivo Pedagógico**

Patrícia Lúcia Mendes Saboya

## **Diretor de Ensino, Pesquisa, Extensão e Pós Graduação**

Francisco Otávio de Miranda Bezerra

## **Diretora Executiva**

Maria Hilária de Sá Barreto

## **Consultora Técnica**

Fabiola Pinheiro Donsouzis Cruz

## **Gerente Administrativo e de Tecnologia da Informação**

Fabrcio Bezerra Santos

## **Chefe da Unidade de Patrimônio**

João Adeodato Neto

## **Chefe da Unidade de Biblioteca**

Josimar Batista dos Santos

## **Chefe da Unidade de Ações Educacionais, Desenvolvimento e Inovação**

Júlia Maria Pinheiro Pessoa

## **Gerente de Ações Educacionais**

Larissa Victor Mota Alcoforado

## **Coordenadora Pedagógica e de Ações Educacionais**

Marcella Laura Leite Feitosa

## **Secretário Executivo**

Paulo Alcântara Saraiva Leão

## **Gerente Pedagógico**

Pedro Henrique Alves Camelo

## **Chefe da Unidade de Atividades Pedagógicas**

Raylena Pontes Cruz

# Conselho Editorial

## **Edilberto Carlos Pontes Lima (Editor-Chefe)**

Pós-doutor em Democracia e Direitos Humanos (Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra). Doutor em Economia (Universidade de Brasília). Presidente do TCE Ceará.

## **Gleison Mendonça Diniz (Editor-Adjunto)**

Pós-doutor em Administração e Controladoria (Universidade Federal do Ceará). Doutor em Administração de Empresas (Universidade de Fortaleza). Assessor da Presidência do TCE Ceará.

### **Amandino Nunes**

Pós-doutor em Direito, Professor do Uniceub, Consultor Legislativo da Câmara dos Deputados

### **Bernardo Mueller**

Pós-doutor em Economia, Professor da Universidade de Brasília

### **Jair do Amaral Filho**

Pós-doutor em Economia, Professor do CAEN/UFC

### **Jorge Katsumi Niyama**

Pós-doutor em Contabilidade, Professor de Contabilidade da UnB

### **Juarez Freitas**

Pós-doutor em Direito, Professor da PUC-RS e UFRGS

### **Marcus Abraham**

Pós-doutor em Direito, Professor Adjunto da UERJ

### **Martônio Mont'Alverne Barreto Lima**

Pós-doutor em Direito, Professor da Unifor

### **Carlos Mauro Benevides Filho**

Doutor em Economia, Professor do CAEN/UFC

### **Eduardo Vera-Cruz Pinto**

Doutor em Direito, Professor catedrático da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa

### **Fernando Quadros da Silva**

Doutor em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Desembargador do Tribunal Regional Federal da 4ª Região

### **Filomeno Moraes**

Doutor em Direito, Livre-Docente em Ciência Política, Professor da Unifor

### **Hugo de Brito Machado Segundo**

Doutor em Direito, Professor da UFC

### **Humberto Falcão Martins**

Doutor em Administração pela Fundação Getúlio Vargas

### **Jaime de Jesus Filho**

PhD em Economia pela University of Chicago, Pesquisador do IPECE e do Banco Mundial

### **João Ricardo Catarino**

Doutor pela Universidade de Lisboa, Professor de Direito Tributário, de Finanças Públicas e Direito Financeiro no Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas (IS CSP), Universidade de Lisboa

**José Maurício Conti**

Doutor em Direito, Livre-Docente e Professor da FD/USP

**José Oswaldo Cândido Júnior**

Doutor em Economia,  
Pesquisador do IPEA

**José Roberto Afonso**

Doutor em Economia, Economista  
do IBRE/FGV

**Juan Fernando Durán Alba**

Licenciado e Doutor em Direito pela  
Universidade de Valladolid, Professor  
Titular de Direito Constitucional da  
Faculdade de Direito de Valladolid

**Luiz Fux**

Doutor em Direito pela Universidade do  
Estado do Rio de Janeiro, Ministro do STF

**Marcos Mendes**

Doutor em Economia, Consultor  
Legislativo do Senado

**Marcus Mello**

Doutor em Ciência Política,  
Professor da Universidade  
Federal de Pernambuco

**Raul Wagner dos Reis Velloso**

Doutor em Economia, Consultor

**Roberto Ellery**

Doutor em Economia, Professor da  
Universidade de Brasília

**Alcimir Aguiar Rocha Neto**

Mestre em Filosofia do Direito,  
Professor da Unifor

**Alexandre Cialdini**

Mestre em Economia

**Antonino Fontenele de Carvalho**

Mestre em Gestão e Modernização Pública,  
Advogado e Professor da Unifor

**Augusto Sherman**

Mestre em Direito, Ministro do TCU

**Fernando Luiz Ximenes Rocha**

Mestre em Direito, Desembargador do  
Tribunal de Justiça do Ceará

**Fernando Rezende**

Mestre em Economia, Diretor da FGV

**Francisco Otávio de Miranda Bezerra**

Advogado, Mestre em Políticas Públicas,  
Diretor de Ensino do  
IPC/TCE Ceará

**Valmir Pontes Filho**

Mestre em Direito, Professor da UFC

**Alexandre Figueiredo**

Membro Nato, Professor da Unifor,  
Conselheiro do TCE Ceará

## Lista de Avaliadores desta Edição

### **Alexandre Oliveira Lima**

Doutorado em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza

### **Artur Gomes de Oliveira**

Doutorado em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza

### **Diego de Queiroz Machado**

Doutorado em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza

### **Editinete André da Rocha Garcia**

Doutorado em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza

### **Hugo Pereira Filho**

Doutorado em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza

### **Jaime de Jesus Filho**

PhD em Economia pela The University of Chicago

### **Marcus Vinicius Veras Machado**

PhD em Higher Education pela University of Arizona

### **Maria Anáber Melo e Silva**

Doutorado em Direito, Justiça e Cidadania no Século XXI pela Universidade de Coimbra

### **Michel André Bezerra Lima Gradvohl**

Doutorado em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidad del Museo Social Argentino

### **Polyana Karina Mendes Ximenes**

Doutorado em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza

### **Rodrigo Uchôa de Paula**

Doutorado em Direito pela Universidade Federal do Ceará

### **Arielton Fonteles Araújo**

Mestrado em Engenharia de Transportes pela Universidade Federal do Ceará

### **Eveline Vale de Andrade Lima**

Mestrado em Engenharia Civil pela Universidade Federal do Ceará

### **Francisco Wilson Ferreira da Silva**

Mestrado em Economia pela Universidade Federal do Ceará

### **João Gabriel Laprovitera Rocha**

Mestrado em Direito pela Universidade Federal do Ceará

### **José Ricardo Moreira Dias**

Mestrado em Economia pela Universidade Federal do Ceará

### **Júlio César Muniz Filho**

Mestrado em Economia pela Universidade Federal do Ceará

### **Késia Correia Oliveira Padilha**

Mestrado em Direito pela Universidade Federal do Ceará

### **Leonino Gomes Rocha**

Mestrado em Administração pela Universidade Estadual do Ceará

### **Lorena Lyra**

Mestrado em Direito pela Universidade Federal do Ceará

**Luiz Mário Vieira**

Mestrado em Administração e Controladoria  
pela Universidade Federal do Ceará

**Manuel Salgueiro Rodrigues Júnior**

Mestrado em Controladoria e Contabilidade  
pela Universidade de São Paulo

**Marco Antônio Praxedes de Moraes Filho**

Mestrado em Planejamento e Políticas  
Públicas pela Universidade Estadual do Ceará

**Maria Alice Pinheiro Nogueira**

Mestrado em Direito Constitucional pela  
Universidade de Fortaleza

**Maria Carolina Costa Madeira**

Mestrado em Economia pela Universidade  
Federal da Paraíba

**Nathiane Oliveira Celedônio Macêdo de  
Andrade**

Mestrado em Economia pela Universidade  
Federal do Ceará

**Paulo Alcântara Saraiva Leão**

Mestrado em Engenharia de Sistemas e  
Computação pela Universidade Federal do  
Rio de Janeiro

**Pedro Henrique Alves Camelo**

Mestrado em Educação pela Universidade  
Estadual do Ceará

**Samuel Leite Castelo**

Mestrado em Administração de Empresas pela  
Universidade de Fortaleza

**Sandra Valéria de Moraes Santos**

Mestrado em Administração de Empresas pela  
Universidade Federal da Paraíba

**Valéria Diniz de Miranda**

Mestrado em Engenharia Urbana pela  
Universidade Federal da Paraíba

# **Expediente**

## **Coordenadora de Comunicação Social**

Kelly Cristina Caixeta de Castro 46162MTb/DF

## **Revisão e Organização de Artigos**

Josimar Batista

## **Diagramação e Capa**

Lorena Barbosa

## **Revisão Ortográfica**

Tikinet Edição Ltda.

## **Tiragem**

1.000 exemplares

## **Distribuição gratuita**

Impressa em 2019

## Nota do Editor

A Revista Controle – Doutrina e Artigos apresenta mais uma edição com assuntos de grande interesse da Administração Pública. As temáticas oportunizam importantes reflexões e discussões de cunho técnico e científico, consolidando o periódico como veículo de consulta e pesquisa nas áreas de direito, administração, contabilidade, economia, engenharia, dentre outras. O esforço tem sido contínuo e os resultados são notáveis quanto à relevância e qualidade dos trabalhos apresentados a cada publicação.

No primeiro trabalho deste exemplar, intitulado “Controle de constitucionalidade no âmbito dos tribunais de contas: reflexões sobre uma aplicação mitigada da Súmula 347 do STF”, o Conselheiro Rholden Botelho de Queiroz e a professora Maysa Cortez, ambos do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, revisitam uma interessante discussão sobre a possibilidade de exercício do controle de constitucionalidade pelos Tribunais de Contas, nos termos da Súmula 347 do STF. A pesquisa buscou compreender os recentes posicionamentos do STF sobre a aplicabilidade do verbete retro-mencionado, além de discutir as implicações práticas dessa competência, à luz das características institucionais dos Tribunais de Contas, concluindo-se pela pertinência da Súmula 347 diante da Constituição Federal de 1988 e sugerindo-se possíveis circunstâncias em que a apreciação da constitucionalidade possa ser exercida sem grandes impactos à ordem institucional.

Em continuidade, a professora Clerilei Aparecida Bier em parceria com Thaisy Maria Assing tratam sobre aspectos da lei complementar nº 135/2010 (Lei da Ficha Limpa) no artigo denominado “O parecer prévio emitido pelo Tribunal de Contas e a aplicabilidade da Lei da Ficha Limpa para fins de inelegibilidade dos prefeitos municipais”. Destacou-se a importância do parecer prévio como instrumento de controle, assim como os pressupostos de inelegibilidade por rejeição de contas e a omissão da Câmara Municipal no julgamento das referidas contas. Concluiu-se que, o

entendimento do Supremo Tribunal Federal atribuindo ao Poder Legislativo Municipal a decisão por rejeição de contas – para fins de inelegibilidade de prefeitos – mitiga a aplicabilidade do dispositivo estudado, como resultado de: ausência de obrigatoriedade de julgar as contas; ausência de prazo para julgar; possibilidade de julgar as contas fora da ordem cronológica; e não obrigatoriedade de encaminhar a decisão proferida ao Tribunal de Contas ou diretamente à Justiça Eleitoral.

Em seguida, na pesquisa intitulada “Controles internos e gestão de riscos: instrumento de eficiência dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará”, de Adriana Maria Pinheiro de Almeida e dos professores Ruth Carvalho de Santana Pinho e Marcus Vinícius Veras Machado, estudou-se a estrutura de controle interno dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, na perspectiva do gerenciamento de risco e em consonância com a legislação aplicada. Concluiu-se que, o sistema de controle interno, em conformidade com uma metodologia reconhecida em termos de gestão de risco, é um instrumento de eficiência para os jurisdicionados do TCE-CE, fazendo que seus objetivos institucionais sejam cumpridos, além de minimizar os riscos de erros e irregularidades, contribuindo, assim, para a promoção da eficiência.

A Revista ainda destaca um trabalho de Maria Alice Pinheiro Nogueira Gomes com o título “Judicialização do controle externo: limite à atuação do Poder Judiciário sobre os atos do Tribunal de Contas”. No artigo, discutiu-se a interferência do Poder Judiciário na análise de atos administrativos oriundos do Tribunal de Contas, especialmente quando se questiona judicialmente o poder geral de cautela e os atos *interna corporis* da Instituição. Notou-se, especialmente por meio da apreciação das decisões do Supremo Tribunal Federal, Supremo Tribunal de Justiça e do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, que existem elementos de judicialização das

decisões dos Tribunais de Contas na democracia brasileira, e que, apesar das provocações ao pronunciamento do Judiciário, o entendimento pátrio no sentido de proteger o mérito administrativo das decisões dos Tribunais de Contas tem se mostrado firme. Evidenciou-se, dessa forma, que não há dúvida quanto ao risco que o comportamento proativo do magistrado gera no Estado Democrático de Direito, pois ocorreria notório desequilíbrio das funções estatais com a transferência do debate próprio da técnica de controle externo para o âmbito judicial, representando o Poder Judiciário instância ilegítima para apreciar demandas de mera insatisfação dos jurisdicionados, exceto em caso de descumprimento do princípio da legalidade.

Quanto às demais publicações desta edição, vários temas atuais e afetos ao setor público são abordados, tais como: contabilidade pública; tributação e sustentabilidade ambiental; governança digital e combate à corrupção; gastos públicos; lei de introdução às normas do direito brasileiro; patrimonialismo; transparência e controle social; renúncia de receitas; e auditoria de tecnologia da informação e comunicação.

A partir dessa edição, as regras de submissão de artigos foram atualizadas, fornecendo aos autores informações *update* com as mais modernas normas editoriais. Por último, agradecemos, costumeiramente, ao público de interesse da Revista Controle – Doutrina e Artigos, pela confiança e compartilhamento de suas pesquisas, essenciais à evolução do setor público. Uma excelente leitura a todos os interessados!

**Conselheiro Edilberto Carlos Pontes Lima**

Editor-Chefe da Revista Controle

[pontes.lima@uol.com.br](mailto:pontes.lima@uol.com.br)



## Sumário

<b>Controle de constitucionalidade no âmbito dos tribunais de contas: reflexões sobre uma aplicação mitigada da Súmula 347 do STF</b> Rholden Botelho de Queiroz, Maysa Cortez Cortez.....	20
<b>O parecer prévio emitido pelo Tribunal de Contas e a aplicabilidade da Lei da Ficha Limpa para fins de inelegibilidade dos prefeitos municipais</b> Clerilei Aparecida Bier, Thaisy Maria Assing .....	46
<b>Controles internos e gestão de riscos: instrumento de eficiência dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará</b> Adriana Maria Pinheiro de Almeida, Ruth Carvalho de Santana Pinho, Marcus Vinícius Veras Machado .....	74
<b>Judicialização do controle externo: limite à atuação do Poder Judiciário sobre os atos do Tribunal de Contas</b> Maria Alice Pinheiro Nogueira Gomes .....	114
<b>Avaliação do nível de aderência da NBC TSP 03 (provisões, ativos e passivos contingentes) em face da convergência internacional da contabilidade pública brasileira</b> Roberto Sérgio do Nascimento, Felipe Sousa Almeida, Ricardo Viotto .....	148
<b>Influência do ICMS ecológico na sustentabilidade ambiental do estado do Ceará</b> Maria Valcilania Fontenele Lima, Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro Macêdo .....	177
<b>O uso do Governo Digital pelo controle social no combate à corrupção pública brasileira</b> Maria Nazaré Gonçalves Pinho, Luís Borges Gouveia .....	206

**Despesas discricionárias de custeio: uma análise das destinações dos gastos do IBGE**

Júlia Gonçalves Peres, Lucas Neckel Paim Braga, Fabiano Maury Raupp  
..... 238

**Planejamento tributário agressivo como forma de capitalização por meio do Refis: um estudo em uma empresa familiar**

Gabriela Oliveira Justino Mendonça Nogueira, Moisés Ozório de Souza Neto, José Mauro Madeiros Velôso Soares ..... 259

**Fatores políticos influenciam nas despesas com pessoal?**

Ygor Frota de Oliveira, Manuel Salgueiro Rodrigues Júnior ..... 283

**A lei nº 13.655/2018 e seus efeitos para o controle da Administração Pública**

Morgana Bellazzi de Oliveira Carvalho ..... 305

**O patrimonialismo e seus reflexos na administração pública brasileira**

Flávia Carvalho Mendes Saraiva ..... 334

**Transparência e acesso ao controle social**

Emerson Carvalho de Lima, Francisco Carlos Portela ..... 364

**Transação tributária e renúncia de receita nos termos do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal**

Lucas Ernesto Gomes Cavalcante, Mariana Luz Zonari ..... 393

**Matrizes de risco como mecanismo de planejamento de auditorias de tecnologia da informação e comunicação: seleção de sistemas governamentais**

Tiago Monteiro da Silva..... 422

**Regras para envio de artigos ao Conselho Editorial da Revista Controle** ..... 445



## **Controle de constitucionalidade no âmbito dos tribunais de contas: reflexões sobre uma aplicação mitigada da Súmula 347 do STF**

Control of constitutionality by the audit courts: reflections on a mitigated application of precedent 347 of Brazilian Supreme Court

**Rholden Botelho de Queiroz<sup>1</sup>**  
**Maysa Cortez Cortez<sup>2</sup>**

### **RESUMO**

Este trabalho objetiva revisar o debate sobre a possibilidade de exercício do controle de constitucionalidade pelos Tribunais de Contas, nos termos da Súmula 347 do STF. Por meio de pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, busca-se compreender os posicionamentos recentes do STF sobre a aplicabilidade do citado verbete e discutir as implicações práticas dessa competência, à luz das características institucionais das Cortes de Contas. O estudo conclui a pertinência da Súmula 347 diante da Constituição Federal de 1988 e sugere possíveis circunstâncias em que a apreciação da constitucionalidade possa ser exercida sem grandes impactos à ordem institucional.

**Palavras-chave:** Controle de Constitucionalidade. Súmula 347. Tribunais de Contas.

---

1           Doutorando e Mestre em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. E-mail: rholdenbq@yahoo.com.br

2           Doutoranda em Direito do Estado pela Universidade de São Paulo. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Assessora administrativa no Tribunal de Contas do Estado do Ceará. E-mail: maysa\_cortez@hotmail.com

## ABSTRACT

This paper reviews the debate on the possibility of exercising constitutionality control by the Audit Courts, under the terms of Precedent 347 of Brazilian Supreme Court (STF). Through bibliographic and jurisprudential research, the objective is to understand the recent positions of STF on the applicability of this thesis and to discuss the practical effects of this competence, in light of the institutional characteristics of the Audit Courts. The study concludes that the Precedent 347 is suitable in the 1988 Federal Constitution and offers possible circumstances in which the evaluation of constitutionality can be practiced without major impacts on the institutional order.

**Keywords:** Control of Constitutionality. Precedent 347. Audit Courts.

Recebido: 22-09-2019

Aprovado: 07-10-2019

## 1 INTRODUÇÃO

Este artigo visa discutir o exercício do controle de constitucionalidade pelos Tribunais de Contas, conforme possibilitado pela Súmula nº 347 (BRASIL, 2012b) do Supremo Tribunal Federal (STF), atentando para as controvérsias existentes na doutrina e na jurisprudência sobre o desempenho dessa competência.

Embora o debate sobre o tema não seja recente, entende-se que a discussão não foi superada, o que motiva reflexões de ordem prática sobre a dimensão dessa competência e o modo de exercício desse poder, considerando as peculiaridades próprias do controle de constitucionalidade incidental e a natureza das atividades desempenhadas pelas Cortes de Contas no exercício do controle externo da administração pública.

Para isso, o estudo aborda, inicialmente, uma contextualização do problema, trazido ao mundo jurídico por meio da edição da Súmula nº 347 do STF, em 1963, e as controvérsias sobre a possibilidade de aplicação do verbete após a Constituição de 1988, contexto em que se comentará os entendimentos mais recentes do STF sobre o tema. O objetivo do primeiro tópico é apresentar, em linhas gerais, o debate sobre a existência ou não da competência para controle de constitucionalidade pelos Tribunais de Contas.

Num segundo momento, o estudo discute os fundamentos para apreciação da constitucionalidade de leis ou atos normativos pelas Cortes de Contas, de modo incidental, à luz da teoria da sociedade aberta dos intérpretes da Constituição, considerando a natureza do controle de constitucionalidade e a função institucional dos tribunais enquanto órgãos administrativos autônomos.

Em seguida, serão levantadas as controvérsias, de ordem prática, percebidas quando do exercício do controle incidental no âmbito dos processos administrativos em curso nos Tribunais de Contas e da (em)possibilidade, em tese, de realizá-lo à semelhança do controle difuso exercido nas instâncias ordinárias do Poder Judiciário.

Com efeito, a partir dos argumentos apresentados, o estudo intenta refletir sobre a possibilidade de uma aplicação mitigada da Súmula nº 347, como forma de permitir que o controle externo exercido, nas três esferas de governo, zele, de forma ativa, pela constitucionalidade dos processos sob sua jurisdição, sem que isso usurpe competências próprias do Supremo Tribunal Federal, enquanto guardião da Constituição.

## **2 O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E A SÚMULA Nº 347 DO STF**

O controle de constitucionalidade brasileiro, embora atualmente conte com um sistema misto, contemplando, de forma simultânea, carac-

terísticas dos modelos americano e austríaco, encontra suas raízes no controle difuso ou descentralizado, estabelecido, inicialmente, por meio da Lei nº 221, de 1894.

O referido diploma, promulgado ainda sob a égide da Constituição Imperial, foi o primeiro a conceder, a todos os juízes e tribunais do país, competência para apreciar validade de leis e regulamentos, bem como para deixar de aplicá-los, incidentalmente, quando considerados manifestamente inconstitucionais (MORAES, 2005, p. 641).

Com efeito, a implementação de competências institucionais próprias do sistema concentrado de controle constitucionalidade, com o passar dos anos, ocorreu sem que houvesse abandono do sistema difuso ou incidental (SILVA, 2006, p. 558).

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, sob a ordem constitucional de 1946, editou, em dezembro de 1963, a Súmula nº 347, prevenindo, expressamente, que os Tribunais de Contas, cujas competências eram previstas no art. 77 da Constituição vigente, de igual modo, pudessem apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público, no exercício de suas funções.

Somente em 1965, por meio da Emenda Constitucional (EC) nº 16, foi introduzido o sistema de controle abstrato de normas, prevenindo-se a possibilidade de instauração de procedimento específico, de competência do Tribunal de Justiça, para declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato de municípios em conflito com as Constituições estaduais.

No entanto, com o advento da Constituição de 1988, que ampliou os instrumentos e as competências para realização do controle concentrado, parte da doutrina e da jurisprudência entendeu que o novo texto constitucional teria optado por priorizar o exercício o controle abstrato dos atos normativos em detrimento do controle incidental.

Nesse sentido foi o entendimento do Min. Gilmar Mendes (BRASIL, 2006), proferido em sede de medida cautelar, no bojo do Mandado

de Segurança (MS) nº 25.888, impetrado pela Petrobrás contra decisão do Tribunal de Contas da União (TCU) que declarou inconstitucional dispositivos de Lei e Decreto federais<sup>3</sup> com base na dita Súmula nº 347.

Segundo o Ministro, a referida súmula não só foi editada pelo STF em contexto constitucional diverso do atual, como o foi antes mesmo do surgimento do controle abstrato de constitucionalidade, quando se entendia como legítimo que órgãos não jurisdicionais se recusassem a aplicar leis consideradas inconstitucionais<sup>4</sup>.

Porém, com a significativa ampliação no sistema de controle concentrado trazida pelo texto constitucional de 1988, entendeu o Ministro ter havido restrição intencional da amplitude do controle difuso:

Parece quase intuitivo que, ao ampliar, de forma significativa, o círculo de entes e órgãos legitimados a provocar o Supremo Tribunal Federal, no processo de controle abstrato de normas, acabou o constituinte por restringir, de maneira radical, a amplitude do controle difuso de constitucionalidade. A amplitude do direito de propositura faz com que até mesmo pleitos tipicamente individuais sejam submetidos ao Supremo Tribunal Federal mediante ação direta de inconstitucionalidade. Assim, o processo de controle abstrato de normas cumpre entre nós uma dupla função: atua tanto como instrumento de defesa da ordem objetiva, quanto como instrumento de defesa de posições subjetivas. Assim, a própria evolução do sistema de controle de constitucionalidade no Brasil, verificada desde então, está a demonstrar a necessidade de se reavaliar a subsistência da Súmula 347 em face da ordem constitucional instaurada com a Constituição de 1988 (BRASIL, 2006, p. 6).

A Constituição ter ampliado, de modo indubitável, as ferramentas

3 O TCU há havia declarado a inconstitucionalidade do art. 67 da Lei nº 9.478/97 e do Decreto nº 2.745/98 (Decisão nº 633/2002), determinando que a Petrobrás observasse os ditames da Lei nº 8.666/93.

4 Nessa mesma linha também se observam os seguintes julgados: MS 25.888 MC, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 22/3/2006; MS 29.123 MC, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 2/9/2010; MS 28.745 MC, Rel. Min. Ellen Gracie, julgado em 6/5/2010; MS 27.796 MC, Rel. Min. Carlos Britto, julgado em 27/1/2009; MS 27.337, Rel. Min. Eros Grau, julgado em 21/5/2008; MS 26.783 MC-ED, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 5/12/2011; MS 27.743 MC, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgado em 1/12/2008.

para o exercício do controle abstrato de constitucionalidade não implica diretamente a redução das possibilidades de exercício do controle de modo incidental. Não parece haver lastro normativo que justifique a inferência defendida pelo Ministro Gilmar Mendes.

Nota-se que, com o instituto da repercussão geral introduzido pela EC nº 45/2004, a apreciação da constitucionalidade das leis e atos, nos casos concretos, pelo STF, foi significativamente reduzida, cabendo somente nos casos cuja aplicação possa ser generalizada para toda a sociedade.

No entanto, admitir que as competências do STF ficaram mais restritas ao exercício do controle abstrato ou generalizado de constitucionalidade não equivale a entender o esvaziamento do controle difuso exercido no âmbito dos demais órgãos do Poder Judiciário. Tanto é verdade que a Corte suprema não foi transformada em uma Corte Constitucional propriamente dita, nos moldes dos sistemas de controle concentrado puro. Compete ao STF a guarda da Constituição de modo precípuo, mas não exclusivo (FAJARDO, 2008, p. 21).

Se a ampliação das possibilidades de exercício do controle concentrado não implica, necessariamente, a restrição do exercício do controle difuso, tampouco parece implicar, de modo direto, uma inadequação da Súmula nº 347 à atual ordem constitucional.

Nesse sentido também entendeu o Min. Marco Aurélio (BRASIL, 2012a) ao indeferir liminar pleiteada no MS nº 31.439, argumentando que a discussão sobre a possibilidade de o Tribunal de Contas deixar de observar ato normativo por considerá-lo inconstitucional carecia de apreciação definitiva pelo Colegiado do STF, devendo prevalecer, até então, o entendimento já sumulado, que não havia sido revogado.

Além disso, em decisão mais recente da Corte (BRASIL, 2016), ao discutir a possibilidade de o Conselho Nacional de Justiça (CNJ), órgão também de natureza administrativa, apreciar a constitucionalidade de lei que fundamentou ato submetido ao seu exame, a Min. Cármen Lúcia

(BRASIL, 2016) defendeu a pertinência dessa apreciação, argumentando se tratar de competência implícita ao exercício de suas funções administrativas<sup>5</sup>.

Com efeito, pautando-se no entendimento de Meirelles (1993), segundo o qual é legítimo o não acatamento, pela Administração, de normas contrárias à Constituição, a Ministra entendeu que tais premissas se estenderiam também aos órgãos administrativos autônomos, aos quais a Constituição atribuiu a tarefa de controlar a validade dos atos administrativos, dentre os quais estão o Tribunal de Contas da União<sup>6</sup>, o Conselho Nacional do Ministério Público e o Conselho Nacional de Justiça.

Se atos administrativos que afrontem a Constituição não podem ser tidos como válidos, o controle sobre sua validade implica, implicitamente, avaliar sua constitucionalidade, afastando, quando necessário, a incidência de normas que os tornem inconstitucionais. No dizer da Ministra, “quem dá os fins, dá os meios” (BRASIL, 2016, p. 8).

Nesse sentido, a relatora frisou a distinção existente entre declarar vício de inconstitucionalidade em lei ou ato normativo, tarefa exclusiva do órgão jurisdicional competente, e restringir ou impedir a aplicação de lei inconstitucional por ente da Administração Pública.

Trata-se este último de ato formal de juízo administrativo visando garantir a segurança jurídica dos atos sob seu controle, devendo o órgão autônomo em questão instar os entes legitimados para que proponham, se for o caso, ação de controle abstrato de constitucionalidade junto ao STF ou aos Tribunais de Justiça. Não haveria que se falar em usurpação de poderes, portanto.

No entanto, não raro se vê na doutrina e na jurisprudência entendimento divergente sobre a possibilidade de os entes da administração

5 Na Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 12, de relatoria do Min. Ayres Britto, o STF entendeu que a Constituição Federal conferiu, ao CNJ, competência para zelar pela observância do art. 37 e apreciar a validade dos atos administrativos praticados pelos órgãos do Poder Judiciário.

6 Convém observar que o entendimento a respeito da competência do TCU, neste caso, deve ser estendido aos Tribunais de Contas dos Estados e dos Municípios, em atenção ao princípio da simetria.

pública em geral se escusarem de cumprir normas sob o argumento de inconformidade com a Constituição (MENDES; BRANCO, 2018), haja vista a presunção de constitucionalidade de que gozam as leis e os atos normativos como pressuposto de validade e de segurança jurídica.

Com efeito, entende-se que a plausibilidade desse descumprimento se justificava na época em que o controle concentrado de constitucionalidade tinha como único titular o Procurador-Geral da República, não persistindo após a Constituição de 1988, notadamente após a ampliação do rol de legitimados à propositura das ações de controle. Afirma-se que não há justificativas para o descumprimento arbitrário de norma presumidamente constitucional, quando é possível instar as autoridades competentes para questioná-la pelas vias adequadas (MENDES; BRANCO, 2018).

Por consequência, também se argumenta não haver divergência ontológica entre declarar a inconstitucionalidade de uma norma e afastar sua aplicação por constatado vício de inconstitucionalidade (POLETTI, 2001, p. 198). O juízo interpretativo sobre a validade da norma ocorre em ambos os casos. Sendo assim, normas presumidamente constitucionais só poderiam ter seu juízo de constitucionalidade legitimamente exercido por quem goza de competência jurisdicional para fazê-lo.

Nesse sentido manifestou-se o Min. Alexandre de Moraes (BRASIL, 2018), em decisão liminar proferida no MS 35.494 impetrado contra decisão do TCU que declarou inconstitucionalidade de lei federal, à semelhança do MS 25.888 anteriormente comentado.

Embasando-se nos mesmos argumentos levantados pelo Min. Gilmar Mendes (BRASIL, 2006) e divergindo dos fundamentos sustentados pela Min. Cármen Lucia (BRASIL, 2016), o Min. Alexandre de Moraes suspendeu, liminarmente, a decisão do TCU, entendendo não subsistir respaldo constitucional para que órgãos administrativos autônomos como CNJ e TCU exercessem controle de constitucionalidade, notadamente por não se encontrarem sujeitos ao sistema de freios e contrapesos tão caro à separação de poderes. Estaria a Súmula 347, então, superada:

Haveria nessa hipótese inaceitável subversão constitucional, pois o texto constitucional não prevê essa competência jurisdicional ao Tribunal de Contas da União, que, igualmente, não se submete às regras de freios e contrapesos previstas pela Constituição Federal ao Supremo Tribunal Federal para interpretar seu texto (legitimidade taxativa, pertinência temática, cláusula de reserva de plenário, quórum qualificado para modulação dos efeitos, quórum qualificado para edição de súmulas vinculantes, entre outros), e que acabam por ponderar, balancear e limitar esse poder.

[...]

Dessa forma, a Constituição Federal não permite ao Conselho Nacional de Justiça, tampouco ao Tribunal de Contas da União, o exercício do controle difuso de constitucionalidade, pois representaria usurpação de função jurisdicional, invasão à competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal e desrespeito ao Poder Legislativo (BRASIL, 2018, p. 6, grifos dos autores).

Percebe-se, portanto, que as posições mais recentes do STF sobre a possibilidade de exercício de controle de constitucionalidade pelos Tribunais de Contas divergem entre os seguintes argumentos, em síntese: a) insubsistência da Súmula 347 frente à atual ordem constitucional e a conseqüente incompetência dos Termos Circunstanciados (TC) para apreciação da constitucionalidade de leis e atos administrativos; b) existência de um poder implicitamente atribuído aos órgãos administrativos para fazê-lo, como decorrência lógica do exercício de sua atividade fim.

Persistindo dúvidas sobre a possibilidade ou não dos TC exercerem o controle de constitucionalidade no desempenho de suas funções, convém analisar, de modo mais detido, o que significa o controle de constitucionalidade para o Estado Democrático de Direito e a relevância de se pensar em uma interpretação constitucional exercida pelos diversos atores da sociedade civil.

### **3 A NATUREZA JURÍDICA DO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE E O IDEAL DE SOCIEDADE ABERTA DOS INTÉRPRETES DA CONSTITUIÇÃO**

Além da ausência de previsão expressa na Constituição sobre a apreciação de constitucionalidade por parte dos órgãos administrativos autônomos como o TCU, motivo pelo qual ainda se recorre à Súmula nº 347 do STF, o principal argumento a favor do seu descabimento repousa na presunção de constitucionalidade das leis, que tende a impedir que se afaste aplicação de uma norma em razão de suposto vício de inconstitucionalidade.

Mesmo que não se trate de uma declaração de inconstitucionalidade no sentido formal, que só pode ser proferida por quem goza de competência jurisdicional para fazê-lo e cuja decisão surte efeitos abrangentes sobre o ordenamento jurídico, não parece haver dúvidas de que a decisão administrativa que afasta a incidência de uma norma, no caso concreto, o faz precedida de um juízo sobre a constitucionalidade do ato normativo em si mesmo.

Em algum momento, quando do juízo de mérito sobre a questão posta, o órgão julgador realiza o confronto entre a norma que embasa o ato administrativo analisado e a Constituição, e o resultado desse esforço interpretativo converte-se em razão de decidir pela validade ou não do ato.

Resta saber, neste caso, se a presunção de constitucionalidade das leis e dos atos normativos, que visa garantir a segurança jurídica na ordem constitucional, deve ter o condão de limitar as intenções de controle. Parece-nos que não.

A presunção de constitucionalidade das normas não tem um fim em si mesma. Não se trata de uma defesa a qualquer custo de constitucionalização de todas as normas, dificultando-se ou restringindo-se a prova em contrário.

Trata-se de uma ficção jurídica, que tem por escopo defender a força normativa e a supremacia da própria Constituição. Dizer que normas nascem constitucionais e o serão até decisão em contrário é, na verdade, um meio para afirmar que a Constituição será fundamento de validade de todo o ordenamento jurídico e que, por consequência, normas só serão tidas como válidas se essa constitucionalidade puder ser confirmada.

A relatividade da presunção de constitucionalidade é justamente o fundamento do controle, não um empecilho a ele. Só existem mecanismos de controle de constitucionalidade porque se admite que determinadas normas podem não estar de acordo com a Constituição.

Com efeito, a possibilidade de suscitação de dúvidas sobre a constitucionalidade de algo pressupõe um implícito e corriqueiro esforço interpretativo sobre o que diz a Constituição. Quem vive a norma acaba por interpretá-la, como defende Häberle (2014, p. 27).

A teoria da sociedade aberta dos intérpretes da Constituição entende o ato de interpretar o texto constitucional como uma atividade à qual estão vinculados todos os órgãos estatais, potências públicas, cidadãos e grupos da sociedade civil, não cabendo falar em um elenco cerrado ou taxativo de intérpretes (HÄBERLE, 2014, p. 27-28):

Todo aquele que vive no contexto regulado por uma norma e que vive com esse contexto é, indireta, ou até mesmo diretamente, um intérprete dessa norma. O destinatário da norma é participante ativo, muito mais ativo do que se pode supor tradicionalmente, do processo hermenêutico. Como não são apenas os intérpretes jurídicos da Constituição que vivem a norma, não detêm eles o monopólio da interpretação da Constituição.

Nesse sentido, Häberle afirma que o modo como os destinatários da norma a preenchem de sentido não só auxilia a interpretação técnica feita pela jurisdição constitucional, como permite que a teoria da interpretação seja tão mais democrática quanto possível, ocasionando uma “mediação específica entre Estado e sociedade”.

A interpretação constitucional não seria, portanto, um evento exclusivamente estatal, mas sim um processo aberto, em cujo rol de participantes estão inseridos tanto os órgãos estatais, de quaisquer dos poderes e os sujeitos diretamente interessados, como também os peritos e *experts* no tema, os diversos grupos da sociedade civil e a opinião pública em geral.

O objetivo da ampliação do número de intérpretes, segundo Häberle (2014, p. 36-38), é integrar a realidade ao processo de interpretação, o que não se obtém com a limitação do exercício hermenêutico aos “intérpretes corporativos” ou funcionalmente autorizados pelo Estado.

Aliás, o autor ressalta que muitas das questões referentes à Constituição material sequer chegam ao conhecimento da Corte Constitucional (no caso do Brasil, ao STF), seja por falta de competência ou de abrangência, quando a causa não comporta repercussão geral, por exemplo, ou seja por falta de iniciativa para o controle abstrato. Defende-se, em razão disso, que o processo constitucional formal não seja a única via de acesso ao processo de interpretação da Constituição (HÄBERLE, 2014, p. 43).

Vale lembrar, conforme comentado acima, que o surgimento do controle de constitucionalidade no Brasil ocorreu de forma difusa, justamente em razão da necessidade prática de constante interpretação constitucional. A descentralização da interpretação mostra-se, muitas vezes, essencial à própria defesa da Constituição.

Com isso, não se intenta defender uma anarquização do controle de constitucionalidade ou uma usurpação das prerrogativas atribuídas pela própria Constituição ao STF. Busca-se, porém, atentar para a importância de que normas e questões práticas das diversas realidades sociais e administrativas encontrem fóruns de interpretação da Constituição mais próximos desses contextos.

Nisso consiste o controle incidental de constitucionalidade, que aproxima a interpretação constitucional da sociedade, permitindo que qualquer cidadão possa questionar a conformidade de uma lei com a

Constituição no bojo de processo que trate de lesão ou ameaça a direito subjetivo.

Observa-se, no tocante ao Tribunal de Contas, que o exercício do controle de constitucionalidade por via difusa não está descrito, no texto constitucional, dentre o rol de suas competências, assim como também não está expresso no rol de competências de juízes e demais órgãos do Judiciário, que tipicamente o fazem.

Trata-se, na verdade, de uma “atribuição instrumental para o exercício da jurisdição, e não de uma competência finalística”, como frisou Fajardo (2008, p. 2). Não é atividade fim nem dos Tribunais de Contas nem da jurisdição ordinária – com exceção do controle abstrato no âmbito dos Tribunais de Justiça – a apreciação de constitucionalidade de leis e atos normativos, mas sim atividade acessória, que viabiliza o melhor exercício tanto da jurisdição ordinária como do controle externo.

Caberia, então, às Cortes de Contas o que Torres (1993, p. 36) denominou controle de “superlegalidade”, que implica, como decorrência direta do controle da legalidade, a análise da constitucionalidade das leis e dos atos administrativos, de forma incidental, e como condicionante para aprovação destes.

Se não há ato plenamente válido que decorra de legislação eivada de inconstitucionalidade, o exame da sua conformidade com a Constituição mostra-se inerente. Do contrário, a Corte de Contas estaria obrigada a acatar e chancelar, por mera formalidade de estarem respaldados em lei, atos praticados em flagrante desacordo com a Constituição.

Parece, neste caso, que a posição da Min. Cármen Lúcia, de que a apreciação da constitucionalidade é um poder implícito aos órgãos administrativos autônomos, é a que melhor se coaduna com a teoria da sociedade aberta dos intérpretes da Constituição.

Com efeito, a Constituição tende a ser mais bem interpretada e ter sua supremacia melhor defendida quando se amplia o rol de intérpretes e

se permite que os órgãos aos quais a própria Constituição atribuiu o dever de controle possam sanar, de modo incidental, inconsistências decorrentes de notáveis vícios de inconstitucionalidade.

Argumentada a plausibilidade da apreciação da constitucionalidade de leis pelos Tribunais de Contas, em atenção à natureza de sua função constitucional de órgão autônomo de controle, passa-se, no tópico seguinte, à análise da dimensão prática desse controle incidental.

#### **4 A DIMENSÃO PRÁTICA DO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE EXERCIDO PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS**

Os Tribunais de Contas, órgãos autônomos de controle externo, atuam como “coprotagonistas” do cenário democrático, por meio do exercício da fiscalização da gestão e das políticas públicas, bem como do controle externo das finanças públicas, nas respectivas esferas de governo, cabendo-lhes decidir sobre a legalidade, legitimidade e economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, de acordo com art. 71 da Constituição.

Nesse sentido, convém frisar que a possibilidade do exercício do controle de constitucionalidade por esses Tribunais, nos termos do que dispõe a Súmula 347 do STF, deve ocorrer “no exercício de suas atribuições”, o que implica observar as competências que foram atribuídas às Cortes pela própria Constituição e pelas respectivas leis orgânicas e regimentos internos<sup>7</sup>.

No tocante à dimensão prática do controle de constitucionalidade, dois pontos merecem destaque, sobre os quais se debruçará a seguir: a) a

<sup>7</sup> O Regimento Interno do TCU, por meio da alínea ‘e’ do inciso I do art. 15, dispõe que compete ao Plenário deliberar originariamente sobre “conflito de lei ou de ato normativo do poder público com a Constituição Federal, em matéria de competência do Tribunal.

discussão sobre a (im)possibilidade de apreciação da constitucionalidade, em tese, em sede de consulta formulada ao Tribunal de Contas; e b) as divergências substanciais e procedimentais entre o controle incidental exercido pelo Poder Judiciário e o exercido no âmbito dos Tribunais de Contas.

Dentre as atribuições conferidas pela Lei nº 8.443/1992 (LOTUCU) ao TCU, as quais estão reproduzidas de modo semelhante nas leis orgânicas dos de vários tribunais de contas estaduais, está a de decidir sobre consulta formulada por autoridade competente a respeito de dúvida na aplicação de dispositivos legais ou regulamentares concernentes à sua atuação. Ocorre que, nos termos da LOTUCU, a referida consulta possui “caráter normativo” e “constitui prejulgamento da tese, não do fato ou do caso concreto.”

Com efeito, cabe ao Tribunal de Contas esclarecer aos gestores ou autoridades públicas, por meio da resposta à consulta, a interpretação a ser dada à norma, a fim de auxiliar no modo como a Administração deve proceder.

No entanto, dado o caráter normativo da resposta, cuja posição deve ser acatada pelo ente, e tendo em vista que a decisão se dá no plano abstrato, considerando o arcabouço normativo em tese, surge a dúvida sobre como deve o Tribunal proceder quando o objeto da consulta for a discussão sobre a constitucionalidade de uma norma. Ao proferir, em sede de consulta, juízo sobre a constitucionalidade de uma lei ou ato normativo em tese, estaria o Tribunal de Contas agindo de acordo com suas competências funcionais?

No âmbito do TCU, o entendimento que tem prevalecido é o de que isso não seria juridicamente possível. A Corte só deve apreciar a constitucionalidade das normas em casos concretos<sup>8</sup>, evitando pronunciar-se sobre a matéria constitucionalmente controvertida em sede de mera abstração normativa, visto que a decisão em tese obriga não só o consulente, mas todos

---

8 Cita-se como exemplos: Acórdão 2.000/2017 – Plenário; Acórdão 963/2019 – Plenário; Acórdão 1.758/2018 – Plenário; Acórdão 990/2017 – Plenário; Acórdão 2.391/2017 – Plenário.

que se submetam à jurisdição daquela Corte (FERNANDES, 2005, p. 240).

Vale ressaltar que a própria disposição legal que atribui efeito normativo às decisões de consultas dos Tribunais de Contas já teve sua constitucionalidade questionada, e esta foi confirmada pelo STF, no bojo da ADI-MC nº 1691/DF, de 1997, em que se reconheceu expressamente o dito caráter normativo da resposta à consulta pelo TCU (BRASIL, 1997).

Assim, uma vez entendida como válida a norma da LOTCU atinente à natureza e efeitos da consulta, resta inafastável a conclusão de que o enfrentamento de questão de constitucionalidade neste tipo de processo muito se aproximará do controle abstrato de constitucionalidade realizado pelo STF, o que se afigura, salvo melhor juízo, indevida invasão de competências.

O Tribunal de Contas é um órgão fundamental para a República, especialmente nos dias de hoje, em que a sociedade, exige um maior controle e qualidade dos gastos públicos. Percebe-se que é de suma importância toda iniciativa tendente a fortalecer este órgão, expandindo suas atribuições, dentro dos limites traçados na Constituição. Neste sentido, parece de extrema relevância a perpetuação da Súmula 347 do STF, a qual confere aos Tribunais de Contas um instrumento ímpar para bem desenvolver sua missão constitucional.

Entretanto, deve-se observar que o afã de expandir a atuação do Tribunal de Contas no controle de constitucionalidade, visando fortalecer a sua posição institucional, pode terminar por surtir o efeito contrário, engrossando as fileiras dos que preconizam a completa revisão da mencionada Súmula, o que, de todo, é indesejável. A orientação de apreciar a constitucionalidade de leis e atos do Poder Público em sede de consulta parece trilhar este perigoso caminho.

É certo que seria praticamente impossível ao Tribunal de Contas responder consultas sobre dúvidas quanto à aplicação de dispositivos legais sem levar em consideração os parâmetros constitucionais, em razão do princípio da supremacia da Constituição.

Com efeito, as normas constitucionais são, há um tempo, o fundamento de validade e os vetores interpretativos de todos os atos normativos. Afastar da análise do Tribunal qualquer consideração de ordem constitucional é o mesmo que, utilizando uma metáfora existencialista, querer separar o homem de suas circunstâncias.

Também é válido frisar que não é sempre que o Tribunal será colocado diante da situação de ter que considerar constitucional ou inconstitucional o dispositivo objeto de dúvida, muito embora, para responder à autoridade consulente, tenha que, necessariamente, recorrer à interpretação constitucional.

No entanto, diante de uma consulta cuja resposta demande o juízo sobre a constitucionalidade de lei ou ato normativo, resta ao Tribunal a possibilidade de não conhecer da consulta, por entender fugir de suas competências funcionais, ou de conhecê-la e, no mérito, tecer comentários a respeito de sua constitucionalidade.

No caso de conhecimento da consulta e confirmação da constitucionalidade da norma, estaria a Corte tão somente reforçando a presunção de que goza a lei. A norma já deveria ser aplicada antes da resposta à consulta e continuará sendo depois. A rigor, nada se altera no ordenamento jurídico, e o caráter normativo da resposta à consulta apenas reproduz a força normativa da própria constituição.

Além disso, nada impede que a norma cuja constitucionalidade tenha sido afirmada no âmbito do Tribunal de Contas seja, posteriormente, questionada e considerada inconstitucional em sede de controle concentrado no âmbito do STF ou do Tribunal de Justiça competente.

No entanto, o mesmo não se pode afirmar quando o Tribunal conhece da consulta e manifesta-se pela inconstitucionalidade da norma. Tal ato equivaleria, na prática, a uma declaração de inconstitucionalidade em abstrato, em claro avanço nas competências constitucionalmente atribuídas ao Judiciário (STF e TJ, no caso de haver cotejo da norma estadual com a constituição estadual).

Em vista disso, defende-se que a postura mais coerente a ser adotada pelos Tribunais de Contas é a de negar conhecimento às consultas que intentem discutir, em tese, a constitucionalidade de leis ou atos normativos, a fim de não usurpar as prerrogativas conferidas ao STF e aos Tribunais de Justiça.

Não obstante, não se pode desconsiderar o papel pedagógico que permeia a atividade das Cortes de Contas, notadamente se a interpretação constitucional for considerada um processo plural, conforme comentado.

A prevenção é uma das facetas do princípio da eficiência. Assim, admite-se que, em situações específicas, considerando-se a relevância da questão posta na consulta, e avaliando-se o interesse público e sua repercussão, possa o Tribunal, mesmo sem conhecer da consulta, oferecer ao consulente, a título informativo, o posicionamento do Tribunal sobre a matéria, além de instar as instituições competentes a adotar as providências cabíveis (representação ao Procurador-Geral da República para o ajuizamento de ADI perante o STF, por exemplo).

Debatida a questão referente à (im)possibilidade de os Tribunais de Contas discutirem constitucionalidade de leis ou atos normativos em sede de consulta, visto que lhes é vedado o controle de constitucionalidade em abstrato, importa discorrer sobre o modo como a apreciação da constitucionalidade pode ser exercida de forma incidental.

Como discutido nos tópicos anteriores, tem-se defendido como inerente às atividades dos Tribunais de Contas o juízo sobre a constitucionalidade das normas que embasem os atos sob seu controle, conforme também dispõe a Súmula 347 do STF. No entanto, resta saber em que circunstâncias essa apreciação de constitucionalidade poderia ser exercida e sob quais ritos.

O controle exercido de forma difusa difere do controle abstrato não só em relação à competência, como também quanto aos seus efeitos. Sabe-se que o controle em via difusa não reconhece vício absoluto na norma a

fim de negar-lhe a eficácia, daí o seu caráter incidental, além de produzir efeitos somente sobre o caso em questão e para os sujeitos envolvidos no processo.

No âmbito do Judiciário, quando debatidos pleitos subjetivos, notadamente os que envolvam direitos fundamentais, é possível vislumbrar, sem grande esforço, o reconhecimento da inconstitucionalidade no caso concreto. Pode o juiz ou tribunal, sem fazer qualquer juízo sobre a constitucionalidade da norma em abstrato, afastar sua aplicação, no caso concreto, por entender que a sua incidência sobre determinados sujeitos ou relações jurídicas produziria um efeito contrário à Constituição.

No entanto, cenário diverso se observa quanto aos Tribunais de Contas. É preciso cautela com o argumento de que, estando diante de um caso concreto, o Tribunal de Contas estaria autorizado a declarar *incidenter tantum* a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, tal qual o faz qualquer juiz. Algumas diferenças institucionais merecem atenção.

Os Tribunais de Contas têm configurações e atribuições bastante diferentes das do Poder Judiciário. Enquanto este se caracteriza pela inércia, dependendo de provocação para atuar, aqueles são órgãos fiscalizadores, que podem e devem agir por impulso próprio para desempenhar o seu mister. Ademais, suas decisões não se destinam a resolver disputas entre partes, mas, de uma forma geral, provocam efeitos para toda a Administração Pública correspondente (federal, estadual ou municipal).

Assim, o que se tem é um órgão que pode iniciar fiscalizações e auditorias e instaurar procedimentos para apurar supostas irregularidades, cujas decisões tendem a se espalhar por toda a Administração. Se, por exemplo, o Tribunal de Contas vislumbrar que um gestor pratica determinados atos com base em uma lei que a Corte entende como inconstitucional, poderia instaurar procedimento específico contra o referido gestor e declarar, incidentalmente neste procedimento, a inconstitucionalidade da norma. Nesse caso, o gestor ficaria inviabilizado de praticar quaisquer

atos com base na referida lei, o que poderia implicar uma verdadeira sus-tação de efeitos dessa norma de forma geral (e não inter partes, como no controle incidental clássico), assemelhando-se, na prática, ao que ocorreria se a lei houvesse sido declarada inconstitucional em controle abstrato pelo Judiciário.

Esse cenário conduz à reflexão de que, muito embora defenda-se a manutenção da Súmula 347 pelos vários motivos já expostos, é necessário estabelecer algumas balizas para a sua aplicação.

Nesse sentido, é pouco razoável que o Tribunal de Contas possa suscitar, de ofício, a discussão sobre a constitucionalidade de norma ou acatá-la, quando arguida em sede de denúncia, representação ou comunicação de terceiros, de modo a sancionar gestor que tenha praticado ato embasado em lei presumidamente constitucional.

A presunção de constitucionalidade deve operar-se, nesse caso, em favor do gestor ou responsável garantindo-lhe segurança jurídica, notadamente por ser o controle da legalidade uma das atividades fins do Tribunal de Contas.

Se não seria possível, em tese, superar a presunção de constitucionalidade em prejuízo de gestor ou responsável que tenha agido nos termos da lei, por outro lado, em atenção ao contraditório e à ampla defesa, parece plausível admitir a discussão sobre a (in)constitucionalidade da norma, quando esta for suscitada pelo próprio responsável.

Seria razoável, por exemplo, apreciar a constitucionalidade de uma norma que tenha sido intencionalmente descumprida pelo gestor ou responsável por reputá-la inconstitucional. O juízo sobre a constitucionalidade, nesse caso, seria determinante para decidir sobre a regularidade da conduta sob análise.

Parece também ser possível apreciar, no bojo dos processos, a validade de norma quando houver pacífica jurisprudência no STF sobre a matéria, ocasião em que funcionariam os Tribunais como reprodutores do

entendimento, sem que se fale em usurpação de competências.

Por fim, se a apreciação da constitucionalidade se mostra como um poder implícito, decorrente da função institucional de órgãos autônomos de controle, como entende a corrente encabeçada pela Ministra Cármen Lúcia, também seria admissível pensar na possibilidade de afastamento, pelas Cortes de Contas, da aplicação de normas infraconstitucionais que inviabilizassem ou dificultassem o exercício das missões institucionais.

Com efeito, diante de normas que obstaculizem o pleno exercício das competências previstas na Constituição Federal, seria razoável, aos Tribunais de Contas, suscitar o seu afastamento, em defesa de suas prerrogativas institucionais.

Outro ponto que merece destaque na temática da declaração incidental de inconstitucionalidade pelos Tribunais de Contas é o que diz respeito ao rito a ser utilizado. O Código de Processo Civil apresenta procedimento próprio para o incidente de arguição de constitucionalidade.

Quando o juízo sobre a constitucionalidade de uma norma mostra-se determinante para o julgamento do caso concreto, decide-se, de forma incidental e apartada, o mérito sobre a questão constitucional e, somente após esse julgamento, que observa competência e quórum próprios, decide-se a lide.

Tem-se, portanto, que a apreciação da constitucionalidade no caso concreto, cuja peculiar decisão pode vir a permitir o descumprimento de uma norma, de modo excepcional, não deve ser tratada como mera razão de decidir, no bojo dos fundamentos de mérito. Deve-se garantir o devido processo legal para esse questionamento.

De modo semelhante, pode-se inferir que, para que o Tribunal de Contas realize o juízo de constitucionalidade sobre ato normativo, seria conveniente adotar procedimento específico, previsto em lei própria, ou valer-se, de modo subsidiário, do procedimento de incidente de arguição de constitucionalidade previsto no CPC, no que couber.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No início do texto, foram abordadas as controvérsias percebidas, no âmbito do STF, sobre o tema. Percebeu-se que as posições dos Ministros divergem entre uma ausência de respaldo constitucional para a competência discutida, que implica uma inadequação da Súmula 347 à Constituição, e o entendimento de que se trata de competência implícita ao dever administrativo de controle da legalidade.

Assim, a antiguidade da Súmula 347 e a conseqüente conclusão por sua inadequação à Constituição de 1988 não parecem argumentos sólidos para afastar a discussão sobre a possibilidade do controle, visto que o seu exercício por via difusa e incidental não foi mitigado pela Constituição.

Além disso, também não parece suficiente admitir que a presunção de constitucionalidade das leis tenha o condão de restringir os fóruns de interpretação constitucional. A teoria da sociedade aberta dos intérpretes da Constituição fornece subsídios para se pensar a interpretação constitucional como um processo plural, do qual participem não só os órgãos estatais, de quaisquer dos poderes, como também grupos representantes de toda a sociedade civil.

Com efeito, as raízes do controle difuso, que não foram afastadas com a ampliação do controle concentrado, acabam descentralizando os ambientes de discussão sobre matérias constitucionais, viabilizando e democratizando a interpretação, além de reforçar a própria supremacia da Constituição. Nesse sentido é que parece se inserir a possibilidade de controle de constitucionalidade pelas Cortes de Contas.

No entanto, apesar da Súmula 347 conferir aos Tribunais de Contas um instrumento ímpar para bem desenvolver sua missão constitucional, é importante que o exercício dessa competência se dê de forma responsável, respeitando-se, sobretudo, as peculiaridades institucionais.

No tocante ao controle abstrato ou concentrado, tem-se que a Constituição, expressamente, atribuiu a competência para o seu exercício ao

STF e aos Tribunais de Justiça, quanto às Constituições estaduais. Por essa razão, entendeu-se a impossibilidade de que os Tribunais de Contas apreciem a constitucionalidade de normas em tese, quando das respostas às consultas formuladas por autoridades públicas.

Quanto ao controle incidental, único passível de ser exercido no âmbito das Cortes de Contas, também se ponderou as dificuldades de realizá-lo à semelhança do controle judicial.

A função fiscalizadora dos Tribunais de Contas exige-lhes postura ativa quanto à análise da validade dos atos sob seu controle, em contraponto à inércia judicial. Ademais, os efeitos de suas decisões tendem a impactar a Administração correspondente (federal, estadual ou municipal) de forma geral, transcendendo a lógica do efeito inter partes do controle incidental clássico.

Em vista desses e de outros dilemas práticos da apreciação da constitucionalidade pelos Tribunais de Contas, como também a ausência de um procedimento próprio para arguição da inconstitucionalidade, é necessário que se construa um arcabouço prático e teórico que forneça balizas capazes de conferir maior segurança e certeza para a aplicação da Súmula 347.

Importa aqui lançar luzes sobre o debate de como esse controle pode ser exercido sem que se escorregue em atecnias ou invasões de competência. Sugere-se como possíveis circunstâncias em que a apreciação da constitucionalidade possa ser exercida sem grandes impactos à ordem institucional, aquelas em que já houver pacífica jurisprudência acerca da matéria; os casos concretos em que a inconstitucionalidade de norma seja alegada como matéria de defesa e as hipóteses em que o afastamento de normas tidas como inconstitucionais ocorra para assegurar prerrogativas e competências do próprio Tribunal de Contas.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Lei nº 221, de 20 de novembro de 1984**. Completa a organização da Justiça Federal da República. Brasília: Câmara dos Deputados, 1984. Disponível em: <https://bit.ly/2MjjiyF>. Acesso em: 7 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). Medida cautelar em Mandado de Segurança nº 25.888 – . Impetrante: Petróleo Brasileiro S/A Petrobrás. Impetrado: Tribunal de Contas da União. Relator: Min. Gilmar Mendes, 22 de março de 2006. **Procuradoria Geral da República**: Brasília, DF, p. 1-14, 2006. Disponível em: <https://bit.ly/2Iv4KdU>. Acesso em: 10 ago. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar em Mandado de Segurança nº 31.439 – . Impetrante: Petróleo Brasileiro S/A Petrobrás. Impetrado: Tribunal de Contas da União. Relator: Min. Marco Aurélio, 17 de julho de 2012. **Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**: Brasília, DF, 2012a. Disponível em: <https://bit.ly/33c29xI>. Acesso em: 10 ago. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar em Mandado de Segurança nº 35.494 – . Impetrante: Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. Impetrado: Tribunal de Contas da União. Relator: Min. Alexandre Moraes, 7 de fevereiro de 2018. **Supremo Tribunal Federal**: Brasília, DF, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/3396ZLX>. Acesso em: 10 ago. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida liminar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.691-7 – . Requerente: Procurador-Geral da Re-

pública. Requerido: Tribunal de Contas da União. Relator: Min. Moreira Alves, 30 de outubro de 1997. **Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**, Brasília, DF, p. 264-265, 1997. Disponível em: <https://bit.ly/2p4WXwz>. Acesso em: 10 ago. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Petição nº 4.656 – . Requerente: Sindicato dos Servidores do Poder Judiciário da Paraíba. Requerido: Conselho Nacional de Justiça. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 19 de dezembro de 2016. **Supremo Tribunal Federal**: Brasília, DF, 2016. Disponível em: <https://bit.ly/2oXuYiA>. Acesso em: 10 ago. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 347. Relator: Min. Marco Aurélio, 7 de outubro de 2012. **Supremo Tribunal Federal**: Brasília, DF, 2012b. Disponível em: <https://bit.ly/2JTDVxU>. Acesso em: 10 ago. 2019.

FAJARDO, C. M. S. Súmula STF nº 347: uma nova abordagem sobre a competência do TCU para apreciar a constitucionalidade de leis e atos normativos do poder público. **Revista do TCU**, Brasília, DF, n. 111, p. 19-37, 2008.

FERNANDES, J. U. J. **Tribunais de Contas do Brasil**: jurisdição e competência. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

MEIRELLES, H. L. **Direito Municipal Brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MENDES, G. F.; BRANCO, P. G. G. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MORAES, A. **Direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

POLETTI, R. **Controle da constitucionalidade das leis**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

SILVA, J. A. **Curso de direito constitucional positivo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

TORRES, R. L. A legitimidade democrática e o Tribunal de Contas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 194, p. 31-45, 1993.

## O parecer prévio emitido pelo Tribunal de Contas e a aplicabilidade da Lei da Ficha Limpa para fins de inelegibilidade dos prefeitos municipais

The previous opinion emitted by the Audit Court and the applicability of the Clean Record Act for the purpose of ineligibility of the Mayors' accounts

Clerilei Aparecida Bier<sup>1</sup>  
Thaisy Maria Assing<sup>2</sup>

### RESUMO

Este estudo tem como objetivo analisar a aplicabilidade da nova redação do artigo 1º, inciso I, alínea “g” dada pela Lei Complementar nº 135/2010 (Lei da Ficha Limpa) à Lei Complementar nº 64/1990 para fins de inelegibilidade por ocasião da rejeição de contas. A pesquisa foi realizada mediante levantamento bibliográfico, legislação e debates suscitados no Supremo Tribunal Federal, onde se ressalta a importância do parecer prévio como instrumento de controle, os pressupostos de inelegibilidade por rejeição de contas e a omissão da Câmara Municipal no julgamento de referidas contas. Conclui-se que o entendimento do Supremo Tribunal Federal atribuindo ao Poder Legislativo Municipal a decisão para fins de inelegibilidade por rejeição de contas mitiga a aplicabilidade do dispositivo sob estudo, já que a Câmara Municipal não possui obrigação de julgar as contas de prefeito.

**Palavras-Chave:** Lei da Ficha Limpa. Inelegibilidade. Tribunal de Contas. Parecer Prévio. Contas de Prefeito.

1 Pós-doutora pela University of Technology, Sidney (2007). Pós-doutora pela Facultad de Derecho de La Universidad de Barcelona (2014). Professora titular do Centro de Ciências de Administração e Socioeconômicas (UDESC). E-mail: clerilei@gmail.com

2 Mestre em Administração (Udesc). Auditora fiscal de controle externo (TCE/SC). E-mail: thaisy@tce.sc.gov.br

## ABSTRACT

The purpose of this study is to analyze the applicability of the new wording of section 1, bill I, paragraph “g” given by the Complementary Law nº 135/2010 (Clean Record Act) to the Complementary Law nº 64/1990 for ineligibility purposes on occasion of accounts rejection. The research was conducted by means of bibliographic survey, legislation and debates at the Federal Supreme Court, which emphasize the importance of previous opinion as an instrument of control, the assumptions of ineligibility for accounts rejection and omission of the City Council in the judgment of such accounts. It is concluded that the understanding of the Federal Supreme Court attributing to the City Council the decision for the purpose of ineligibility for accounts rejection mitigates the applicability of the studied object, since the City Council has no obligation to judge the mayor’s accounts.

**Keywords:** Clean Record Act. Ineligibility. Audit Court. Previous Opinion. Mayor’s Accounts.

Recebido: 18-07-2019

Aprovado: 30-09-2019

## 1 INTRODUÇÃO

Na impossibilidade de reunir o povo em uma praça pública, como na ágora ateniense, os liberais instituíram a democracia representativa, onde os cidadãos, indivíduos capazes de exercer os direitos políticos, são convocados a escolher seus representantes por meio do voto direto. O que diferencia um regime democrático de qualquer outro regime é a capacidade plena de votar e ser votado.

A democracia representativa decorre do princípio da soberania popular inscrita no artigo 1º, parágrafo único da Constituição Federal (CF):

“todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos da Constituição” (BRASIL, 1988).

Em seu artigo 14, § 3º, a CF prevê os requisitos cumulativos a serem observados por aqueles que desejam concorrer a cargo eletivo, prevê também algumas hipóteses expressas de inelegibilidade nos § 4º e § 7º, bem como autoriza o legislador infraconstitucional, por meio de Lei Complementar, a estabelecer outras hipóteses impeditivas de concorrência ao pleito por parte dos candidatos, conforme previsão contida no § 9º daquele artigo.

Na seara eleitoral, o princípio da legalidade é tão importante quanto o princípio da moralidade, impondo ao representante político não apenas o respeito às leis, mas um comportamento honesto, ético e probo.

Assim, por ocasião do estabelecido no artigo 14, § 9º da Constituição Federal e no intuito de proteger a probidade administrativa, a moralidade para exercício de mandato –considerada a vida pregressa do candidato, a normalidade e a legitimidade das eleições – contra a influência do poder econômico ou o abuso do exercício de função, cargo ou emprego na administração direta ou indireta, surge a Lei Complementar nº 64/1990, também chamada de Lei das Inelegibilidades.

Ressentidos com os inúmeros escândalos de corrupção e insatisfeitos com as regras vigentes, os cidadãos organizam-se e mediante projeto de iniciativa popular proposta por 1,6 milhão de brasileiros (LEI..., 2019), surge a Lei Complementar nº 135/2010, conhecida por Lei da Ficha Limpa, alterando alguns dispositivos da Lei de Inelegibilidades de modo a tornar as causas condicionantes da declaração de inelegibilidade mais rigorosas.

Dentre as alterações promovidas pela Lei da Ficha Limpa, está a inelegibilidade por ocasião da rejeição de contas estabelecida no artigo 1º, inciso I, alínea “g” da Lei Complementar nº 64/1990:

Art. 1º São inelegíveis:

I – para qualquer cargo:

[...]

g) os que tiverem suas contas relativas ao exercício de cargos ou funções públicas rejeitadas por irregularidade insanável que configure ato doloso de improbidade administrativa, e por decisão irrecorrível do órgão competente, salvo se esta houver sido suspensa ou anulada pelo Poder Judiciário, para as eleições que se realizarem nos 8 (oito) anos seguintes, contados a partir da data da decisão, aplicando-se o disposto no inciso II do art. 71 da Constituição Federal, a todos os ordenadores de despesa, sem exclusão de mandatários que houverem agido nessa condição (BRASIL, 1990, grifos nossos).

Candidatos declarados inelegíveis por ocasião da rejeição de contas deliberada pelo Tribunal de Contas ingressaram com ações na justiça, chegando até o Supremo Tribunal Federal (STF). Debates polêmicos foram travados no que diz respeito à interpretação do trecho final daquele dispositivo.

Em suma, apesar de o assunto ser detalhado mais adiante, antecipam-se os entendimentos do STF:

a) para fins de hipótese de inelegibilidade oriunda de rejeição de contas prevista no artigo 1º, inciso I, alínea “g”, a competência de julgar as contas de prefeito que acumule as funções de agente político e ordenador da despesa (contas de governo e de gestão), pertence à Câmara Municipal e que o Parecer Prévio emitido pelo Tribunal de Contas só deixará de prevalecer mediante voto de 2/3 dos vereadores quando do julgamento das contas (RE 848.826);

b) a omissão no julgamento da Câmara Municipal não convalida tacitamente a deliberação contida no Parecer Prévio emitido pelo Tribunal de Contas (RE 729.744).

Assim, a partir de referidos entendimentos, questiona-se: qual a aplicabilidade do artigo 1º, inciso I, alínea “g” da Lei da Ficha Limpa para fins de rejeição de contas, já que a Câmara Municipal não tem obrigatorie-

dade de julgar as contas, não tem prazo para fazê-lo, não necessita julgar as contas em ordem cronológica, tampouco encaminhar lista das contas julgadas com seu posicionamento à Justiça Eleitoral ou ao Tribunal de Contas. Órgão este que detém obrigação legal de remeter a lista de candidatos considerados inelegíveis à Justiça Eleitoral, conforme artigo 11, § 5º da Lei nº 9.504/97.

## **2 PARECER PRÉVIO COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE**

O Brasil adota a separação de poderes concebida por Montesquieu em sua obra *O espírito das leis*, a qual traz a ideia de três poderes harmônicos e independentes entre si, baseando-se na ideia de que nenhum poder do Estado deve assumir atribuições que não possa ser controlada por outro poder. Neste sentido, em suma, coube ao Poder Executivo a função de administrar o Estado, ao Legislativo, editar leis e ao Judiciário a aplicação das leis.

A produção de leis, apesar de ser a atividade mais visível do Legislativo não é a única, referido Poder conta ainda com as funções de fiscalização e controle: não basta fazer leis, é necessário saber se as leis estão sendo bem executadas (PESSANHA, 2009).

Fernandes (1999) compreende que a Constituição atribuiu o controle ao Poder Legislativo em razão de ser composto por representantes do povo, com legitimidade para legislar sobre arrecadação tributária, autorizar sua aplicação mediante a lei orçamentária e naturalmente, exercer o controle.

Entretanto, o Poder Legislativo exerce muito timidamente as atribuições de controle, como, por exemplo, ao se ater à autorização da cobrança de tributos e de gastos por meio da aprovação dos instrumentos orçamentários do Poder Executivo (Plano Plurianual (PPA), Lei de Di-

retrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA) ou por meio de instauração de Comissões Parlamentares de Inquérito, as quais não possuem caráter punitivo, apenas investigatório.

De acordo com Moreira Neto (2011), as casas parlamentares estão perdendo o exercício de suas importantes funções de controle, em termos de tempo e de técnica: de tempo pois o excesso de assuntos legislativos sobressai ao seguimento fiscalizatório baseado nos instrumentos tradicionais de que dispõe o Parlamento, como as comissões parlamentares de inquérito, de convocação de autoridades, entre outros.

Referido autor considera ainda de maior gravidade as condições técnicas, pois a diversidade e a especialidade dos interesses escapam aos conhecimentos generalistas, esperados dos representantes políticos e que, por isso mesmo, tendem a considerar limitadamente os problemas, avaliando-os meramente sob os aspectos político-partidários, por escarpá-los o domínio de critérios técnicos e jurídicos, necessários à autêntica legitimação democrática de suas decisões.

A falta de conhecimento técnico dos membros das Casas Legislativas e a complexidade do tema controle financeiro aliada à ineficácia e inexperiência do legislativo na fiscalização dos gastos públicos justificaram a criação de órgãos específicos, as chamadas instituições superiores de controle (MEDAUAR, 1990; PESSANHA, 2009).

Ao discorrer sobre essas Instituições Superiores de Controle, Willeman (2013, p. 242) afirma:

As denominadas Instituições Superiores de Controle — Supreme Audit Institutions ou Entidades Fiscalizadoras Superiores — desempenham papel central nessa temática, na medida em que são responsáveis pelo escrutínio dos gastos públicos, cabendo-lhes contribuir para aprimorar a governança fiscal, resguardar a probidade no setor público financeiro e minimizar a corrupção.

Referidas Instituições Superiores de Controle apresentam-se ainda

sob duas formas de sistemas de controle externo: Controladorias ou Tribunais de Contas, esta última é a forma adotada pelo Brasil.

Embora a preocupação em realizar a fiscalização das finanças públicas no Brasil remonte à época colonial, a proposta de criação de um Tribunal de Contas ocorreu apenas em 1890, iniciativa do então Ministro das Finanças à época, Rui Barbosa, conforme Decreto nº 966-A, de 07/11/1890 (SPECK, 2000). Passando então a figurar definitivamente na primeira Constituição Republicana (1891), conforme artigo 89:

É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso. Os membros desse Tribunal serão nomeados pelo presidente da República, com aprovação do Senado, e somente perderão os seus lugares por sentença.

Vale lembrar que a Constituição de 1891 estabeleceu que essa prestação de contas passaria pelo Tribunal de Contas antes de ser encaminhada ao Congresso Nacional, porém não contemplou expressamente a obrigatoriedade de se prestar contas. Obrigatoriedade essa exigida décadas depois, com a Constituição de 1934, a qual, pela primeira vez, atribuiu ao Legislativo o termo “julgamento das contas”, o que antes vinha sob a forma vaga de prestação de contas ao Congresso.

A CF de 1988, em vigência, ampliou o escopo da fiscalização, além do controle contábil, financeiro e orçamentário sob a ótica da legalidade, conferindo ao Tribunal de Contas a competência para fiscalizar aspectos operacionais e patrimoniais no tocante a legitimidade e economicidade (artigo 70), bem como estabeleceu em seu artigo 71 que “O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União” (BRASIL, 1988). Embora o Tribunal de Contas auxilie o Poder Legislativo, com esse não se confunde nem manter relação de subordinação.

Embora a titularidade do controle externo seja do Poder Legislativo, o Tribunal de Contas não integra sua estrutura administrativa nem de

qualquer outro Poder, tampouco se submete hierarquicamente a nenhum dos Poderes no desempenho de suas funções, sendo considerado órgão constitucionalmente autônomo e independente (COSTA, 2006).

Em verdade, o Tribunal de Contas auxilia todos os Poderes, órgãos e entidades autônomas sob sua jurisdição, como, por exemplo: auxilia o Poder Executivo, Legislativo e Judiciário ao emitir os alertas previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal, respondem consultas efetuadas por agentes públicos e orientam os jurisdicionados (qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos) acerca de matéria de sua competência. Auxiliam ainda atendendo pedidos de auditoria e inspeção dos três Poderes e do Ministério Público.

Torres (2003) apud Moreira Neto (2011) acrescenta ainda o auxílio à própria sociedade, vez que a Constituição Federal ampliou a participação do povo no controle do patrimônio público e na defesa dos interesses difusos.

Nas palavras de Silva (2001, p. 737), a natureza técnica do Tribunal de Contas tem a função de equilibrar o controle político exercido pelo Poder Legislativo:

O controle é feito pelo Congresso Nacional. Daí deflui que se contamine de inegável teor político, que é amenizado pela participação do Tribunal de Contas, órgão eminentemente técnico. Isso denota que o controle externo dos Tribunais há de ser primordialmente de natureza técnica ou numérico-legal.

Dentre as atribuições conferidas ao Congresso Nacional, exercidas com o auxílio do Tribunal de Contas conforme artigo 71 da Constituição Federal, destacam-se a apreciação das contas prestadas pelo chefe do Poder Executivo e o julgamento das contas de administradores.

Aqui faz-se necessário diferenciar essas duas espécies de prestações de contas no âmbito público, vinculadas, portanto, às competências dos Tribunais de Contas, conforme Furtado (2007):

a) prestações de contas de governo: exclusivo para a gestão política dos chefes do Poder Executivo, mediante julgamento político efetuado pelo Legislativo da esfera correspondente, auxiliado pelo Tribunal de Contas, que emitirá Parecer Prévio (CF, art. 71, I, c/c art. 49, IX);

b) contas de gestão: prestadas ou tomadas, de qualquer administrador de recursos públicos (CF, art. 70, parágrafo único), subordinadas ao julgamento técnico das Cortes de Contas (CF, art. 71, II), consubstanciado em acórdão com eficácia de título executivo extrajudicial (CF, art. 71, § 3º), quando referido órgão imputa débito (reparação de dano ocasionado por desvio de dinheiro, bens ou valores públicos) ou aplica multa por ato considerado ilegítimo ou antieconômico (punição).

Ou seja, em relação às contas de governo (presidente da República, governador e prefeito), cabe ao Tribunal de Contas a apreciação das contas manifestando-se pela aprovação ou rejeição mediante Parecer Prévio, desse modo, a decisão final é incumbida ao Poder Legislativo da esfera respectiva. Entende-se que essas contas estão sujeitas a julgamento político e devem ser analisadas as funções políticas de planejamento, organização, direção e controle das políticas públicas, além dos resultados da gestão orçamentária, do plano de governo, de programas e do cumprimento da aplicação dos limites mínimos para aplicação da saúde (15%) e educação (25%) contidos na CF, além daqueles estabelecidos na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Já nas contas de gestão, quando os agentes políticos se tornam ordenadores de despesa, igualam-se aos demais administradores e tornam-se suscetíveis ao julgamento perante o Tribunal de Contas, sem a participação do Poder Legislativo, conforme se depreende da leitura do artigo 71, II combinado com o artigo 75 da Constituição Federal. Ressalta-se que essa cumulação de funções política e administrativa é vista com mais frequência no âmbito municipal, no caso dos prefeitos.

Com relação às contas de governo, Andrada e Barros (2010, p. 58) discorrem que:

[...] o Parecer Prévio torna-se importante para impedir que subjetividades de caráter político-partidário predominem na realização desse julgamento, ou seja, o caráter técnico do Parecer Prévio cumpre o papel de conferir maior objetividade e imparcialidade ao julgamento a ser feito pelo Poder Legislativo sobre as contas consolidadas pelo Poder Executivo.

No âmbito municipal o controle externo é exercido pela Câmara de Vereadores, com auxílio do Tribunal de Contas, conforme dispõe o artigo 31 da CF de 1988.

Importa ressaltar ainda que a Câmara Municipal não pode julgar as contas do Chefe do Poder Executivo sem o Parecer Prévio, pois é considerado nulo. Ou seja, o Parecer Prévio não é apenas peça fundamental no julgamento, mas parte dele. Tal é o entendimento proferido pelo STF na ADI 261/SC, de 13/11/2002:

EMENTA: 1. Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Parágrafo 3º do art. 113 da Constituição do Estado de Santa Catarina, que permite que as contas do Município sejam julgadas sem Parecer Prévio do Tribunal de Contas, caso este não emita parecer até o último dia do exercício financeiro. 3. Violação ao art. 31 e seus parágrafos, da Constituição Federal. 4. Inobservância do sistema de controle de contas previsto na Constituição Federal. 5. Procedência da ação (BRASIL, 2002).

Corroborando o exposto, Meirelles (2006) enfatiza que apesar de o parecer ter caráter meramente opinativo, é de existência obrigatória no procedimento administrativo e sua ausência enseja a nulidade do ato final.

O § 2º do artigo 31 da CF estabeleceu ainda que o Parecer Prévio deixará de prevalecer por decisão de 2/3 dos membros da Câmara Municipal (maioria qualificada), não se tratando, portanto, de parecer vinculativo. Registra-se que o quórum de dois terços é superior ao de três quintos exigidos para a aprovação de emendas constitucionais, que confere elevada importância à deliberação constante do Parecer Prévio.

A análise financeira, orçamentária e fiscal, efetuada quando da

emissão do Parecer Prévio, não serve apenas como instrumento de punição, torna, também, visível ao prefeito, vereadores e cidadãos o desempenho do gestor naquele ano, possibilitando (re)avaliações no planejamento e na execução da lei orçamentária, sobrepesando inclusive a decisão do cidadão, no exercício de seus direitos políticos, de manter o governante ou substituí-lo.

O Parecer Prévio torna-se, assim, um importante instrumento de controle para a sociedade e contribui para a transparência e avaliação da gestão pública, além de fortalecer a participação popular, indispensável ao amadurecimento do Estado Democrático de Direito.

### **3 PRESSUPOSTOS DE INCIDÊNCIA DA INELEGIBILIDADE POR REJEIÇÃO DE CONTAS**

O artigo 14, § 3º da CF estabelece os requisitos cumulativos a serem preenchidos por cidadãos que desejam concorrer a cargos políticos:

- a) nacionalidade brasileira;
- b) pleno exercício dos direitos políticos;
- c) alistamento;
- d) domicílio eleitoral na circunscrição;
- e) filiação partidária e;
- f) idade mínima para ocupar determinados cargos.

Porém, não se trata de rol exaustivo, o § 9º do mesmo artigo dispõe que:

Lei complementar estabelecerá outros casos de inelegibilidade e os prazos de sua cessação, a fim de proteger a probidade administrativa, a moralidade para exercício de mandato considerada vida pregressa do candidato, e a normalidade e legitimidade das eleições contra a influência do poder econômico ou o abuso do exercício de função, cargo ou emprego na administração direta ou indireta (BRASIL, 1990).

Inelegibilidade, de acordo com Pazzaglini Filho (2012, p. 159), “é o impedimento ou restrição legal, que obsta o eleitor, temporária ou definitivamente, de concorrer a qualquer ou determinados cargos eletivos.” Ou seja, a declaração de inelegibilidade afeta apenas o direito político do cidadão ser votado, mas não de votar.

Assim, por ocasião do estabelecido no artigo 14, § 9º da CF surge a Lei Complementar nº 64/1990, também denominada de “Lei de Inelegibilidades”. Aqui, cumpre salientar que as hipóteses trazidas por referida lei são taxativas, ou seja, sua interpretação deve-se dar de forma restritiva, mas infelizmente não é o que acontece atualmente, conforme se discorre mais adiante.

Não satisfeito com os critérios definidos na Lei de Inelegibilidades, o Movimento de Combate à Corrupção Eleitoral (MCCE) liderou a campanha defendendo que a vida pregressa dos candidatos deveria ser levada em conta, entendendo que as regras existentes eram insuficientes. Os idealizadores reuniram 1.604.815 assinaturas, perfazendo o percentual mínimo de 1% do eleitorado brasileiro – exigência para proposta de ação iniciativa popular conforme artigo 61, § 2º da CF, e assim surgiu a Lei Complementar nº 135/2010, mais conhecida como “Lei da Ficha Limpa”, que alterou alguns dispositivos da Lei Complementar nº 64/1990.

A versão inicial do projeto era mais rigorosa do que o texto aprovado pelo Congresso Nacional. Antes das alterações propostas, os candidatos eram impedidos de participar do pleito apenas quando esgotado o direito à imposição de recursos judiciais (trânsito em julgado), o que poderia levar décadas. Na prática os casos prescreviam, dada a morosidade da justiça brasileira, e nenhum político era barrado. Neste sentido, os autores do projeto de iniciativa popular sugeriram o impedimento do político à candidatura já a partir da condenação em primeira instância (decisão tomada por um só juiz), todavia, o Congresso Nacional considerou temerosa a condenação em primeira instância optando pela vedação dos indivíduos

condenados em segunda instância por órgão colegiado (decisão formada por mais de um juiz), ainda que tenha direito à interposição de recursos em tribunais superiores.

Contudo, outras exigências contidas no texto original do projeto foram acatadas pelo Congresso Nacional, como a ampliação das tipificações criminais para fins de inelegibilidade e a elevação do tempo de inelegibilidade de três para oito anos, para todos os políticos que tiveram as contas rejeitadas.

A redação original, do artigo 1º, inciso I, alínea “g” da LC nº 64/1990, dispunha que:

Art. 1º São inelegíveis:

I – para qualquer cargo:

[...]

g) os que tiverem suas contas relativas ao exercício de cargos ou funções públicas rejeitadas por irregularidade insanável e por decisão irrecorrível do órgão competente, salvo se a questão houver sido ou estiver sendo submetida à apreciação do Poder Judiciário, para as eleições que se realizarem nos 5 (cinco) anos seguintes, contados a partir da data da decisão (BRASIL, 1990).

Após alteração promovida pela Lei da Ficha Limpa, referida alínea vigora nos seguintes termos:

Art. 1º São inelegíveis:

I – para qualquer cargo:

[...]

g) os que tiverem suas contas relativas ao exercício de cargos ou funções públicas rejeitadas por irregularidade insanável que configure ato doloso de improbidade administrativa, e por decisão irrecorrível do órgão competente, salvo se esta houver sido suspensa ou anulada pelo Poder Judiciário, para as eleições que se realizarem nos 8 (oito) anos seguintes, contados a partir da data da decisão, aplicando-se o disposto no inciso II do art. 71 da Constituição Federal, a todos os ordenadores de despesa, sem exclusão de mandatários que houverem agido nessa condição (BRASIL, 2010, grifos nossos).

A partir da nova redação percebe-se que a Lei da Ficha Limpa passou a exigir que a irregularidade motivadora da rejeição das contas configure ato doloso de improbidade administrativa. Ou seja, atos praticados de forma culposa, ainda que resultem em enriquecimento ilícito, prejuízo ao erário ou que atentem contra os princípios da administração pública, não ensejarão inelegibilidade do candidato.

Entretanto, é o trecho final da alínea “g” que tem causado divergências de entendimento entre o Tribunal Superior Eleitoral (TSE) e o STF, sendo alvo inclusive de questionamento perante o STF no que diz respeito à constitucionalidade da LC 135/2010.

A discussão diz respeito ao fato de a nova legislação atribuir ao Tribunal de Contas a competência de causar a inelegibilidade do candidato face à rejeição de contas de governo dos chefes do poder executivo, além de pôr em risco interpretação constitucional consolidada que reconhece a capacidade de os Tribunais de Contas deliberarem acerca do julgamento das contas de gestão de qualquer administrador público.

Os debates acerca da constitucionalidade da lei no STF pairam na alegação de que o trecho final da alínea “g”, inserido pela lei da ficha limpa, qual seja, de julgar as contas dos administradores públicos (artigo 71, II da CF) conflita com o disposto no artigo 31 da CF, o qual dispõe que a competência de fiscalizar pertence ao Poder Legislativo, cabendo ao Tribunal de Contas apenas auxiliá-lo.

Do mesmo modo, os pareceres prévios emitidos pelos Tribunais de Contas, quando do cumprimento da atribuição constante do artigo 31, § 2º da CF, também foram postos em xeque para fins de declaração de inelegibilidade.

Em sessão ocorrida em 10/08/2016, o STF analisou o Recurso Extraordinário (RE) 848.826, o qual se originou do descontentamento do ex-prefeito de Horizonte-Ceará, que teve seu registro à candidatura de deputado estadual nas eleições de 2014 impugnado pelo Ministério Públi-

co Eleitoral (MPE), pelo fato de ter suas contas rejeitadas pelo Tribunal de Contas Municipal do Ceará (TCM-CE) em razão do não encaminhamento da prestação de contas a referido Tribunal e apropriação indébita, por ter deixado de efetuar repasses ao sistema previdenciário (INSS). Em sua contestação o ex-prefeito arguiu que a decisão do TCM-CE não foi submetida à Câmara Municipal, sendo, portanto, ineficaz para fins de inelegibilidade. Todavia, o Tribunal Regional Eleitoral do Ceará (TRE-CE) entendeu haver requisitos capazes de configurar as causas de inelegibilidade, mantendo a impugnação da candidatura proferida pelo MPE.

Não satisfeito, o ex-prefeito interpôs recurso junto ao Tribunal Superior Eleitoral (TSE) com os mesmos argumentos. Em sede de agravo regimental, o TSE proferiu decisão unânime reconhecendo que a inelegibilidade prevista na alínea “g” do inciso I do art. 1º da LC nº 64/1990 pode ser examinada a partir de decisão irrecorrível dos Tribunais de Contas que rejeitam as contas do prefeito enquanto ordenador de despesas, tendo em vista ressalva final da alínea “g” do inciso I do art. 1º da LC nº 64/1990. Acrescentando ainda que o não recolhimento de contribuições previdenciárias configura ato doloso de improbidade administrativa, irregularidade insanável que configura causa de inelegibilidade prevista no art. 1º, I, “g”, da LC nº 64/1990.

Rejeitados os embargos de declaração pelo TSE, a defesa do ex-prefeito interpõe RE perante o STF. Embora o MPE tenha oferecido contrarrazões alegando não haver repercussão geral nem ofensa à CF, além do recurso envolver o reexame de matéria vedada pela Súmula 279 do STF, o Ministro Dias Toffoli admitiu a controvérsia para fins de repercussão geral nos termos do artigo 543-B, § 1º do Código do Processo Civil (CPC).

Iniciados os debates na Suprema Corte Federal, o Ministro Relator Luis Roberto Barroso defendeu a competência dos Tribunais de Contas de julgar em definitivo as contas de gestão dos chefes do Poder Executivo que atuem na condição de ordenadores da despesa, não necessitando, portanto, apreciação posterior da Casa Legislativa respectiva.

Proferindo voto divergente, o Ministro Ricardo Lewandowski entendeu que o órgão competente para julgar tanto as contas de governo com as contas de gestão é a Câmara Municipal, órgão representante da soberania popular, cabendo ao Tribunal de Contas apenas emitir Parecer, o qual não se trata de mera opinião, tem natureza distinta e deve prevalecer até ser derrubado por 2/3 dos vereadores.

Se o Parecer Prévio emitido pelo Tribunal de Contas só deixaria de prevalecer em virtude do voto contrário de 2/3 dos vereadores, o não julgamento pelos membros da Câmara Municipal ensejaria convalidação tácita da rejeição proferida pelo Tribunal de Contas? Tal questão foi discutida no RE 729.744.

O RE 729.744 originou-se de impugnação efetuada pelo MPE ao TSE, o qual deferiu o pedido de registro da candidatura de Jordão Viana Teixeira ao cargo de prefeito do município de Bugre/MG nas eleições de 2012, por entender que a desaprovação das contas de Jordão Viana Teixeira não é causa apta a configurar inelegibilidade disposta no artigo 1º, inciso I, alínea “g” da LC nº 64/1990, pois não houve deliberação irreversível das contas por parte da Câmara Municipal.

Já o MPE defende que não havendo julgamento das contas de governo por parte da Câmara Municipal de Bugre-MG, a recomendação proferida pelo Tribunal de Contas (Parecer Prévio) deve prevalecer, o que justifica a convalidação tácita da deliberação contida no Parecer Prévio por ocasião de decurso do prazo regimental para que o Poder Legislativo Municipal julgasse as contas.

O recurso proferido pelo MPE foi negado por maioria dos votos no STF sob o seguinte entendimento: “o parecer técnico elaborado pelo Tribunal de Contas tem natureza meramente opinativa, competindo, exclusivamente, à Câmara de Vereadores o julgamento das contas anuais do Chefe do Poder Executivo local, sendo incabível o julgamento ficto das contas por decurso de prazo” (BRASIL, 2013).

Neste sentido, para que o candidato seja considerado inelegível em face da rejeição de contas de governo é necessário que exista a rejeição de contas proclamada pelo órgão competente (Câmara Municipal, de acordo com entendimento do STF) e que referida decisão seja considerada irrecorrível, ou seja, devem estar esgotadas as possibilidades de recursos naquele órgão. E ainda, caberá à justiça eleitoral analisar se o(s) motivo(s) que geraram a rejeição das contas configuram irregularidade insanável e se houve ato doloso de improbidade administrativa.

A declaração de inelegibilidade, qualquer que seja a causa, é propagada pela Justiça eleitoral após análise dos requisitos estipulados na LC nº 64/1990 e alterações promovidas pela LC nº 135/2010.

#### **4 AUSÊNCIA DE JULGAMENTO DAS CONTAS PELA CÂMARA MUNICIPAL E A APLICABILIDADE DA LEI DA FICHA LIMPA**

Dos debates exarados pelo STF pode-se extrair que o Parecer Prévio emitido pelo Tribunal de Contas nas contas de governo, mais especificamente as de prefeito, só deixará de prevalecer em julgamento promovido pela Câmara Municipal, mediante voto de 2/3 dos vereadores (RE 848.826), bem como não haverá convalidação daquele parecer por decurso de prazo ante a falta de julgamento por parte da Câmara Municipal (RE 729.744).

Todavia, tem-se aqui um primeiro problema: apesar de o Tribunal de Contas ter a obrigação de emitir o Parecer Prévio, o Poder Legislativo não tem obrigação de julgar referidas contas. Ou seja, se o Legislativo decidir julgar, deve levar o Parecer Prévio em consideração e tem a possibilidade de não acatar a recomendação proferida no parecer mediante voto de 2/3 dos vereadores, mas se decidir não julgar as contas, o processo finda sem julgamento e o parecer perde sua finalidade.

No tocante à apreciação das contas de governo, frisa-se que a elaboração do Parecer Prévio emitido pelo Tribunal de Contas tem periodicidade anual e prazo para conclusão estabelecido pelo artigo 71, I da CF, qual seja, de sessenta dias contados a partir do recebimento da prestação de contas. A grande maioria dos Estados conta apenas com Tribunais de Contas Estaduais, cumulando, portanto, tanto a análise das contas de governador como as dos prefeitos, e por isso, regra geral, o prazo para emissão do Parecer Prévio das contas de prefeito, dado o elevado número de municípios em cada Estado brasileiro, é até o último dia do exercício em que foram prestadas.

Não obstante ter o Tribunal de Contas prazo para emissão do Parecer Prévio, a Constituição Federal não estabeleceu prazo para julgamento das contas pelo Congresso Nacional, o que não gera, em razão do princípio da simetria, obrigatoriedade de os Estados e Municípios legislarem a respeito. Considerando que o Parecer Prévio das contas de governo e, conseqüentemente, o julgamento de referidas contas pela Câmara Municipal, diz respeito à análise de matéria financeira e orçamentária, entende-se que a competência é comum, ou seja, o Poder Legislativo municipal pode legislar a respeito, fixando prazo para julgamento das contas do prefeito. No entanto, aqui reside outro problema: nem todas as câmaras municipais possuem prazos definidos em seus regimentos internos para julgar referidas contas.

A propósito, tramita na Câmara dos Deputados proposta de Emenda à Constituição – PEC nº 79/2015, de 17/06/2015 – cujo autor, Senador José Agripino, sugere inclusão de parágrafo único ao artigo 49 da CF fixando prazo para que o Congresso Nacional julgue as contas do Presidente da República. Eis as justificativas:

O art. 49, inciso IX, da CF, por sua vez, estabelece que é competência exclusiva do Congresso Nacional julgar, anualmente, as contas prestadas pelo Presidente da República e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo.

Em que pese a clareza do dispositivo constitucional ao utilizar a expressão “julgar anualmente”, o que estabelece periodicidade anual para o julgamento das contas presidenciais – consequentemente, na pior das hipóteses, o prazo para o julgamento seria o encerramento do exercício –, tem prevalecido a interpretação de que não há prazo explícito para o julgamento pelo Congresso Nacional.

Amparado por essa interpretação, o Congresso Nacional tem dado pouca importância ao julgamento das contas do Presidente da República. As contas referentes aos exercícios de 1990, 1991, 1992 e de 2002 a 2013 ainda não foram definitivamente apreciadas pelo Congresso Nacional.

O julgamento das contas do Presidente da República é atividade típica do controle externo exercido pelo Congresso Nacional (exercício de função julgadora), com auxílio do TCU (exercício de função consultiva). O TCU, ao elaborar e aprovar Parecer Prévio sobre as contas, cumpre sua função institucional e realiza o desejo do constituinte. Entretanto, se o Congresso Nacional, composto de representantes da sociedade, não julga as contas presidenciais e não se posiciona de acordo com a vontade popular que deveria portar, malferir, com sua omissão, os princípios democráticos.

A doutrina é pacífica ao afirmar que o julgamento das contas do Presidente tem natureza de controle político, pois representa o acompanhamento, em nome da sociedade, do desempenho governamental na implementação das políticas públicas e no atendimento às demandas da população. Se as contas do Presidente são julgadas em prazo razoável e com rigor, produz-se bom exemplo para toda a administração pública. Se há desprezo com o julgamento das contas, fragiliza-se todo o sistema de controle (BRASIL, 2015, grifos nossos).

Ressalta-se que à época da propositura de referida Emenda (17/09/2015) as contas presidenciais dos exercícios de 1990 a 1992 e de 2002 a 2013 ainda não haviam sido julgadas pelo Congresso Nacional, ocasionando atrasos de até 25 anos.

Outro fato que merece destaque é que as contas de governo não precisam ser julgadas em ordem cronológica pelo Poder Legislativo, havendo possibilidade, portanto, de um candidato ter suas contas rejeitadas no Tribunal de Contas e nunca vir a ser julgado pelo Legislativo.

A omissão no julgamento das contas pelos vereadores é uma afronta, não só à Lei da Ficha Limpa, mas à sociedade, pois é ela quem financia as despesas incorridas pelos Tribunais de Contas. Maximino (2019, p. 4) discorre com destreza a respeito:

Entender a supremacia dos Legislativos sobre uma análise técnica ensejaria uma discussão sobre o custo/benefício destes órgãos, posto que são reconhecidos por possuírem servidores de apurado rigor técnico, estrutura física e estrutural, que custam milhões de reais aos Estados e Municípios e, claro, na sua ponta final ao cidadão contribuinte. Reduzir tais tribunais à mera função de órgãos auxiliares, significaria torrar milhões de reais todos os anos apenas para emitir parecer que não vincula e pode ser ignorado por um Legislativo com apenas um julgamento político, sem a necessidade de combater e fundamentar as decisões técnicas e contábeis, o que soa desarrazoadamente insensato e afrontante ao princípio constitucional da eficiência.

Se o Tribunal de Contas, com dispêndio de tempo e recursos, vultosos, diga-se de passagem, emite o Parecer Prévio e o Legislativo não julga, perde-se a oportunidade de responsabilizar o gestor por má aplicação dos recursos públicos, permanecendo impune e com a possibilidade de se reeleger.

Deixando de julgar as contas, o Legislativo descumpre a função de controle externo que a Constituição Federal lhe atribui. E mais, se a Câmara não cumpre nem a atribuição constitucional que lhe é conferida, julgando as contas de governo, que dirá cumular a função de julgar as contas de gestão para fins de inelegibilidade, conforme entendimento expresso pelo STJ no RE 848.826.

Por força do artigo 11, § 5º da Lei nº 9.504/97, os Tribunais de

Contas encaminham aos Tribunais Regionais Eleitorais lista contendo as deliberações efetuadas por meio do Parecer Prévio acerca das contas de governo, bem como o posicionamento tomado pelo Poder Legislativo quando do julgamento das contas de governo, quando informadas ao Tribunal de Contas. Além do envio da relação das recomendações exaradas nas contas de governo, o Tribunal de Contas também encaminha ao órgão eleitoral as decisões transitadas em julgado relativas às contas de gestão (processos oriundos de denúncias, representações, tomadas de contas especiais, auditorias, entre outros). Ambas relações (contas de governo e contas de gestão) são encaminhadas em anos eleitorais, tendo como lapso temporal a retroação dos últimos oito anos contados da data da eleição.

Entretanto, a Câmara Municipal não tem a obrigação de remeter lista dos candidatos cujas contas os vereadores tenham rejeitado. Alguns Tribunais solicitam que os Legislativos municipais remetam a decisão ao Tribunal de Contas após o julgamento, porém tal encaminhamento não é considerado obrigatório.

De todo exposto, conclui-se que o artigo 1º, inciso I, alínea “g” da Lei Complementar nº 135/2010 (Lei da Ficha Limpa) tem eficácia mitigada em razão da omissão no julgamento das contas pelo Legislativo Municipal, provocada pela: a) ausência de obrigatoriedade de julgar as contas; b) ausência de prazo para julgar; c) possibilidade de julgar as contas fora da ordem cronológica; e d) não obrigatoriedade de encaminhar a decisão proferida ao Tribunal de Contas ou diretamente à Justiça Eleitoral.

## **5 CONCLUSÕES**

Os debates ocorridos no STF por meio dos RE 848.826 e 729.744 rechaçam a utilização do Parecer Prévio deliberado pelos Tribunais de Contas nas contas de governo (artigo 71, I da CF) e o julgamento proferi-

do por referido órgão nas contas de gestão (artigo 71, II da CF) para fins de declaração de inelegibilidade disposta no artigo 1º, inciso I, alínea “g” da Lei da Ficha Limpa. Embora a origem da discussão não tenham sido as competências dos Tribunais de Contas em si, suas atribuições foram indiretamente questionadas pelo Supremo.

As associações representativas das categorias de membros dos Tribunais de Contas (Atricon, Abracom e Audicon), dos membros do Ministério Público de Contas (Ampcon), dos Auditores de Controle Externo (ANTC) e de Servidores dos Tribunais de Contas do Brasil (FENASTC) declararam em nota pública conjunta a perda da efetividade da Lei da Ficha Limpa:

O entendimento de todos os Tribunais de Contas do Brasil, do Tribunal Superior Eleitoral e do Ministério Público Federal, especialmente após o advento da Lei da Ficha Limpa, é de que os Prefeitos se submetem a duplo julgamento. Suas contas de governo – que têm um conteúdo limitado a aspectos contábeis, orçamentários, financeiros e fiscais – são julgadas pela Câmara de Vereadores, cabendo ao Tribunal de Contas, neste caso, a emissão de um Parecer Prévio, que somente pode ser rejeitado pelo Legislativo por decisão de 2/3 dos Vereadores. Na hipótese, porém, em que o Prefeito decide assumir a atribuição de ordenador de despesas, os seus atos relativos ao processamento da despesa, integrarão, como as de quaisquer outros administradores de recursos públicos, as chamadas contas de gestão, cabendo o seu julgamento exclusivamente aos Tribunais de Contas, sem participação do Legislativo, conforme estabelece o artigo 71, II c/c artigo 75 da Constituição Federal (ATRICON et al., 2016).

Acrescentam que a rejeição de contas pelos Tribunais de Contas “vem sendo a principal causa de impugnação de candidaturas por parte do Ministério Público Eleitoral” e o entendimento exarado no RE 848.826 é “um dos maiores retrocessos republicano e democrático e um ferimento de morte na Lei da Ficha Limpa.” (ATRICON et al., 2016).

Corroborando o exposto, no Ceará, todos os gestores dos 184 municípios tiveram as contas rejeitadas, conforme lista encaminhada ao TRE-CE pelo TCM-CE em 2016 (NOGUEIRA, 2016). Já em São Paulo, o número de contas rejeitas de prefeitos duplicou, passando de 120 em 2013 para 264 em 2016, conforme informações disponibilizadas pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (2019).

O placar acirrado (seis votos favoráveis e cinco contrários) na votação do RE 848.826 indica que o assunto é controverso, na tentativa de se pautar na literalidade do artigo 31 da CF, a corrente sobrepujante sepulta o artigo 71, II, ao entender que o agente político (prefeito), mesmo cumulado a ordenação de despesa, fica submetido a julgamento da Câmara Municipal, pondo em risco não apenas a eficácia da Lei da Ficha Limpa, mas também a competência constitucional de julgamento das contas de gestão, atribuída aos Tribunais de Contas.

Aliás, em meio aos frequentes escândalos de corrupção, incluindo prisões de políticos por desvios de recursos, superfaturamento de obras, pagamentos de propinas, entre vários outros, esperava-se um posicionamento diferente do STF: permitir à sociedade o direito de escolher, entre candidatos probos, a moralização do voto.

Vale lembrar que a Lei da Ficha Limpa foi idealizada pelos cidadãos, promovida via iniciativa de ação popular, e demonstrou a insatisfação de mais de R\$ 1,6 milhões de brasileiros em relação às regras vigentes de ineligibilidade, um verdadeiro despertar da cidadania, de consciência da democracia e de um de seus elementos essenciais – a representação política.

Pinto (2008, p. 03) declara que “a liberação do acesso aos cargos da Administração à pessoa comprovadamente desonesta atenta contra a própria sobrevivência do Estado enquanto veículo de realização dos interesses coletivos”. Interesses coletivos preteridos pelo interesse individual dos candidatos no julgamento do RE 848.826.

Outro problema criado pelo STF é o tratamento diferenciado dado

ao prefeito enquanto ordenador de despesa, ou seja, se um prefeito for responsabilizado solidariamente com um secretário de saúde, também ordenador da despesa, o secretário torna-se inelegível por força do julgamento do Tribunal de Contas, já o prefeito mantém-se elegível até que os vereadores julguem suas contas.

Ao conceder “foro privilegiado” aos prefeitos ordenadores de despesa, esqueceu-se o STF que o Poder Legislativo não tem a obrigação de julgar as contas de governo, nem prazo constitucional para fazê-lo, tampouco necessita obedecer a ordem cronológica e sequer a obrigatoriedade legal de encaminhar sua decisão ao Tribunal de Contas para que inclua na lista encaminhada à Justiça Eleitoral ou diretamente à própria Justiça Eleitoral. Assim, um prefeito que tenha suas contas rejeitadas pelo Tribunal de Contas, mediante Parecer Prévio, tem a chance de permanecer elegível caso o Legislativo municipal não venha julgar referidas contas.

Em uma conta rápida, considerando que o Brasil possui 5.570 municípios, se todos os prefeitos avocarem a ordenação da despesa, ficarão sujeitos ao julgamento da Câmara Municipal, e se esse órgão não julgar as contas, tem-se, além da perda de eficácia do Parecer Prévio emitido pelo Tribunal de Contas, a possibilidade de haver 5.570 candidatos passíveis de eleição, independente de terem ficha limpa ou ficha suja. Sepultando-se, assim, de vez o critério estabelecido no artigo 1º, inciso I, alínea “g” da Lei nº 64/1990 alterada pela Lei nº 135/2010 para fins de inelegibilidade dos prefeitos municipais.

## REFERÊNCIAS

ANDRADA, A. C. D; BARROS, L. C. O Parecer Prévio como instrumento de transparência, controle social e fortalecimento da cidadania. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 77, n. 4, 2010.

ATRICON; ABRACOM; AUDICON; AMPCON; FENASTC; ANTC.  
**Nota pública conjunta.** Brasília, DF: Atricon, 2016. Disponível em: <https://bit.ly/2kghQDg>. Acesso em: 10 abr. 2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda Constitucional nº 79, de 2015.** Dispõe sobre acréscimo do parágrafo único ao art. 49 da Constituição Federal, para prever a obstrução da pauta do Congresso Nacional, no caso de não haver manifestação, no prazo fixado, sobre as contas prestadas pelo Presidente da República. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2lQMG5B>. Acesso em: 9 jul. 2018.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Presidência da República, [2018]. Disponível em: <https://bit.ly/1OeOD3D>. Acesso em: 30 jun. 2018.

BRASIL. **Lei Complementar nº 64, de 18 de maio de 1990.** Estabelece, de acordo com o art. 14, § 9º da Constituição Federal, casos de inelegibilidade, prazos de cessação, e determina outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1990. Disponível em: <https://bit.ly/2lAkYKc>. Acesso em: 10 fev. 2018.

BRASIL. **Lei Complementar nº 135, de 4 de junho de 2010.** Altera a Lei Complementar nº 64, de 18 de maio de 1990, que estabelece, de acordo com o § 9º do art. 14 da Constituição Federal, casos de inelegibilidade, prazos de cessação e determina outras providências, para incluir hipóteses de inelegibilidade que visam a proteger a probidade administrativa e a moralidade no exercício do mandato. Brasília, DF: Presidência da República, 2010. Disponível em: <https://bit.ly/2x9WKeo>. Acesso em: 10 fev. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 261/SC**. Requerente: Governo do Estado de Santa Catarina. Requerido: Assembleia Legislativa do Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Gilmar Mendes, 14 de novembro de 2002. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2002. Disponível em: <https://bit.ly/2lzRxIw>. Acesso: em 5 fev. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial nº 848.826**. Relator: Min. Luis Roberto Barroso, 31 de outubro de 2014. Disponível em: <https://bit.ly/2lvqBtg>. Acesso em: 09 abr. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial nº 729.744**. Relator: Min. Gilmar Mendes, 8 de janeiro de 2013. Disponível em: <https://bit.ly/2kqV3Ve>. Acesso em: 09 abr. 2019.

COSTA, L. B. D. **Tribunal de contas**: evolução e principais atribuições no estado democrático de direito. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2006.

FERNANDES, J. U. J. Os limites do poder fiscalizador dos tribunais de contas do estado. **Revista de informação legislativa**, Brasília, DF, n. 142, p. 167-189, 1999.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, DF, TCU, v. 35, n. 109, p. 61-89, 2007.

LEI da ficha limpa. In: WIKIPÉDIA, a enciclopédia livre. [San Francisco: Wikimedia Foundation, 2019]. Disponível em: <https://bit.ly/2krm0bo>. Acesso em: 19 jul. 2018.

MAXIMINO, E. Inelegibilidade de gestores públicos com a Lei da Ficha Limpa e competência para julgamento de contas. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, n. 5692, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2kpXG9G>. Acesso em: 5 abr. 2019.

MEDAUAR, O. Controle da administração pública pelo Tribunal de Contas. **Revista de informação legislativa**, Brasília, v. 27, n. 108, p. 101-126, 1990.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MOREIRA NETO, D. F. Democracia e contrapoderes. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 258, p. 47-80, 2011.

NOGUEIRA, E. Tribunal rejeita contas de gestores de 184 municípios do Ceará. **EBC Agência Brasil**, Brasília, DF, 12 ago. 2016, 19:48. Disponível em: <https://bit.ly/2k0Hsnt>. Acesso em: 11 abr. 2019.

PAZZAGLINI FILHO, M. **Crimes eleitorais: código eleitoral, lei das eleições e lei das inelegibilidades**. São Paulo: Atlas, 2012.

PESSANHA, C. Controle externo: a função esquecida do Legislativo no Brasil. In: SCHWARTZMAN, L. F.; SCHWARTZMAN, F. F., SCHWARTZMAN, I. F.; SCHWARTZMAN, M. L. **O Sociólogo e as políticas públicas: ensaios em homenagem a Simon Schwartzman**. Rio de Janeiro: FGV, 2009. p. 243-258.

PINTO, D. **Elegibilidade no direito brasileiro**. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVA, J. A. **Curso de direito constitucional positivo**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

SPECK, B. W. **Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União**. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000. (Série Pesquisas, 21).

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Balço TCE-SP prefeituras rejeitadas 2013-2016**. São Paulo: TCESP, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2lBDLVr>. Acesso em: 11 abr. 2019.

WILLEMANN, M. M. Desconfiança institucionalizada, democracia monitorada e instituições superiores de controle no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 263, p. 221-250, 2013.

## **Controles internos e gestão de riscos: instrumento de eficiência dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará**

Internal Controls and risk management: instrument for the efficiency of the Audit Court of the state of Ceará, Brazil

**Adriana Maria Pinheiro de Almeida<sup>1</sup>**  
**Ruth Carvalho de Santana Pinho<sup>2</sup>**  
**Marcus Vinícius Veras Machado<sup>3</sup>**

### **RESUMO**

O objetivo da pesquisa é estudar a estrutura de controle interno dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, na perspectiva do Gerenciamento de Risco consoante a Instrução Normativa TCE-CE nº 03/2015. Assim, estimou-se um modelo de regressão linear para medir o impacto da natureza jurídica das entidades na nota de avaliação dos mecanismos de controle interno, ano 2016, aplicado pelo TCE-CE aos seus jurisdicionados, compreendendo 61 unidades administrativas estaduais. Conclui-se que o sistema de controle interno, em conformidade com uma metodologia reconhecida em termos de gestão de risco, é um instrumento de eficiência para os jurisdicionados do TCE-CE, fazendo os objetivos institucionais serem cumpridos, minimizando os riscos de erros e irregularidades, contribuindo, assim, para a promoção da eficiência.

**Palavras-Chave:** Sistema de Controle Interno. Gestão de Riscos. Eficiência.

---

1 Mestre em Administração e Controladoria (UFC). Analista de Controle Externo (TCE/CE). E-mail: dri-  
kipinheiro@yahoo.com.br

2 Doutora em Educação (UFC). Professora Associada (UFC). E-mail: rcspinho@ufc.br

3 PhD em Higher Education e Finanças Públicas pela University of Arizona, USA. Pró-Reitor de Gestão de Pessoas da Universidade Federal do Ceará. E-mail: marcusmachado@ufc.br

## ABSTRACT

The objective of this paper is to study the internal control structure of the jurisdiction of the Audit Court of the state of Ceará (TCE-CE), Brazil, from the perspective of Risk Management in accordance with Normative Instruction TCE-CE no. 03/2015. Thus, a linear regression model was estimated to measure the impact of the legal nature of the entities on the assessment note of the internal control mechanisms, year 2016, applied by the TCE-CE to its jurisdiction, comprising 61 State Administrative Units. In conclusion, the internal control system, in accordance with a recognized risk management methodology, is an instrument of efficiency for the TCE-CE jurisdictions, making the institutional objectives be met, minimizing the risks of errors and irregularities, thus contributing to the promotion of efficiency.

**Keywords:** Internal Control System. Risk Management. Efficiency.

Recebido: 01-07-2019

Aprovado: 16-08-2019

## 1 INTRODUÇÃO

As organizações públicas utilizam o controle governamental para atingir os objetivos institucionais, procurando mitigar os riscos inerentes a cada atividade por meio da implementação de mecanismos de controle. Dentre eles há o sistema de controles internos, conjunto de processos e atividades que possibilitam aumentar as possibilidades de alcançar objetivos institucionais e adaptar-se às possíveis mudanças. A busca por uma gestão de risco eficaz e conseqüentemente de um controle interno eficiente é uma das formas encontradas para reduzir incertezas quanto ao atingimento dos objetivos da gestão pública.

Diante da importância do controle, é notável que o gerenciamento de risco não é uma necessidade apenas para o setor privado, mas também para o setor público, pois este também está exposto ao risco. Diversos estudos, como Filho (2008), Soares (2013) e Santana (2010), vêm desenvolvendo pesquisas no sentido de apresentar a importância, os procedimentos e práticas de gestão do controle interno.

A discussão desse tema tem sido objeto não só de estudos acadêmicos como também de órgãos técnicos. Para a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (International Organization of Supreme Audit Institutions – Intosai) os gestores são responsáveis por estabelecer um ambiente de controle efetivo em suas organizações, pois o uso dos recursos governamentais faz parte dessa responsabilidade. Diante da necessidade de avaliação do desenho e do funcionamento do sistema de controle interno dos jurisdicionados, bem como da importância de se estabelecer e manter um controle interno efetivo e, conseqüentemente, um gerenciamento de risco eficiente, o Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE), por força da Resolução nº 01/2013 (TCE-CE, 2013), aderiu às Normas de Auditoria Governamental (NAG) e resolveu instituir a Instrução Normativa (IN) nº 03/2015 (TCE-CE, 2015), baseando-se na Resolução da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) nº 05/2014 (ATRICON, 2014), que dispõe sobre a autoavaliação de controle interno dos jurisdicionados. Estas normas contemplam princípios regeadores da atividade de auditoria nas Cortes de Contas, e estão em harmonia com as normas da Intosai.

Considerando o que dispõe as NAG nº 4201.1.4 e 4309.1, bem como a matriz de risco de que trata o artigo 8º da IN nº 01/2015, o TCE-CE tem utilizado o formulário de autoavaliação dos controles internos dos jurisdicionados, previsto na IN nº 03/2015, com o fim de avaliar os controles internos dos seus jurisdicionados, diante da importância do fortalecimento desses controles, com o fim de atingir os objetivos institucionais

e conseqüentemente gerar um ganho de eficiência organizacional. Diante deste cenário, tem-se como problema: quais aspectos evidenciam o controle interno como instrumento de eficiência dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, segundo a IN do TCE/CE nº 03/2015? Como possíveis respostas ao problema da pesquisa, as hipóteses desse estudo podem ser definidas como: Ho: a existência de uma metodologia de gestão de riscos bem definida não assegura a eficiência dos controles internos; e H1: a existência de uma metodologia de gestão de riscos bem definida assegura a eficiência dos controles internos.

Visando responder à questão de pesquisa, estabeleceu-se como objetivo geral estudar a estrutura de controle interno dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, na perspectiva do Gerenciamento de Risco consoante a IN TCE-CE nº 03/2015. Em decorrência deste, os objetivos específicos são os seguintes: a) Levantar informações extraídas do instrumento de coleta do Tribunal de Contas do Estado do Ceará; b) Cotejar as informações apresentadas no formulário de autoavaliação do controle interno do TCE-CE, com os documentos previstos na IN 03/2015; e c) Identificar estatisticamente as especificidades das entidades jurisdicionadas do TCE-CE de acordo com a natureza jurídica.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Para Gil, Arima e Nakamura (2013), em termos abrangentes, controlar significa efetuar interferências no comportamento, processo ou sistema e verificar se o resultado é o esperado. Trata-se de um conceito aplicável a diversos contextos. Controle, portanto, só tem significado e relevância quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido e só faz sentido se houver riscos de que esse objetivo não venha a ser alcançado (TCU, 2009). Segundo Cavalcante, Peter e Machado

(2014), o controle pode ser compreendido como uma ferramenta histórica, originária desde os homens primitivos, que quando necessitavam “contar” seus rebanhos o faziam com o auxílio de pedras para controlar (acompanhar) cada cabeça de gado que passava em suas pastagens. Diante disso é possível constatar a evolução do controle que aconteceu por ser necessária ao homem.

O Estado presta contas à sociedade desde a era colonial; e com a Constituição Federal do Brasil de 1988, o processo de institucionalização de controles na gestão pública ficou mais evidente ao considerar nos artigos 70 a 75 a abrangência e a finalidade do controle. Segundo Meirelles (2011) os controles se classificam quanto à localização do órgão em: a) Controle Interno: adotados pelas próprias Unidades Administrativas, compreende o conjunto de normas, rotinas e procedimentos, com vistas a impedir o erro, a fraude e a ineficiência; b) Controle Externo: aquele que se realiza por órgão estranho à Administração responsável pelo ato controlado; c) Controle Social: é aquele exercido pelo povo, que tem a prerrogativa de questionar a legitimidade das contas públicas, nos termos da lei.

Logo, o controle exercido dentro do próprio órgão é denominado de Controle Interno. Quando exercido por um Poder sobre as condutas administrativas de outro, dá-se o Controle Externo. Já o controle utilizado para verificação da regularidade da atuação da administração por parte dos administrados, com o fim de impedir a prática de atos ilegítimos, lesivos à coletividade, é chamado Controle Social.

A Constituição Federal de 1988 trouxe relevantes alterações no tema controle da Administração Pública ao estabelecer que “o Controle da Administração Pública, será exercido pelo Congresso Nacional, mediante Controle Externo, e pelo sistema de Controle Interno de cada Poder: Executivo, Legislativo e Judiciário” (BRASIL, 1988, p. 55). Desse modo, conclui-se que o controle é um elemento indispensável à Administração Pública, pois quando bem utilizado assegura a conformidade dos atos ad-

ministrativos com a lei e com o interesse público.

Segundo Albuquerque, Medeiros e Feijó (2013, p. 401), “O Controle Externo é aquele realizado pelo Poder Legislativo, com o auxílio das cortes de contas, compreendendo também um conjunto de atividades, planos, métodos, e procedimentos estruturados e integrados”. A Administração pública, ao exercer suas funções, submete-se ao controle dos Poderes Legislativo e Judiciário, com o dever de exercer o controle sobre os seus atos. O Controle Externo exercido pelo Poder Legislativo abrange os aspectos políticos e financeiros das decisões administrativas, devendo, todavia, limitar-se rigorosamente às previsões contidas na Constituição Federal.

No Brasil, em cada um de seus Estados, foi criado um Tribunal de Contas como órgão de controle externo; esses órgãos constam da seção que trata da fiscalização contábil, financeira e orçamentária do capítulo sobre o Poder Legislativo tanto da Constituição Federal de 1988, como das constituições estaduais e do Distrito Federal. Como características dos Tribunais de Contas estão o processo decisório resolvido por colegiados, a vitaliciedade do seu quadro, os poderes jurisdicionais na instância administrativa e o poder coercitivo (ROCHA; QUINTIERE, 2011). Os Tribunais de Contas são chamados de órgãos “primários” ou “independentes” porque seu fundamento e estrutura encontram-se na própria Constituição Federal, e não se sujeita a qualquer tipo de subordinação hierárquica ou funcional a outras autoridades estatais (MAZZA, 2014).

Considerando a necessidade de disponibilizar referencial para que os Tribunais de Contas aprimorem os regulamentos, procedimentos e práticas de controle externo relativas ao Sistema de Controle Interno dos jurisdicionados, foram aprovadas pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON, 2014) as Diretrizes de Controle Externo Atricon nº 3204/2014, relacionadas à temática “Controle interno: instrumento de eficiência dos jurisdicionados”. Segundo a Resolução Atricon nº 05/2014, a institucionalização e implementação do Sistema de

Controle Interno não é somente uma exigência das Constituições Federal e Estadual, mas também uma oportunidade para dotar a administração pública de mecanismos que assegurem, entre outros aspectos, o cumprimento das exigências legais; a proteção do patrimônio público; e a otimização na aplicação dos recursos públicos, garantindo tranquilidade aos gestores e melhores resultados à sociedade (ATRICON, 2014).

O Controle Social adquiriu força jurídica no Brasil com a publicação da Constituição Federal de 1988, conhecida como Constituição Cidadã, que estabeleceu a descentralização e a participação popular como marcos no processo de elaboração das políticas públicas (CGU, 2012). O Controle Social é, portanto, a manifestação de uma consciência de pertinência e de responsabilidade solidária e coletiva.

O Controle Social é, portanto, a manifestação de uma consciência de pertinência e de responsabilidade solidária e coletiva. Ele pode ser entendido como a participação do cidadão na gestão pública, na fiscalização, no monitoramento e no controle das ações da Administração Pública. Trata-se de importante mecanismo de prevenção da corrupção e de fortalecimento da cidadania (CGU, 2012). É, portanto a relação do cidadão com a administração pública, com a finalidade de solucionar problemas e as deficiências sociais com mais eficiência.

Para Pires (2011), a participação social visa pressionar as instituições a serem mais ágeis e transparentes e também a propiciar um suporte de legitimidade às decisões de direção. Trata-se de instância política da comunidade de usuários de um serviço público.

A participação popular nas políticas públicas não é um ganho apenas para o Controle Externo, mas principalmente para o Controle Interno, visto que os mecanismos de Controle Social permitem, por si, que a Administração corrija ou evite inadequações nos seus atos ou omissões. Uma forma de incentivar o Controle Social é tornar as informações produzidas por essas instituições mais acessíveis à sociedade.

Segundo Attie (2011), o controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Com o advento da Lei nº 4.320/64, o Controle Interno foi separado do Controle Externo, sendo este de responsabilidade do Congresso Nacional e do Tribunal de Contas da União (TCU) e aquele de responsabilidade do próprio Governo. Ou seja, vinculados ao Poder Legislativo, os Tribunais de Contas auxiliam na realização do Controle Externo (independente do Controle Interno, exercido pela própria administração), consubstanciado na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública, incluídas ou mantidas com recursos públicos, no tocante à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas.

A Constituição de 1967 alterou a Lei nº 4.320/64 e introduziu as expressões Controle Interno e Controle Externo, apresentando a definição para as competências de seu exercício, e determinou que ao Poder Executivo incumbiu-se o Controle Interno, enquanto que o Externo coube ao Poder Legislativo.

A Constituição de 1988, considerando os aspectos sobre fiscalização e controle, representou um avanço, em decorrência da criação de sistemas de Controle Interno nos Poderes Legislativo e Judiciário e na determinação de que, junto com o Poder Executivo, esses sistemas fossem conservados de forma integrada.

Controle Interno é uma das formas mais eficazes de tornar a gestão pública mais efetiva, potencializando, dessa maneira, as Entidades Públicas. A complexidade e a pluralidade envolvidas no setor público, aliadas a um regime jurídico que estabelece princípios e normas para o funcionamento do Estado, tornam necessária a existência de mecanismos de con-

trole com o intuito de que um indivíduo possa cumprir sua finalidade, sem denegrir os princípios da administração pública (MARX, 2015). O Sistema de Controles Internos é criado pela própria gestão, visando assegurar que os objetivos organizacionais sejam atingidos, e compreende um conjunto de normas que estabelece práticas que contribuem para eficácia.

A necessidade de implantar e manter Controles Internos nas organizações está relacionada à sua importância, pois sua existência se torna essencial tanto para os administradores das entidades privadas como públicas, na medida que funciona como instrumento que proporciona o adequado gerenciamento dos negócios públicos. Para gerenciar riscos é necessário implantar Controles Internos.

O ambiente de controle se configura como base onde o risco é percebido e tratado. Ele costuma ser implementado pelo Sistema de Controle Interno, pois é função deste setor identificar e avaliar os riscos (ÁVILA, 2014). Diante do pensamento desses autores se observa que os controles devem ser constantemente revisados e aperfeiçoados para possibilitar continuidade e atingimento de todo o propósito das entidades. O zelo pelo controle interno objetiva melhorar a gestão pública, evitando fraudes, desperdícios, erros, excessos, tendo como reflexo a economia dos recursos públicos, e a promoção da confiança nos atos práticos pelos gestores na consecução dos objetivos organizacionais.

## 2.1 Controles Internos e gerenciamento de riscos no setor público

A aproximação entre Controles Internos e risco se tornou evidente em 1985 para evitar que escândalos relacionados à instituição de créditos (poupanças e empréstimos), nos EUA em 1980, voltassem a ocorrer. Em 1992, por meio de uma iniciativa privada de cinco grupos (American Accounting Association, The American Institute of Certified Public Accountants, The Financial Executives Institute, The Institute of Internal Auditors

e The Institute of Management Accountants (Controles Internos: modelo integrado), foi criado o Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Comitê das Organizações Patrocinadoras – Coso) (LUNA, 2011).

O Coso (1992) publicou critérios práticos, amplamente aceitos, para o estabelecimento de Controles Internos e para avaliação de sua efetividade. O modelo apresentado em julho de 1992, denominado *Internal Control: Integrated Framework*, também conhecido como Coso I, mudou o conceito tradicional de “controles internos” e chamou a atenção para o fato de que tinham de fornecer proteção contra riscos. Definiu o risco como sendo a possibilidade de um evento ocorrer e afetar de modo adverso o alcance dos objetivos da entidade (TCU, 2009).

Após um longo período, desde a publicação do Coso I em 1992, o Coso resolveu revisá-lo e em 2013 foi apresentada a estrutura atualizada, tendo em vista a necessidade de maior transparência e de maior responsabilidade quanto à integridade dos sistemas de Controles Internos corporativos. Com a nova elaboração apresentada pelo Coso, foram reorganizados os componentes integrados desta forma: ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; comunicação e o monitoramento.

O modelo *Enterprise Risk Management (ERM): Integrated Framework*, também conhecido como Coso II, foi criado em 2004, e definiu quatro categorias de objetivos comuns a praticamente todas as organizações: a) Estratégico; b) Operacional; c) Comunicação; e d) Conformidade. O ERM é representado no formato de uma matriz tridimensional que demonstra a integração dos elementos que o compõem, conhecida como cubo Coso II. Assim, a visão de todos os elementos do modelo mostra o contexto das ações da direção ao gerenciar os riscos da organização ao estabelecer uma sequência de eventos para a gestão do ambiente de controle de uma entidade, minimizando, assim, possíveis riscos. Em setembro de 2017, o principal conjunto de diretrizes para gerenciamento de riscos em empresas

foi revisto. Trata-se da nova versão, Coso ERM – *Integrating with Strategy and Performance*, a qual destaca a importância de considerar os riscos tanto no processo de estabelecimento da estratégia quanto na condução no desempenho da execução da organização. A primeira parte oferece uma perspectiva dos conceitos e aplicações atuais do *Enterprise Risk Management*. A segunda parte é o *Framework*, representado por uma espiral dupla, tal qual as moléculas de DNA. Essas colunas foram organizadas em cinco componentes que apresentam diferentes pontos de vistas e estruturas operacionais, abrangendo estratégias e tomadas de decisão: a) Cultura e Governança; b) Estratégia e Objetivo; c) Performance; d) Avaliação e revisão; e) Informação, comunicação e reporte. Abaixo desses temas, são distribuídos 20 princípios que devem nortear o gerenciamento de riscos.

O Controle Interno, a Gestão de Riscos e a Governança Pública tornaram-se importantes componentes do Controle Estatal. As mudanças ocorridas no cenário econômico, políticos, tecnológicos e sociológicos levaram a transformações e mudanças macro institucionais que afetaram a Administração Pública como um todo (Sousa et al. 2013, p. 2).

## 2.2 Entidades Jurisdicionadas

Dentre as funções desempenhadas pelos Tribunais de Contas está a de realizar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos da Administração Pública direta e indireta, estando sujeitas a esta fiscalização as empresas públicas e Sociedades de Economia Mista (SEM). Ao considerar que a pesquisa foi aplicada nessas entidades jurisdicionadas, cumpre defini-las melhor. A Administração Direta corresponde à prestação dos serviços públicos diretamente pelo próprio Estado e seus órgãos. Já a Administração Indireta está prevista no artigo 4º, inciso II, do Decreto-lei 200-1967 (BRASIL, 1967), compreendendo as seguintes entidades dotadas de personalidade jurídica própria:

autarquias, fundações públicas, empresas públicas e SEM. As autarquias foram criadas diretamente por lei específica, têm personalidade jurídica de direito público, desempenham função típica do Estado, seu patrimônio é considerado de natureza pública (BRASIL, 1988). De acordo com a Constituição Federal, as fundações têm sua criação autorizada por lei específica, e seu âmbito de atuação regulada por lei complementar. Possuem personalidade jurídica de direito privado, desempenham serviços públicos consistentes em atividades sociais, tais como pesquisa, proteção a patrimônio histórico e difuso etc. As SEM têm sua criação autorizada por lei específica, visto que seu surgimento ocorre com o registro em cartório de seus respectivos atos constitutivos (estatuto ou contrato social), sendo regidas por normas de Direito Privado, já que são meios de intervenção do Estado na economia, ou seja, as SEM, além de permitirem a exploração da atividade econômica pelo Poder Público, podem desempenhar serviços públicos em seu nome.

Desta forma, a revisão bibliográfica acerca do Controle, do Gerenciamento de Riscos (e sua aplicação no setor público) e das Entidades Jurisdicionadas reuniu considerações sobre o tema, permitindo formar a base necessária para aplicar a metodologia estabelecida na Seção 3, assim como subsidiar os resultados que serão demonstrados na Seção 4.

### **3 METODOLOGIA**

Com o fim de analisar o Controle Interno e o Gerenciamento de Riscos dos jurisdicionados do TCE-CE, foi escolhida a abordagem quantitativa, desenvolvida mediante análise descritiva dos dados e elaboração de um modelo econométrico para balizar as interpretações (KNECHTEL, 2014). Além disso, trata-se de uma pesquisa aplicada quanto à natureza e descritiva quanto aos objetivos (APPOLINÁRIO, 2011).

O estudo foi realizado no TCE-CE. E a ele, no exercício do Controle Externo, compete, dentre outras atribuições, auxiliar a Assembleia Legislativa do Estado – como previsto na Constituição Estadual –, apreciar e emitir parecer prévio sobre as contas do Governador do Estado do Ceará e dos órgãos e entidades sob a jurisdição do Tribunal. O TCE adotou, no exercício de suas atividades de controle, as Normas de Auditoria Governamental (NAG), que contemplam princípios básicos que regem a atividade de auditoria dos Tribunais de Contas em todas as suas modalidades.

O universo da pesquisa é composto pelas 106 unidades administrativas estaduais e 184 unidades administrativas municipais jurisdicionadas do TCE, responsáveis por gerir os recursos públicos e prestar contas. A amostra selecionada foi composta por 61 dessas unidades, pois em 2015 duas delas foram extintas – o Conselho Estadual de Desenvolvimento Econômico (Cede) e o Conselho de Políticas e Gestão do Meio Ambiente (Conpam) –, e em 2017, o Tribunal de Contas dos Municípios (TCM). Além desses órgãos não foram considerados para a pesquisa 31 fundos, que por sua natureza jurídica não possuem personalidade jurídica própria, bem como os 184 municípios recém-incorporados e seus Poderes Legislativos (184 Câmaras Municipais) por não terem sido abrangidos pela IN nº 03/2015 do TCE-CE. A composição da amostra é de 39 órgãos, 9 Autarquias, 9 SEM, 3 Fundações e 1 Empresa Pública.

Ressalta-se que para fins de análise dos resultados a Empresa Pública foi agrupada às SEM, visto ter apenas uma Entidade com essa natureza jurídica e os resultados encontrados não seriam significativos se comparados ao do restante da amostra. Cumpre destacar que os jurisdicionados são responsáveis pelo preenchimento do formulário de autoavaliação de controle interno, o qual se constituiu instrumento para análise dos resultados.

Como instrumento de coleta de dados utilizou-se o formulário de autoavaliação de Controle Interno, criado pelo TCE-CE na forma estabelecida pela Resolução Atricon nº 05/2014 (ATRICON, 2014), na qual

são avaliados pontos como: ambiente de controle; avaliação de risco; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento, aplicado no ano de 2016. O instrumento visa promover uma avaliação da estrutura de Controle Interno implantado nas entidades estaduais cujas informações trazidas pelos jurisdicionados têm natureza declaratória, e estão sujeitas à comprovação pelo Tribunal a qualquer momento. Cada entidade preencheu o formulário de autoavaliação de acordo com a situação que se encontrava no final do exercício objeto do exame. O formulário de autoavaliação foi associado a uma escala do “tipo Likert” de 4 pontos, no qual havia as opções: a) Nunca; b) Raramente; c) Com frequência; e d) Sempre. No campo “evidências”, os jurisdicionados devem indicar os documentos que demonstram o cumprimento do respectivo quesito, de acordo com a nota dada, pelo qual é realizada uma análise pelos Auditores de Controle Externo desse Tribunal. Diante disso, de forma complementar, utilizou-se análises realizadas pelos Auditores, nos documentos enviados pelos gestores, com o fim de se obter comprovação das evidências.

Este estudo foi baseado na análise das respostas dadas pelos jurisdicionados no preenchimento do formulário de autoavaliação. Inicialmente, procurou-se definir quais variáveis seriam utilizadas na pesquisa. Em seguida, com o fim de se explicar os dados obtidos, optou-se um modelo de regressão, o qual se ajustou às informações do formulário, tomando como variável explicativa a “natureza jurídica das entidades analisadas” e a “resposta dada a cada bloco de questão”. Por fim, foi realizada análise dos documentos encaminhados pelos jurisdicionados como forma de evidência, objetivando, assim, embasar as notas da autoavaliação. Por meio do bloco de questões 1 (ambiente de controle das entidades), procurou-se analisar o ambiente de controle da organização, atentando para existência de aspectos que evidenciam que o meio é propício ao controle. A análise das informações levantadas foi obtida por intermédio dos indicadores selecionados, conforme detalhamento do Quadro 01.

Quadro 1: Ambiente de controle

INDICADORES	EVIDÊNCIAS
O planejamento estratégico está formalizado por meio de objetivos e metas.	Planejamento estratégico com objetivos e metas definidas.
Existem códigos formais de conduta e outras políticas que explicitam os referenciais éticos da instituição a todos.	Código de Ética ou documento similar.
A estrutura organizacional atualizada está formalmente estabelecida.	Organograma ou normativo que detalhe a estrutura do órgão
As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.	Documento descrevendo as funções e sua respectiva competências.
Os deveres e responsabilidades essenciais são divididos ou segregação entre diferentes pessoas para reduzir o risco de ocorrerem erros, desperdícios ou fraudes,	Documento que comprove a definição de controles -chaves e como um controle supervisionará o outro, demonstrando a segregação de funções.
A alta direção monitora a implementação das recomendações e determinações da auditoria interna, dos Controles Internos e Externos.	Documento de acompanhamento das determinações/recomendações.
Existe programa de educação continuada efetivamente executado com ações de capacitação orientadas para melhorar o desempenho dos servidores.	Programação periódicas de treinamento.
Durante o processo de contratação de colaboradores e preenchimento de cargos comissionados existem regras e controles para evitar privilégios.	Políticas de realização dos processos seletivos ou documento similar.
Os resultados das avaliações de desempenho são considerados para tomada de decisão por parte das chefias e são comunicados ao servidor mediante <i>feedback</i> .	Política de avaliação de desempenho ou documento similar.

Fonte: Instrução Normativa TCE nº 03/2015 (2015).

Em seguida, o bloco de questões 2 (avaliação de risco) buscou verificar se os riscos estão sendo gerenciados, se os gestores públicos estão definindo os níveis de riscos operacionais, de informação e conformidade com o que estão dispostos a assumir. Nos Quadros 2, 3, 4 e 5 detalham-se os indicadores de resultados, bem com as evidências a serem coletadas para análise dos resultados.

Quadro 2: Avaliação de risco

INDICADORES	EVIDÊNCIAS
É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência e impacto desses riscos, sua classificação e a consequente resposta ao risco.	Política de Gestão de Riscos ou documento similar.
Durante o processo de tomada de decisão gerencial, é considerado o diagnóstico de riscos.	Política de Gestão de Riscos ou documento similar.
Existe histórico, nos últimos 5 anos, de fraudes e perdas ocorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.	Documentos comprobatórios da(s) situação(ões) irregular(es).
Na ocorrência de indícios de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.	Processos de apuração da(s) situação(ões) irregular(es).

Fonte: Instrução Normativa TCE nº 03/2015 (2015).

Em relação aos procedimentos de Controle, apresentados no Quadro 3 e contemplados no bloco de questões 3, verificou-se, se estavam sendo implantados meios e procedimentos para assegurar que as respostas aos riscos estão sendo executadas de forma eficiente.

Quadro 3: Procedimentos de controle

INDICADORES	EVIDÊNCIAS
As políticas e ações de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da unidade estão formalizados (normas e manuais) e são amplamente disseminados nos diversos níveis da organização.	Manual de Controles Internos ou documentos similares.
Há políticas de segurança de informação formalmente definidas.	Políticas de segurança de informação ou documento similar.
Os ativos, recursos e registros vulneráveis são protegidos e salvaguardados por acesso restrito e controles físicos.	Item da política de segurança de informação que trata do assunto ou documento similar.
É realizado periodicamente inventário de bens e valores de responsabilidade da entidade, observando inclusive a sua adequada mensuração nos registros contábeis.	Inventário.

Existe plano de atividades de auditorias internas periódico, aprovado pela alta direção e efetivamente executado.	Plano de Auditoria ou documento similar.
---	--

Fonte: Instrução Normativa TCE nº 03/2015 (2015).

O bloco de questões 4, presente no formulário, foi analisado na perspectiva de que as informações relevantes são identificadas, colhidas e comunicadas a todos os níveis hierárquicos da organização, conforme consta no Quadro 4.

Quadro 4: Informação e comunicação

INDICADORES	EVIDÊNCIAS
As informações consideradas relevantes para o órgão são devidamente identificadas, documentadas, armazenadas.	Item de política de segurança de informação que trata do assunto ou documento similar.
O fluxo das informações e das comunicações está devidamente documentado, atende aos objetivos do órgão de forma tempestiva, e perpassa todos os níveis hierárquicos.	Mapeamento de processos ou documento similar.

Fonte: Instrução Normativa TCE nº 03/2015 (2015).

Por fim, por meio do bloco de questões 5, presente no formulário, foi verificado como é realizado o monitoramento, se, por meio de atividades gerenciais contínuas, avaliações independentes ou por uma combinação desses dois procedimentos.

Quadro 5: Monitoramento

INDICADORES	EVIDÊNCIAS
A estrutura de Controle Interno do órgão/entidade é periodicamente monitorada, para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.	Atas das reuniões periódicas de monitoramento ou documento similar.
Quando necessário, os gestores determinam ações corretivas com vistas ao aperfeiçoado da estrutura de Controle Interno do Órgão.	Resumo das ações corretivas adotadas ou documento similar.

Quadro 5: Monitoramento (continuação)

Existem padrões para medir periodicamente o desempenho da organização em relação a todos os seus objetivos e metas.	Indicadores de desempenho ou documento similar.
Quando necessário, os gestores determinam ações corretivas com vistas ao alcance de metas.	Resumo das ações corretivas adotadas ou documentos similares.

Fonte: Instrução Normativa TCE nº 03/2015 (2015).

Para medir a relação entre a “natureza da entidade” e os “blocos de questões” apresentados nos Quadros 1, 2, 3, 4 e 5 foi utilizado o modelo de regressão por meio do software estatístico JMP 13 from SAS e R 3.4.4.

$$Nota_{i,j} = \alpha + \sum_{i,j} N_i + B_{ij} + e_{ij} \text{ [Equação 2]}$$

O modelo ajustará às informações do questionário, tomando como variável explicativa a natureza jurídica das entidades analisadas e a resposta dada a cada bloco de questões. Desta forma, o modelo proposto se aproximará de um modelo teórico com a seguinte fórmula:

$$Nota_{i,j} = \alpha + \sum_{i,j} N_i + B_{ij} + e_{ij} \text{ [Equação 2]}$$

Em que  $\alpha$  é o valor de intercepto (ou média geral),  $N_i$  é nota média da  $i$ -ésima entidade analisada,  $B_{ij}$  é a nota média atribuída ao  $j$ -ésimo bloco de questões respondida pela  $i$ -ésima entidade e  $e_{ij}$  é o erro associado.

$i$  = Autarquia, Fundação, Órgão, SEM

$j$  = 1, 2, 3, 4, 5

$e_{ij}$  tem distribuição normal, com média 0 e desvio padrão 1, ou seja,  $e_{ij} \sim N(0,1)$

A seção seguinte apresenta os resultados obtidos por meio da aplicação deste modelo. Inicialmente, buscou-se realizar uma análise residual medida pela diferença entre os valores observados e os estimados pelo modelo, utilizando o teste de Shapiro-Wilks (usado preferencialmente para amostras reduzidas,  $n < 30$ ), em seguida utilizou-se estatísticas descritivas, conforme dados apresentados na seção que trata da análise dos

resultados. Complementarmente, foi examinada a análise feita pelos Auditores do TCE-CE dos documentos encaminhados pelos jurisdicionados, com a intenção de respaldar os resultados encontrados estatisticamente.

#### 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os resultados da pesquisa serão apresentados mediante a análise de cada parâmetro. Inicialmente, foi necessário fazer um ajuste nas notas, que a princípio variavam de 1 a 4 para um critério intuitivo de variação de 0 a 10, transformando os dados nominais em contínuos, conforme método abaixo.

$$Notaajustada = \left( \frac{Notaoriginal - 1}{3} \right) * 10,0 \text{ [Equação 1]}$$

Para comparar se as médias das notas das entidades, agora ajustadas conforme equação 1, possuem diferença significativas ou são todas estatisticamente iguais, optou-se por utilizar o método não-paramétrico de Kruskal-Wallis (teste utilizado para comparar três ou mais populações) ao nível de significância de 5%. Em seguida, foram comparados os níveis das médias por meio do teste de Wilcoxon, com a finalidade de observar quais entidades entre as Autarquias, Fundações, Órgãos e SEM possuem médias diferentes das demais.

Em seguida, utilizando um modelo de Análise de Regressão Linear, os dados foram ajustados a esta equação  $Nota_{i,j} = \alpha + \sum_{i,j} N_i + B_{ij} + \varepsilon_{ij}$  [Equação 2] que servirá de preditora ou explicativa para os dados da pesquisa. Por fim, para se analisar a adequa-

bilidade do modelo de Regressão encontrado, foram feitas as análises residuais e observada a medida de ajustamento do modelo ( $R^2$ ), que mostrou que o modelo proposto se ajustou adequadamente aos dados, uma vez que o valor explicativo foi de 75%.

Desta forma, tanto a atual como futuras sondagens de igual natureza podem ser avaliadas e comparadas ao modelo sugerido, a fim de julgar a evolução das notas obtidas, bem como construir indicadores e metas baseados nos valores previstos pelo modelo.

#### 4.1 Análise descritiva

Utilizou-se métodos de Estatística Descritiva para organizar, resumir e descrever os aspectos importantes dos dados coletados, bem como comparar as características entre dois ou mais conjuntos de dados.

Tabela 1: Descritivas das notas

Natureza	Bloco	Notas	Nota Original			Nota Ajustada			
			Média	Mínimo	Máximo	Média	Mínimo	Máximo	Desvio padrão
Autarquia	1	81	3,1	1	4	7,1	0	10	3,67
Autarquia	2	36	2,0	1	4	3,4	0	10	4,10
Autarquia	3	45	2,7	1	4	5,8	0	10	3,92
Autarquia	4	18	3,3	1	4	7,8	0	10	3,62
Autarquia	5	36	2,6	1	4	5,2	0	10	3,94
Fundação	1	27	2,7	1	4	5,7	0	10	3,56
Fundação	2	12	1,8	1	4	2,5	0	10	4,52
Fundação	3	15	2,6	1	4	5,3	0	10	4,33
Fundação	4	6	3,5	2	4	8,3	3,33	10	2,79
Fundação	5	12	2,7	1	4	5,6	0	10	4,34
Órgão	1	351	3,2	1	4	7,3	0	10	3,48
Órgão	2	156	2,7	1	4	5,7	0	10	3,74
Órgão	3	195	2,8	1	4	6,1	0	10	3,90
Órgão	4	78	3,1	1	4	6,9	0	10	3,66
Órgão	5	156	2,7	1	4	5,6	0	10	3,98
SEM	1	90	3,4	1	4	7,9	0	10	3,26
SEM	2	40	2,7	1	4	5,7	0	10	4,22
SEM	3	50	3,5	1	4	8,3	0	10	3,10
SEM	4	20	3,2	1	4	7,2	0	10	3,63
SEM	5	40	3,2	1	4	7,4	0	10	3,58

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

A Tabela 1 mostra os jurisdicionados do TCE-CE separados pela natureza jurídica, quantidade de respostas referente a cada grupo, bem como a média referente à quantidade de respostas original e a coluna da média das notas ajustadas. Por meio da análise dessa tabela é possível constatar que os blocos de questões, presentes no formulário do Controle Interno, que obtiveram os melhores desempenhos, foram os de número 1 e 4, no que se refere às Autarquias, Fundação e Órgãos. Já em relação à SEM, apenas o bloco de questão 2 se apresentou um pouco abaixo da média dos demais.

Tabela 2: Descritivas bloco de questão

Bloco	N	Nota Ajustada			
		Média	Mínimo	Máximo	Desvio padrão
1	549	7,29	0	10	3,49
2	244	5,23	0	10	4,02
3	305	6,37	0	10	3,88
4	122	7,13	0	10	3,59
5	244	5,81	0	10	3,97

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

A Tabela 2 apresenta a média das notas dos respondentes, quando da análise dos níveis dos blocos de questões, já considerando as questões ajustadas. Diante disso, é possível verificar que os blocos de questões que apresentaram melhor desempenho foram 1 (ambiente de controle) 4 (informação e comunicação). Observa-se menor desempenho no 2 (avaliação de risco) e o no 5 (monitoramento).

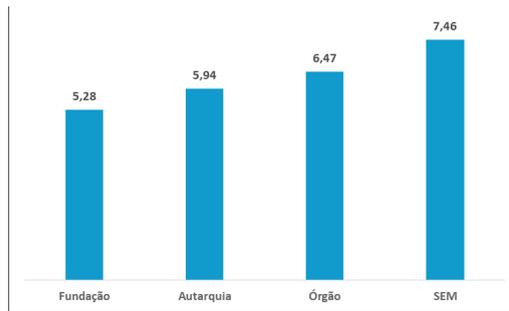
Tabela 3: Descritivas por natureza da entidade avaliada

Natureza	N	Nota Ajustada			
		Média	Mínimo	Máximo	Desvio padrão
Autarquia	216	5,94	0	10	4,05
Fundação	72	5,28	0	10	4,14
Órgão	936	6,47	0	10	3,78
SEM	240	7,46	0	10	3,57

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

A Tabela 3 indica a média da quantidade de informações que foram analisadas por grupo de jurisdicionados, a saber: Média, Mínimo, Máximo e o Desvio padrão já considerando as questões ajustadas, conforme disposto no Gráfico 1.

Gráfico 1 – Notas médias ajustadas por natureza das entidades



Fonte: Elaborado pelos autores (2018).

Nota: SEM: sociedades de economia mista.

Analisando-se o Gráfico 1, é possível inferir que dentre as entidades jurisdicionadas do TCE-CE, as que obtiveram as melhores notas foram as Sociedades de Econômica Mista, ou seja, quanto maior a nota, melhor o Controle Interno. Em relação às demais, no entanto, cumpre ressaltar que estatisticamente a variação apresentada entre elas é insignificante a ponto de constatar que todas estão no mesmo nível, conforme comparação de médias analisadas na próxima subseção.

#### 4.2 Comparação de médias

As médias das notas ajustadas variaram de 5,28 para as Fundações a 7,46 para as SEM. Para verificar se existem diferenças significativas entre os níveis médios alcançados entre as Entidades, foi utilizado o teste não-paramétrico de Kruskal-Wallis, ao nível de 5%, conforme Tabela 4.

Tabela 4: Teste de Kruskal-Wallis

<b>Estatística</b>	<b>G.L</b>	<b>p-valor</b>
27,1702	3	< 0,0001

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

Ressalta-se que o teste de Kruskal-Wallis se mostrou significativo ao nível de 5%. Ou seja, há pelo menos um nível de nota entre as entidades que se diferencia das demais. Para saber em qual das Entidades está a diferença, adentrou-se nas notas para compará-las. Para isso, foi aplicado o teste de comparação múltipla de Wilcoxon, conforme resultado constante na Tabela 5.

Tabela 5: Teste de Comparação múltipla de Wilcoxon

<b>Natureza</b>	<b>Natureza</b>	<b>p-valor</b>
SEM	Fundação	0,0001*
SEM	Autarquia	0,0001*
Órgão	Fundação	0,0508
SEM	Órgão	0,0019*
Autarquia	Fundação	0,5743
Órgão	Autarquia	0,2527

(\*) Valores significativos ao nível de 5%.

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

Conforme se observa na Tabela 5, o teste de comparação múltipla evidenciou que, com exceção das SEM, todas as outras entidades mostram níveis iguais de respostas, ou seja, mesmo que matematicamente as notas constantes no Gráfico 1 se mostrem diferentes, estatisticamente as notas das fundações, dos órgãos e das autarquias são iguais. Destaca-se, portanto, as SEM com as maiores médias e estatisticamente diferentes das demais entidades, conforme resumo na Tabela 6.

Tabela 6: Posições finais por nível da média

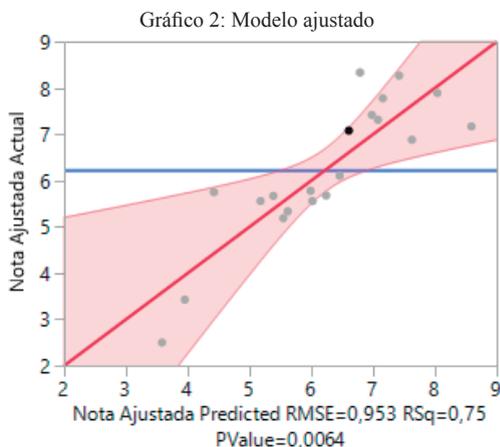
<b>Entidade</b>	<b>Posição</b>	<b>Média</b>
SEM	1º	7,46
Órgão	2º	6,47
Autarquia	2º	5,94
Fundação	2º	5,28

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

Ressalta-se que o fato das notas das SEM terem se destacado em relação às demais, deve-se em parte ao fato dessas Entidades, além da necessidade da composição entre os interesses dos acionistas privados, que são parcela de seus financiadores; e dos dirigentes, responsáveis pela gestão da estatal, terem sido criadas também para realizar interesses coletivos, sendo orientadas segundo o § 1º do artigo 27 da Lei 13.303/2016 (Lei das Estatais). Logo, por estarem sujeitas a interesses potencialmente divergentes entre si – Estado, sociedade civil, e os dos sócios privados –, precisam manter uma estrutura de controle complexa e bem organizada para que possa atender a todos os interessados.

#### 4.3 Análise das respostas pelo Modelo de Regressão

Por meio do Método de Mínimos Quadrados, os parâmetros foram estimados conforme o modelo constante no Gráfico 2 e as estimativas apresentadas na Tabela 9.



Fonte: Elaborado pelos autores (2018).

Conforme Gráfico 2, o modelo de regressão construído conseguiu um poder de explicação de 75% de toda a variância ( $R^2 = 0,75$ ).

Tabela 7: Análise de Variância (Anova)

Fonte de Variação	G.L	Soma de quadrados	F	p-valor
Natureza da entidade	3	9,104621	3,3417	0,0459*
Bloco	4	23,97146	6,5988	0,0048*

(\*) Valores significativos ao nível de 5%.

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

Conforme a Anova, as duas variáveis explicativas (natureza da entidade e bloco) são significativamente importantes para o modelo que é construído (p-valores  $< 0,05$ ). Sendo assim, estas podem ser utilizadas como variáveis preditoras (explicativas) das notas. O modelo de regressão pode ser explorado como uma ferramenta para a entidade construir indicadores e metas, por intermédio do qual tanto se pode explicar como fazer previsões.

### 4.3.1 Análise residual

Conforme se estabelece numa análise de regressão os valores residuais ( $e_{ij}$ ) que correspondem à diferença entre os valores observados e os estimados pelo modelo, devem seguir distribuição Normal, com média 0 e variância 1. Para se verificar tal pressuposto, foi utilizado o teste de Shapiro-Wilk, conforme se observa na Tabela 8.

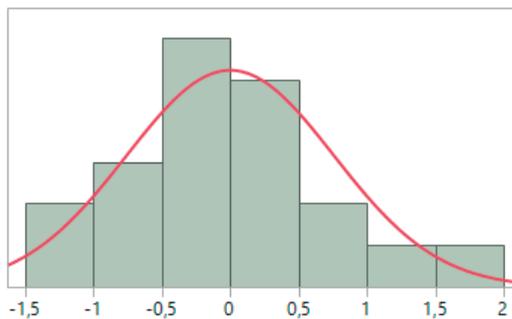
Tabela 8: Teste de Shapiro Wilk

<b>W</b>	<b>p-valor</b>
0,977841	0,9033

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

Conforme observado no Gráfico 8, o teste de Shapiro-Wilk mostrou ( $p\text{-valor} > 0,05$ ). Pode-se concluir que os valores residuais do modelo seguem distribuição Normal, ou seja  $e_{ij} \sim N(0,1)$ . Com isso se confirma o pressuposto e indica o adequado ajuste do modelo de regressão aos dados, conforme representado por meio do Histograma dos resíduos no Gráfico 3.

Gráfico 3: Histograma dos resíduos



Fonte: Elaborado pelos autores (2018).

### 4.3.1 Resultados do modelo

Dado o adequado ajuste do modelo, tem-se os valores de estimativas para a Equação 2, apresentados na Tabela 9.

Tabela 9: Estimativas para os parâmetros do modelo

<b>Termo</b>	<b>Estimativa</b>
Intercepto	6,23
Autarquia	-0,38
Fundação	-0,75
Órgão	0,09
SEM	1,05
Bloco 1	0,76
Bloco 2	-1,90
Bloco 3	0,14
Bloco 4	1,31

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

Analisando o modelo de regressão, observa-se que todas as entidades seguem uma distribuição de notas com médias geral em torno de 6,23 (intercepto). O fato da natureza jurídica ser Autarquia (-0,38) ou Fundação (-0,75) implica em um desvio negativo em relação a essa média geral. Já para as SEM ocorre o contrário: as notas são desviadas positivamente em relação ao intercepto, aumentando a média geral em 1,05 pontos. O mesmo acontece para os Órgãos, mas de forma sutil. Em relação aos blocos de questões, ocorre a seguinte situação: as notas registradas no bloco 2 (avaliação de risco) e bloco 5 (monitoramento) desviam a média geral para baixo, já as notas registradas nos blocos 1 (ambiente de controle), 3 (procedimentos de controle) e 4 (informação e comunicação) desviam a média para cima. É interessante analisar a dinâmica e a natureza desses

desvios, para de entender o motivo e sugerir mudanças específicas, com o objetivo de melhorar o desempenho de cada entidade em cada bloco analisado. Assim, para entender como, por exemplo, entidade *Autarquia* será pontuada no bloco de questões 3, tem-se a seguinte fórmula, em substituição à Equação 1:  $Nota_{(Autarquia,3)} = 6,23 - 0,38 + 0,14 = 5,99$ . Seguindo a equação estimada, tem-se então os valores gerados pelo modelo para cada tipo de entidade analisada e para cada nível de bloco de questão.

Tabela 10: Estimativa do modelo

Entidade	Bloco	Nota ajustada	Estimativa	Resíduo
Autarquia	1	7,08	6,61	0,47
	2	3,43	3,95	-0,53
	3	5,78	5,99	-0,21
	4	7,78	7,16	0,62
	5	5,19	5,55	-0,36
Fundação	1	5,68	6,24	-0,56
	2	2,50	3,58	-1,08
	3	5,33	5,62	-0,28
	4	8,33	6,79	1,55
	5	5,56	5,18	0,38
Órgão	1	7,31	7,08	0,24
	2	5,75	4,42	1,33
	3	6,10	6,46	-0,35
	4	6,88	7,63	-0,75
	5	5,56	6,02	-0,46
SEM	1	7,89	8,04	-0,15
	2	5,67	5,38	0,28
	3	8,27	7,42	0,85
	4	7,17	8,59	-1,42
	5	7,42	6,98	0,44
<b>Média</b>		<b>6,23</b>	<b>6,23</b>	<b>0,00</b>

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

Desta forma, tanto a atual como as futuras sondagens de igual natureza podem ser avaliadas e comparadas com o modelo sugerido com o fim de julgar a evolução das notas obtidas, bem como construir indicadores e metas baseados nos valores previstos pelo modelo. Por meio da cons-

trução de um valor padrão (6,23) foi possível medir o comportamento de cada órgão, conforme informações presentes na Tabela 10. Por exemplo, em relação ao bloco 1 das SEM, espera-se uma nota em torno de 8,04. Em decorrência dos achados da Tabela 9, os blocos 2 (avaliação de risco) e 5 (monitoramento) merecem maior atenção, pois a análise de regressão apontou que tais blocos tendem a diminuir o resultado final esperado das notas. Esta atenção se materializa na etapa do monitoramento. Para um direcionamento mais detalhado do que costuma ocorrer dentro dos blocos, foram analisados os subitens que compõem cada um, a fim de direcionar mais assertivamente futuras intervenções necessárias para garantir uma melhor avaliação e enfatizar seus pontos mais significativos. Para tanto, as notas ajustadas dentre cada subitem foram analisadas por meio do método de Kruskal-Wallis ao nível de significância de 5%, conforme Tabelas 11 e 12. Como o resultado do método foi significativo, ou seja, rejeitada a hipótese nula de que as notas médias de cada um dos subitens são iguais, foi feito também o teste de comparação múltipla de Wilcoxon (Tabelas 13 e 14), para observar quais dos subitens diferem significativamente dos demais.

Tabela 11: Teste de Kruskal-Wallis aplicado ao subitem 2

<b>Estatística</b>	<b>G.L</b>	<b>p-valor</b>
47,9701	3	< 0,0001

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

Tabela 12: Teste de Kruskal-Wallis aplicado ao subitem 5

<b>Estatística</b>	<b>G.L</b>	<b>p-valor</b>
12,759	3	0,0052

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

Os testes mostraram-se significativos ao nível de 5%. Ou seja, pode-se afirmar que há pelo menos um nível de nota entre os subitens que se diferencia dos demais. Para compreender em qual está a diferença, foi feito o teste de comparação múltipla de Wilcoxon.

Tabela 13: Teste de Comparação múltipla de Wilcoxon aplicado ao subitem 2

<b>Subitem</b>	<b>Subitem</b>	<b>p-valor</b>
2.4	2.2	< 0,0001*
2.4	2.1	< 0,0001*
2.4	2.3	< 0,0001*
2.3	2.2	0,1959
2.3	2.1	0,2743
2.2	2.1	0,7825

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

Conforme consta na Tabela 13, o teste de Wilcoxon apontou que entre os níveis de notas que compõem o subitem avaliação de risco, apenas o item 2.4 (na ocorrência de indícios de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos) se mostrou significativamente diferente dos demais, obtendo a maior média. Os demais subitens se mostraram estatisticamente iguais e com menores notas, conforme informação apresentada na Tabela 14.

Tabela 14: Comparação entre as médias dos subitens

<b>Subitem</b>	<b>Comparação</b>	<b>Média</b>
2.4	A	8,14
2.3	B	4,86
2.1	B	4,04
2.2	B	3,88

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

Deste ponto de vista, ao buscar melhorar a nota para o bloco de questões 2, os esforços devem ser concentrados apenas nos subitens: a) É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos processos estratégicos, bem como a identificação da sua probabili-

dade de ocorrência e impacto, sua classificação e a consequente resposta ao risco; b) Durante o processo de tomada de decisão gerencial, é considerando o diagnóstico de riscos, comentado no item 2.1; e c) Existe histórico, nos últimos 5 anos, de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade. Ao tratar-se dos subitens do bloco 5 (monitoramento), conforme demonstra a Tabela 15, o teste de Wilcoxon mostrou que entre os subitens 5.3 (existem padrões para medir periodicamente o desempenho da organização em relação a todos os seus objetivos e metas) e 5.4 (quando necessário, os gestores determinam ações corretivas com vistas ao alcance de metas) obtiveram notas médias diferentes das do subitem 5.1 (a estrutura de controle interno do órgão/entidade é periodicamente monitorada, para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo).

Tabela 15: Teste de Comparação múltipla de Wilcoxon aplicado ao subitem 5

<b>Subitem</b>	<b>Subitem</b>	<b>p-valor</b>
5.4	5.1	0,0027*
5.3	5.1	0,0039*
5.4	5.2	0,0635
5.3	5.2	0,0734
5.2	5.1	0,2429
5.4	5.3	0,993

(\*) Valores significativos ao nível de 5%.

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

As demais comparações não se mostraram estatisticamente significativas, ou seja, possuem em média, a mesma avaliação, de acordo com a Tabela 16.

Tabela 16: Comparação entre as médias dos subitens

<b>Subitem</b>	<b>Comparação</b>	<b>Média</b>
5.4	A	6,72
5.3	A	6,67
5.2	A B	5,36
5.1	B	4,48

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

Assim sendo, apenas o subitem 5.1 merece mais atenção do ponto de vista que sua média foi a mais baixa e colaborou para que a nota do bloco 5 (monitoramento) apresentasse média inferior aos demais blocos. Em segundo nível de atenção, os esforços podem ser direcionados ao subitem 5.2 (quando necessário, os gestores determinam ações corretivas com vistas ao aperfeiçoamento da estrutura de controle interno do Órgão), uma vez que este não se mostrou estatisticamente diferente do subitem 5.1 e apresentou maior dispersão de notas. Observados os resultados e considerando que as principais deficiências apresentadas estão relacionadas a “Avaliação do Risco e ao Monitoramento” e no que concerne às Entidades, as que precisariam de uma maior atenção são: as “Autarquias”, seguidas das “Fundações” dos “Órgãos”. Entende-se, pois, que a partir desses achados será possível buscar, de forma pontual, melhorar os pontos apresentados e, conseqüentemente, o controle dessas entidades. Ressalta-se que, depois de observados os resultados e considerando que o foco do estudo se concentrou nas notas de autoavaliação apresentadas pelos jurisdicionados no ano de 2016, complementarmente foi realizada análise pelos Auditores de Controle Externo do TCE-CE nos documentos enviados pelos gestores para fins de comprovação (evidências), na qual constatou-se que dentre os blocos de questões que obtiveram um melhor desempenho entre as entidades jurisdicionadas está o ambiente de controle, devido à existência de

um planejamento estratégico e de um código de conduta que explicam os referenciais éticos da instituição.

Em relação aos procedimentos de controle observou-se que o ponto forte é a existência de política de segurança de informação formalmente definida e a existência de acesso restrito e controles físicos objetivando a proteção dos ativos e dos recursos. Já em relação à informação e comunicação, constatou-se que o fluxo das comunicações está devidamente documentado, atendendo aos objetivos do órgão de forma tempestiva, perpassando por todos os níveis hierárquicos. No que se refere aos blocos de questões que apresentaram maior deficiência entre as entidades jurisdicionadas do TCE-CE está a avaliação de risco, pois não foi possível inferir a existência de diagnóstico dos riscos envolvidos nos processos estratégicos, nem a identificação da probabilidade de ocorrência e impacto deles, além de não ser considerado durante o processo de tomada de decisão gerencial, seu diagnóstico. Quanto ao Monitoramento, observou-se após a análise realizada pelos Auditores a ausência de um monitorado periódico que pudesse avaliar a validade e qualidade do controle interno ao longo do tempo, bem como ausência de ações corretivas para o aperfeiçoamento desse controle. Logo, ao se considerar a análise dos Auditores, é possível inferir a necessidade de funcionamento dos cinco elementos presentes nos blocos de questões (ambiente de controle, avaliação de risco, procedimento de controle, informação e comunicação e monitoramento), para que se possa alcançar uma melhor eficiência.

## 5 CONCLUSÃO

Em resposta à questão de pesquisa, que indagou acerca dos aspectos que evidenciam o controle interno como instrumento de eficiência dos Jurisdicionados do TCEstado-CE, segundo sua IN nº 03/2015, pode-se

afirmar que as evidências obtidas por meio da análise documental realizada pelos Auditores de Controle Externo, constataram, no quis diz respeito ao ambiente de controle, que no caso das SEM, entidade que apresentou o melhor desempenho, há a presença de planejamento estratégico e de estrutura organizacional bem definida, na qual são delineados responsabilidades, competências e limites da autoridade. Já em relação aos demais jurisdicionados se observou a existência de um código de ética interno e de programas de educação continuada, que tendem a aumentar a eficiência.

Quanto à Avaliação de Risco, demonstrada por meio de análise estatística, um dos blocos de questões que apresentaram maior deficiência dentre as Autarquias, Fundações e Órgãos, observou-se que esse resultado se deu pela falta de um documento que comprovasse a existência de uma Política de Gestão de Riscos capaz de identificar a probabilidade de ocorrência e impacto dos Riscos, ao contrário do que ocorre nas SEM, em que as evidências comprovaram existência de uma Política de Gestão de Riscos responsável por identificar os riscos que possam ameaçar o cumprimento dos objetivos da organização, com aumento da eficiência.

Em relação ao bloco de questões denominado procedimentos de controle, demonstrado por meio de análise estatística como um dos blocos que desviam as notas para cima. Os Auditores do TCE-CE constataram que o destaque desse bloco se deveu ao fato das Fundações, Autarquias e Órgãos, apresentarem, dentre os procedimentos de controle, uma política de segurança da informação e um sistema de controle para os ativos. E que no caso das SEM, além dos procedimentos presentes nas demais entidades, possuem um Manual de Controle Interno e outros documentos similares, responsáveis pela implantação das políticas e ações de natureza preventiva e de detecção, diminuindo os riscos e facilitando o alcance dos objetivos da entidade, o que gera maior eficiência.

Outro bloco de questões que se apresentou estatisticamente relevante no Controle Interno dos jurisdicionados é o da informação e comunicação. A análise realizada pelos Auditores comprova que o resultado

apresentado pela estatística desse deu por todas as entidades jurisdicionadas identificarem, documentarem e armazenarem as informações relevantes, contribuindo assim para o aumento da eficiência.

No caso do monitoramento, notou-se a necessidade de aperfeiçoamento por causa de ausência de ações corretivas para melhorar a estrutura de Controle Interno das Fundações, Autarquias e Órgãos. No caso das SEM, observou-se que os gestores determinam ações corretivas com vista ao alcance dos objetivos institucionais e realizam o monitoramento com o objetivo de acompanhar o desempenho da organização em relação a todos os seus objetivos, fortalecendo assim a eficiência.

Todos os pontos abordados evidenciam o Controle Interno como instrumento de eficiência dos jurisdicionados em alguns aspectos. Os resultados das análises permitem inferir que apesar dessas entidades terem no contexto institucional a atribuição de garantir a efetividade das políticas públicas, não reúnem na estrutura de Controles Internos a abrangência requerida para este fim, pois os Controles Internos proporcionam eficiência quando os cinco elementos da gestão de risco (ambiente de controle, avaliação de riscos, atividade de controle, informação e comunicação e monitoramento) estão presentes e funcionando conforme planejado.

Aceita-se, portanto, a hipótese previamente levantada na pesquisa, qual seja a existência de uma metodologia de gestão de riscos bem definida assegura a eficiência dos controles internos, pois nota-se que as entidades jurisdicionadas não estão maduras no que diz respeito à gestão de riscos. Muito embora alguns procedimentos sejam robustos, ainda não refletem a aplicação plena da gestão de risco, visto que para alcançar isto o processo deveria estar em pleno funcionamento desde o ambiente de controle e se estender até o monitoramento.

A pesquisa de Soares (2013) corrobora com os resultados da presente pesquisa, visto que independentemente de ser uma instituição pública ou privada o Controle Interno e o Gerenciamento de Risco tornam-se

indispensáveis diante das incertezas que podem prejudicar a eficiência das organizações. Da mesma forma, as pesquisas de Filho (2008) e Santana (2010) apontam para relação entre Controle Interno e eficiência e confirmam que há necessidade que estes sejam resultado apropriado de uma metodologia de gestão de riscos.

Por fim, nessa pesquisa será possível buscar de forma pontual a melhoria dos pontos apresentados e, conseqüentemente, do controle das entidades jurisdicionadas do TCE-CE. Acredita-se que os resultados deste estudo tenham contribuído para enfatizar a importância dos Controles Internos, como forma de fortalecer os mecanismos já utilizados, evitando erros e atendendo às demandas sociais.

Conclui-se que o sistema de Controle Interno desde que, em conformidade com uma metodologia reconhecida em termos de gestão de risco, é efetivamente um instrumento de eficiência para os jurisdicionados do TCE-CE, por proporcionar meios para que os objetivos institucionais sejam cumpridos, o que minimiza os riscos de erros e irregularidades e contribui para a promoção da eficiência.

Os limites a esta pesquisa residem no fato de compreender apenas a realidade do estado do Ceará, podendo, todavia, ser referência para realização de outras pesquisas que visem o conhecimento e o aperfeiçoamento dos controles internos, em jurisdicionados de outros Tribunais de Contas.

## REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, C.; MEDEIROS, M.; FEIJÓ, P. H.. **Gestão de finanças públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal**. 3. ed. Brasília, DF: Gestão Pública, 2013. V. 1.

APPOLINÁRIO, F. **Dicionário de Metodologia Científica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. **Resolução nº 5 de 2014, de 9 de agosto de 2014**. Aprova as diretrizes de controle externo referente à temática: controle interno: instrumento de eficiência dos Tribunais de Contas. Disponível em: <https://bit.ly/2ocp5xu>. Acesso em: 18 set. 2017.

ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ATRICON. **Resolução nº 5 de 2014**. Aprova as diretrizes de controle externo referente à temática “controle interno: instrumento de eficiência dos jurisdicionados”. Brasília, DF: Atricon, 2014. Disponível em: <https://bit.ly/2ITRw1X>. Acesso em: 18 set. 2017.

ÁVILA, M. D. G. Gestão de Riscos no Setor Público. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 12, n. 2, p. 179-198, 2014. Disponível em: <https://bit.ly/2kj-qTmX>. Acesso em: 17 ago. 2019.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988, atualizada até a Emenda Constitucional nº 39, de 19 de dezembro de 2002. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, suplemento, 27 fev. 1967. Disponível em: <https://bit.ly/1g1YHe7>. Acesso em: 13 ago. 2019.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Controle Social. Orientações aos cidadãos para participação na gestão pública e exercício do controle social.** Coleção Olho Vivo. Brasília DF: CGU, 2012. Disponível em: <https://bit.ly/2p3KTvL>. Acesso em: 22 nov. 2015.

COSO. **Internal control:** integrated framework. Durham: Coso, 1992.

COSO. **Enterprise risk management:** integrating with strategy and performance. [Durham]: Coso, 2017.

FILHO, A. J. A importância do controle interno na administração pública. **Revista Diversa**, [s. l.], n. 1, p. 85/99, jan./jun. 2008.

GIL, A. L.; ARIMA, C. H.; NAKAMURA, W. T. **Gestão:** controle interno, risco e auditoria. São Paulo: Saraiva, 2013.

KNECHTEL, M. R. **Metodologia da pesquisa em educação:** uma abordagem teórico-prática dialogada. Curitiba: Intersaberes, 2014.

LUNA, A. **Implantando governança ágil.** São Paulo: Brasport, 2011.

MARX, C. A. **A CGU e a dualidade do papel do controle interno no Brasil.** 2015. Dissertação (Mestrado em Gestão e Políticas Públicas) – Escola de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2015.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro.** 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MAZZA, A. **Manual de direito administrativo.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. **Manual de auditoria governamental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PIRES, A. K. Participação social em organizações públicas. In: CARDOSO JÚNIOR, J. C.;

PIRES, R. R. C. **Gestão pública e desenvolvimento**. Brasília, DF: Ipea, 2011. V. 6.

ROCHA, A. C.; QUINTIERE, M. M. R. **Auditoria governamental**. Curitiba: Juruá, 2011.

SANTANA, C. C. A. **O modelo gerencial do controle interno governamental**: as melhores práticas de Pernambuco. 2010. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2010.

SOARES, G. F. **Gestão de riscos operacionais e controles internos**. 2013. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas, Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2013.

SOUSA, K. C. O. NETO, M. F. ALMEIDA, C. **A importância da governança corporativa para gestão pública municipal**: MBA em Perícia Judicial e Auditoria. Goiânia: Ipecon, 2013.

TCE-CE. Instrução Normativa TCE nº 03/2015, 30 de novembro de 2015. Dispõe sobre a autoavaliação de controle interno dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado. **Diário Oficial do Estado**, Fortaleza, ano 2, n. 214, 30 dez. 2015.

TCE-CE. Resolução nº 01/2013, 19 de fevereiro de 2013. Dispõe sobre a adesão do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, às Normas de Auditoria Governamental – NAGs. **Diário Oficial do Estado**, Fortaleza, 19 fev. 2013.

TCU. **Critérios gerais de controle interno na administração pública**. Brasília, DF: TCU, 2009.

## Judicialização do controle externo: limite à atuação do Poder Judiciário sobre os atos do Tribunal de Contas

Judicialization of the external control: limit of the judiciary performance on the acts of the court of accounts

Maria Alice Pinheiro Nogueira Gomes<sup>1</sup>

### RESUMO

O trabalho objetiva discutir a interferência do Poder Judiciário na análise de atos administrativos oriundos do Tribunal de Contas, especialmente quando se questiona judicialmente o poder geral de cautela e os atos *inter-na corporis* da Instituição. Para tanto, utilizou-se de metodologia bibliográfica, baseada na análise doutrinária e jurisprudencial, sob a perspectiva do estudo da democracia, da separação de poderes e da função institucional dos Tribunais de Contas. Observa-se, especialmente por meio da apreciação das decisões do Supremo Tribunal Federal, Supremo Tribunal de Justiça e do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, que há, sim, elementos de judicialização das decisões dos Tribunais de Contas na democracia brasileira, e que, apesar das provocações ao pronunciamento do Judiciário, firme tem se mostrado o entendimento pátrio no sentido de proteger o mérito administrativo das decisões dos Tribunais de Contas, como se observa no julgamento do Mandado de Segurança nº 24.510-7/DF. Destarte, evidencia-se que não há dúvida quanto ao risco que o comportamento proativo do magistrado gera no Estado Democrático de Direito, pois ocorreria notório desequilíbrio das funções estatais, com a transferência do debate

---

<sup>1</sup> Mestre em Direito Constitucional Público e Teoria Política pela Universidade de Fortaleza (Unifor/Capes 6). Consultora Jurídica do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. Membro da Comissão de Estudos Constitucionais do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil no Ceará (OAB/CE). E-mail: alice.nogueira@tce.ce.gov.br

próprio da técnica de controle externo para o âmbito judicial, representando o Poder Judiciário instância ilegítima para apreciar demandas de mera insatisfação dos jurisdicionados, exceto em caso de descumprimento do princípio da legalidade.

**Palavras-Chave:** Democracia. Hermenêutica Constitucional. Judicialização. Tribunal de Contas.

## ABSTRACT

This paper aims to discuss the interference of the judiciary in the analysis of administrative acts originating from the Audit Court, especially when the general power of injunction (*poder geral de cautela*, in Portuguese) and the *interna corporis* acts of the institution are judicially questioned. For this purpose, we have used a bibliographic methodology based on doctrinal and jurisprudential analysis, from the perspective of the study of democracy, the separation of powers and of the institutional function of the Audit Courts. It is observed, especially through the assessment of the decisions of the Supreme Brazilian Federal Court, Superior Court of Justice and the Justice Court of the State of Ceará, that there are elements of judicialization of the decisions of the Audit Courts in Brazilian democracy, and that, despite the provocations to the pronouncement of the judiciary, the national understanding has showed itself firm in order to protect the administrative merit of the Audit Courts decisions, as observed in the judgment of the writ of security no. 24,510-7/DF. Therefore, it is evident the risk the proactive behavior of the magistrate generates in the democratic state of law (*Rechtsstaat*), because it would occur notorious imbalance of state functions, transferring the debate, typical of the technique of external control, to the judicial sphere, representing the judiciary as illegitimate instance to assess demands of mere dissatisfaction of the courts, except in case of non-compliance of the principle of legality.

**Keywords:** Democracy. Constitutional Hermeneutics. Judicialization. Audit Court.

Recebido: 02/07/2019

Aprovado: 02/09/2019

## 1 INTRODUÇÃO

O contexto interno no Brasil de 1890 era o de debate para a construção da nova perspectiva política, especialmente com o intuito de inaugurar a ordem republicana brasileira. Dentre os assuntos debatidos à época, registra-se a proposta de criação do Tribunal de Contas da União, por sugestão de Rui Barbosa, enquanto ministro da Fazenda do governo provisório de Deodoro da Fonseca. Dessa forma, instituiu-se o Decreto nº 966-A, cuja ementa consignava: “Crêa um Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos actos concernentes à receita e despesa da República” (BRASIL, 1890).

Posteriormente, constata-se a previsão da Instituição no âmbito da Constituição Republicana de 1891, que no artigo 89 previu:

É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso. Os membros deste Tribunal serão nomeados pelo Presidente da República com aprovação do Senado, e somente perderão os seus lugares por sentença (BRASIL, 1891).

O argumento predominante era de que “nenhuma instituição é mais relevante, para o momento regular do mecanismo administrativo e político de um povo, do que a lei orçamentária” (BARBOSA, 1891, p. 361). Dessa forma, tornava-se imperiosa a necessidade de criação de órgão detentor da função fiscalizadora dos recursos públicos.

Apesar dos esforços de Rui Barbosa e da previsão normativa, o Tribunal de Contas da União apenas iniciou suas atividades em 17 de janeiro de 1893, durante a presidência de Floriano Peixoto, que contava com Serzedello Corrêa como ministro da Fazenda. A demora da instalação, segundo o portal do Tribunal de Contas da União, foi o receio de que a instituição diminuísse os poderes do presidente, diante da atividade de fiscalização (DA CRIAÇÃO..., 2017).

A previsão institucional do Tribunal de Contas da União continuou nas Constituições seguintes, com alguns momentos de redução de autonomia durante as Cartas de 1937 e 1967. Mas foi a Constituição de 1988 que ampliou e especificou as funções da referida Corte de Contas e, ainda, reconheceu e previu, por simetria, a difusão de Tribunais de Contas estaduais, municipais e do Distrito Federal capazes de operacionalizar, igualmente, a fiscalização contábil, financeira e orçamentária (BRASIL, 1988).

Desde então, os Tribunais de Contas têm aprimorado o desenvolvimento de suas funções, no entanto observa-se constantemente o enfrentamento do desafio de se fazer reconhecer socialmente como instituição dotada de competência prevalente para julgar contas públicas, o que se significa refletir acerca da judicialização da função de controle externo.

Nesse sentido, este trabalho tem o objetivo de analisar o princípio da inafastabilidade do Poder Judiciário, especialmente quando é demandado para averiguar questões que envolvem o poder geral de cautela dos Tribunais de Contas. Percebe-se que os jurisdicionados, inconformados com as decisões administrativas proferidas pelas Cortes de Contas, recorrem ao Poder Judiciário como instância de reapreciação do mérito dos atos de fiscalização.

Diante dessas considerações, o questionamento inicial diz respeito ao limite do acesso à Justiça e da atuação jurisdicional: Seria possível afirmar que o acesso à Justiça é direito fundamental ilimitado? Como deve se portar o Judiciário diante de demandas que objetivem discutir temas em

apreciação ou já apreciados pelo Tribunal de Contas? Como tem se firmado a jurisprudência pátria?

A justificativa para este trabalho diz respeito ao aprimoramento do senso crítico, que é enriquecido diante do debate hermenêutico que surge no cenário jurídico brasileiro e suas consequências para a efetivação da segurança jurídica almejada em um Estado Democrático de Direito. Nesse contexto, insere-se, especificamente, o estudo sobre a rediscussão de mérito das decisões do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE) no Poder Judiciário.

A metodologia utilizada caracteriza-se como um estudo descritivo-analítico, desenvolvido através de pesquisa bibliográfica, por meio da consulta a livros, publicações especializadas, artigos e sítios eletrônicos, o que possibilitou fazer uma análise crítica acerca da postura do Judiciário diante de demandas que objetivam discutir do mérito dos atos administrativos proferidos pelo Tribunal de Contas.

No que tange à tipologia, classifica-se a pesquisa como pura, pois tem como propósito, simplesmente, a ampliação dos conhecimentos dos pesquisadores. Quanto à abordagem, é qualitativa, para que os pesquisadores alcancem um posicionamento próprio sobre o assunto, bem como busquem averiguar a temática desse trabalho nos casos concretos.

Quanto aos objetivos, a pesquisa é descritiva, por explicitar, classificar e esclarecer o problema apresentado, e exploratória, uma vez que procurará aprimorar ideias, ofertando maiores informações sobre a temática em foco.

O primeiro capítulo aborda a temática do acesso à Justiça como premissa utilizada pelos jurisdicionados para reanálise de casos concretos que já foram objeto de apreciação pelo Tribunal de Contas, com o intuito de obter provimento jurisdicional favorável. Nesse sentido, expõe-se o caráter limitado da atuação jurisdicional que, respeitando a inafastabilidade do Poder Judiciário de ser provocado, reconhece as balizas constitucionais

para adentrar no mérito questionado.

O segundo capítulo trata, especificamente, da ótica do Judiciário como depositário das expectativas dos jurisdicionados insatisfeitos. Neste ponto, enfatiza-se a falta de legitimidade judicial para substituir as competências atribuídas constitucionalmente ao Tribunal de Contas. Admite-se apenas o controle judicial diante de atos administrativos que firam o princípio da legalidade.

Por fim, no terceiro capítulo observa-se, criticamente, o posicionamento da jurisprudência pátria quanto à possibilidade da atuação do Judiciário enquanto instância revisora do poder geral de cautela do Tribunal de Contas.

Este trabalho, então, propõe uma visita ao tema da judicialização do controle externo, à luz da temática da jurisdição constitucional e da autonomia dos Tribunais de Contas, no intuito de analisar a harmonia e a independência das funções estatais.

## **2 ACESSO À JUSTIÇA E O LIMITE DA ATUAÇÃO JURISDICIONAL SOBRE ATOS EMANADOS PELO TRIBUNAL DE CONTAS**

A introdução retratou sintético histórico do Tribunal de Contas no Brasil, que, por si só, permite extrair a importância da instituição no ambiente democrático brasileiro. Trata-se de órgão colegiado do qual emana ato administrativo com análise do mérito acerca da fiscalização contábil, financeira e orçamentária dos recursos públicos.

Não à toa, observa-se vasta previsão de competências privativas elencadas no artigo 71 da Constituição Federal e replicadas na Constituição Estadual do Ceará, especialmente, quanto ao poder de elaborar suas próprias normas internas, como a Lei Orgânica e o Regimento Interno de cada Tribunal e demais resoluções, instruções normativas, com o objetivo

de respaldar a atuação do controle externo (CEARÁ, 2007, 2019a).

Além do poder regulamentar, ressalta-se a possibilidade de, no uso de suas atribuições constitucionais, o Tribunal de Contas determinar ou revogar medidas cautelares, decorrente do poder implícito, diante da averiguação de procedimentos licitatórios ou demais atos que possam atentar contra a ordem pública.

O Ministério Público junto ao TCE-CE, por meio do Parecer nº 11.328/2018 (CEARÁ, 2018a), de lavra do Procurador de Contas Eduardo de Sousa Lemos, evidencia que o poder geral de cautela de que dispõe o Tribunal de Contas somente deve ser utilizado na preservação do interesse público e não em interesse privado, principalmente se contraposto aos interesses legítimos da Administração.

Sobre a expedição das medidas cautelares, expõe-se a descrição feita pela Gerência de Avaliações de Políticas Públicas do TCE-CE, insculpida no processo nº 30348/2018-0:

O poder geral de cautela, inerente às atribuições e competências fiscalizadoras dos Tribunais de Contas e ao controle prévio e concomitante por estes exercidos, concretiza-se no âmbito das cortes de contas mediante adoção de medidas urgentes com o intuito de preservar o erário, no qual o ministro/conselheiro, de forma monocrática, atua preventivamente e provisoriamente, impondo uma determinação a alguma autoridade ou gestor público para fazer ou deixar de fazer alguma coisa, até a apreciação pelo Tribunal Pleno.

Portanto, cautelar é um procedimento adotado pelo Tribunal em face de um jurisdicionado (autoridade), no sentido de evitar que um determinado ato de gestão venha a causar um dano irreparável ao patrimônio público (CEARÁ, 2018b, p. 11-12).

Apesar dos avanços com a ampliação de suas atribuições na Constituição Federal e pelo reconhecimento do poder geral de cautela, é possível enfatizar o desconhecimento social quanto à existência e ao papel do órgão. O presidente do TCE-CE (2016), conselheiro Edilberto Pontes Lima,

evidenciou em artigo institucional a pesquisa sobre a visão da sociedade brasileira quanto aos Tribunais de Contas:

Os Tribunais de Contas são grandes desconhecidos da sociedade brasileira. É o que aponta pesquisa realizada pelo Ibope, em junho último, a pedido da Confederação Nacional da Indústria e da Associação Nacional dos Membros dos Tribunais de Contas. Mas a pesquisa ressaltou um aspecto bastante significativo: a grande maioria que conhece os Tribunais de Contas o avalia de forma muito positiva: 72% concordam que os Tribunais de Contas são importantes no combate à corrupção, e 18% concordam apenas em parte. Também de relevo é a avaliação do seu papel para coibir a ineficiência do gasto público e melhorar a gestão pública. Em ambos os casos, com índice superior a 60%. Os números deixam clara mensagem: os Tribunais de Contas devem redobrar os esforços para se tornar conhecidos. Todas as instituições precisam se legitimar permanentemente, necessitam do reconhecimento de sua relevância por parte do cidadão, principal razão de continuar existindo (LIMA, 2016).

O desconhecimento parcial ou total sobre a Instituição retrata, como consequência, o olhar distorcido dos jurisdicionados quanto à atuação autônoma do Tribunal de Contas do Estado, o que reflete número cada vez mais significativo de demandas judiciais, em uma tentativa de tornar o Judiciário instância revisora da atuação dos atos do controle externo.

Dessa forma, apesar da ampliação das competências constitucionais dos Tribunais de Contas, verifica-se, na prática, a busca por alternativas que desfaçam o dever legal de cumprimento dos preceitos instituídos pela Corte de Contas durante sua atividade judicante.

O raciocínio perpassa pela observância do princípio da inafastabilidade jurisdicional, previsto no artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal, pelo qual o Poder Judiciário, uma vez provocado, deve se debruçar sobre a análise de lesão ou ameaça a direito passível de tutela do Estado.

A leitura superficial do dispositivo pode conduzir erroneamente o aplicador do Direito à conclusão de que toda e qualquer demanda pode ser

objeto de crivo judicial. Em verdade, os contornos interpretativos desse dispositivo normativo ensejam reflexão mais detida. O Judiciário não é livre para alterar ou interpretar a Constituição e demais atos normativos, especialmente porque o sistema legal preza pelo preceito da segurança jurídica.

Dessa forma, após a concretização do Direito em um texto, a Política serve como mecanismo de auxílio ao aplicador para compreender a realidade social, alcançando, assim, o objetivo de promover a justiça. A análise sistemática entre Direito e Política é, portanto, essencial para a compreensão completa do complexo fenômeno jurídico.

A partir disso, reconhecer, dentre as possibilidades de interpretação, a aplicável ao caso concreto não representa uma questão de conhecimento, mas sim, de política, de escolha. Portanto, o preenchimento da moldura interpretativa é um ato voluntário do magistrado, que pode suscitar o enaltecimento de subjetivismos na construção do Direito. Deve-se observar com atenção o entendimento de Bercovici (2008, p. 9):

Elaborar ou adotar uma Teoria da Constituição não significa a possibilidade de utilização de qualquer concepção de Constituição. Se pudesse ser escolhido qualquer modelo constitucional, a Constituição não passaria de um texto formal que admite interpretações totalmente diversas, inclusive contra seus dispositivos. O que se necessita é de uma Teoria da Constituição vinculante, que não seja fruto de interpretações meramente subjetivas ou de condições políticas conjunturais.

A atividade do hermeneuta se justifica apenas quando o texto constitucional assim possibilitar, em razão de determinados comandos serem autoaplicáveis e, por si sós, compreendidos, sem necessidade de interferência interpretativa. Dessa forma, para que haja interpretação, pressupõe-se a existência de obscuridade ou antinomia aparente entre normas de um sistema jurídico.

Entretanto, não raras vezes, o Judiciário é demandado a interpre-

tar alguns dispositivos do sistema normativo, principalmente quando se chocam os interesses dos jurisdicionados com as decisões tomadas pelo Tribunal de Contas enquanto fiscalizador de determinados procedimentos públicos ou julgador das contas de gestão e de governo, ou mesmo como apreciador de demais temas afeitos aos recursos públicos. Esse conflito de interesses é comum no sistema democrático, como o brasileiro.

O Judiciário, na visão do jurisdicionado, passaria a atuar como contra-poder, ou melhor, como órgão que, teoricamente, tem em si a qualidade de efetivar o denominado *check and balance* e aliviar as tensões institucionais. Por essa ótica, o que se evidencia é a tentativa de expansão dos comandos judiciais para atuar em toda e qualquer seara, por meio da reinterpretção dos comandos proferidos por outra instituição pública, a citar o Tribunal de Contas, por meio da ressignificação de dispositivos normativos.

Com efeito, apesar de ser demandado, ao Poder Judiciário não cabe perquirir acerca da justiça do ato administrativo ou do ato controlador praticado, mas apenas verificar a sua conformação com o princípio da legalidade. Certamente, sempre é oportuna a reflexão acerca da competência do Poder Judiciário para a revisão dos atos administrativos ocorridos nos Tribunais de Contas.

Como se sabe, a revisão dos atos administrativos deve ocorrer em estreitos limites do controle de legalidade do ato impugnado. Neste sentido, contextos que revelam a interferência do Poder Judiciário e atentam contra a missão constitucional dos Tribunais de Contas devem ser rechaçados e afastados pelas Cortes de Justiça.

Portanto, não obstante a Constituição Federal permitir o acesso à Justiça, a atuação do Judiciário não será irrestrita, devendo ocorrer por meio de uma análise sistemática, reconhecendo a existência das outras funções estatais como elemento limitador de sua esfera de tutela. Destarte, a atuação jurisdicional será realizada sob as balizas da separação dos

poderes e das funções institucionais determinadas constitucionalmente, conforme preleciona o artigo 2º da Constituição Federal, desde que não adentrem no mérito e na autonomia das demais instituições públicas.

### 3 JUDICIÁRIO COMO DEPOSITÁRIO ILEGÍTIMO DAS EXPECTATIVAS DOS JURISDICIONADOS INSATISFEITOS

Neste artigo, ressaltam-se as competências constitucionais conferidas aos Tribunais de Contas e registra-se, especialmente, o poder geral de cautela conferido a eles. A proteção que se deve conferir a tais atributos institucionais não significa negar completamente a competência de apreciação ao Judiciário quanto aos atos administrativos praticados. É interessante, então, definir o que são atos *interna corporis*, bem como restringir a possibilidade de controle judicial ao aspecto da legalidade e da constitucionalidade de atos para que, assim, guardem sintonia com o ordenamento jurídico brasileiro.

O ponto relevante e discutível acerca dos atos *interna corporis* remete aos contornos quanto à verificação de quais atos dizem respeito às funções e competências identitárias e corporativas de determinado órgão, e aquelas em que não se autoriza interferência ou controle por órgão externo.

Dessa forma, torna-se imperioso observar, como preceitua Hely Lopes Meirelles (2003, p. 683), que existem atos internos que são reservados à apreciação exclusiva do próprio órgão – na análise, o autor se refere especificamente ao Legislativo, mas o raciocínio pode ser ampliado para alcançar o Tribunal de Contas – e devem ser respeitados pelo Judiciário, gozando de imunidade interventiva:

*Interna corporis* são só aquelas questões ou assuntos que entendem direta e imediatamente com a economia interna da corporação legislativa, com seus privilégios e com a formação ideológica da lei, que, por sua própria natureza, são reservados à

exclusiva apreciação e deliberação de Plenário da Câmara. Tais são os atos de escolha da Mesa (eleições internas), os de verificação de poderes e incompatibilidade de seus membros (cassação de mandatos, concessão de licenças, etc.) e os de utilização de suas prerrogativas institucionais (modo de funcionamento da Câmara, elaboração do Regimento, constituição de Comissões, organização de Serviços Auxiliares, etc.) e a valoração das votações. Daí não se conclua que tais assuntos afastam, por si sós, a revisão judicial. Não é assim. O que a Justiça não pode é substituir deliberação da Câmara por um pronunciamento judicial sobre o que é da exclusiva competência discricionária do Plenário, da Mesa ou da Presidência (grifo nosso).

Em raciocínio análogo, este artigo defende a extensão da proteção dos atos internos legislativos para alcançar igualmente os atos próprios do controle externo, sob a justificativa de que os conselheiros e todo o corpo técnico detêm direito líquido e certo ao devido processo administrativo interno, com o respectivo cumprimento dos normativos próprios, destituídos da interferência judicial.

Dessa forma, as questões corporativas de cada órgão são corolário do princípio da divisão funcional do poder, determinado pelas decisões políticas fundamentais conferidas pela Constituição Federal, ao possibilitar que as estruturas administrativas do Estado concretizem suas atribuições de forma eficiente e autônoma.

Extrai-se que ao Poder Judiciário é conferido o controle de constitucionalidade e de legalidade dos atos administrativos, entretanto, destaca-se que tal controle judicial não abrange e nem poderia abranger a análise de mérito praticado pelo Tribunal de Contas.

O ato interna corporis poderá ser alcançado pela revisão judicial se em si forem detectados contornos que reflitam desconformidades a mandamentos constitucionais ou legais imediatos. Significa que quando o ato sob controle se referir diretamente à Constituição Federal, por exemplo, como mera reprodução, há que se reconhecer, excepcionalmente, a possibilidade de verificação pelo Poder Judiciário.

Conforme menciona Luís Roberto Barroso (2009, p. 3), a atuação jurisdicional pode “ser direta, quando a norma constitucional discipline, ela própria, determinada situação da vida. Ou indireta, quando a Constituição sirva de parâmetro para sua validade. Nesse último caso, estar-se-á diante do controle de constitucionalidade”. A jurisdição constitucional significa, então, a manifestação jurisdicional do Estado diante das demandas impostas, que só se legitima quando compatibilizada com os ditames democráticos.

A ausência de conotação de índole legalista ou constitucional revelam a imunidade dos atos de controle externo quanto ao judicial review, pois a interpretação e o controle de normas, especialmente aquelas puramente regimentais, suscitam reflexões que devem ser resolvidas de acordo com as diretrizes internas do próprio Tribunal de Contas, em respeito ao seu poder de autoadministração. Ou seja, tornam-se elementos imunes à apreciação judicial.

O impasse democrático existe quando se confrontam os interesses dos jurisdicionados e as decisões proferidas pelo Tribunal de Contas. Como consequência quase automática de uma decisão desfavorável proferida, as demandas são levadas à apreciação do Judiciário.

Antoine Garapon (1999, p. 47-48) atenta, então, para a nova cena da democracia e expõe que, antes, a Justiça ocupava lugar secundário no panorama democrático e, hoje, já se percebe uma inversão para ocupar o plano primário. O juiz passa a ser visto como um depósito de expectativas sociais e é demandado a se pronunciar, em substituição aos demais Poderes do Estado:

O espaço simbólico da democracia emigra silenciosamente do Estado para a justiça. Em um sistema provedor, o Estado é todo-poderoso e pode tudo preencher, corrigir, tudo suprir. Por isso, diante de suas falhas, a esperança se volta para a justiça. É então nela e, portanto, for do Estado que se busca a consagração da ação política. O sucesso da justiça é inversamente proporcional

ao descrédito que afeta as instituições políticas clássicas, causado pela crise de desinteresse e pela perda do espírito público.

Além disso, diante de casos de tensão, o Judiciário é pressionado, como se a sua atuação dovesse observância ao clamor popular e à vontade da maioria. Lenio Streck (2012) alerta para o fato de que não deve existir essa coalizão no Poder Judiciário, como existe entre Legislativo e Executivo, pois pressupõe-se uma atividade jurisdicional dotada de imparcialidade em sua atuação restrita à observância dos ditames da legalidade:

Quero demonstrar que, do mesmo modo como o Presidencialismo brasileiro é de coalizão, enredado em atendimentos de pleitos políticos ad hoc, circunstância que causa enormes problemas para a assim denominada “governabilidade” (por que precisa de um ministro da Pesca que nem sabe pescar?), também o Supremo Tribunal Federal acaba ingressando perigosamente nesse terreno de (atendimento a) demandas de grupos. E também – e isso precisa ser dito – demandas provenientes da falta de resolução dos problemas das liberdades públicas no plano dos demais tribunais do país. Eles falham e tudo acaba no STF. Ele cresce. Mas sofre. E sangra na legitimidade.

Essa nova forma de atuação do Poder Judiciário enfatiza a jurisdição constitucional, com maior responsabilidade dos magistrados ao interpretar dispositivos constitucionais e legais. O juiz deixa de se apresentar como mero reprodutor da literalidade normativa e conquista postura de destaque no âmbito jurídico, sob o argumento do respeito ao acesso à Justiça.

Tal acontecimento traz ao estudo, brevemente, a teoria da representação argumentativa de autoria de Robert Alexy (2007, p. 301-302), a qual busca conciliar decisões volitivas e discursivas:

A chave para a solução desses problemas e, assim, para a solução do problema geral da jurisdição constitucional é o conceito de representação argumentativa. Representação é uma relação

de dois polos entre um *repraesentandum* e um *repraesentans*. No caso da legislação parlamentar a relação entre o *repraesentandum* –o povo- e um *repraesentans*- o parlamento- é essencialmente determinada pela eleição. Agora, é possível determinar um modelo de democracia que contém não mais do que um sistema de tomada de decisões centralizado em torno dos conceitos de eleição e regra da maioria. Esse seria um modelo de democracia puramente decisional. Um conceito adequado de democracia deve, entretanto, compreender não apenas a decisão, mas também o argumento. A inclusão da argumentação no conceito de democracia cria a democracia deliberativa. A democracia deliberativa é uma tentativa de institucionalizar o discurso enquanto um mecanismo possível de tomada de decisões públicas. Por essa razão, a conexão entre o povo e o parlamento não deve ser unicamente determinada por decisões expressas em eleições e votos, mas também por argumentos. Nesse sentido, a representação do povo pelo parlamento é, ao mesmo tempo, volitiva ou decisional e argumentativa ou discursiva.

Robert Alexy (2012) afirma que a legitimidade da representação argumentativa dos magistrados se encontra na força do argumento utilizado na decisão, porém sua teoria merece discussão. A legitimidade do magistrado advém de méritos próprios, conquistados pela aprovação em um concurso público, sob diretrizes eminentemente legalistas. Por isso, o compromisso dos juízes atende aos estritos ditames normativos e, por isso mesmo, não deve ceder às pressões que lhes são feitas. Dessa maneira, consolidar a legitimidade do magistrado, por meio da força argumentativa de sua decisão, que a tudo poderia alcançar, seria conferir-lhes poderes excessivos, sob o manto da aparente premissa de segurança jurídica.

Ora, a função social do juiz não está adstrita ao respeito às pressões daqueles que se concordaram com decisões legítimas e fundamentadas, especialmente quando originadas do Tribunal de Contas, como se tem analisado neste trabalho. O magistrado tem responsabilidade específica para usar argumentos jurídicos em suas decisões, blindando o jurisdicionado e demais instituições de qualquer arbitrariedade, em razão de políti-

ca, moral ou convicções pessoais. Ou seja, para que os juízes efetivamente contribuam com a integridade do Estado Democrático, devem, antes de tudo, terem o compromisso de levar os direitos a sério.

Portanto, ao juiz é atribuída uma responsabilidade política, que lhe impõe o dever ético de reconhecer direitos, conforme os ditames democráticos, com o intuito de evitar arbitrariedades baseadas em argumentos subjetivos ou políticos (DWORKIN, 2002). E mais: deve o magistrado restringir seu âmbito de atuação aos preceitos de legalidade a ele impostos, como requisito específico a ser preenchido para, só então, poder adentrar no mérito da decisão administrativa do Tribunal de Contas questionada.

#### **4 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL E DOUTRINÁRIA**

Nos capítulos anteriores, ressaltou-se que a oportunidade de acesso à Justiça não significa atuação ilimitada do Poder Judiciário. Registou-se que deve haver respeito ao poder geral de cautela e aos atos *interna corporis*, como sinônimo de prevalência da separação de poderes e da atuação harmônica e independente das funções estatais entre si. Nesse sentido, a sistemática jurídica permite apenas a apreciação judicial do mérito administrativo quanto aos atos que infringem a constitucionalidade e a legalidade.

O que se pretende com esse capítulo é averiguar como os Tribunais pátrios têm se pronunciado quanto às demandas que envolvem a apreciação de atos próprios dos Tribunais de Contas. Foram, então, coletadas algumas decisões que, por si sós, não exaurem o tema, mas sinalizam uma diretriz do entendimento predominante.

Como caso paradigmático, cita-se o Mandado de Segurança nº 24.510-7-DF, pelo qual se consolidou a tese dos poderes implícitos conferidos aos Tribunais de Contas para decidirem sobre a expedição de medidas cautelares, especialmente sem a oitiva da parte contrária. A Relatora

do processo, ministra Ellen Gracie, consignou que a adoção de medidas cautelares é inerente ao exercício das atribuições imputadas aos Tribunais de Contas pela Constituição Federal de 1988, sendo-lhe um instrumento válido, e muitas vezes até indispensável, conforme se observa da ementa a seguir:

PROCEDIMENTO LICITATÓRIO. IMPUGNAÇÃO. COMPETÊNCIA DO TCU. CAUTELARES. CONTRADITÓRIO. AUSÊNCIA DE INSTRUÇÃO. 1. Os participantes de licitação têm direito à fiel observância do procedimento estabelecido na lei e podem impugná-lo administrativa ou judicialmente. Preliminar de ilegitimidade ativa rejeitada. 2. Inexistência de direito líquido e certo. O Tribunal de Contas da União tem competência para fiscalizar procedimentos de licitação, determinar suspensão cautelar (artigos 4º e 113, § 1º e 2º da Lei nº 8.666/93), examinar editais de licitação publicados e, nos termos do art. 276 do seu Regimento Interno, possui legitimidade para a expedição de medidas cautelares para prevenir lesão ao erário e garantir a efetividade de suas decisões). 3. A decisão encontra-se fundamentada nos documentos acostados aos autos da Representação e na legislação aplicável. 4. Violação ao contraditório e falta de instrução não caracterizadas. Denegada a ordem (BRASIL, 2003).

Nesse sentido, observa-se o reconhecimento da função própria do Tribunal de Contas para emitir medidas cautelares, tornando-se desnecessária a apreciação judicial. Interessante também mencionar o voto proferido neste caso pelo ministro Celso de Mello, que, na oportunidade, discorreu sobre o poder geral de cautela:

Vale referir, ainda, que se revela processualmente lícito, ao Tribunal de Contas, conceder provimentos cautelares ‘inaudita altera parte’, sem que incida, com essa conduta, em desrespeito à garantia constitucional do contraditório. É que esse procedimento mostra-se consentâneo com a própria natureza da tutela cautelar, cujo deferimento, pelo Tribunal de Contas, sem a audiência da parte contrária, muitas vezes se justifica em situação

de urgência ou de possível frustração da deliberação final dessa mesma Corte de Contas, com risco de grave comprometimento para o interesse público [...]. Essa visão do tema tem o beneplácito de autorizado magistério doutrinário, que, embora exposto a propósito do processo judicial, traduz lição que se mostra inteiramente aplicável aos procedimentos administrativos, notadamente àqueles instaurados perante o Tribunal de Contas, considerando-se, para esse efeito, os princípios e diretrizes que regem a teoria geral do processo (...). Daí a possibilidade, ainda que excepcional, de concessão, sem audiência da parte contrária, de medidas cautelares, por deliberação do Tribunal de Contas, sempre que necessárias à neutralização imediata de situações de lesividade, atual ou iminente, ao interesse público [...]. A sumariedade do conhecimento inicial nessas medidas não se confunde, porém, com puro arbítrio do julgador. [...] De sorte que a faculdade conferida ao juiz no art. 804 só deve ser exercitada quando a inegável urgência da medida e as circunstâncias de fato evidenciarem que a citação do réu poderá tornar ineficaz a providência preventiva. E, pelas mesmas razões, a decisão, ainda que sucinta, deve ser fundamentada.

Nesse sentido, transcreve-se trecho do acórdão do Mandado de Segurança nº 26.547-7-DF, que faz alusão ao precedente:

EMENTA: TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. PODER GERAL DE CAUTELA. LEGITIMIDADE. DOCTRINA DOS PODERES IMPLÍCITOS. PRECEDENTE (STF). CONSEQUENTE POSSIBILIDADE DE O TRIBUNAL DE CONTAS EXPEDIR PROVIMENTOS CAUTELARES, MESMO SEM AUDIÊNCIA DA PARTE CONTRÁRIA, DESDE QUE MEDIANTE DECISÃO FUNDAMENTADA [...] 3. O TCU tem legitimidade para expedição de medidas cautelares, a fim de prevenir a ocorrência de lesão ao erário ou a direito alheio, bem como garantir a efetividade de suas decisões, consoante entendimento firmado pelo STF. [...] Com efeito, impende reconhecer, desde logo, que assiste, ao Tribunal de Contas, poder geral de cautela. Trata-se de prerrogativa institucional que decorre, por implicitude, das atribuições que a Constituição expressamente outorgou à Corte de Contas. En-

tendo, por isso mesmo, que o poder cautelar também compõe a esfera de atribuições institucionais do Tribunal de Contas, pois se acha instrumentalmente vocacionado a tornar efetivo o exercício, por essa Alta Corte, das múltiplas e relevantes competências que lhe foram diretamente outorgadas pelo próprio texto da Constituição da República. Isso significa que a atribuição de poderes explícitos, ao Tribunal de Contas, tais como enunciados no art. 71 da Lei Fundamental da República, supõe que se reconheça, a essa Corte, ainda que por implicitude, a possibilidade de conceder provimentos cautelares vocacionados a conferir real efetividade às suas deliberações finais, permitindo, assim, que se neutralizem situações de lesividade, atual ou iminente, ao erário. [...] Na realidade, o exercício do poder de cautela, pelo Tribunal de Contas, destina-se a garantir a própria utilidade da deliberação final a ser por ele tomada, em ordem a impedir que o eventual retardamento na apreciação do mérito da questão suscitada culmine por afetar, comprometer e frustrar o resultado definitivo do exame da controvérsia. [...] O Tribunal de Contas da União tem competência para fiscalizar procedimentos de licitação, determinar suspensão cautelar (artigos 4º e 113, § 1º e 2º da Lei nº 8.666/93), examinar editais de licitação publicados e, nos termos do art. 276 do seu Regimento Interno, possui legitimidade para a expedição de medidas cautelares para prevenir lesão ao erário e garantir a efetividade de suas decisões). [...] Não se pode ignorar que os provimentos de natureza cautelar – em especial aqueles qualificados pela nota de urgência – acham-se instrumentalmente vocacionados a conferir efetividade ao julgamento final resultante do processo principal, assegurando-se, desse modo, não obstante em caráter provisório, plena eficácia e utilidade à tutela estatal a ser prestada pelo próprio Tribunal de Contas da União (BRASIL, 2007).

Oportunamente, ressalte-se que o Colendo Tribunal de Justiça do Estado do Ceará mantém o entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto ao assunto, como bem se observa no julgado a seguir, de relatoria do desembargador Tarcílio Souza. Na ocasião, pronunciou-se pela constitucionalidade do poder geral de cautela do TCE-CE, previsto no art. 21-A da Lei 12.509/95 e no Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado:

MANDADO DE SEGURANÇA. ANULAÇÃO DE DECISÃO MONOCRÁTICA DA CONSELHEIRA RELATORA HOMOLOGADA PELO PLENO DA CORTE DE CONTAS. ADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. DESNECESSIDADE DE EXAURIMENTO DA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. PRECEDENTES DO STJ. SUSPENSÃO CAUTELAR DE PROCEDIMENTO LICITATÓRIO. DECISÃO PROLATADA SEM A OITIVA PRÉVIA DAS AUTORIDADES. POSSIBILIDADE. PREVISÃO NO REGIMENTO INTERNO DO TCE. MEDIDA EXCEPCIONAL. FUMUS BONIS IURIS E PERICULUM IN MORA. OCORRÊNCIA. PODER GERAL DE CAUTELA DOS TRIBUNAIS DE CONTAS. PRECEDENTES DO STF. SEGURANÇA DENEGADA. 1. Trata-se de mandado de segurança que tem por objetivo anular decisão do Pleno do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, que homologou a decisão da Conselheira relatora de suspender cautelarmente o procedimento licitatório e a contratação da empresa vencedora. 2. É desnecessário o prévio esgotamento da via administrativa para a impetração de mandado de segurança, sob pena de violação ao princípio da inafastabilidade da jurisdição. Precedentes do STJ. 3. Embora a Lei Orgânica da Corte de Contas determine a oitiva prévia das autoridades, esta pode ser dispensada, em casos excepcionais, quando presentes os requisitos autorizadores do *fumus bonis iuris* e *periculum in mora*. Precedentes do STF. 4. O Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Ceará autoriza o Conselheiro Relator a adotar medidas cautelares, com ou sem a oitiva da autoridade, em caso de urgência, e de fundado receio de grave lesão ao patrimônio público ou de risco de ineficácia da decisão de mérito. 5. No presente caso, o certame se encontrava em vias de ser homologado, estando a empresa vencedora na iminência de ser contratada, o que justifica a adoção da medida cautelar sem a oitiva das autoridades. 6. Liminar ratificada. Segurança denegada (CEARÁ, 2016).

Registra-se, igualmente, apreciação do Mandado de Segurança nº 0625473-72.2015.8.06.0000, por relatoria do desembargador Jucid Peixoto do Amaral quanto ao poder geral de cautela do Tribunal de Contas:

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO ADMINISTRATIVO E CONSTITUCIONAL. CONCURSO PÚBLICO. CONTRATAÇÃO DE SERVIÇO TERCEIRIZADO PARA ATIVIDADE-FIM. IMPOSSIBILIDADE. PREFERÊNCIA DE CANDIDATOS APROVADOS FORA DAS VAGAS PREVISTAS NO EDITAL. PODER GERAL DE CAUTELA DOS TRIBUNAIS DE CONTAS. RECONHECIMENTO. SEGURANÇA DENEGADA. AGRAVO INTERNO NÃO CONHECIDO. 1 – Temos mandado de segurança em que o impetrante tem por pretensão a concessão da segurança no sentido de que seja determinada a suspensão de Resolução do TCE que determinou a suspensão da execução do Contrato SIC nº 932976, celebrado com a empresa TOK Soluções Empresariais LTDA. para contratação de profissionais terceirizados, cuja formação convergiria, no entender do TCE, para as situações funcionais previstas no quadro de pessoal daquele órgão, a saber: Administração de Empresas, Arquitetura, Ciências Contábeis, Engenharia Civil, Ciências Econômicas e Serviço Social. Determinou, também, a substituição, no prazo de 30 (trinta) dias, de profissionais contratados ‘ilegalmente’, por meio de terceirização, para o exercício de atividade-fim do órgão, por candidatos aprovados no concurso, nas respectivas áreas de conhecimento. Em síntese, o TCE constatou a contratação de serviços terceirizados para o exercício de atividade-fim por candidatos aprovados em curso público. 2 – In casu, consta do Edital de abertura do certame, nº 01/2012, que regulamentou o concurso público para o provimento de vagas para os cargos de Analista de Desenvolvimento Organizacional e Analista de Desenvolvimento Urbano (da carreira de Gestão Territorial Urbana), em seu item “14.7” a possibilidade de nomeações para as vagas que vierem a surgir ou forem criadas por lei dentro do prazo de validade do concurso. 3. Entretanto, como sabemos, a contratação de serviço temporário e de excepcional interesse público, prevista no texto constitucional a partir do inciso IX, do art. 37, somente pode ser efetivada nas hipóteses previstas em lei de competência da entidade contratadora, seja a União, os Estados, DF e os Municípios. Com efeito a regulamentação não pode autorizar contratação, por tempo determinado, de forma genérica e abrangente de servidores sem o devido concurso público para cargos típicos de carreira (STF, ADI 2.125-7/DF). 4. O poder geral de cautela é consectário lógico da teoria dos poderes implícitos, amplamente reconhecida pelo Supremo Tribunal

Federal ao garantir aos TRIBUNAIS DE CONTAS a possibilidade de adoção de medidas acautelatórias, inclusive sem prévia citação das partes envolvidas, com vista a evitar ou suspender ilegalidades ou lesão ao erário. Precedentes do STF, STJ e deste TJCE. 5. AGRAVO INTERNO: Sobre o Agravo Interno, contra a decisão que indeferiu a liminar postulada (fls. 189/195), cumpre apenas registrar que o mesmo NÃO DEVE SER CONHECIDO. Em que pesem os argumentos da parte agravante, a decisão deve ser mantida, uma vez que o mandado de segurança em pauta fora julgado, oportunidade em que foi apreciado e resolvido o mérito da questão agravada, tornando-se irrelevante a discussão tecida em torno de seus efeitos, ocorrendo a perda do objeto, há falta superveniente de interesse recursal, impondo-se até a extinção do recurso, sem a análise do mérito. 6. SEGURANÇA DENEGADA (CEARÁ, 2019b, grifo nosso).

Dos julgados acima, que reconhecem o poder geral de cautela dos Tribunais de Contas, passa-se a analisar a jurisprudência quanto à apreciação jurisdicional de atos internos da Corte de Contas. Coletou-se, inicialmente, a ementa do julgamento do Agravo Regimental no Recursos Extraordinário nº 762323, no qual o ministro relator, Roberto Barroso, pronunciou que o controle judicial dos atos administrativos deve ser feito com reservas, em atenção ao princípio da separação dos poderes. No caso em análise, não se verificou nenhum abuso de poder ou ilegalidade, o que motivou a negativa de provimento jurisdicional:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DOS PODERES. CONTROLE JUDICIAL DOS ATOS ADMINISTRATIVOS. AUSÊNCIA DE ILEGALIDADE OU ABUSO DE PODER NOS ATOS PRATICADOS. SÚMULA 279/STF. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal assentou que ao Poder Judiciário, em respeito ao princípio constitucional da separação dos poderes, só cabe exercer o controle de atos administrativos na hipótese de ilegalidade ou de abuso de poder. Precedentes. Dissentir do entendimento do Tribunal de origem e concluir que os atos praticados pelo Tribunal de Contas local foram irregulares exigiriam uma nova análise dos fatos e do

material probatório constantes dos autos. Incidência da Súmula 279/STF. Agravo regimental a que se nega provimento (BRASIL, 2013, grifo nosso).

Acolhido o entendimento acima, o Superior Tribunal de Justiça tem adotado a postura de resguardar o pronunciamento dos Tribunais de Contas diante de sua atividade judicante:

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. DESPESAS CONSIDERADAS IMPRÓPRIAS. RESSARCIMENTO AO ERÁRIO. DESCONSTITUIÇÃO DE DECISÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. INCURSÃO NO ACERVO FÁTICO-PROBATÓRIO CONSTANTE DOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DOS PODERES. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM O ENTENDIMENTO DESTA CORTE. AGRAVO INTERNO DOS PARTICULARES A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. O Tribunal a quo asseverou que toda a documentação trazida aos autos demonstra o cuidado na apuração das contas municipais e a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório. A tese recursal contraria tal premissa fática, e sua análise esbarra no óbice da Súmula 7/STJ. 2. O Poder Judiciário está adstrito tão somente à análise da legalidade do ato administrativo, jamais de seu mérito, sob pena de violação ao princípio constitucional da separação de Poderes. 3. Agravo Interno dos Particulares a que se nega provimento (BRASIL, 2019, grifo nosso).

Com o mesmo entendimento:

AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. AUTORIDADE COATORA. APOSENTADORIA. ALTERAÇÃO DETERMINADA PELO TRIBUNAL DE CONTAS. CARÁTER IMPOSITIVO E VINCULANTE PARA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ILEGITIMIDADE PASSIVA DO GERENTE REGIONAL DE ADMINISTRAÇÃO DA 8ª REGIÃO FISCAL. PRECEDENTES DO STJ. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 7/

STJ. 1. O aresto regional não destoia da orientação jurisprudencial deste Superior Tribunal, firme no sentido de que havendo ato impositivo do Tribunal de Contas, a Autoridade que apenas aplica a decisão não tem legitimidade para figurar no pólo passivo do mandado de segurança, uma vez que não agiu por vontade própria, mas em estrita obediência ao comando proferido pela Corte de Contas (RMS 20015/DF, relatora a Ministra Laurita Vaz, DJe 15/12/2009). 2. Ainda, na linha da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, bem como a da Suprema Corte, é firme no entendimento de que as decisões proferidas pelos Tribunais de Contas possuem caráter impositivo e vinculante para a Administração Pública (AgRg no RMS 30993/PE, relator Min. JORGE MUSSI, DJe 16/12/2015). 3. O acolhimento da alegação segundo a qual não houve nenhuma decisão vinculativa, demandaria, necessariamente, novo exame do acervo fático-probatório, providência vedada em recurso especial, conforme o óbice previsto na Súmula 7/STJ. 4. Agravo interno a que se nega provimento (BRASIL, 2018, grifo nosso).

Apesar de inexistir unanimidade, o Tribunal de Justiça do Estado do Ceará tem se inclinado a adotar o posicionamento dos Tribunais Superiores pátrios, no intuito único de preservar a seara autônoma do Tribunal de Contas:

MANDADO DE SEGURANÇA. LICITAÇÃO. CONTRATO ADMINISTRATIVO. ENTREGA DE MATERIAL DIVERSO DO OBJETO CONTRATADO. APLICAÇÃO DE MULTA E SUSPENSÃO DO PAGAMENTO. ALEGATIVA DE ATUAÇÃO CONTRADITÓRIA POR PARTE DA ADMINISTRAÇÃO. CONSTITUIÇÃO REGULAR DE PROCESSO ADMINISTRATIVO. ACEITAÇÃO EXCEPCIONAL DO OBJETO DIVERSO EM RAZÃO DO INTERESSE PÚBLICO. DIREITO AO CONTRADITÓRIO. LEGALIDADE E LEGITIMIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATOS SUPERVENIENTES. SUBSISTÊNCIA DE PREJUÍZO À ADMINISTRAÇÃO. EQUACIONAMENTO POSTERIOR AO ERÁRIO. POSSIBILIDADE. ATUAÇÃO ADMINISTRATIVA E CONTROLE PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO. PLAUSIBILIDADE. SEGURANÇA DENEGADA. 1. Trata-se de writ

impetrado pela empresa Regifarma Comércio de Produtos Hospitalares Ltda visando afastar ato pretensamente ilegal/abusivo atribuído ao Exmo. Secretário de Saúde do Estado do Ceará e ao Presidente do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, os quais aplicaram multa administrativa e impuseram a suspensão de pagamentos destinados à empresa impetrante. [...] 5. Se o processo licitatório visa a observância do princípio constitucional da isonomia e a seleção da proposta mais vantajosa para a Administração, a simples admissão da alteração contratual, calcada sob a conveniência do contratado, de modo a acolher produto diverso, acarretaria prejuízos substanciais ao Poder Público que poderia ter celebrado melhor acordo com outro licitante, viabilizando mais eficazmente a execução do contrato nas delimitações de seu objeto. 6. De mais a mais, a insurgência em relação ao ato do Tribunal de Contas do Estado do Ceará também não encontra guarida no presente mandamus, uma vez que a competência do referido órgão de controle somente se ateve a fiscalização do contrato, justificando-se a atuação cautelar visando a proteção do patrimônio público, restando o ato combatido imbuído de legalidade e legitimidade. 7. Segurança denegada (CEARÁ, 2018c, grifo nosso).

CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ORDINÁRIA ANULATÓRIA. AGENTE POLÍTICO. PRELIMINAR. NULIDADE DA SENTENÇA POR FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO. AFASTAMENTO. REJEIÇÃO DE CONTAS. ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS. APRECIÇÃO DA LEGALIDADE PELO PODER JUDICIÁRIO. POSSIBILIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. IRREGULARIDADES NÃO DEMONSTRADAS. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE E LEGITIMIDADE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS. APELO CONHECIDO E DESPROVIDO. [...] 2. A apreciação do Poder Judiciário quanto à observância das garantias constitucionais e legais na elaboração do parecer prévio pelo Tribunal de Contas dos Municípios coaduna-se com os princípios constitucionais da inafastabilidade da jurisdição e do devido processo legal, porquanto a via judicial é a única capaz de assegurar ao cidadão todas as garantias necessárias a um pronunciamento imparcial (CEARÁ, 2014, grifo nosso).

Destaca-se o julgado do Agravo de Instrumento com pedido de efeito suspensivo nº 21388-39.2008.8.06.0000/0, da relatoria da Exma. Sra. desembargadora Maria Iracema Martins do Vale, então integrante da 4ª Câmara Cível, pelo qual afastou-se a interferência do Poder Judiciário no mérito das decisões dos Tribunais de Contas dos municípios, em conformidade com o que se tem desenvolvido neste artigo científico:

A atribuição de fiscalização técnica do orçamento público, aliás, constitucionalmente outorgada, é de alçada exclusiva do TCM, que tem em sua composição membros especialistas, aptos à análise das contas públicas. De tal sorte, sob pena de violação ao Princípio da Separação dos Poderes (art. 2º, CF/88), incabível ao Judiciário substituir o ato administrativo proferido por este órgão estadual, por carecer de competência para tanto. Do contrário, inútil seria o julgamento do Tribunal de Contas, o qual se tornaria mero formalismo, visto que eventuais prejudicados por suas decisões sempre recorreriam ao Judiciário, no intento de um novo pronunciamento sobre a questão, incorrendo em indevido bis in idem.

[...]

Os tribunais de contas, como cediço, possuem como atribuição principal o controle externo, fático e jurídico, sobre a execução financeiro-orçamentária dos demais poderes estatais. No desempenho de seu mister, sua atuação é meramente administrativa, não podendo o Judiciário, via de regra, invadir a esfera de discricionariedade de suas decisões, mas podendo sindicá-las suas deliberações sob o aspecto formal (CEARÁ, 2009, grifo nosso).

Na oportunidade, transcreve-se a lição de Rodolfo de Camargo Mancuso (2001, p. 111-112), para quem a atuação do Poder Judiciário deve cingir-se às balizas da legalidade e da observância das garantias constitucionais, sem, contudo, adentrar no mérito da apreciação empreendida pela Corte de Contas, sob pena de transformá-la em mera instância formal:

Dado que nem mesmo a lei pode excluir do Poder Judiciário a apreciação de lesão ou ameaça a direito (CF, art. 5º, XXXV),

e tendo presente, por outro lado, que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos públicos será exercida pelo Legislativo, com auxílio dos Tribunais de Contas (CF, art. 70 e 71) daí deflui que, se a decisão do Tribunal de Contas não extrapola esses lindes, ela é soberana e imune ao reexame pelo Poder Judiciário. Nem poderia ser de outra forma, caso contrário, teríamos o juiz togado substituindo, pelos seus, os critérios do juiz de contas, em evidente invasão de competência.

Acrescenta-se o ensinamento de Seabra Fagundes (2006, p. 148-149):

Ao Poder Judiciário é vedado apreciar, no exercício do controle jurisdicional, o mérito dos atos administrativos. Cabe-lhes examiná-los, tão somente, sob o prisma da legalidade. Este é o limite do controle, quanto à extensão. O mérito está no sentido político do ato administrativo. É o sentido dele em função das normas da boa administração. Ou noutras palavras: é o seu sentido como procedimento que atenda o interesse público e, ao mesmo tempo, o ajuste dos interesses privados, que toda medida administrativa tem de levar em conta.

Sobre o tema, Aloísio Zimmer Júnior (2009, p. 648-649) delimita a apreciação judicial aos aspectos puramente formais de revisão, em consonância com o que se tem defendido neste artigo:

Em regra, as suas decisões são recorríveis, para o próprio Tribunal de Contas da União. Desse modo, toda interferência do Tribunal, no âmbito dos demais Poderes, quando baseada na lei ou na Constituição, ou seja, dentro do seu universo de competências, permite ao Poder Judiciário analisar apenas o procedimento, a sua correção formal, respeitando-se também, aqui, um espaço de atuação com elevado grau de autonomia.

Tais ensinamentos jurisprudenciais e doutrinários evidenciam a limitação jurisdicional, da qual se pode concluir que o Poder Judiciário não pode se sobrepor à atuação institucional do Tribunal de Contas. Não se admite, portanto, a tentativa de supressão de competência por aprecia-

ção de mérito do ato administrativo, próprio da seara da Corte de Contas. Destarte, firme é o entendimento pátrio no sentido de proteger o mérito administrativo das decisões dos Tribunais de Contas.

## 5 CONCLUSÃO

Reconhecida a Constituição como texto que detém tanto o aspecto formal quanto o material de uma sociedade, há que se preservar os intuitos propostos acerca da divisão de atribuições entre os órgãos públicos para concretizar a eficiência da atividade estatal. Entretanto, nota-se o crescente número de demandas sendo levadas à apreciação do Poder Judiciário, como pretensão ente dotado de maior credibilidade para dar a última palavra em toda e qualquer demanda.

Diante da atuação do Tribunal de Contas, não há dúvida quanto ao risco que o comportamento proativo do magistrado gera no Estado Democrático de Direito, pois ocorreria notório desequilíbrio das funções estatais, com a transferência do debate próprio da técnica de controle externo para o âmbito judicial.

Há que se ressaltar, portanto, que a jurisdição constitucional não pode ser exercida como instrumento da judicialização dos atos de controle externo. A limitação ocorre com o intuito de evitar o comprometimento da autonomia entre as funções estatais. Não pode, então, o magistrado adotar argumentos que comprometam a imparcialidade e a estrita legalidade, em atendimento ao clamor ou mero descontentamento dos jurisdicionados, e, mais do que isso, mudar o entendimento de uma Corte.

Por todo o exposto, observa-se que as competências elencadas no artigo 71 da Constituição Federal e no artigo 75 da Constituição Estadual detêm caráter privativo aos Tribunais de Contas, as quais não podem ser suprimidas ou substituídas por nenhuma outra função estatal, exceto em

eventual desconformidade quanto à constitucionalidade ou à legalidade do ato administrativo.

Dessa maneira, em um Estado Democrático de Direito, constitui atribuição ordinária e privativa do Tribunal de Contas a fiscalização contábil, financeira e orçamentária, em cooperação com o Poder Legislativo, sendo incabível, portanto, a apreciação jurisdicional com o intuito substitutivo do provimento administrativo.

Nem mesmo o acesso à Justiça pode justificar a atuação ilimitada da jurisdição constitucional, que tem suas balizas respaldadas no princípio da separação dos poderes. Nesse sentido, em caso de demandas ao Poder Judiciário, o órgão jurisdicional deve se limitar a reconhecer sua incompetência para tanto. Do contrário, inútil seria o pronunciamento do Tribunal de Contas, que se tornaria mera instituição formal.

## REFERÊNCIAS

ALEXY, R. Ponderação, jurisdição constitucional e representação popular. In: SOUZA NETO, C. P.; SARMENTO, D. (coord.). **A constitucionalização do direito: fundamentos teóricos e aplicações específicas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

ALEXY, R. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BARBOSA, R. Tribunal de Contas. In: **Obras completas de Rui Barbosa**. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1891. 18 v. 3 t.

BARROSO, L. R. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BERCOVICI, G. **Soberania e Constituição**: para uma crítica do constitucionalismo. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

BRASIL. **Decreto nº 966-A**, de 7 de novembro de 1890. Rio de Janeiro: Câmara dos Deputados, 1890. Disponível em: <https://bit.ly/2m2jokI>. Acesso em: 2 mar. 2019. (Publicação original).

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**, de 24 de fevereiro de 1891. Rio de Janeiro: Presidência da República, 1891. Disponível em: <https://bit.ly/1CA70I8>. Acesso em: 2 mar. 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: <https://bit.ly/1dFiRrW>. Acesso em: 2 abr. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 24.510-DF. Relatora: Min. Ellen Gracie. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 19 nov. 2003. Disponível em: <https://bit.ly/2lyXrJS>. Acesso em: 15 abr. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar no Mandado de Segurança nº 26.547-DF-MC. Relator: Min. Celso de Mello, 23 de maio de 2007. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 29 maio 2007. Disponível em: <http://bit.ly/2lHwofb>. Acesso em: 8 abr. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 762323. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário. Princípio da separação dos Poderes. Controle judicial dos atos administrativos. Ausência de ilegalidade ou abuso de poder nos atos praticados. Relator: Min. Roberto Barroso, 19 de novembro de 2013. **JusBrasil**, Bra-

sília, DF, 2013. Disponível em: <https://bit.ly/2kudiZO>. Acesso em: 29 abr. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 839532/SP. Processual civil e administrativo. Agravo interno no Agravo em Recurso Especial. Despesas consideradas impróprias. Resarcimento ao erário. [...] Agravo Interno dos particulares a que se nega provimento. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 29 de abril de 2019. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 10 de maio de 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2nRIKm9>. Acesso em: 12 set. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 1555087/SP. Agravo Interno no Recurso Especial. Mandado de Segurança. Autoridade coatora. Aposentadoria. Alteração determinada pelo Tribunal de Contas. Caráter impositivo e vinculante para a administração pública ilegitimidade passiva do gerente regional de administração da 8ª Região Fiscal. Precedentes do STJ. Reexame da matéria fática. Relator: Min. Sérgio Kukina, 7 de junho de 2018. **Revista Eletrônica da Jurisprudência**, Brasília, DF, 14 jun. 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2nO-BaZr>. Acesso em: 12 set. 2019.

BRASIL. TCU. **Da criação à instalação**. Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, 27 out. 2017. Disponível em: <https://bit.ly/2k6TYSs>. Acesso em: 3 mar. 2019.

CEARÁ. Tribunal de Contas. **Regimento Interno do TCE-CE**. Fortaleza: TCE-CE, 2007. Disponível em: <https://bit.ly/2qw2gT7>. Acesso em: 17 mar. 2019.

CEARÁ. Tribunal de Justiça. Agravo de Instrumento com pedido de efei-

to suspensivo nº 21388-39.2008.8.06.0000/0. Agravo de instrumento. Direito administrativo. Decisão do Tribunal de Contas que desaprovou prestação de contas de agente político. Inexistência de irregularidade no processo de tomada de contas da Corte de Fiscalização Orçamentária. Relatora: Des. Maria Iracema do Vale. **Tribunal de Justiça**: consultas processuais, Fortaleza, 2009. Disponível em: <https://bit.ly/2kktZqO>. Acesso em: 8 abr. 2019.

CEARÁ. Tribunal de Justiça. Apelação Cível 0073351-83.2008.8.06.0001. Administrativo. Processual civil. Apelação cível. Ação ordinária. Reenquadramento funcional. Lei estadual nº 10.933/84. Prescrição. Fundo de Direito. Ocorrência. Precedentes do STJ e deste Tribunal de Justiça. Apelo conhecido e desprovido. Sentença mantida. Relator: Des. Antônio Abelardo Benevides Moraes. **Diário da Justiça Eletrônico**, Fortaleza, ano IV, caderno 2, p. 38, 2 abr. 2014. Disponível em: <https://bit.ly/2lyNwUE>. Acesso em: 3 abr. 2019.

CEARÁ. Tribunal de Justiça. Mandado de Segurança nº 0032632-86.2013.8.06.0000. Mandado de Segurança. Direito Constitucional e administrativo. Servidores públicos inativos e pensionistas [...] Ausência de direito líquido e certo. Relator: Des. José Tarcílio Souza da Silva. **Diário da Justiça Eletrônico**, Fortaleza, 17 jun. 2016. Disponível em: <https://bit.ly/2ku2ScL>. Acesso em: 10 mar. 2019.

CEARÁ. Tribunal de Contas. Parecer nº 11.328/2018-MPjuntoTCE. Processo administrativo nº 11.328/2018-8. Contas de Governo da Prefeitura Municipal de Orós referente ao ano de 2016. 21 de dezembro de 2018. **Diário Oficial-TCE**, Fortaleza, 2018a.

CEARÁ. Tribunal de Contas. Processo Administrativo nº 30348/2018-0.

Análise da gerência de Políticas Públicas da representação do Ministério Público de Contas acerca do descumprimento de metas do Plano Nacional de Educação pelo município de Várzea Alegre. Relatora: Cons. Soraia Victor, 23 de novembro de 2018. **Diário Oficial-TCE**, Fortaleza, 2018b. CEARÁ. Tribunal de Justiça. Mandado de Segurança nº 0628078-20.2017.8.06.0000. Licitação. Contrato administrativo. Entrega de material diverso do objeto contratado. [...]. Atuação administrativa e controle pelo tribunal de contas do estado. Plausibilidade. Segurança denegada. Relatora: Des. Maria Nailde Pinheiro Nogueira. **Diário da Justiça Eletrônico**, Fortaleza, 28 jun. 2018c. Disponível em: <https://bit.ly/2mnM-FXr>. Acesso em: 3 abr. 2019.

CEARÁ. Tribunal de Contas. Lei orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **TCE-CE**, Fortaleza, 2019a. Disponível em: <https://bit.ly/2lG0m3b>. Acesso em: 17 mar. 2019.

CEARÁ. Tribunal de Justiça. Mandado de Segurança nº 0625473-72.2015.8.06.0000. Mandado de Segurança. Direito Administrativo e constitucional. Concurso público. Contratação de serviço terceirizado para atividade-fim. [...] Agravo interno não conhecido. Relator: Des. Jucid Peixoto do Amaral. **Diário da Justiça Eletrônico**, Fortaleza, ano IX, caderno 2, p. 6, 29 mar. 2019b. Disponível em: <https://bit.ly/2lE6BVy>. Acesso em: 10 abr. 2019.

DWORKIN, R. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FAGUNDES, M. S. **O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

GARAPON, A. **O juiz e a democracia**: o guardião das promessas. Tradução de Maria Luiza de Carvalho. Rio de Janeiro: Revan, 1999.

LIMA, E. P. Os Tribunais de Contas e a sociedade. **Tribunal de Contas do Estado do Ceará**, Fortaleza, 16 ago. 2016. Disponível em: <https://bit.ly/2lyInMk>. Acesso em: 10 mar. 2019.

MANCUSO, R. C. **Ação Popular**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2003.

STRECK, L. L. O Supremo, o contramajoritarismo e o “pomo de ouro”. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 12 jul. 2012. Disponível em: <https://bit.ly/2ITY8xk>. Acesso em: 12 set. 2016.

ZIMMER JÚNIOR, A. **Curso de direito administrativo**. 3. ed. São Paulo: Método, 2009.

## **Avaliação do nível de aderência da NBC TSP 03 (provisões, ativos e passivos contingentes) em face da convergência internacional da contabilidade pública brasileira**

Evaluation of NBC TSP 03 adherence level (contingent provisions, assets and liabilities) given the international convergence of Brazilian public accounting

**Roberto Sérgio do Nascimento<sup>1</sup>**

**Felipe Sousa Almeida<sup>2</sup>**

**Ricardo Viotto<sup>3</sup>**

### **RESUMO**

O processo de convergência das normas de contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais encontra-se em fase de implementação desde 2008 com finalização prevista para 2023. Nesse sentido, este trabalho tem como objetivo avaliar o nível de aderência da NBC TSP 03 – provisões, ativos e passivos contingentes – por parte das capitais brasileiras no período compreendido entre 2015 a 2017. Justifica-se o estudo em razão da amplitude continental do país e da diversidade de alterações propostas pelas NBCASP. A metodologia utilizada baseou-se no exame de balanços patrimoniais, notas explicativas, anexos de riscos fiscais (ARF), bem como solicitação de informações concernentes à existência de controles contábeis e extracontábeis para o registro dos ativos e passivos contingentes. O período da coleta se referiu aos anos de 2015 a 2017, sendo os dois primeiros antes da vigência da norma e o último, exercício relativo aos primeiros registros. Os resultados indicam que após a vigência da NBC TSP 03, a representatividade das provisões aumentou (de 15% para

---

1 Doutor em Contabilidade. Professor da Universidade Federal do Ceará. Auditor do Tribunal de Contas da União. Secretaria de Estratégias de Combate à Fraude e Corrupção. E-mail: robertosn@tcu.gov.br

2 Contador. E-mail: felipe2sousa3@gmail.com

3 Advogado. Especialista em Direito Tributário e em Direito Público com ênfase em Direito Municipal. E-mail: ricardoviotto@yahoo.com

61%) comparado aos passivos contingentes (1% constante). Já a divulgação de informações dos três itens em notas explicativas foi considerada insatisfatória, sendo os ativos contingentes o mais deficitário. Não obstante, há indícios de que a aderência da NBC TSP 03 somente se iniciou face à vigência da norma em 2017 (último ano da pesquisa), muito embora essas disposições já se estejam na terceira edição do MCASP de 2010.

**Palavras-Chave:** Processo de Convergência Internacional. IPSAS 19. Contabilidade Pública. NBC TSP 03.

## ABSTRACT

The convergence process of accounting norms in the Brazilian public sector with international standards has been under implementation since 2008 and is expected to be completed by 2023. Thus, this paper aims to evaluate the adherence level of NBC TSP 03—provisions, contingent assets and liabilities—by Brazilian capitals during the period between 2015 and 2017. This study is justified due to the continental size of the country and the diversity of changes proposed by the NBCASP. The methodology used was based on analysis of balance sheets, explanatory notes, tax risk annexes (ARF), as well as requesting information regarding the existence of accounting and non-accounting control for the recording of contingent assets and liabilities. The collection period was 2015–2017, with the first two years occurring before the norm became effective, and the last being a task related to the first records. The results indicate that after the expiry of NBC TSP 03, the representativeness of provisions increased (from 15% to 61%) compared to contingent liabilities (1% constant). The disclosure of information on the three items in explanatory notes was considered unsatisfactory, with contingent assets being the most deficient. Nevertheless, there is indication that the adherence of NBC TSP 03 only started due to the validation of the standard in 2017 (last year of the survey), although these provisions are already contained in the third edition of MCASP in 2010.

**Keywords:** International convergence process. IPSAS 19. Public Accounting. NBC TSP 03.

Recebido: 02-09-2019

Aprovado: 01-10-2019

## 1 INTRODUÇÃO

A padronização da contabilidade pública brasileira frente aos padrões internacionais tornou-se crucial no país pela necessidade de divulgação mais harmônica e adequada de informações e maior preocupação com a transparência e accountability pública no país. O processo foi desencadeado com a elaboração das International Financial Reporting Standard (IFRS) por parte do International Accounting Standards Board (IASB), órgão responsável pelo processo de convergência das Normas Internacionais de Contabilidade.

No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), tornou-se referência da convergência das normas internacionais, elaborando pronunciamentos técnicos a fim de harmonizar as informações contábeis brasileiras aos padrões internacionais. O processo iniciou-se com a Portaria STN 184/2008 – que estabeleceu as diretrizes quanto aos procedimentos a serem adotados para realizar a convergência da contabilidade pública às normas internacionais – a qual possibilitou a elaboração das primeiras normas brasileiras contábeis do setor público, as NBC T 16 (BRASIL, 2008).

A partir de 2015, o processo de convergência se intensificou com as normas passando a adotar a nomenclatura de Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) convergidas com as normas internacionais em correlação com as International public Sector Accounting Standards (IPSAS), com 21 normas convergidas atualmente.

Dentre as temáticas tratadas pelas NBC TSP figuram os ativos e passivos contingentes e provisões, mais especificamente a NBC TSP 03 correlacionada à IPSAS 19 (CFC, 2016). A referida norma, além de conceituações sobre a temática, estabeleceu a forma para o reconhecimento dos fenômenos tratados, momento de mensuração, dentre outros aspectos.

Assim, tendo em vista as crescentes mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público (Casp), tem-se como problema de pesquisa avaliar o tratamento dado aos ativos e passivos contingentes e provisões por parte das capitais brasileiras. Como objetivo geral pretende-se mensurar a aderência da NBC TSP 03 por parte das capitais brasileiras, no período compreendido entre 2015 e 2017.

Os objetivos específicos encontram-se assim definidos: a) verificar o nível de evidenciação dos passivos contingentes no Anexo de Riscos Fiscais (ARF); b) comprovar se as notas explicativas (NE) das demonstrações contábeis públicas estão sendo empregadas como instrumento de melhoria da informação contábil em relação às provisões, ativos e passivos contingentes; c) identificar a adoção de controles contábeis ou extracontábeis para o registro dos ativos e passivos contingentes no período em estudo, bem como observar se no período anterior à edição da NBC TSP 03, os municípios analisados divulgaram tais registros de forma facultativa.

A pesquisa está constituída em cinco tópicos. Primeiramente, a introdução, logo após o referencial teórico trazendo a revisão literária nacional e internacional a respeito do tema da pesquisa, a metodologia, detalhando os aspectos qualitativos do estudo, análise e discussão dos principais resultados observados e, por fim, as conclusões.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Com o advento do movimento denominado New Public Management (NPM), várias reformas surgiram no setor público. Iniciada em mea-

dos da década de 1980, a NPM priorizou a melhoria da eficiência e eficácia da gestão pública em contraposição a características patrimonialistas e burocráticas dominantes nos Estados Modernos.

Entre as muitas propostas, além do combate à corrupção, o movimento enfatizou a diminuição do Estado mediante privatizações de entidades públicas, participação cidadã, governança e uso da tecnologia da informação (TORRES; PINA, 2004). Entendeu-se que a NPM seria capaz de promover estes elementos condicionantes e caso não fossem apresentados resultados satisfatórios, os incentivos de mercado baseados em procedimentos legais seriam utilizados para substituir aspectos como incompetência, corrupção, fraude e desperdício.

As reformas variaram tanto entre os países como em níveis internos (nacional, regional e local) (BOLÍVAR; GALERA, 2016; BRUSCA; MARTÍNEZ, 2015). As versões, por assim dizer, mais dramáticas, foram levadas a cabo na Nova Zelândia e no Reino Unido gerando questionamentos acerca do impacto e do destino da NPM, inclusive se haveria uma pós-NPM (CHRISTENSEN; LÆGREID, 2011).

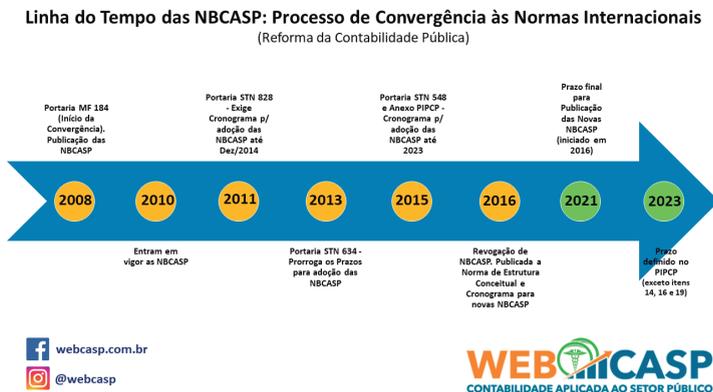
Independentemente deste aspecto, o movimento influenciou a modernização da administração pública e possibilitou reformas no ambiente da contabilidade pública (VIVIAN; MAROUN, 2018), com ênfase na transparência, accountability e alterações profundas no sistema financeiro público.

Aspecto decorrente da modernização das finanças públicas residiu no incentivo à adoção de padrões de contabilidade internacionalmente aceitos como forma de tornar a informação financeira pública mais comparável e acessível aos cidadãos. Com vista a promover a melhoria da informação financeira pública, a Federação Internacional de Contadores (IFAC, acrônimo em inglês) capitaneou o processo de harmonização internacional da contabilidade pública (IFAC, 2008) por intermédio da adoção de conjunto de Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS, acrônimo em inglês).

As IPSAS possuem, como elementos cernes, a alteração do regime de Caixa pelo de Competência – considerado mais eficiente e verdadeiro – e a ampliação dos registros de ativos e passivos das entidades públicas, com a conseqüente ampliação de informações destinadas aos *stakeholders*. Também adota como pressuposto o registro de custos para os serviços públicos, alteração do registro contábil baseado no custo histórico pelo valor justo, bem como a consolidação de resultados por parte dessas mesmas entidades, dentre outros.

Enquanto ao redor do mundo as reformas se iniciaram mais cedo (RIDDER; BRUNS; SPIER, 2005; MARTY; TROSA; VOISIN, 2006; CONNOLLY; HYNDMAN, 2006; BELLANCA; VANDERNOOT, 2013), no Brasil os passos iniciais foram dados somente em 2008 com a edição da Portaria STN 184/2008 (BRASIL, 2008). Compostos por várias fases (convergência às normas internacionais, facultatividade da implantação até 2014 e obrigatoriedade a partir de 2015) e com participação de todos os entes federados – União, Estados e Municípios, o prazo foi recentemente alterado de 2021 para 2023.

Figura 1: cronograma do processo de convergência brasileiro



Fonte: Scaramelli (2018).

Sem sombra de dúvidas qualquer processo de convergência não é tarefa de fácil realização. Iniciado em 2008 por esforço conjunto da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), pode-se afirmar que um dos passos primordiais se deu com a publicação do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) – periodicamente reeditado com alterações – que delimitou ampla estrutura conceitual para o setor público, em moldes idênticos à contabilidade societária.

A partir da Portaria STN 828/2011 (BRASIL, 2011b), aletrada pela Portaria STN 634/2013 (BRASIL, 2013), determinou-se a elaboração de cronograma para a implantação do plano de contabilidade do setor público (PCASP) e dos procedimentos patrimoniais e específicos conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP). Com a Portaria STN 634/2013 foi estabelecimento novos prazos para implantação dos procedimentos contábeis separando os prazos conforme a esfera de governo e porte do município que se concluem em 2023.

Em 2016, a STN e o CFC em conjunto decidiram rever as normas editadas. Com isto foi revogada a Resolução CFC 750/93 e as NBCTSP 16.1 a 16.5 e parte da 16.6, dando-se início a publicação das NBC TSP, conforme Quadro 1 a seguir.

Quadro 1: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) vigentes no país

NBC	Resolução CFC	Nome da Norma	Correlação IFAC
NBC TSP Estrutura conceitual	Diário Oficial da União (DOU) 4/10/2016	Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público.	<i>Conceptual Framework</i>
NBC TSP 01	DOU 28/10/2016	Receita de transação sem contraprestação.	IPSAS 23
NBC TSP 02	DOU 28/10/2016	Receita de transação com contraprestação.	IPSAS 9
NBC TSP 03	DOU 28/10/2016	Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.	IPSAS 19
NBC TSP 04	DOU 6/12/2016	Estoques.	IPSAS 12
NBC TSP 05	DOU 6/12/2016	Contratos de concessão de serviços públicos: concedente.	IPSAS 32
NBC TSP 06	DOU 28/9/2017	Propriedade para investimento.	IPSAS 16
NBC TSP 07	DOU 28/9/2017	Ativo imobilizado.	IPSAS 17
NBC TSP 08	DOU 28/9/2017	Ativo intangível.	IPSAS 31
NBC TSP 09	DOU 28/9/2017	Redução ao valor recuperável de ativo não gerador de caixa.	IPSAS 21
NBC TSP 10	DOU 28/9/2017	Redução ao valor recuperável de ativo gerador de caixa.	IPSAS 26
NBC TSP 11	DOU 28/9/2017	Apresentação das demonstrações contábeis.	IPSAS 1
NBC TSP 12	DOU 31/10/2018	Demonstração de Fluxo de Caixa	IPSAS 2
NBC TSP 13	DOU 31/10/2018	Apresentação de informação orçamentária nas demonstrações contábeis.	IPSAS 24
NBC TSP 14	DOU 31/10/2018	Custos de empréstimos.	IPSAS 5
NBC TSP 15	DOU 31/10/2018	Benefícios a empregados.	IPSAS 39
NBC TSP 16	DOU 31/10/2018	Demonstrações contábeis separadas.	IPSAS 34
NBC TSP 17	DOU 31/10/2018	Demonstrações contábeis consolidadas.	IPSAS 35
NBC TSP 18	DOU 31/10/2018	Investimentos em coligada e em empreendimento controlado em conjunto.	IPSAS 36
NBC TSP 19	DOU 31/10/2018	Acordos em conjunto.	IPSAS 37
NBC TSP 20	DOU 31/10/2018	Divulgação de participações em outras entidades.	IPSAS 38
NBC TSP 21	DOU 31/10/2018	Combinações no setor público.	IPSAS 40
NBC T 16.7	1.134/2008	Consolidação das demonstrações contábeis – revogada a partir de 1/1/21.	Não há
NBC T 16.11	1.366/2011	Sistema de informações de custos do setor público.	Não há

Fonte: Site oficial do CFC (2019).

Analisando estudos brasileiros sobre o assunto, embora haja dúvidas, percebe-se que o processo de convergência é irreversível. Por um lado, Ribeiro e Bizerra (2011) destacam que 83% dos profissionais pesquisados acreditam nos benefícios e nas vantagens que estas mudanças produzirão, enquanto Silva et al. (2011) destacam a insegurança sentida por parte dos gestores públicos quanto às mudanças propostas, ante a falta de conhecimentos mais consistentes em torno das atualizações ou a insipiência da aderência às normas, conquanto tenham cunho obrigatório (MACÊDO; KLANN, 2012; PICCOLI; KANN, 2015).

Embora esta tenha sido a realidade no início do processo, em novo estudo conduzido por Maciel et al. em 2015 em instituições de ensino superior do Estado do Rio Grande do Sul (RS) já se observou maior aderência às mudanças normativas. Segundo os autores, a média de aderência atingiu cerca de 72,4%, evidenciando assim uma situação particular no âmbito federal.

Especificamente no tocante às entidades federadas representadas por Estados e Municípios, os estudos têm se mostrado mais raros. Por exemplo, perante o Estado de Santa Catarina evidenciou-se que a percepção dos profissionais quanto ao processo de convergência foi considerada positiva e que teria havido um salto de qualidade das informações produzidas. Destacou-se que as principais alterações foram evidenciadas na melhoria das rotinas contábeis e no enfoque patrimonial.

Ainda em referência a Estados e Municípios, os estudos demonstram que a temática carece de informações, notadamente no que se refere a identificar se as dificuldades sentidas são as mesmas, quais as variáveis que podem limitar o processo e qual o nível de aderência atual por parte daqueles entes.

De acordo com relatos dos profissionais da área, há dificuldades significantes referentes à convergência da contabilidade pública, desde financeiras, técnicas e políticas que podem impactar negativamente na adoção dos procedimentos, além de não haver sanções explícitas quanto a sua não aplicação. Os únicos que podem penalizar este tipo de comportamento no sistema de contabilidade pública brasileira são os tribunais de contas.

Assim, atribui-se a inserção das Cortes de Contas Estaduais e Federal como condição *sine qua non* para o sucesso do processo de convergência. Como julgam as contas de gestão de todos administradores públicos do país, o exame por parte delas pode suscitar a inclusão de determinações para adoção dos procedimentos de convergência e assim acelerar a modernização da estrutura conceitual existente.

A necessidade da adoção de tratamento dos ativos e passivos contingentes e provisões tem ganhado espaço na contabilidade pública, visto que a STN aprovou a Portaria STN 548/2015 (BRASIL, 2015) acerca de procedimentos contábeis patrimoniais. Em um dos seus tópicos, recomendou-se o reconhecimento das provisões nos balanços patrimoniais e evidenciação dos passivos contingentes e ativos contingentes em NE e em contas de controle, tendo como limite o ano de 2020 para que os municípios com mais de 50 mil habitantes apliquem essas mudanças. Ato contínuo, em 2016 foi editada pelo CFC a NBC TSP 03 sobre o assunto, consolidando assim a exigência em todo o país.

Não obstante a adoção da regra em 2016, o procedimento não é recentemente no âmbito da Casp. Analisando o teor dos manuais de contabilidade editados, observou-se que a terceira edição já recomendava procedimentos sobre a temática (provisões, ativos e passivos contingentes), o que comprova que o tema em si não reside em orientação nova, mas tão somente algo não observado pelos entes públicos (BRASIL, 2010).

A importância do assunto possui amplo reconhecimento pela doutrina. Santos (2004) afirma que provisões não são passivos propriamente ditos, pois existe uma incerteza quanto ao seu prazo ou o seu valor. Farias (2004) retrata que as provisões afetam o patrimônio, porém são tratadas como desembolsos futuros, enquanto Nannini e Salotti (2010) definem que a provisão deve ser reconhecida quando existe uma obrigação presente, legal ou não formalizada, seja provável uma saída de recursos e ela possa ser estimada com confiabilidade.

Analisando a NBC TSP, destaca-se que a provisão é o passivo de prazo ou valor incerto, atributos estes que a diferenciam de outros passivos. De acordo com a norma, há a necessidade do cumprimento de três atributos para que a provisão seja reconhecida: a) existência de obrigação presente (formalizada ou não) da entidade decorrente de evento passado; b) saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial

de serviços para que a obrigação seja liquidada; c) estimativa confiável do valor da obrigação (CFC, 2016).

Tratando-se dos **passivos contingentes**, Nannini e Salotti (2010) afirmam que se existe a possibilidade de se reconhecer o passivo, não deve ser reconhecido o passivo contingente, devendo ser necessário que este cumpra os requisitos de reconhecimento daquele. Seguindo na mesma linha, Silva (2012) salienta que se for provável que não exista uma obrigação na data do balanço, a entidade deve divulgar um passivo contingente e não uma provisão, tendo em vista a probabilidade associada à conta.

Segundo a NBC TSP 03, os passivos contingentes não são reconhecidos como passivos porque são obrigações possíveis, mas que necessitam de confirmação se a entidade tem a obrigação presente que pode levar à saída dos recursos ou porque a obrigação não atende os critérios de reconhecimento de uma provisão. Entretanto, a mesma norma menciona que não devem ser registrados no balanço patrimonial, mas apenas divulgados em NE se forem uma obrigação possível de ocorrer. Porém, se a obrigação for remota, não se deve nem divulgar ou evidenciá-los.

Os passivos contingentes se vislumbram em dois aspectos. Primeiro, no aspecto patrimonial, onde os passivos contingentes devem ser evidenciados em NE; o segundo, no aspecto orçamentário quando são divulgados no Anexo de Riscos Fiscais (ARF) (art. 4º, § 3º) (BRASIL, 2000) no intuito de orientar o planejamento orçamentário e prevenir os administradores acerca desses eventos que poderão se concretizar no futuro.

Em que pese aos **ativos contingentes**, Nannini e Salotti (2010) salientam que se referem a um possível ativo oriundo de um evento passado, porém o seu reconhecimento ainda será confirmado pela ocorrência de um ou mais eventos incertos. Caso a entrada de benefícios econômicos ou potencial de serviços seja certa, não se trata de um ativo contingente. Se provável a entrada, mas não certa, não se reconhece no balanço patrimonial, apenas evidencia-se esse ativo contingente em NE. E por último,

caso a entrada não seja provável de acontecer, nenhum ativo deve ser reconhecido, nem tão pouco evidenciado em NE.

Por conseguinte, a análise do reconhecimento das provisões no balanço patrimonial e a evidenciação dos ativos e passivos contingentes e dessas mesmas provisões nas NE é importante para a Casp, visto que afetam o patrimônio, no caso das provisões, ou podem vir a afetá-lo, no caso dos ativos e passivos contingentes. Além disso, pode-se ainda cruzar as informações contidas no ARF em contraposição às NE, no intuito de analisar se esses demonstrativos evidenciam a real natureza dessas contas.

### 3 METODOLOGIA

Segundo Marconi e Lakatos (2008), a especificação da metodologia da pesquisa é onde se abrange o maior número de itens, pois visa responder a diversas questões ao mesmo tempo, desde o que é feito até o desdobramento de quem, quanto, onde e como que será feito.

A pesquisa enquadra-se quanto aos objetivos como descritiva, que segundo Cervo, Bervian e Silva (2007) busca observar, registrar, analisar e correlacionar os fatos ou fenômenos sem manipulá-los. Quanto à natureza, é qualitativa, pois de acordo com Gil (2008), depende muito da capacidade e do tipo de estilo do pesquisador, tendo sido escolhida pela necessidade de interpretação de dados pré-existentes e não da mensuração destes em métodos estatísticos. Quanto aos procedimentos, pode ser considerada como documental, conforme Marconi e Lakatos (2008), pois é o que ocorre na coleta de dados primários que não receberam ainda nenhum tratamento, como os arquivos públicos, sendo bastante utilizada em estudos teóricos.

A população se conformou pela totalidade dos municípios brasileiros, sendo a amostra as 27 capitais, justificada em razão de concentrar a

maioria dos habitantes do país em centros urbanos. Logo, a amostra não possui cunho probabilístico.

Para avaliar a aderência da NBC TSP 03 (provisões, ativos e passivos contingentes), foram analisados os dados constantes dos balanços patrimoniais, NE e ARF constantes da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) entre 2015 e 2017, devido à disponibilidade dos dados nos portais de transparência. No tocante às informações sobre controle dos ativos e passivos contingentes, realizou-se consulta aos entes envolvidos com base na lei de acesso à informação (Lei 12.527/2011) (BRASIL, 2011a) com objetivo de avaliar a modalidade utilizada, se de natureza contábil ou extracontábil.

O nível de aderência foi avaliado com base na construção de dois indicadores: um de representatividade e o outro, de divulgação. Mediante o confronto entre eles, busca-se conhecer se houve elevação dos registros ao longo dos anos e se estes foram convertidos em termos de aumento de divulgação da informação contábil, por NE.

Em relação aos passivos contingentes e provisões, elaborou-se indicador de representatividade denominado endividamento futuro e real, calculado com base na comparação destes agregados com o passivo total do ente público analisado. Em referência à divulgação, analisou-se os percentuais de publicação das provisões, ativos e passivos contingentes nas NE.

A coleta dos dados ocorreu no período compreendido entre março e julho de 2019 e no caso da inexistência ou indisponibilidade de dados, optou-se por atribuir pontuação zero.

#### **4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

A pesquisa se refere à verificação da adoção dos procedimentos por parte das capitais brasileiras para o registro das provisões, ativos e passivos contingentes junto às demonstrações contábeis públicas, bem como

comprovar a existência ou de controles de natureza contábil e extracontábil para os ativos e passivos contingentes, inclusive de forma voluntária antes da vigência da NBC TSP 03. As Tabelas 1, 2 e 3 encontram-se dispostas por exercícios financeiros (2015, 2016 e 2017), disponibilizados por região geopolítica (Nordeste, Sudeste, Norte, Centro Oeste e Sul) e respectivos componentes, além de terem sido separadas em razão dos demonstrativos analisados: LDO (ARF), Balanço Patrimonial e NE.

Para facilitar a compreensão dos exames, a discussão encontra-se organizada em tópicos: Passivos contingentes; Provisões e Ativos contingentes.

Tabela 1: informações sobre as capitais brasileiras do período de 2015

Capitais	LDO			Balanço Patrimonial - BP			Notas Explicativas (NE)		
	Passivos Contingentes (R\$)	Endiv. Futuro	Endiv. Real	Provisões (R\$)	Endiv. Real	Publicação	Inform. Provisões	Inform. Passivo Conting.	Inform. Ativo Conting.
<b>NE</b>									
Maceió	R\$ -	0%	R\$ 2.317.056.026,13	204%	1	1	0	0	0
Salvador	R\$ 482.959,00	0,0001%	R\$ 460.817.876,20	1%	0	0	0	0	0
Fortaleza	R\$ -	0%	R\$ -	0%	1	0	0	0	0
São Luis	R\$ -	0%	R\$ 173.942.849,82	6%	0	0	0	0	0
João Pessoa	R\$ 84.434.661,82	8,51%	R\$ -	0%	0	0	0	0	0
Recife	R\$ 7.843.000,00	0,21%	R\$ 427.705.086,33	50%	0	0	0	0	0
Teresina	R\$ 50.000.000,00	0,00%	R\$ -	0%	0	0	0	0	0
Natal	R\$ 3.220.000,00	0,16%	R\$ -	0%	0	0	0	0	0
Aracaju	R\$ -	0,00%	R\$ -	0%	1	0	0	0	0
<b>Total</b>	<b>R\$ 145.880.614,82</b>		<b>R\$ 3.279.521.832,48</b>		<b>3</b>	<b>1</b>			
<b>MÉDIA</b>	<b>R\$ 16.220.068,31</b>	<b>1%</b>	<b>R\$ 375.502.425,81</b>	<b>29%</b>	<b>33%</b>	<b>11%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>
<b>SE</b>									
Vitória	R\$ -	0%	R\$ 306.967.911,03	12%	1	0	0	0	0
Belo Horizonte	R\$ -	0%	R\$ 476.524.567,96	5%	1	0	0	0	0
São Paulo	R\$ -	0%	R\$ 89.840.125.681,94	75%	1	1	0	0	0
Rio de Janeiro	R\$ 1.030.593.682,07	1,98%	R\$ 6.121.643.184,34	12%	1	0	1	0	0
<b>Total</b>	<b>R\$ 1.030.593.682,07</b>		<b>R\$ 96.745.261.345,27</b>		<b>4</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>MÉDIA</b>	<b>R\$ 257.648.420,52</b>	<b>0,50%</b>	<b>R\$ 24.186.315.336,32</b>	<b>26%</b>	<b>100%</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>
<b>NO</b>									
Rio Branco	R\$ 1.600.000,00	0,12%	R\$ 121.175.701,29	9%	0	0	0	0	0
Macapá	R\$ -	0%	R\$ 77.548.165,77	12%	1	0	0	0	0
Manaus	R\$ 21.000.000,00	0,22%	R\$ 1.008.087.742,83	11%	1	1	0	0	0
Belém	R\$ 139.184,00	0%	R\$ -	0%	0	0	0	0	0
Porto Velho	R\$ 6.557.976,00	0,48%	R\$ 339.654.555,50	25%	0	0	0	0	0
Boa Vista	R\$ -	0%	R\$ 0	0%	0	0	0	0	0
Palmas	R\$ 127.966.035,75	7,65%	R\$ 140.178.853,28	8%	0	0	0	0	0
<b>Total</b>	<b>R\$ 157.263.195,75</b>		<b>R\$ 1.686.645.018,67</b>		<b>2</b>	<b>1</b>			
<b>MÉDIA</b>	<b>R\$ 22.466.170,82</b>	<b>1%</b>	<b>R\$ 240.949.288,38</b>	<b>9%</b>	<b>29%</b>	<b>14%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>
<b>CO</b>									
Goiânia	R\$ -	0%	R\$ 314.156.210,62	4%	0	0	0	0	0
Cuiabá	R\$ -	0%	R\$ 26.500.000,00	2%	0	0	0	0	0
Campo Grande	R\$ -	0%	R\$ -	0%	1	0	0	0	0
Brasília	R\$ 2.166.008.125,33	2,87%	R\$ 1.778.398.648,38	2%	1	0	0	0	0
<b>Total</b>	<b>R\$ 2.166.008.125,33</b>		<b>R\$ 2.119.038.859,00</b>		<b>2</b>	<b>0</b>			
<b>MÉDIA</b>	<b>R\$ 541.502.031,33</b>	<b>1%</b>	<b>R\$ 529.758.714,75</b>	<b>2%</b>	<b>50%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>
<b>Sul</b>									
Porto Alegre	R\$ -	0%	R\$ 11.506.855,00	10%	1	0	0	0	0
Curitiba	R\$ -	0%	R\$ 2.034.058.119,15	26%	1	1	0	0	0
Florianópolis	R\$ -	0%	R\$ 80.788.955,60	8%	1	0	0	0	0
<b>Total</b>	<b>R\$ -</b>		<b>R\$ 2.126.353.929,75</b>		<b>3</b>	<b>1</b>			
<b>MÉDIA</b>	<b>R\$ -</b>		<b>R\$ 1.063.176.964,88</b>	<b>15%</b>	<b>100%</b>	<b>33%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>
<b>Total</b>	<b>R\$ 167.567.338,20</b>	<b>1%</b>	<b>R\$ 5.279.140.546,03</b>	<b>16%</b>	<b>62%</b>	<b>17%</b>	<b>5%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>

Legenda:  
Notas Explicativas (NE): 0 (Não); 1 (Sim)

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Tabela 2: informações sobre as capitais brasileiras do período de 2016

2016									
LDO			Balanço Patrimonial - BP			Notas Explicativas (NE)			
Capitais	Passivos Contingentes (R\$)	Endv. Futuro	Provisões (R\$)	Endv. Real	Publicação	Inform. Provisões	Inform. Passivo Conting.	Inform. Ativo Conting.	
<b>NE</b>									
Maceió	R\$ -	-	R\$ 1.977.784.327,84	154%	1	1	0	0	
Salvador	R\$ 30.000,00	0,000078%	R\$ 2.201.330.449,48	6%	1	1	0	0	
Fortaleza	R\$ 17.335.530,53	0,45%	R\$ 9.130.845.314,83	237%	1	0	0	0	
São Luís	R\$ 24.346.871,00	0,62%	R\$ 207.926.209,70	5%	0	0	0	0	
João Pessoa	R\$ 84.434.661,82	5,87%	R\$ 130.874.113,93	9%	0	0	0	0	
Recife	R\$ 8.480.000,00	0,15%	R\$ 1.300.059.317,34	23%	0	0	0	0	
Teresina	R\$ -	0%	R\$ -	0%	0	0	0	0	
Natal	R\$ 3.864.000,00	0,20%	R\$ -	0%	0	0	0	0	
Aracaju	R\$ -	0%	R\$ -	0%	1	0	0	0	
Total	R\$ 138.491.063,35	-	R\$ 14.948.819.733,12	4	4	2			
<b>MÉDIA</b>	<b>R\$ 15.387.895,93</b>	<b>1%</b>	<b>R\$ 1.660.979.970,35</b>	<b>48%</b>	<b>44%</b>	<b>22%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	
<b>SE</b>									
Vitória	R\$ 8.000.000,00	0,25%	R\$ 340.559.983,05	11%	1	0	0	0	
Belo Horizonte	R\$ -	0%	R\$ 612.384.047,77	5%	1	0	0	0	
São Paulo	R\$ -	0%	R\$ 114.825.346.457,29	115%	1	1	0	0	
Rio de Janeiro	R\$ 1.479.918.138,01	3,91%	R\$ 5.841.398.074,44	15%	1	0	1	0	
Total	R\$ 1.487.918.138,01	-	R\$ 121.619.628.562,55	4	4	1	1		
<b>MÉDIA</b>	<b>R\$ 371.979.534,50</b>	<b>1%</b>	<b>R\$ 30.404.907.140,64</b>	<b>37%</b>	<b>100%</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>	<b>0%</b>	
<b>NO</b>									
Rio Branco	R\$ 1.710.560,00	0,11%	R\$ 953.705.253,87	24%	0	0	0	0	
Macapá	R\$ -	0%	R\$ 77.548.165,77	11%	1	0	0	0	
Manaus	R\$ 3.000.000,00	0,03%	R\$ 1.077.777.515,01	10%	1	1	0	0	
Belém	R\$ 104.610,00	0%	R\$ 314.594.393,75	12%	0	0	0	0	
Porto Velho	R\$ 7.553.757,00	0,48%	R\$ 137.155.192,68	5%	0	0	0	0	
Boa Vista	R\$ -	0%	R\$ -	0%	0	0	0	0	
Palmas	R\$ 1.670.000,00	0,08%	R\$ 221.205.094,85	11%	0	0	0	0	
Total	R\$ 14.038.927,00	0	R\$ 2.181.985.615,93	-	2	1			
<b>MÉDIA</b>	<b>R\$ 2.005.561,00</b>	<b>0,10%</b>	<b>R\$ 311.712.230,85</b>	<b>11%</b>	<b>29%</b>	<b>14%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	
<b>CO</b>									
Goiânia	R\$ 207.731,00	0,002%	R\$ 510.365.643,87	5%	0	0	0	0	
Cuiabá	R\$ -	0%	R\$ 21.442.000,00	1%	0	0	0	0	
Campo Grande	R\$ -	0%	R\$ 5.279.480.250,00	137%	1	0	0	0	
Brasília	R\$ -	0%	R\$ 3.166.363.373,54	6%	1	0	0	0	
Total	R\$ 207.731,00	-	R\$ 8.877.651.267,91	-	2	0			
<b>MÉDIA</b>	<b>R\$ 51.932,25</b>	<b>0,001%</b>	<b>R\$ 2.244.312.816,98</b>	<b>37%</b>	<b>50%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	
<b>SUA</b>									
Porto Alegre	R\$ -	0%	R\$ 28.770.692,00	27%	1	0	0	0	
Curitiba	R\$ -	0%	R\$ 2.146.093.626,19	28%	1	1	0	0	
Florianópolis	R\$ -	0%	R\$ 113.241.493,30	10%	1	0	0	0	
Total	R\$ -	-	R\$ 2.283.105.749,49	-	3	1			
<b>MÉDIA</b>	<b>R\$ -</b>	<b>-</b>	<b>R\$ 1.146.552.874,75</b>	<b>22%</b>	<b>100%</b>	<b>33%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	
<b>Total</b>	<b>R\$ 77.884.984,84</b>	<b>0%</b>	<b>R\$ 7.153.713.006,71</b>	<b>31%</b>	<b>65%</b>	<b>19%</b>	<b>5%</b>	<b>0%</b>	

Legenda:

Notas Explicativas (NE): 0 (Não); 1 (Sim)

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Tabela 3: informações sobre as capitais brasileiras do período de 2017

2017									
LDO			Balanco Patrimonial - BP			Notas Explicativas (NE)			
Capitais	Passivos Contingentes (R\$)	Endiv. Futuro	Provisões (R\$)	Endiv. Real	Publicação	Inform. Provisões	Inform. Passivo Conting.	Inform. Ativo Conting.	
<b>NE</b>									
Maceió	R\$ -	0%	R\$ 2.809.582.185,27	202%	0	0	0	0	0
Salvador	R\$ 30.000,00	0,0001%	R\$ 18.053.455.288,57	53%	1	1	0	0	0
Fortaleza	R\$ 19.131.097,63	0,54%	R\$ 11.819.098.998,45	336%	1	0	0	0	0
São Luís	R\$ 69.971,08	0%	R\$ 261.207.746,52	6%	1	0	0	0	0
João Pessoa	R\$ 84.494.661,82	5,37%	R\$ 169.573.050,60	11%	0	0	0	0	0
Recife	R\$ 9.100.000,00	0,14%	R\$ 1.234.635.399,40	19%	1	0	0	0	0
Teresina	R\$ 25.627.117,98	0%	R\$ -	0%	0	0	0	0	0
Natal	R\$ 4.636.000,00	0,21%	R\$ -	0%	0	0	0	0	0
Aracaju	R\$ -	0%	R\$ -	0%	1	0	0	0	0
<b>Total</b>	<b>R\$ 143.028.848,51</b>		<b>R\$ 34.347.552.668,81</b>		<b>5</b>	<b>1</b>			
<b>MÉDIA</b>	<b>R\$ 15.892.094,28</b>	<b>1%</b>	<b>R\$ 3.816.394.740,98</b>	<b>70%</b>	<b>56%</b>	<b>11%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	
<b>SE</b>									
Vitória	R\$ 3.000.000,00	0,08%	R\$ 391.366.225,56	11%	1	0	0	0	0
Belo Horizonte	R\$ 197.757.628,00	1,73%	R\$ 425.212.826,44	5%	1	0	0	0	0
São Paulo	R\$ -	0%	R\$ 146.879.932.349,57	110%	1	1	0	0	0
Rio de Janeiro	R\$ 1.551.925.578,75	3,67%	R\$ 33.538.495.935,72	96%	1	0	1	0	0
<b>Total</b>	<b>R\$ 1.752.683.206,75</b>		<b>R\$ 181.235.007.337,29</b>		<b>4</b>	<b>1</b>			
<b>MÉDIA</b>	<b>R\$ 438.170.801,69</b>	<b>1%</b>	<b>R\$ 45.308.751.834,32</b>	<b>41%</b>	<b>100%</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>
<b>NO</b>									
Rio Branco	R\$ 1.787.535,00	0,11%	R\$ 414.686.539,81	25%	0	0	0	0	0
Macapá	R\$ 11.500.000,00	2,34%	R\$ 77.548.165,77	16%	1	0	0	0	0
Manaus	R\$ -	0%	R\$ 1.106.900.627,57	10%	1	1	0	0	0
Belém	R\$ 1.008.743,00	0,04%	R\$ 436.986.571,42	15%	0	0	0	0	0
Porto Velho	R\$ 7.249.339,00	0%	R\$ -	0%	0	0	0	0	0
Boa Vista	R\$ -	0%	R\$ -	0%	0	0	0	0	0
Palmas	R\$ 9.070.600,00	0,41%	R\$ 543.730.787,53	25%	0	0	0	0	0
<b>Total</b>	<b>R\$ 30.616.217,00</b>	<b>0%</b>	<b>R\$ 2.579.352.632,10</b>		<b>2</b>	<b>1</b>			
<b>MÉDIA</b>	<b>R\$ 4.373.745,29</b>	<b>0,41%</b>	<b>R\$ 368.550.384,59</b>	<b>13%</b>	<b>29%</b>	<b>14%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	
<b>CO</b>									
Goiânia	R\$ 60.000.000,00	0,66%	R\$ 10.316.272,73	0,11%	0	0	0	0	0
Cuiabá	R\$ -	0,00%	R\$ 9.286.478.582,49	423%	0	0	0	0	0
Campo Grande	R\$ -	0,00%	R\$ 5.198.471.350,70	130%	1	0	0	0	0
Brasília	R\$ -	0,00%	R\$ 8.533.374.161,71	13%	1	0	0	0	0
<b>Total</b>	<b>R\$ 60.000.000,00</b>		<b>R\$ 23.028.640.367,63</b>		<b>2</b>	<b>0</b>			
<b>MÉDIA</b>	<b>R\$ 15.000.000,00</b>	<b>0,17%</b>	<b>R\$ 5.757.160.091,91</b>	<b>142%</b>	<b>50%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>
<b>SUL</b>									
Porto Alegre	R\$ -	0,00%	R\$ 27.353.000,00	27%	1	0	1	0	0
Curitiba	R\$ -	0,00%	R\$ 5.552.231.655,71	66%	1	1	0	0	0
Florianópolis	R\$ -	0,00%	R\$ 425.287.217,32	26%	1	0	0	0	0
<b>Total</b>	<b>R\$ -</b>		<b>R\$ 6.004.871.873,03</b>		<b>3</b>	<b>1</b>			
<b>MÉDIA</b>	<b>R\$ -</b>	<b>0%</b>	<b>R\$ 3.002.435.936,52</b>	<b>40%</b>	<b>100%</b>	<b>33%</b>	<b>33%</b>		
<b>Total</b>	<b>R\$ 94.687.328,25</b>	<b>1%</b>	<b>R\$ 116.650.658.597,66</b>	<b>61%</b>	<b>67%</b>	<b>17%</b>	<b>12%</b>	<b>0%</b>	

Legenda:  
 Notas Explicativas (NE): 0 (Não); 1 (sim)

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

#### 4.1 Passivos contingentes

De maneira geral, os dados revelam que houve avanço da divulgação das informações no período, com tendência de crescimento (Nordeste: 1,2% em 2015; Sudeste: 1,37% em 2017), oscilando com percentuais pouco expressivos por parte de algumas regiões (Sudeste 0,5% em 2015; Centro Oeste 0,001% em 2016; e Sul 0% em 2017) face

a não divulgação dos dados no período da coleta). A assertiva pode ser confirmada por meio do indicador de endividamento futuro, resultado da comparação entre os passivos contingentes e o passivo total (Tabelas 1, 2 e 3).

Examinando-se os resultados obtidos, observa-se que o percentual do endividamento futuro girou em termos médios de 1%. Por região, os maiores níveis lograram a região Norte (1,21% em 2015) e Região Sudeste (1,04% em 2016 e 1,37% em 2017) e os menores, na região Sul, cuja ausência de pontuação deveu-se a não publicação dos demonstrativos requeridos para fins de análise.

A informação pode ser comparada com a Tabela 4 abaixo, a qual comprova que o percentual de evidenciação dos passivos contingentes contidos no ARF aumentou, saindo de 35% em 2015 para 50% em 2017, com relevância para o percentual das regiões Norte e Nordeste, acima de 70%. Em sentido contrário, frise-se que não houve a divulgação de informações pelos estados que compõem a região Sul em todo o período analisado.

Embora o resultado não seja considerado expressivo – ante a baixa materialidade e o pouco crescimento da divulgação entre os anos –, deve ser considerado positivo. A principal justificativa se refere ao fortalecimento de representação mais fidedigna dos demonstrativos do setor público, além de prospectar situações que poderão impactar negativamente o resultado das contas públicas e que carecem de ponderação junto ao processo decisório.

Tabela 4: evidenciação dos passivos contingentes no Anexo de Riscos Fiscais

Regiões	Passivos Contingentes no Anexo de Riscos Fiscais			Var	Var
	2015 (x0)	2016 (x1)	2017 (x2)	x1/x0	x2/x1
NE	56%	67%	78%	20%	17%
SE	25%	50%	75%	100%	50%
NO	71%	71%	71%	0%	0%
CO	25%	25%	25%	0%	0%
S	0%	0%	0%	0%	0%
<b>Total</b>	<b>35%</b>	<b>43%</b>	<b>50%</b>	<b>24%</b>	<b>13%</b>

Legenda: Var (variação)

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Quanto à divulgação dos passivos contingentes nas NE, na Tabela 5, o resultado permaneceu estável entre 2015 e 2016 (5%), ocorrendo elevação substancial somente entre os anos de 2016 e 2017 (de 5% para 12%), representado pelos municípios do Rio de Janeiro-RJ e de Porto Alegre-RS. Conquanto não haja uma obrigação unívoca de que as informações contidas no ARF tenham que necessariamente ser demonstradas nas NE, esperava-se que estas cifras, pelo menos, acompanhassem a evolução dos registros evidenciados na Tabela 4.

As NE se comportam como forma de aclarar as informações contidas no ARF e a falta de compatibilidade entre ambos os demonstrativos pode suscitar a omissão deliberada de informações ou, em sentido oposto, a simples ausência de necessidade da divulgação. A discrepância entre o ARF e as NE suscita a necessidade de esclarecimento por parte dos responsáveis sobre a elaboração das prestações de contas anuais.

Não obstante, a elevação do percentual de divulgação dos passivos contingentes nas NE em 2017 demonstra o retrato de maior preocupação por parte dos entes federados em detalhar a natureza dos passivos contingentes, o que já representa um avanço concernente ao processo de convergência e ao cumprimento da NBC TSP 03.

Tabela 5: evidenciação de passivos contingentes nas NE

Regiões	Informações sobre os passivos contingentes			Var x1/x0	Var x2/x1
	2015 (x0)	2016 (x1)	2017 (x2)		
NE	0%	0%	0%	0%	0%
SE	25%	25%	25%	0%	0%
NO	0%	0%	0%	0%	0%
CO	0%	0%	0%	0%	0%
S	0%	0%	33%	0%	0%
<b>Brasil</b>	<b>5%</b>	<b>5%</b>	<b>12%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>

Legenda: Var (variação)

Fonte: Elaborada pelos (2019).

Como regra, os passivos contingentes não são objeto de registro nas demonstrações contábeis, quando muito de divulgação nas NE, como

se demonstrou na Tabela 5. Para tanto, faz-se necessário adotar controles contábeis ou extracontábeis, de modo que haja acompanhamento sistemático destas informações.

Em razão disto, buscando saber se os controles existentes na Administração iriam além do ARF, solicitou-se, com base na lei de acesso à informação, que os entes prestassem esclarecimento detalhados acerca dos controles realizados. A Tabela 6 abaixo demonstra que somente atenderam a solicitação 42% dos municípios pesquisados e que somente o Distrito Federal (DF) informou possuir tal sistemática com o uso de contas de controle.

Os resultados ainda chamam atenção pela elevada taxa de descumprimento da apresentação dos dados (58%), principalmente a região Norte que ignorou por completo o pedido de informações, pondo em xeque a eficácia desse instrumento. Destaca-se também que há inclinação dos entes pesquisados em não adotar procedimentos de forma voluntária, já que o período de implementação da norma se iniciou em 2017, porém os percentuais de aderência são baixos quando comparado ao período anterior à NBC TSP 03.

Uma possível explicação para o baixo desempenho dos níveis de representatividade e divulgação dos passivos contingentes pode estar associado à insegurança sentida por parte dos gestores públicos quanto às mudanças propostas, como salientado por Silva et al. (2011).

Tabela 6: controles contábeis e extracontábeis sobre ativos e passivos contingentes

Regiões	Respondeu	Não respondeu
NORDESTE	67%	33%
SUDESTE	25%	75%
NORTE	0%	100%
CENTRO-OESTE	50%	50%
SUL	67%	33%
<b>TOTAL</b>	<b>42%</b>	<b>58%</b>

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

## 4.2 Provisões

Comparando-se as provisões com os ativos e passivos contingentes era de se esperar que este mecanismo se encontre mais consolidado, haja vista maior familiaridade dos profissionais da contabilidade com a mensuração de situações que carecem de provisionamento.

Os resultados evidenciam que os maiores e menores percentuais se reparam entre o Nordeste (maiores percentuais) e o Norte (menores cifras). Nos anos de 2015, 2016 e 2017, destacou-se o Nordeste, Norte e Centro Oeste com 29%, 48% e 142%, respectivamente, enquanto no mesmo período, apresentaram os menores resultados o Centro Oeste e o Norte (2%, 11% – Centro Oeste e 13% – Norte). Ambas as situações demonstram avanços no registro das provisões, o que comprova o avanço do processo de convergência do país e a conscientização dos profissionais de contabilidade do setor público em retratar com fidedignidade as mutações patrimoniais.

Percebe-se, diferentemente do cálculo do endividamento futuro relativo aos passivos contingentes, que as médias de endividamento real são bem mais representativas, seja por região ou entre elas. Isto comprova a assertiva feita inicialmente acerca da sedimentação do registro das provisões frente à classe contábil.

Analisando-se a variação dos anos relativos ao endividamento real, nota-se que há percentual crescente, de 15% em 2015 a 61% em 2017, mostrando a tendência de crescimento da contabilização das provisões, além de que o endividamento real em 2017 superou mais da metade dos patrimônios declarados. Este aspecto particular é preocupante na medida em que pode representar o comprometimento futuro do patrimônio público ante a uma gestão temerosa das finanças públicas.

Examinando-se o desempenho das provisões por regiões, tem-se com maiores variações percentuais o município de Salvador-BA em todos

os anos (1% em 2015; 6% em 2016; e 53% em 2017) representando a região Nordeste. Na região sudeste, o Rio de Janeiro-RJ (12% em 2015; 15% em 2016; e 36% em 2017); na região Norte, o município de Rio Branco-AC (9% em 2015; 24% em 2016; e 25% em 2017); na região Centro Oeste, Cuiabá-MT (2% em 2015; 1% em 2016; e 423% em 2017) e na região Sul, Porto Alegre-RS (10% em 2015; 27% em 2016; e 27% em 2017).

A pesquisa ainda comparou o nível de endividamento real frente às informações das provisões divulgadas nas NE para buscar possível correção do registro com os possíveis esclarecimentos. Notou-se que enquanto houve crescimento do volume de provisões no balanço patrimonial ( $\Delta$  306,67%), o percentual de divulgação das provisões nas NE permaneceu praticamente inalterado (17% em 2015; 19% em 2016; e 17% em 2017).

Embora inexista uma correlação direta entre as provisões contidas no balanço patrimonial e os esclarecimentos prestados nas NE, espera-se que, minimamente, informações sejam divulgadas e não ocorram omissões de forma intencional. Importa destacar que a partir de 2017 a divulgação é considerada obrigatória e que a ausência de esclarecimentos sobre qualquer conta contábil prejudica a análise das demonstrações no intuito de verificar a real situação das finanças públicas.

#### 4.3 Ativos contingentes

O exame das NE põe em evidência que o país ainda não adota a sistemática de divulgação desta modalidade de informação (0%), o que pode ser observado na Tabela 7. Os dados são relevantes, tendo em vista ser pouco provável que não haja nenhum ativo oriundo de evento passado, cujo reconhecimento seja passível de confirmação face a ocorrência de um ou mais eventos incertos.

De forma atenuante ao resultado insatisfatório, frisa-se que a NBC TSP 03 somente passou a vigor a partir de 21 de outubro de 2016,

com reflexos a partir das demonstrações contábeis referentes ao exercício de 2017, muito embora a orientação já estivesse prevista na terceira edição do MCASP, desde 2010 (BRASIL, 2010). Assim, espera-se que a obrigatoriedade do procedimento seja um bom incentivo, visando ao cumprimento do dispositivo.

Tabela 7: evidenciação de ativos contingentes nas NE

Regiões	Informações sobre os ativos contingentes			Var x1/x0	Var x2/x1
	2015 (x0)	2016 (x1)	2017 (x2)		
NE	0%	0%	0%	0%	0%
SE	0%	0%	0%	0%	0%
NO	0%	0%	0%	0%	0%
CO	0%	0%	0%	0%	0%
S	0%	0%	0%	0%	0%
<b>Brasil</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>

Legenda: Var (variação)

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Igualmente aos passivos contingentes, os ativos contingentes carecem de alguma forma de controle, quer seja contábil ou extracontábil, quando divulgados. A Tabela 6 evidenciou que somente o DF mantém algum tipo de controle junto aos municípios que responderam a indagação, enquanto a sua maioria (58%) omitiu-se quanto ao dever de prestar informações.

A observação concernente à obrigatoriedade do procedimento também é válida aqui, muito embora, como se destacou à princípio, desde 2010 existe orientação para realizá-lo, contudo os entes ainda relutam em adotá-lo mesmo com a edição da NBC TSP 03.

## 5 CONCLUSÃO

A pesquisa teve por objetivo avaliar o tratamento dado às provisões e aos ativos e passivos contingentes por parte das capitais brasileiras entre 2015 e 2017, tendo em vista o processo de convergência da contabilida-

de pública às Normas Internacionais Da Contabilidade Pública Brasileira. Buscou-se saber acerca da evidenciação destes itens frente às demonstrações contábeis públicas, a utilização das NE como instrumento de melhoria da informação contábil, bem como a adoção do registro e/ou controle destes itens antes da vigência da NBC TSP 03.

Para responder aos presentes objetivos, dividiu-se a pesquisa nos seguintes tópicos: passivos contingentes, provisões e ativos contingentes.

Quanto aos passivos contingentes, calculou-se o índice de endividamento futuro, por meio do qual se observou que o item possui pouca materialidade, girando em torno de 1% dos passivos examinados. Não obstante, os registros encontram-se em linha ascendente tanto no ARF (35%, 43% e 50%) como nas NE (5%, 5% e 12%), sendo que nestas, a evidenciação apresentou-se menos favorável, com resultados inalterados entre 2015 e 2016 (5%), em contraposição a 2017 (12%).

A confirmação da existência de controles contábeis ou extracontábeis foi considerada insatisfatória em razão do percentual de não respondentes (58%), tendo somente o DF declarado a natureza dos controles de que dispõe. O exame da divulgação dos passivos contingentes sinaliza que o início da vigência da NBC TSP 03 foi fundamental para avanço dos registros.

As provisões são um caso à parte e demonstram que se encontram mais consolidadas na prática contábil brasileira frente aos percentuais de representatividade demonstrados na ordem de 16% (2015), 31% (2016) e 61% (2017) e de evidenciação nas NE (17%, 19% e 17%). O confronto entre os níveis de representatividade (índice de endividamento real) e evidenciação das provisões nas NE evidencia discrepância entre os resultados, sinalizando possível omissão de informações aos *stakeholders*, embora, frise-se, inexistente consonância unívoca entre ambos os demonstrativos. Concernente ao nível de aderência à NBC TSP 03, deduz-se que o resultado se encontra mais favorável concernente ao registro que em relação à divulgação de informações.

No que se referem aos ativos contingentes, os resultados foram considerados insatisfatórios. De acordo com os dados, tanto antes ou após a vigência da NBC TSP 03 não houve nenhum registro referente ao item no período analisado. Os dados chamam a atenção em virtude de ser pouco provável a não existência de nenhum ativo oriundo de eventos passados, cujo reconhecimento seja passível de confirmação face à ocorrência de um ou mais eventos incertos. Ademais, comprovou-se que sequer os municípios dispõem de controles ativos contábeis e extracontábeis para o registro deste item.

De maneira geral, os resultados sugerem baixa aderência à NBC TSP 03, propondo-se que novas pesquisas sejam realizadas no intuito de verificar o avanço do processo, desta vez envolvendo os Estados brasileiros.

## REFERÊNCIAS

BELLANCA, S.; VANDERNOOT, J. Analysis of belgian public accounting and its compliance with international public sector accounting standards (IPSAS) 1, 6 and 22. **International Journal of Business and Management**, Bilaspur, v. 18, n. 9, p. 122-133, 2013.

BOLÍVAR, M. P. R.; GALERA, A. N. The effect of changes in public sector accounting policies on administrative reforms addressed to citizens. **Administration & Society**, Thousand Oaks, v. 48, n. 1, p. 31-72, 2016.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: <https://bit.ly/1qcrOii>. Acesso em: 19 nov. 2018.

BRASIL. **Lei nº 12.527**, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2011a. Disponível em: <https://bit.ly/1eKDwfY>. Acesso em: 13 maio 2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Manual de contabilidade aplicado ao setor público**. 3. ed. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2010. Disponível em: <https://bit.ly/2OibrUo>. Acesso em: 22 mar. 2019.

BRASIL. **Portaria nº 184**, de 24 de setembro de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2008. Disponível em: <https://bit.ly/2LLhFKZ>. Acesso em: 13 maio 2019.

BRASIL. **Portaria nº 548**, de 24 de setembro de 2015. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2M8LFj2>. Acesso em: 13 maio 2019.

BRASIL. **Portaria nº 634**, de 19 de novembro de 2013. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas

públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2013. Disponível em: <https://bit.ly/2oQe8BU>. Acesso em: 13 maio 2019.

BRASIL. **Portaria nº 828**, de 14 de dezembro de 2011. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2011b. Disponível em: <https://bit.ly/2pKxdpR>. Acesso em: 13 maio 2019.

BRUSCA, I.; MARTÍNEZ, J. C. Adopting international public sector accounting standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. **International Review of Administrative Sciences**, Thousand Oaks, v. 82, n. 4, p. 724-744, 2015.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

Christensen, T.; Lægreid, P. Complexity and hybrid public administration: theoretical and empirical challenges. **Public Organization Review**, Basingstoke, v. 11, n. 4, p. 407-423, 2011.

CONNOLLY, C.; HYNDMAN, N. The actual implementation of accruals accounting: Caveats from a case within the UK public sector. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Bingley, v. 19, n. 2, p. 272-290, 2006.

FARIAS, M. R. S. **Divulgação do passivo**: um enfoque sobre o passivo contingente no setor químico e petroquímico brasileiro. 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004. Disponível em: <https://bit.ly/2ADx21x>. Acesso em: 25 jun. 2019.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

IFAC. **Transition to the accrual basis of accounting**: guidance for governments and government entities, 2. ed., New York: IFAC, 2008. (Série Studies).

MACÊDO, F. F. R. R.; KLANN, R. C. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP): um estudo nas unidades da federação do Brasil. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 6, n. 1, p. 253-272, 2014.

MACIEL, E. B. et al. Análise da aderência das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: NBCASP em instituições de ensino superior do Rio Grande do Sul. **Revista ConTexto**, Porto Alegre, v. 15, n. 30, p. 111-127, maio/ago. 2015.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. V. **Metodologia do Trabalho Científico**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTY, F.; TROSA, S.; VOISIN, A. The move to Accrual Base Accounting: the challenges facing central governments. **International Review of Administrative Sciences**, Thousand Oaks, v. 72, n. 2, p. 203-221, 2006.

NANNINI, L. C.; SALOTTI, B. M. IAS 37 – Provisões, contingências passivas e contingências ativas. In: ERNEST & YOUNG; FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

2016/NBCTSP03. **Conselho Federal de Contabilidade (CFC)**, Brasília, DF, 2016. Disponível em: <https://bit.ly/31O6kiQ>. Acesso em: 19 nov. 2018.

PICCOLI, M. R.; KLANN, R. C. A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). **Revista do Serviço Público**, Brasília, DF, v. 66, n. 3, p. 425-448, 2015.

RIBEIRO, C. M. A.; BIZERRA, A. L. V. Convergência contábil na administração pública federal: o caso das instituições federais de ensino do Estado do Rio de Janeiro. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 52, p. 55-64, 2011.

RIDDER, H. G.; BRUNS, H. J.; SPIER, F. Analysis of public management change processes: the case of local government accounting reforms in Germany. **Public Administration**, [s. l.], v. 83, n. 2, p. 443-471, 2005.

SANTOS, L. E. Demonstrações contábeis decifradas: aula 4. **Contabilidade decifrada**, São Paulo, 2004.

SCARAMELLI, J. M. Linha do tempo das NBCASP: processo de convergência às normas internacionais. **Webcasp**, [s. l.], 13 set. 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2ADzFjV>. Acesso em: 16 de jun. 2019.

SILVA, N. E. A.; PINHEIRO, V. M. R. S.; BARBALHO, C. R.; MARTEL, M. S. Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e as futuras mudanças na contabilidade de custos para este setor. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17., 2011, Rio de Janeiro. **Anais** [...]. Rio de Janeiro: ABC, 2011. p. 1-16. Disponível: <https://bit.ly/2VaokS1>. Acesso em: 16 de jun. 2019.

SILVA, T. S. **Análise do cumprimento das exigências de reconhecimento, mensuração e divulgação das provisões e passivos contingentes em empresas de mineração, siderurgia e metalurgia.** 2012. 27 f. Trabalho de Conclusão (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012. Disponível em: <https://bit.ly/2nem6EC>. Acesso em: 25 jun. 2019.

TORRES, L.; PINA, V. Reshaping public administration: the spanish experience compared to the UK. **Public Administration**, [s. l.], v. 82, n. 2, p. 445-464, 2004.

VIVIAN, B.; MAROUN, W. Progressive public administration and new public management in public sector accountancy. **Meditari Accountancy Research**, Bingley, v. 26, n. 1, p. 44-69, 2018.

## **Influência do ICMS ecológico na sustentabilidade ambiental do estado do Ceará**

Influence of ecological ICMS on environmental sustainability of state of Ceará

**Maria Valcilania Fontenele Lima<sup>1</sup>**  
**Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro Macêdo<sup>2</sup>**

### **RESUMO**

Este estudo teve por objetivo verificar a influência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) ecológico na sustentabilidade ambiental do estado do Ceará. Para tal, realizou-se uma pesquisa descritiva, por meio de uma análise documental e abordagem quantitativa dos dados. O período em análise correspondeu ao intervalo de 2012 a 2016, e a população referiu-se aos 184 municípios cearenses. Verificaram-se os indicadores IQM, ISA, arrecadação total de ICMS do estado do Ceará e o valor do repasse da cota parte aos seus municípios. Os dados utilizados foram extraídos dos sítios do Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará (Ipece), da Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Infraestrutura (Sema) e da Secretaria da Fazenda do Ceará (Sefaz-CE), respectivamente. Os resultados da pesquisa permitiram concluir que houve uma influência positiva do ICMS ecológico na sustentabilidade ambiental do estado do Ceará. Pode-se evidenciar maior interesse dos municípios cearenses quanto à preservação ambiental, uma vez que ficou evidente o crescimento do IQM e o consequente aumento de repasse de recursos financeiros para os municípios cearenses envolvidos com o programa. Todavia, levantou-se a necessidade de revisar o Programa Selo

---

1 Especialista em Controladoria e Auditoria Contábil, Faculdade Padre Dourado (FACPED), Ceará, Brasil. Graduada em Ciências Contábeis, Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA), Ceará, Brasil. E-mail: valcilania2008@gmail.com

2 Doutora em Ciências Contábeis e Administração, Universidade Regional de Blumenau (Furb), Santa Catarina, Brasil. Docente na Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA), Ceará, Brasil. E-mail: francymacedo2011@gmail.com

Município Verde, que abrange o ICMS-E e o ISA, com o intuito de efetivar a participação da sociedade no programa, através da presença da população em estudos, pesquisas e debates sobre o ambiente.

**Palavras-Chave:** ICMS Ecológico. Índice Municipal de Qualidade do Meio Ambiente. Sustentabilidade Ambiental. Ceará.

## ABSTRACT

This study aimed to verify the influence of the ecological Tax on Circulation of Goods and Services (ICMS) on the environmental sustainability of the state of Ceará. To this end, a descriptive research was carried out through a document analysis and quantitative approach of the data. The period under analysis corresponded to the interval from 2012 to 2016 and the population referred to the 184 municipalities of Ceará. The indicators IQM, ISA, total ICMS collection of the state of Ceará and the value of the quota's transfer to its municipalities were verified. The data used were extracted from the Ceará Research Institute on Economic Strategy (Ipece), the Secretariat of the Environment (Sema) and the Secretariat of Finance (Sefaz-CE) sites, respectively. The results allowed us to conclude that there was a positive influence of the ecological ICMS on the environmental sustainability of the state of Ceará. It is noticeable a greater interest of the municipalities of Ceará regarding environmental preservation, since the IQM growth and the consequent increase of transfer of financial resources to the municipalities of Ceará involved with the program became evident. However, it became necessary to revise the Green Municipality Program, which includes the ICMS-E and the ISA, in order to actualize the participation of society in the program, by the presence of the population in studies, research and debates on the environment.

**Keywords:** Ecological ICMS. Municipal Environmental Quality Index. Environmental Sustainability. Ceará.

Recebido: 18-04-2019

Aprovado: 30-08-2019

## 1 INTRODUÇÃO

Há alguns anos, a questão ambiental tem provocado calorosas discussões entre governos e empresas. De acordo com Rossetto (2002), o futuro da humanidade está ameaçado em virtude do consumo desfreado dos recursos naturais. Ele advoga sobre a emergente necessidade de simetrizar a conservação ambiental e o desenvolvimento econômico, mediante alternativas que possam superar as deficiências e limitações dos tradicionais instrumentos de comando e controle.

O meio ambiente ecologicamente equilibrado é um direito fundamental de todos os brasileiros, assegurado pela Constituição Federal de 1988 (CF/88), em seu art. 225 (BRASIL, 1988). Nessa perspectiva, os diversos dispositivos constitucionais, como os art. 23, VI; 170, VI e 186, II, impõem que a garantia desse bem fundamental é de obrigação do poder público, formado pela União, estados, Distrito Federal e municípios.

Deste ponto de vista, Nalini (2003) ressalta que o governo não tem mera discricionariedade, isto é, não lhe cabe o direito de optar entre defender ou não o meio ambiente. A Constituição impõe intervenção estatal sobre as políticas de defesa e preservação ambiental. Ao cidadão compete o direito de acionar o Estado para cumprir essa obrigação, contudo, compete também a ele cumprir a sua parte no tocante à proteção ambiental.

Diante da corresponsabilidade dos entes federativos de atuar na preservação do meio ambiente, os estados têm aproveitado o momento da repartição das receitas tributárias, estabelecido pela CF/88, para incluir disposições voltadas à preservação ambiental, a exemplo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços Ecológico (ICMS-E), que é o foco deste trabalho.

O ICMS-E é um dos critérios adotados pelos estados brasileiros para o repasse dos 25% do ICMS, aos quais os municípios têm direito, mediante premiação àqueles que investem em ações de proteção ambiental. Ressalta-se, todavia, que o ICMS-E não corresponde a um novo tributo,

tampouco à majoração da alíquota do ICMS, mas a uma possibilidade de maximização do repasse da cota parte em virtude da preocupação e investimento dos municípios em prol da preservação ambiental. O estado do Ceará, por exemplo, instituiu o ICMS-E a partir da Lei nº 14.023/07 (CEARÁ, 2007), e está regulamentada pelos Decretos nº 29.306/08 e nº 29.881/09.

O ICMS-E consiste, portanto, em um instrumento com características de incentivo positivo e não-coercitivo. Ele traz como ponto favorável a questão do estímulo àquele que protege, podendo trazer melhores resultados se comparados a instrumentos de proteção ambiental baseados em penalidades, que por vezes levam à destruição acelerada dos recursos naturais (LOUREIRO, 2002).

Dentro desse contexto, este estudo desenvolveu a seguinte questão da pesquisa: Qual a influência do ICMS ecológico na sustentabilidade ambiental do estado do Ceará?

Para responder a esse questionamento, foram traçados como objetivos específicos: i) identificar os componentes do ICMS-E no Ceará; ii) analisar a evolução ou regressão do IQM nesse estado, no período de 2012 a 2016; e iii) verificar se a cota parte está calculada e repassada conforme o IQM de cada município.

A escolha desse estado deu-se por três motivações, destacadas a seguir:

(1) Os processos de degradação ambiental têm afetado sensivelmente a biodiversidade do Ceará; algumas espécies de aves já se encontram com suas populações em franca redução. Isso significa que se não forem tomadas medidas eficazes, essas espécies poderão extinguir-se passando apenas a viver no imaginário das gerações futuras, através de relatos dos mais velhos, fotografias e peças empalhadas de museus (HEMPEL, 2008);

(2) Segundo Nogueira (2004), no período de 1992 a 2002, a população cearense aumentou em cerca de 1.197.242 habitantes. O mesmo

autor salientou que a população do Ceará cresceu mais rápido do que a do Nordeste e Brasil, apresentando acréscimo de 1,71% a.a., enquanto a população brasileira cresceu em 1,63% a.a. durante o período considerado;

(3) O Ceará vem se destacando mundialmente em razão de suas belas paisagens naturais (HEMPEL, 2008).

O trabalho foi organizado em sete seções, incluindo esta introdução que apresentou uma breve contextualização do tema, o problema de pesquisa e os objetivos do estudo; a segunda aborda o tema da sustentabilidade ambiental e políticas públicas; na terceira é apresentada a definição de ICMS; a quarta aborda sobre o ICMS-E; a quinta seção trata sobre a metodologia utilizada, seguida pelos resultados da pesquisa. Ao final, na sétima seção, encontram-se as principais conclusões do trabalho.

## **2 SUSTENTABILIDADE AMBIENTAL E POLÍTICAS PÚBLICAS**

Ao longo da história, o desenvolvimento econômico-industrial aliado ao descaso humano sobre o meio ambiente alterou a relação homem-natureza, despertando altos riscos ambientais e, conseqüentemente, oferecendo riscos à qualidade de vida de gerações presentes e futuras (THENNEPOHL, 2011).

Diante disso, Rossetto (2002) advoga sobre a emergente necessidade de adoção de um desenvolvimento sustentável, e assevera que esse é o grande desafio do século XXI. Para esse autor, a exploração dos recursos naturais de forma desordenada pode se tornar um empecilho futuro para o desenvolvimento humano, visto que, o homem ao desenvolver suas indústrias e seus meios de produção não leva em conta o valor da manutenção da qualidade do ar, da água e de todos os recursos naturais dos quais ele utiliza. Nesse contexto, faz-se necessário um breve histórico sobre os movimentos internacionais pautados na sustentabilidade ambiental.

A partir da década de 1960, as questões ambientais ganharam maior relevância em discussões internacionais, haja vista o processo de globalização e a onda de manifestações contra a degradação ambiental. Em 1962, foi publicado o prestigiado livro de Rachel Carson, o *Silent spring*, no qual a autora elucida os perigos dos inseticidas, pesticidas e adubos inorgânicos à agricultura (HEMPEL, 2008).

Posteriormente, foi criado o Clube de Roma, que publicou em 1972 um relatório intitulado “Limites do crescimento”. Esse documento teve grande repercussão mundial e alertou para a finitude dos recursos naturais e o consumismo desenfreado (NOHARA et al., 2011). Na visão de Godoy (2002), esse relatório, com base em uma projeção de 100 anos, defendeu que para conciliar o crescimento econômico às limitações da Terra, seriam necessários os congelamentos do crescimento industrial e da população global. Isto é, defendia a tese do crescimento zero como um ataque direto às teorias de crescimento econômico contínuo.

No mesmo ano, a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente realizada em Estocolmo assistiu a um embate entre os interesses de países desenvolvidos e os em desenvolvimento. Enquanto os desenvolvidos indicavam maior preocupação ambiental, os subdesenvolvidos tratavam-na como uma questão secundária. Ao final, foi emitida uma declaração e definido um plano de ação para o meio ambiente, chamado Programa Cooperativo de Controle e Avaliação da Transmissão a Longa Distância dos Poluentes Atmosféricos (TRENNEPOHL, 2011).

Mais tarde, na década de 1980, foi realizada uma assembleia geral da Organização das Nações Unidas (ONU), na qual foi criada a Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento (CMMAD). Mesmo com os embates entre os países desenvolvidos e subdesenvolvidos, a CMMAD pôde produzir o Relatório Bruntland, que define de forma simples o termo “desenvolvimento sustentável” como algo que satisfaz as necessidades de gerações presentes sem comprometer as necessidades das

gerações futuras (ALMEIDA, 1997). Em seguida, a ONU criou o Painel Intergovernamental sobre Mudanças Climáticas (IPCC), que atualmente conta com a participação de 194 países e tem como principal objetivo publicar em intervalos regulares, relatórios de avaliação sobre mudanças climáticas (RODRIGUES *et al.*, 2011).

Adiante, em um encontro conhecido como ECO-92, Rio-92 ou Cúpula da Terra, reuniram-se mais de 170 países integrantes da ONU para assinar um documento denominado Agenda 21. Considerado o mais promissor encontro do século XX, a Agenda 21 formulou mais de 2.500 recomendações práticas que favorecem a melhoria da qualidade de vida das populações e o equilíbrio e manutenção dos processos ecológicos, mediante a implantação de ações internacionais de proteção ambiental com vistas no desenvolvimento econômico (CAMARGO, 2003). Sob a ótica de Nohara *et al.* (2011), a Agenda 21 ainda é um ponto de referência aos governos e às empresas ao redor do mundo. Ela tem marcado uma significativa mudança nas relações comerciais, em suas diversas formas.

Na visão de Rodrigues *et al.* (2011), dois dos mais importantes eventos mundiais em favor do desenvolvimento sustentável fora a United Nations Framework Convention on Climate Change (UNFCCC) e a Rio+20. O primeiro ocorreu em 1997 e estabeleceu o Protocolo de Kyoto, que impôs a 37 países a redução de emissão de gases do efeito estufa, no período de 2008 a 2012. A segunda renovou o compromisso com o desenvolvimento sustentável abordando temas como “economia verde”.

Contudo, na visão de Neder (1994), embora o conceito de desenvolvimento sustentável esteja sendo disseminado mundialmente há vários anos, o que se verifica na prática é um crescimento mais pautado no viés econômico, voltado ao consumismo desfreado e à aceleração progressiva da degradação ambiental. Ele assevera que, no cenário mundial, os objetivos econômicos são privilegiados, enquanto os aspectos ambientais e sociais são encarados como desafios.

O tema desenvolvimento sustentável começou a ganhar espaço no Brasil na década de 1970, mediante pressões internacionais e movimentos nacionais organizados que freavam o desenvolvimento econômico do país. Frente a isso, o governo promulgou a Lei nº 6.938/81 (BRASIL, 1981), que criou a Secretaria Especial do Meio Ambiente (Sema) e a Política Nacional do Meio Ambiente (PNMA), cujas missões eram buscar estratégias para a preservação ambiental propícia à qualidade de vida humana e assegurar condições ao desenvolvimento socioeconômico. Além disso, a PNMA descentralizou a gestão ambiental entre os entes federados.

Anos depois, o governo brasileiro promulgou a Lei nº 9.985/00 (BRASIL, 2000), que instituiu o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza (SNUC), cujas funções eram regulamentar a criação e gestão das Unidades de Conservação (UC) e a participação social dos que habitam as áreas de proteção, além da alocação de recursos financeiros para esses fins.

Mais adiante, o Brasil deu um próspero passo com a promulgação da Lei nº 12.305/10 (BRASIL, 2010), que regulamentou a Política Nacional de Resíduos Sólidos e oficializou o princípio protetor-recebedor, como uma proposta de incentivo àqueles que agem em favor da preservação ambiental. Uma das políticas de incentivo à preservação ambiental baseada no princípio protetor-recebedor é o Tributo Verde. Na visão de Rossi *et al.* (2011), esse instrumento consiste na amenização de tributos a produtos não prejudiciais ao meio ambiente e na majoração àqueles mais nocivos.

De acordo com Rossi *et al.* (2011), o Brasil tem adotado o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) como estratégia à tributação verde. Ele admite alíquota reduzida desse imposto a veículos movidos a álcool, a fim de diminuir a poluição ambiental. Contudo, ainda de acordo com esse autor, evidencia-se contradição na adoção dessa política, uma vez que a alíquota do IPI sobre a produção da serra elétrica é de 8%, já sobre a faca de cozinha é 12%. Isto é, a alíquota que incide sobre a serra que é utiliza-

da para cortar árvores é 50% menor do que a que incide sobre serra para cortar tomates, por exemplo.

Consoante a isso, Araújo *et al.* (2003) advogam que a ideia do Tributo Verde tem potencial para ser mais bem explorada no Brasil. Ele elenca possíveis aplicações desse instrumento, a citar: o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), como valioso aliado na conservação e preservação do patrimônio cultural e da paisagem urbana do país, por meio da concessão de isenções e incentivos aos proprietários de imóveis protegidos; o Imposto Territorial Rural (ITR), mediante isenções às áreas de floresta nativa e outras consideradas de preservação permanente; o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), com a concessão de isenções e redução de alíquotas aos proprietários de veículos ecologicamente corretos. Ainda de acordo com os autores, a adoção dessas políticas poderá influenciar na decisão do consumidor não somente como atrativo financeiro, mas também pelo conceito positivo da preocupação ambiental da empresa.

O estado do Ceará, escopo deste trabalho, com a proposta de transformar a obrigação legal em ação efetiva, adotou o Programa Selo Município Verde (PSMV), instituído pela Lei Estadual nº 13.304/03 (CEARÁ, 2003c), regulamentado pelos Decretos nº 27.073/03 e nº 27.074/03 (CEARÁ, 2003a; 2003b) e modificado pela Lei Estadual nº 16.128/16 (CEARÁ, 2016). De acordo com os dispositivos, o PSMV é um distintivo que identifica os municípios cearenses que desenvolvem ações protetivas ao meio ambiente com melhores desempenho na salvaguarda ambiental, visando a qualidade de vida da população. Esse programa é acompanhado por um Comitê Gestor, presidido e coordenado pela (Sema).

Além do ICMS-E, outro mecanismo desse programa é a certificação do Selo Município Verde, que utiliza como um dos critérios para classificação final o Índice de Sustentabilidade Ambiental (ISA). Esse índice é calculado mediante avaliação de cinco eixos temáticos com pontuações peculiares, distribuídos conforme se segue: 1. Política municipal de meio

ambiente – 30 pontos; 2. Saneamento ambiental e saúde pública – 36 pontos; 3. Recursos hídricos – 9 pontos; 4. Agricultura sustentável – 5 pontos; e 5. Biodiversidade e mudanças climáticas – 20 pontos. Totalizando 100 pontos aos municípios que atenderem a todos esses critérios de avaliação.

Para classificação no PSMV, os municípios devem atingir a nota de corte igual a 50 pontos no ISA. De acordo com a pontuação alcançada, os municípios serão classificados como A ( $\geq 90 \leq 100$ ) ou B ( $\geq 70 < 90$ ) ou C ( $\geq 50 < 70$ ). Os municípios certificados podem utilizar a logomarca do Selo Município Verde em materiais de divulgação, até que os ganhadores da edição subsequente sejam divulgados. A relação dos municípios certificados, assim como a pontuação no ISA, é divulgada no site da Sema<sup>3</sup>.

Tupiassu (2003) advoga que o Brasil adota preferencialmente os instrumentos econômicos como alternativa mais eficiente à preservação ambiental, através da cobrança de taxas aos usuários de recursos naturais e da compensação financeira àqueles que preservam o meio ambiente, como taxa para emissão de gases efeito estufa; cobrança sobre a extração e manejo de recursos naturais e pelo uso e descarte da água; pagamento pelo direito de poluir, conhecido como “rótulo verde”; isenção fiscal à Reserva Particular de Patrimônio Natural (RPPN); créditos para agentes redutores de emissão de gases de efeito estufa; certificação e selos ambientais à estados e municípios; e ICMS-E.

Na visão de Trennepohl (2011), os instrumentos econômicos representam a forma mais eficaz, na medida em que podem tornar mais atraente o comportamento ecologicamente desejável. Ele assevera ainda que, a ideia de desenvolvimento sustentável deve apoiar-se a um tripé formado pela atividade econômica, meio ambiente e bem-estar da sociedade.

---

3

Disponível em: <https://www.sema.ce.gov.br/>. Acesso em: 3 set. 2019.

### **3 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)**

O ICMS é um imposto de competência estadual, que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior (BRASIL, 1996).

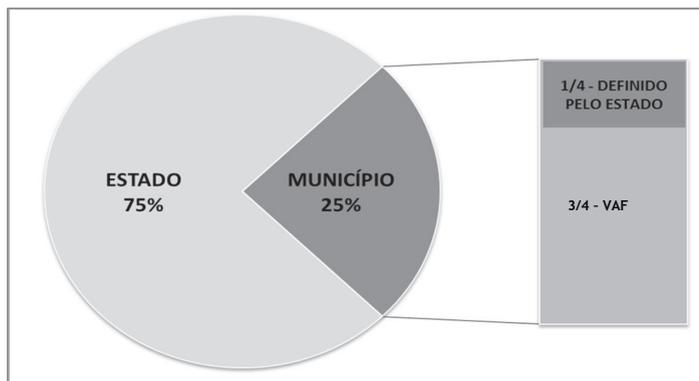
O ICMS, assim como todos os outros tributos, tem a finalidade de suprir os cofres públicos para que os estados possam custear todas as suas despesas e cumprir com suas funções inerentes, de prestar serviços de qualidade à população. É o tributo de maior relevância a nível estadual, representando cerca de 90% da receita tributária dos estados (LOUREIRO, 2002).

Atualmente, o ICMS do estado do Ceará encontra respaldo em diferentes ordenamentos jurídicos, a citar: a Constituição Federal, art. 145 a 156, que regulamentam o Sistema Tributário Nacional; a Lei Complementar nº 87/96 (BRASIL, 1996), que dispõe sobre o Código Tributário Nacional; as Leis Ordinárias Estaduais nº 12.670/96 e nº 12.612/96 (CEARÁ, 1996b; 1996a); e o Decreto nº 24.569/97 (CEARÁ, 1997), que consolidou em texto único todos os decretos relativos ao ICMS do Ceará, até julho de 1997. Inúmeros dispositivos ali constantes foram modificados ou derogados até os dias de hoje, sem que o ICMS, no entanto, tenha perdido a sua essência básica.

A CF/88, em seu art. 158, inciso II, impõe aos estados que 25% da arrecadação do ICMS sejam distribuídos aos seus municípios. Desses 25%, no mínimo  $\frac{3}{4}$  devem ser rateados de acordo com o Valor Adicionado Fiscal (VAF) de cada município e em cada ano civil, que corresponde à média do valor das mercadorias saídas, mais o valor das prestações de serviços, e deduzido o valor das mercadorias entradas; e  $\frac{1}{4}$ , no máximo,

devem ser distribuído mediante arbitragem de cada estado. O Gráfico 1 ilustra didaticamente essa repartição de receitas determinada pela CF/88.

Gráfico 1: Distribuição do ICMS conforme CF/88 art. 158



Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

O Gráfico 1 demonstra que 25% do produto da arrecadação do ICMS do estado é destinado aos municípios. Convertendo esses 25% em um todo de 100% têm-se que 75% desses devem ser distribuídos de acordo com o VAF e apenas 25% mediante critérios fixados pelo próprio estado. Diversos estados brasileiros, induzidos pela responsabilidade ambiental, usufruem da liberdade prevista constitucionalmente para incluir aspectos socioambientais como critério de rateio.

Em 1996, o governo do Ceará instituiu a Lei nº. 12.612/96 (CEARÁ, 1996a), o seu primeiro dispositivo que denota sobre a metodologia de rateio dos 25% do ICMS nos quais os municípios têm direito. Conforme se segue: a) 75% referente ao VAF – conforme CF/88; b) 5% pela relação entre a população do município e a população total do estado, conforme dados fornecidos pelo IBGE; c) 12,5% mediante quociente da relação entre a soma das despesas com educação realizadas pelo município, e

soma de todas as receitas do município, com base em dados do segundo ano civil imediatamente anterior, fornecidos pelo Tribunal de Contas dos municípios; e d) 7,5% distribuídos igualmente entre todos os municípios. Percebe-se, portanto, que esse critério utilizado anteriormente sofria bastante influência pelo tamanho da população de cada município e, principalmente, por sua condição econômica.

Diante dessa problemática, em 2007, o Governo do Ceará instituiu a Lei nº 14.023/07 (CEARÁ, 2007), que modificou dispositivos da Lei nº 12.612/96 (CEARÁ, 1996a) e empregou uma metodologia mais efetiva e equitativa para o repasse da cota parte do ICMS. Além disso, esse regulamento instituiu o ICMS-E, com a finalidade de melhorar o interesse dos municípios a investirem em ações sociais e na preservação do meio ambiente. Para Rodrigues et al. (2011), esse novo critério objetivou promover uma competição saudável entre os municípios, recompensando-os em caso de melhorias expressivas nos indicadores considerados estratégicos para o Governo Cearense: educação, saúde e meio ambiente.

A Lei Estadual nº 14.023/07, regulamentada pelos Decretos nº 29.306/08 e nº 29.881/09, definiu os seguintes critérios para rateio da cota parte do ICMS, a valer a partir de 2008: a) 18% de acordo com o Índice de Qualidade Educacional (IQE); b) 5% em conformidade com o Índice de Qualidade da Saúde (IQS); e c) 2% em função do Índice de Qualidade do Meio Ambiente (IQM), foco desse estudo. De acordo com esse regulamento, esses índices devem ser calculados pelo Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará (Ipece), e publicados até o dia 31 de agosto de cada ano, para efeito de distribuição dos recursos referentes ao ano seguinte.

O Decreto nº 29.306/08 (CEARÁ, 2008), em seus art. 18 e 19, determinou que os municípios receberiam o valor 1 (um) para o IQM caso cumprissem simultaneamente, até 30 de junho de 2009, os seguintes critérios: a) implantação da Estrutura Operacional definida pelo Plano de

Gerenciamento Integrado dos Resíduos Sólidos Urbanos (PGIRSU); b) implantação da coleta sistemática e seletiva e; c) apresentação da licença de instalação para a disposição final dos resíduos sólidos urbanos. Caso um dos critérios não fosse cumprido, o valor do índice para o município seria igual a zero. E, a partir de 2010, seria levado também em consideração a existência de um Sistema de Gerenciamento Integrado de Resíduos Sólidos Urbanos. Vale salientar ainda, que as participações dos municípios nos 2% dos recursos da cota parte seriam dadas pela razão entre o valor dos seus respectivos IQM e a soma de todos os IQM municipais, de forma similar às participações definidas pelo IQE e pelo IQS.

Essa metodologia proposta para o IQM mostrou-se muito restritiva para o contexto dos municípios cearenses da época, uma vez que nenhum deles foi capaz de cumprir simultaneamente todos os critérios propostos para 2009, causando uma indeterminação na distribuição dos recursos associados a esse índice (COSTA; PAIVA, 2009). Consoante a essa fragilidade, o Governo do Ceará publicou o Decreto nº 29.881/09 (CEARÁ, 2009), estabelecendo novos critérios para rateio a serem cumpridos até 30 de junho de cada ano, fundamentado na soma ponderada dos seguintes parâmetros: a) implantação da Estrutura Operacional definida pelo PGIRSU, peso 0,1; b) implantação da coleta sistemática, peso de 0,1; c) implantação da coleta seletiva, peso de 0,3; d) apresentação da Licença de Instalação válida para a disposição final dos resíduos sólidos urbanos, preferencialmente consorciada, peso de 0,2; e e) apresentação de Licença de Operação válida para a disposição final dos resíduos sólidos urbanos, peso de 0,3.

#### **4 ICMS ECOLÓGICO**

O ICMS-E foi inicialmente idealizado e instituído pelo estado do Paraná, em 1991, e consiste em um instrumento econômico de política ambiental utilizado como um dos critérios para cálculo da participação do

ICMS que caberá aos municípios. Essa ideia teve efeito positivo e multiplicador, estando hodiernamente em vigor em diversos estados da Federação (LOUREIRO, 2002).

Para Bensusan (2002), o ICMS-E possui duas funções: a compensatória e a incentivadora. A compensatória beneficia os municípios que sentem suas economias combalidas em virtude da existência de unidades de conservação em seu território, que acabam limitando as suas atividades geradoras de tributos, como comércio e serviços, logo, dificultando seu desenvolvimento econômico pela lógica convencional. Já a função incentivadora atua como estímulo aos municípios, despertando o interesse em criar ou ampliar em seus territórios as áreas de conservação ou outros critérios relevantes para o ICMS-E, inclusive quanto aos aspectos qualitativos.

Hempel (2008), fundamentada nos estudos do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBDT) e da Associação Brasileira de Defesa do Contribuinte (ABDC) assevera que a carga tributária imposta às empresas e aos cidadãos brasileiros é a 3ª maior do mundo e representa 35,45% do PIB (essa porcentagem perde apenas para a Suécia e para a Alemanha, com percentuais de 47% e 36,7%, respectivamente). Consoante a isso, Loureiro (2002) advoga sobre a inviabilidade de criar tributos ou acréscimo às alíquotas existentes, ele acentua como alternativa mais viável à distribuição coparticipação do ICMS a instituição do ICMS-E.

O ICMS-E tem cunho não somente ambiental, mas também de justiça fiscal, isto é, de influenciar os municípios a promoverem ações na busca de melhorias contínuas da qualidade de vida da população, através do aumento de suas receitas (TUPIASSU, 2003). Recentemente, o ICMS-E tem sido classificado como uma categoria de Proposta de Pagamento por Serviço Ambiental (PSA), no qual proprietários ou gestores de áreas de conservação ambiental são remunerados em prol da conservação da biodiversidade. O PSA foi idealizado pela Agência Nacional de Águas (ANA), em 2001, e nasceu da necessidade de reversão da degradação das

bacias hidrográficas. Ele conta com a parceria de diversas instituições e tornou-se uma tendência mundial na gestão de recursos hídricos e ambiental (VEIGA NETO, 2008).

O ICMS-E é uma das ferramentas mais efetivas para fomentar a conservação do meio ambiente, que incentiva estados e municípios brasileiros a considerarem áreas verdes como ativos, de modo a valorizá-los ambiental e economicamente. Além disso, esse modelo de política pública representa o reflexo de uma nova era, passando a perceber a natureza como uma vantagem ao desenvolvimento e ao crescimento econômico (LOUREIRO, 2002).

Sob a ótica de Hempel (2008), os municípios cearenses já conseguem perceber as áreas de conservação como uma oportunidade de gerar renda, e não mais como um empecilho ao seu crescimento econômico. De acordo com esse autor, essa política faz uso do princípio protetor-recebedor e distancia-se do já tão propalado princípio do poluidor-pagador. Segundo ele, em situações em que prevalece a escassez de recursos financeiros, a disposição a receber é maior que a disposição a pagar. Ele conclui que há maior incentivo ao cumprimento da norma quando se propõe a obtenção de um prêmio, do que o acatamento por indisposição a pagar.

É importante frisar que o ICMS-E não representa uma panaceia que, sozinho, possa remediar vários ou todos os males. Faz-se necessária a discussão sobre o tema, envolvendo os mais diversos atores sociais, a fim de preservar o caráter participativo e democrático desse instrumento (HEMPEL, 2008). O desenvolvimento de políticas públicas aliadas à implementação do ICMS-E não se restringe apenas à manutenção das áreas verdes, mas, principalmente, à elevação da qualidade de vida da população que com ele interage e que necessita de saúde, educação, higiene, saneamento e, acima de tudo, cidadania, obtida por meio da real efetivação do princípio da dignidade da pessoa humana (TUPIASSU, 2003).

Diante do supracitado, vê-se como desafio tornar o ICMS-E um efetivo instrumento de política pública ambiental. Contudo, fazem-se neces-

sárias a transparência das informações e a democratização dos processos, a partir da participação efetiva do cidadão e dos diversos segmentos que compõem a sociedade, no tocante à formulação, implantação e avaliação do ICMS-E, assim como de outras políticas públicas de incentivo à sustentabilidade.

## 5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Diante do objetivo proposto, adotou-se uma pesquisa de natureza descritiva, posto que tem como finalidade a descrição das características de uma determinada população ou fenômeno (GIL, 2008), com abordagem quantitativa. Para Fonseca (2002), tal abordagem recorre à linguagem matemática para descrever as causas de um fenômeno e as relações entre as variáveis.

O universo da pesquisa compreendeu o estado do Ceará, formado por 184 municípios, e o período de análise correspondeu aos anos de 2012 a 2016. A determinação do período deu-se pelo fato de que somente a partir de 2012 foi adotado o ISA para cálculo do IQM. Além disso, até a data da pesquisa, os dados sobre o IQM estavam disponíveis somente até 2016, portanto limita o estudo a este intervalo.

No tocante aos procedimentos técnicos, a pesquisa define-se como documental, uma vez que esse tipo de estudo vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico (GIL, 2008). Nesta pesquisa, foram analisados documentos de caráter público, extraídos dos sítios da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (Sefaz), do Ipece e da Sema.

Os dados do IQM, que subsidiarão a base de cálculo da cota parte do ICMS aos municípios, foram extraídos do portal do Ipece<sup>4</sup>. Os dados sobre os repasses em termos monetários foram extraídos do sítio da Se-

---

4 Disponível em: <https://www.ipece.ce.gov.br/cota-parte-do-icms/>. Acesso em: 3 set. 2019.

faz<sup>5</sup>. Assim como os dados da arrecadação total do estado<sup>6</sup>. Já sobre os dados do ISA, utilizaram-se planilhas disponibilizadas pela Sema.

Os dados foram tabulados no software Microsoft Excel, no qual, além da análise dos dados de maneira individualizada, utilizou-se de estatísticas descritivas como média, mínimo, máximo e desvio padrão; e correlação de Spearman para analisar os dados.

A limitação desta pesquisa deu-se pela dificuldade em manejar os dados dos relatórios, uma vez que esses eram criptografados e impossíveis de desproteger, converter ou copiar. Portanto, fez-se necessária a digitação de todos os dados no software Microsoft Excel, o que demandou bastante tempo.

## 6 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção contém a descrição e análise dos dados coletados. Primeiramente, apresenta-se o indicador de ICMS-E dos municípios cearenses de 2012 a 2016. Na sequência, o ISA desses municípios, no mesmo período. E, por último, demonstra-se os resultados da correlação de Spearman, que possibilitou alcançar os objetivos deste estudo.

Tabela 1: Estatística descritiva do Indicador de ICMS-E dos municípios cearenses do período de 2012 a 2016

ICMS-E – Período	Amostra	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão
ICMS-E 2012	184	6,15	8,86	6,60	0,34
ICMS-E 2013	184	6,28	8,91	6,66	0,35
ICMS-E 2014	184	6,22	8,94	6,70	0,35
ICMS-E 2015	184	6,35	8,94	6,72	0,35
ICMS-E 2016	184	6,19	8,94	6,75	0,36
ICMS-E Geral	920	6,15	8,94	6,68	0,35

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

5 Disponível em: <https://www.sefaz.ce.gov.br/download/repassa-aos-municipios/>. Acesso em: 3 set. 2019.

6 Disponível em: <https://www.sefaz.ce.gov.br/arrecadacao-total/>. Acesso em: 3 set. 2019.

De acordo com a Tabela 1, o indicador “média” apresentou um crescimento contínuo, com origem de 6,60 no ano de 2012, e pico de 6,75 em 2016. Observa-se, também, que o indicador máximo variou de 8,86 a 8,94. Isto é, esses dados comprovam que, embora timidamente, os municípios continuaram a investir em ações de promoção do ICMS-E.

O ano de 2012 exibiu o menor indicador mínimo do período, igual a 6,15. De 2013 a 2015, esse indicador evoluiu de 6,28 a 6,35. Contudo, no último ano, apresentou um decréscimo, chegando a 6,19, o que leva a concluir que, embora taciturno, esse declínio foi provocado devido ao desempenho inferior de algum município em relação ao ano anterior.

Durante o período de 2012 a 2016, o desvio padrão variou entre 0,34 e 0,36, o que implica dizer que houve uma crescente desigualdade entre os municípios cearenses, em relação ao cumprimento dos critérios do ICMS-E. Diante dessa desigualdade e de um consequente desestímulo dos municípios, revela-se a necessidade de revisar os critérios para cálculo do ICMS-E, a fim de que ele possa contemplar equitativamente os municípios desenvolvidos e os em desenvolvimento. Nogueira *et al.* (2013) propõe como solução para essa problemática a inserção da área do município como um dos parâmetros para cálculo do ICMS-E, uma vez que, segundo os autores, grande número de municípios brasileiros tem pequena população, mas um enorme estoque de recursos naturais sob sua jurisdição, o que lhes proporciona desvantagem na geração de riqueza pela lógica convencional.

Diante da análise da Tabela 1, pode-se evidenciar uma evolução contínua, embora tênue, em relação ao ICMS-E dos municípios cearenses no período de 2012 a 2016. Evidenciando, portanto, um efetivo estímulo em relação ao progresso desse índice, consequentemente mudanças positivas no comportamento ambiental desses municípios, embora ainda de forma tímida.

A Tabela 2 apresenta as estatísticas descritivas do ISA dos municípios estudados.

Tabela 2: Estatística descritiva do ISA dos municípios cearenses do período de 2012 a 2016

ISA – Período	Amostra	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão
ISA 2012	184	0,0001	0,0460	0,0109	0,0059
ISA 2013	184	0,0001	0,0319	0,0109	0,0057
ISA 2014	184	0,0001	0,0336	0,0109	0,0056
ISA 2015	184	0,0001	0,0331	0,0109	0,0067
ISA 2016	184	0,0001	0,0402	0,0109	0,0094
ISA Geral	920	0,0000	0,0460	0,0109	0,0068

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Quanto ao ISA, é possível observar na Tabela 2 indicadores médios de 0,0109 para todo o período de 2012 a 2016. Este resultado evidencia que a metodologia de pontuação está de acordo com o estipulado pelo Programa Selo Município Verde.

Também é possível observar na Tabela 2 que em todos os anos o indicador mínimo foi de 0,0001, evidenciando que existem municípios com desempenho ambiental baixo, no comparativo com os demais. Destaca-se ainda, na Tabela 2, que no ano de 2012 o indicador máximo foi de 0,0460, em 2013 foi de 0,0319, em 2014 de 0,0336, em 2015 de 0,0331 e em 2016 o indicador máximo foi de 0,0402.

Na Tabela 3, evidenciam-se os coeficientes de correlação de Spearman com o objetivo de verificar se o ICMS-E apresenta correlação com a sustentabilidade ambiental nos municípios da amostra.

Tabela 3: Correlação entre o indicador de ICMS-E e o ISA dos municípios cearenses do período de 2012 a 2016

Painel A – Correlação do ano de 2012			Painel D – Correlação do ano de 2015		
Variáveis	ICMS-E	ISA	Variáveis	ICMS-E	ISA
ICMS-E	1	-	ICMS-E	1	-
ISA	0,40**	1	ISA	0,41**	1
Painel B – Correlação do ano de 2013			Painel E – Correlação do ano de 2016		
Variáveis	ICMS-E	ISA	Variáveis	ICMS-E	ISA
ICMS-E	1	-	ICMS-E	1	-
ISA	0,39**	1	ISA	0,36**	1
Painel C – Correlação do ano de 2014			Painel F – Correlação do período de 2012 a 2016		
Variáveis	ICMS-E	ISA	Variáveis	ICMS-E	ISA
ICMS-E	1	-	ICMS-E	1	-
ISA	0,27**	1	ISA	0,30**	1

\*\*Correlação estatisticamente significativa ao nível de significância de 0,01.

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Na Tabela 3, ao analisar a associação entre os indicadores de ICMS-E e os indicadores de sustentabilidade ambiental, percebe-se que há correlação positiva e estatisticamente significativa em todos os anos analisados, conforme é possível verificar nos painéis de “A” a “E”. Inclusive na correlação gerada com os dados de todo o período, exibidos no Painel F.

Ressalta-se que todas as correlações foram estatisticamente significativas a um nível de 0,01. Sendo assim, os resultados sinalizam que maiores valores de ICMS-E refletem em maior sustentabilidade ambiental nos municípios do estado do Ceará.

Os resultados desta pesquisa vão de encontro aos produtos dos estudos de Rodrigues et al. (2011) e de Hempel (2008), cuja teoria afirma que os municípios cearenses já conseguem perceber as áreas de conservação como uma oportunidade de gerar renda, investindo em ações que promovam o IQM.

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em resposta aos objetivos deste estudo, a pesquisa conseguiu atingir os resultados esperados. Diante da proposta central, foi possível constatar uma influência positiva do ICMS-E na sustentabilidade ambiental do estado do Ceará.

Através de uma revisão nos regulamentos, que vão desde os dispositivos constitucionais aos decretos estaduais, pode-se identificar os componentes do ICMS-E do estado do Ceará. Ele é calculado mediante IQM e tem importância de 2% sobre a cota parte do ICMS que cabe aos municípios cearenses. Contudo, para que esse percentual seja integralmente repassado, é necessário que os municípios atendam a cinco critérios cujos pesos são peculiares, a citar os que mais se destacam: a apresentação de Licença de Operação válida para a disposição final dos resíduos sólidos urbanos e a implantação da coleta seletiva, ambos com pesos de 0,3. Alcançando, portanto, o primeiro objetivo específico.

Sobre o segundo objetivo específico, no período de 2012 a 2016, evidenciou-se uma evolução no ICMS-E do Ceará, o qual demonstra que os municípios cearenses investiram mais na preservação ambiental e, conseqüentemente, no atendimento aos critérios exigidos para o repasse do ICMS-E. Percebe-se que a perspectiva de ampliar a receita advinda do ICMS-E estimula os municípios a investirem na conservação ambiental. Efetivando, portanto, o ICMS-E no Ceará como um valioso instrumento econômico de incentivo à gestão ambiental.

Quanto ao terceiro objetivo específico, verificou-se que a cota parte está calculada em conformidade à legislação vigente e o repasse está de acordo com o IQM de cada município.

Tendo em vista que o desenvolvimento sustentável é uma meta política e social de vital importância para o estado Ceará, faz-se necessária a aliança de políticas públicas em prol do gerenciamento dos recursos

naturais, além de uma revisão no PSMV, com o intuito de efetivar a participação da sociedade no programa, através da presença da população em estudos, pesquisas e debates sobre o ambiente.

Nesse contexto, espera-se que o produto desta pesquisa possa divulgar o ICMS-E e sensibilizar as entidades para a importância desse instrumento, além de incentivar as gestões municipais a aperfeiçoarem as suas ações voltadas ao meio ambiente. Ademais, pretende-se excitar outros estados da Federação a adotarem normas e políticas públicas para corrigir essas disfunções ambientais, e desta forma proporcionar segurança à vida e garantia de um padrão de existência decente e digno para as gerações presentes e futuras.

Diante disso, recomenda-se para pesquisas futuras: analisar a influência do ICMS-E na sustentabilidade ambiental do Ceará em outros períodos, assim como aplicar o estudo do ICMS-E em outros estados da Federação.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, J. Da ideologia do progresso à ideia de Desenvolvimento Rural Sustentável. In: ALMEIDA, J.; NAVARRO, Z. (org.). **Reconstruindo a agricultura: ideias e ideais na busca do desenvolvimento rural sustentável**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 1997. p. 33-55.

BENSUSAN, N. ICMS ecológico: um incentivo fiscal para a conservação da biodiversidade. In: BENSUSAN, N. (org.). **Seria melhor mandar la-drilhar?** Biodiversidade como, para que, por quê. Brasília, DF: Editora UnB, 2002. p. 77-87.

BRASIL. Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981. Dispões sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e

aplicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, 2 set. 1981. Disponível em: <https://bit.ly/1YgMNzS>. Acesso em: 22 ago. 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: <https://bit.ly/1bJYIGL>. Acesso em: 17 abr. 2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: <https://bit.ly/2IREhPj>. Acesso em: 16 abr. 2019.

BRASIL. Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000. Regulamenta o art. 225, § 1º, incisos I, II, III e VII da Constituição Federal, institui o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, 19 jul. 2000. Disponível em: <https://bit.ly/1bPMrfW>. Acesso em: 22 ago. 2019.

BRASIL. Lei nº 12.305, de 2 de agosto de 2010. Institui a Política Nacional de Resíduos Sólidos; altera a Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, 3 ago. 2010. Disponível em: <https://bit.ly/2npGJdC>. Acesso em: 18 abr. 2019.

CAMARGO, A. L. B. **Desenvolvimento sustentável: dimensões e desafios**. Campinas: PapirFus, 2003.

CEARÁ. Lei nº 12.612, de 7 de agosto de 1996a. Define, na forma do Art.

158, Parágrafo Único, II, da Constituição Federal, critérios para distribuição da parcela de receita do produto de arrecadação do ICMS pertencente aos municípios. **Diário Oficial do Estado**: Fortaleza, 12 ago. 1996. Disponível em: <https://bit.ly/2jXkw8B>. Acesso em: 22 ago. 2019.

CEARÁ. Lei nº 12.670, de 27 de dezembro de 1996b. Dispõe acerca do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**: Fortaleza, 30 dez. 1996. Disponível em: <https://bit.ly/2W0iHod>. Acesso em: 22 ago. 2019.

CEARÁ. Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997. Consolida e regulamenta a Legislação do Imposto Sobre Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**: Fortaleza, 4 ago. 1997. Disponível em: <https://bit.ly/2lC7EF9>. Acesso em: 22 ago. 2019.

CEARÁ. Decreto nº 27.073, de 2 de junho de 2003a. Dispõe sobre a criação do Comitê Gestor do Selo Município Verde e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**: Fortaleza, ano 6, n. 105, 5 jun. 2003. Disponível em: <https://bit.ly/2lA8ges>. Acesso em: 22 ago. 2019.

CEARÁ. Decreto nº 27.074, de 2 de junho de 2003b. Dispõe sobre a aprovação do regulamento do Comitê Gestor do Selo Município Verde e do Prêmio Sensibilidade Ambiental. **Diário Oficial do Estado**: Fortaleza, ano 6, n. 105, 5 jun. 2003. Disponível em: <https://bit.ly/2lA8ges>. Acesso em: 22 ago. 2019.

CEARÁ. Lei nº 13.304, de 19 de maio de 2003c. Dispõe sobre a criação e implementação do “Selo Município Verde” e do “Prêmio Sensibilidade Ambiental” e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado:** Fortaleza, ano 6, n. 93, 30 maio 2003. Disponível em: <https://bit.ly/2kpxI6l>. Acesso em: 23 ago. 2019.

CEARÁ. Lei nº 14.023, de 17 de dezembro de 2007. Modifica dispositivos da Lei nº 12.612, de 7 de agosto de 1996, que define critérios para distribuição da parcela de receita do produto e arrecadação do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, pertencente aos municípios e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado:** Fortaleza, 19 dez. 2007. Disponível em: <https://bit.ly/2lA5kOY>. Acesso em: 17 abr. 2019.

CEARÁ. Decreto nº 29.306, de 5 de junho de 2008. Dispõe sobre os critérios de apuração dos índices percentuais destinados à entrega de 25% (vinte e cinco por cento) do ICMS pertencente aos municípios, na forma da lei nº 12.612, de 7 de agosto de 1996, alterada pela lei nº 14.023, de 17 de dezembro de 2007, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado:** Fortaleza, 6 jun. 2008. Disponível em: <https://bit.ly/2luyDCM>. Acesso em: 17 abr. 2019.

CEARÁ. Decreto nº 29.881, de 31 de agosto de 2009. Altera dispositivos do Decreto nº 29.306, de 5 de junho de 2008, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado:** Fortaleza, 31 ago. 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2C1qBY4>. Acesso em: 22 ago. 2019.

CEARÁ. Lei nº 16.128, de 14 de outubro de 2016. Dispõe sobre alterações da Lei nº13.304, de 19 de maio de 2003, que cria e implementa o “Selo

Município Verde” e amplia a concessão do “Prêmio Sensibilidade Ambiental”. **Diário Oficial do Estado**: Fortaleza, ano 8, n. 199, 20 out. 2016. Disponível em: <https://bit.ly/2kratc6>. Acesso em: 23 ago. 2019.

COSTA, L. O.; PAIVA, W. L. **Memória de cálculo dos coeficientes de distribuição do ICMS municipal 2010**. Fortaleza: Ipece, 2009.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GODOY, A. M. G. Desenvolvimento e meio ambiente: uma retomada teórica. In: DIAS, M. H. A. (org). **Macroeconomia dinâmica: crescimento, ciclos, desenvolvimento e política econômica**. Maringá: PME-UEM, 2002. p. 223-254.

HEMPEL, W. B. A importância do ICMS ecológico para a sustentabilidade ambiental no Ceará. **Revista Eletrônica do Prodepa**, Fortaleza, v. 2, n. 1, p. 97-113, 2008.

LOUREIRO, W. **Contribuição do ICMS Ecológico à conservação da biodiversidade no estado do Paraná**. 2002. Tese (Doutorado em Engenharia Florestal) – Setor de Ciências Agrárias, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2002.

NALINI, R. Poder Judiciário. In: TRIGUEIRO, A. (org.). **Meio ambiente no século 21: 21 especialistas falam da questão ambiental nas suas áreas de conhecimento**. 5. ed. Rio de Janeiro: Sextante, 2003. p. 287-305.

NEDER, R. T. Estratégias de transição para o século XXI: desenvolvimento e meio ambiente. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 34, n. 2, p. 89-91, 1994.

NOGUEIRA, C. A. G. O crescimento populacional acelerado da região metropolitana de Fortaleza no período de 1992/2002. In: NOGUEIRA, C. A. G. et al. (org.). **Conjuntura Econômica do Ceará: 1º trimestre/2004**. Fortaleza: Ipece, 2004. p. 26-27.

NOGUEIRA, C. A. G. et al. Uma análise da consistência do ICMS ecológico do Ceará enquanto mecanismo de incentivos e redistribuição de recursos financeiros. **Revista Ciências Administrativas**, Fortaleza, v. 19, n. 2, p. 446-475, 2013.

NOHARA, J. J. et al. ICMS ecológico como fator incentivador do desenvolvimento sustentável: preservação das bacias hidrográficas. **Revista de Gestão Social e Ambiental**, São Paulo, v. 5, n. 3, p. X-XX, 2011.

RODRIGUES, M. D. N. et al. ICMS Ecológico como instrumento de responsabilidade socioambiental na gestão pública municipal: estudo sobre a experiência do estado do Ceará. In: CONFERENCE SOUTH AMERICA, 2., 2011, Ribeirão Preto. **Anais [...]**. Florianópolis: CSEAR, 2011. p. 1-7.

ROSSETTO, A. M. **Proposta de um sistema integrado de gestão do ambiente urbano (sigau) para o desenvolvimento sustentável de cidades**. 2003. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Centro Tecnológico, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

ROSSI, A. et al. ICMS ecológico sob o enfoque da tributação verde como meio da sustentabilidade econômica e ecológica: experiência do Paraná.

**Revista de Gestão Social e Ambiental**, São Paulo, v. 5, n. 3, p. 90-101, 2011.

TRENNEPOHL, T. D. **Incentivos fiscais no direito ambiental**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

TUPIASSU, L. V. C. **Tributação ambiental**: utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável. 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídicas) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Pará, Belém, 2003.

VEIGA NETO, F. C. **A construção dos mercados de serviços ambientais e suas implicações para o desenvolvimento sustentável no Brasil**. 2008. Tese (Doutorado em Desenvolvimento, Agricultura e Sociedade) – Instituto de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, Seropédica, 2008.

## O uso do Governo Digital pelo controle social no combate à corrupção pública brasileira

The use of the Digital Government by the social control in the fight against Brazilian public corruption

**Maria Nazaré Gonçalves Pinho<sup>1</sup>**  
**Luís Borges Gouveia<sup>2</sup>**

### RESUMO

Considerando a atual situação do país, que estampa casos de corrupção na administração pública, este trabalho propõe a execução do controle social com o uso do Governo Eletrônico (e-Gov) para auxiliar no combate à corrupção. A pesquisa qualitativa compreende a revisão bibliográfica e análise de dados dos sítios governamentais da União e do Estado do Ceará. A partir do momento em que a sociedade, por meio das tecnologias adequadas, tiver condições para exercer a fiscalização da gestão pública, o envolvimento relacional esperado poderá ser semelhante ao do capitalista acionista que acompanha suas ações investidas em capital ou participações financeiras. Para que o controle social aconteça, o Estado deverá promover a educação cidadã, ensinando a população sobre seu papel fiscalizador, o que incentivará mudanças culturais no senso comum de que “o que é de todos não é de ninguém”. Assim, o resultado é a produção de conhecimento em prol da mudança na cultura organizacional e na sociedade em relação ao patrimônio público.

---

<sup>1</sup> Doutoranda em Ciências da Informação pela Universidade Fernando Pessoa (UFP), Porto (Portugal), mestre em Planejamento e Políticas Públicas pela Universidade Estadual do Ceará (Uece), especialista em Controladoria e Gerência Contábil e bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade de Fortaleza (Unifor). Auditora de Controle Interno na Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado (CGE). E-mail: nazare.pinho@cge.ce.gov.br

<sup>2</sup> Agregado em Engenharia e Gestão Industrial pela Universidade de Aveiro, é doutor em Ciências da Informação pela Universidade de Lancaster, no Reino Unido, e mestre em Engenharia Eletrônica e de Computadores pela Universidade do Porto (Feup). É professor catedrático da Universidade Fernando Pessoa (UFP). E-mail: lmbg@ufp.edu.pt

**Palavras-Chave:** Controle Social. Corrupção. Governo Digital. Sociedade.

## ABSTRACT

Considering the current situation of the country which stamps cases of corruption in public administration, this paper proposes the execution of social control with the use of the Electronic Government (e-Gov) to help in the fight against corruption. Qualitative research includes bibliographical review and data analysis of government sites in the state of Ceará. From the moment that society, using the appropriate technologies, is able to exercise the control of public management, the expected relational involvement may be similar to that of the shareholder capitalist that accompanies his/her shares invested in capital or financial participations. For social control to happen, the state must promote citizen education, teaching the population about its controlling role, which will encourage cultural changes in the common sense that “what belongs to everyone, is nobody’s”. Thus, the result is the production of knowledge in favor of the change in organizational culture and society in relation to public patrimony.

**Keywords:** Social Control. Corruption. Digital Government. Society.

Recebido: 08-05-2019

Aprovado: 14-08-2019

## 1 INTRODUÇÃO

A principal inspiração deste trabalho é utilizar uma ferramenta tecnológica que dê acesso e possibilite à população executar ações pertinentes ao controle social, de forma integrada ao controle interno e ao controle externo, com fins de colaborar no combate da corrupção. Tal mecanismo terá a funcionalidade de receber e tratar ações de fiscalização realizadas pelo cidadão, que além de contribuir com o aprimoramento da adminis-

tração pública, combaterá a corrupção. Sendo a corrupção uma falha da conduta humana, é preciso exigir integridade e ética dos servidores que compõem a estrutura organizacional do Estado, instituindo uma política de integridade que estabeleça uma combinação de repressão e prevenção.

Todo recurso público desviado em desfavor do usuário das políticas públicas deixa de ser aplicado nos serviços essenciais, como saúde, educação e segurança, contribuindo cada vez mais para o aumento da desigualdade social. Mas a mudança na cultura organizacional só pode acontecer se houver uma exigência eficiente, que de fato gere punição conforme as leis. Contudo, para que se chegue até a fase de julgamento e punição dos culpados, é importante que os casos sejam denunciados aos órgãos competentes para a devida investigação, apuração, julgamento e aplicação da pena.

Assim, este trabalho tem o objetivo de cooperar com a formação e divulgação do conhecimento sobre o assunto corrupção, visando incentivar mudanças culturais e o compromisso social de mobilização coletiva em ações que resultem na redução da prática de corrupção com os recursos públicos. Nesse sentido, a população deve ser ouvida para denunciar casos de fraude e corrupção dos quais tenha conhecimento, como disse Jorge Hage (2014) no programa Bom Dia Ministro, da Rádio Nacional AM, em entrevista veiculada em 9 de agosto de 2007:

Temos que conclamar a participação da população para essa vigilância permanente no País inteiro, que somente os cidadãos podem fazer, com o auxílio indispensável dos órgãos de imprensa.

Por que ignorar uma fonte de informação tão relevante quanto a voz do povo? Quando se sistematizar o desenho tecnológico de recepção dessas informações, que inicialmente poderão ser denúncias virtuais ou presenciais, provavelmente haverá um número expressivo de casos, cujos dados serão transparentes para todos e cuja reação esperada do Estado só pode ser a busca da resolução das demandas apontadas.

Nos EUA, para os casos de denúncias envolvendo recursos públicos, existe recompensa financeira paga ao denunciante, que é equivalente a determinado percentual sobre o valor recuperado. Também há proteção e sigilo do informante, incentivando as pessoas a denunciar tais casos e, assim, a ajudar no combate da corrupção. Para que a corrupção possa ser excluída ou reduzida do dia a dia das organizações públicas, é necessário que haja uma parceria do Estado com a sociedade no desenvolvimento de ações que incluam desde a formação de valores morais exigíveis na conduta funcional dos servidores públicos até uma nova forma gerencial com propostas que possam ser executadas com a participação da população, ou seja, de baixo para cima, fazendo uso dos arranjos participativos existentes na sociedade democrática contemporânea.

Por ser a internet cada vez mais um elemento fundamental na construção da democracia digital, por proporcionar a inclusão e formação de grupos sociais sem qualquer distinção, é com ela que se pretende propor uma ferramenta de uso popular de fácil acesso e compreensão, com fins de auxiliar no combate à corrupção. Quer dizer, um mecanismo de auxílio na detecção de casos de corrupção que se tornaram corriqueiros na rotina dos seus executores e que por isso são constantemente praticados, em desrespeito ao princípio da legalidade, que determina ao gestor público agir somente de acordo com a lei.

No combate à corrupção, o Estado deve convocar o elemento povo como aliado e treiná-lo para conhecer, entender e aprender a acompanhar o gasto dos recursos públicos. Para alcançar este objetivo será necessário, além de conclamar a sociedade para exercer seu papel cidadão no controle social, também dispor de ferramenta tecnológica adequada aos usuários representados por diversos perfis sociais e educacionais, incluindo aqueles que não são alfabetizados, não possuem acesso à internet etc.

Como exemplo clássico de exercício de cidadania, Rampazzo (apud PLANO..., 2007) cita o caso dos “fiscais do Sarney”, no qual a popula-

ção foi convocada pelo então presidente da República José Sarney para defender o Plano Cruzado, ajudando na fiscalização das tabelas de congelamento dos preços das mercadorias: “Cada brasileiro e brasileira deverá ser um fiscal dos preços, um fiscal do presidente para a execução fiel desse programa em todos os cantos desse país” (Ibidem). A resposta da população foi imediata, e milhares de pessoas fiscalizaram e denunciaram as remarcações dos preços tabelados. Essa reação de adesão em massa à convocação foi inesperada e, ainda que o programa em si não tenha obtido êxito, já que mais adiante os preços foram liberados, a demonstração da disposição das pessoas a serviço do país foi um marco para o exercício da cidadania.

Entretanto, fiscalizar os valores contidos nas tabelas de preços congelados *versus* os preços dos produtos nas prateleiras dos supermercados é diferente de fiscalizar a gestão dos recursos públicos postos à disposição do governo federal, estadual e municipal. Primeiramente, deve ser ensinado ao cidadão onde, como e o que acessar, ou seja, dotá-lo do conhecimento necessário para identificar os casos de malversação no uso do recurso público, quando houver.

Naturalmente, quando se pensa em ensinar algo a alguém, é desejável que se tenha uma noção do nível do seu saber naquilo que se pretende ensinar. Ora, o governo até pouco tempo era desprovido de transparência em seus atos de gestão, e o preconceito da burocracia tende a afastar as pessoas no relacionamento do usuário dos serviços públicos com as instituições provedoras. Ou seja, o cidadão na maioria das vezes desconhece o funcionamento da máquina administrativa governamental.

Nesse contexto, a educação cidadã enfrenta desafios como: o que ensinar, a quem e como? Desta feita, é relevante discorrer sobre o público-alvo desse ensinamento básico – a quem ensinar? O Brasil é um país com extensão territorial de 8.515.770 km<sup>2</sup> e, segundo os dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2018), sua popula-

ção estimada é de 208 milhões de habitantes, sendo considerado o quinto maior país do mundo em extensão territorial, com 27 unidades federativas e 5.570 municípios. Portanto, tem-se uma numerosa população e três esferas públicas a serem acompanhadas: a União; 27 estados; e 5.570 municípios, cada qual com suas especificidades regionais e populacionais. Ou seja, “somos vários países dentro de um mesmo Brasil!” (BRASIL, 2014b, p. 3).

Como aplicar a Lei de Acesso à Informação nº 12.527/2011 (LAI)?  
Leia-se o que preconiza seu art. 5º:

É dever do Estado garantir o direito de acesso à informação, que será franqueada, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão (Idem, 2011).

Transparência é um dos principais instrumentos no combate à corrupção, e o acesso à informação é apenas um dos diversos serviços eletrônicos postos à disposição do cidadão. O tópico seguinte abordará o Governo Eletrônico (e-Gov), plataforma digital que disponibiliza os dados governamentais.

## **2 GOVERNO DIGITAL NO BRASIL**

“Os governos e as instituições políticas em todo o mundo estão a tentar utilizar cada vez mais a Internet na tentativa de revitalizar a democracia por meio de consulta pública online e participação dos cidadãos” (QUENTAL, 2014, p. 2). Em um cenário tecnológico dinâmico, faz-se necessário disponibilizar ao cidadão novas ferramentas eletrônicas e incentivar o controle social, promovendo ações que auxiliem no combate à corrupção.

O livro digital publicado no sítio do Tribunal de Contas da União (TCU), cujo título é *Pesquisa sobre o uso das tecnologias da informação e comunicação no setor público brasileiro: TIC governo eletrônico 2015* (BRASIL, 2016b), ao apresentar as constatações mais relevantes observadas na oferta de serviços de governo eletrônico pelo setor público brasileiro, cita que:

O uso de tecnologias digitais oferece aos governos oportunidades de se tornarem mais efetivos e eficientes ao mesmo tempo em que melhoram a transparência, a prestação de contas e a participação e o envolvimento público, levando, em última instância, a sociedades mais produtivas e competitivas, formas de governança mais democráticas e crescimento mais inclusivo e sustentável (RICART; UBALDI, 2016, p. 42).

A internet inaugura uma nova sociedade chamada de “sociedade da informação”, que “é o acesso democratizado, universal, global e total a informação e ao conhecimento, através dos meios de comunicação e equipamentos eletrônicos” (SALIMO, 2017, p. 7).

A Sociedade da Informação é uma sociedade que predominantemente utiliza as tecnologias de informação e comunicação para a troca de dados e informação em formato digital e que suporta a interação entre indivíduos e organizações com recurso a práticas e métodos em construção permanente (GOUVEIA; GAIO, 2004 apud GOUVEIA, 2019, p. 19).

“A e-participação é uma das formas apresentadas pela literatura sobre e-democracia, ou seja, o uso das TIC [tecnologias de informação e comunicação] para a participação do cidadão na administração pública. É uma forma direta de participação” (QUENTAL, 2014, p. 7). No Brasil, a implantação do e-Gov, que promove a interação eletrônica entre governo e cidadão, deu-se no governo federal no ano 2000. Suas fases, de acordo com os dados do livro do TCU (BRASIL, 2016b), são demonstradas no Quadro 1:

Quadro 1: Implantação do e-Gov no Brasil

Descrição	Fase inicial (2005)	Fase atual (2014)
Objetivo	Inclusão digital	Inclusão digital e software aberto
Usuários de internet (a cada 100 pessoas)	21	57,6
Celulares (milhões)	86,2	280,7
Classificação mundial do e-Gov (2001)	18º	57º
Classificação do e-Gov nas Américas (2014)	3º	8º

Fonte: Brasil (2016b).

De acordo com Gil-Garcia e Lanza (2016), o Brasil caiu na classificação de e-Gov do 18º lugar, em 2001, para 57º em 2014, pelos seguintes motivos: o programa de governo perdeu seu status prioritário; houve mudanças de liderança na gestão; falta de coordenação; falta de recursos financeiros e de canais para incluir a participação cidadã. A implantação de programas de governo eletrônico com a utilização das tecnologias da informação e comunicação (TIC) facilita o acesso do cidadão aos principais serviços disponíveis nos meios digitais, que são: acesso aos dados públicos, inclusive orçamentários, nos quais é possível identificar o valor do gasto realizado, a quem foi pago e o objeto que deu origem à despesa, que pode ser relativa a aquisição de bens, serviços ou obras; carta de serviços ao cidadão; editais de seleção para estágios, concursos, licitações, convênios, orientações; e ouvidoria.

No livro da fundação Escola Nacional de Administração Pública (Enap) cujo título é *Ações premiadas no 20º Concurso Inovação na Gestão Pública Federal 2015*, a organizadora Andréa de Faria Barros Andrade (2016, p. 9-10) aborda que:

Dentre as características de nossa contemporaneidade, destaca-se a velocidade do progresso tecnológico e uma sociedade cada vez mais conectada, que, ao mesmo tempo em que abre novas e grandes oportunidades aos governos pela potencial incorporação de novos instrumentos e abordagens, incorporam uma pressão adicional sobre ritmo, resultados e participação social.

Considerando ser a tecnologia digital uma inovação, na qual todos querem ser incluídos, com efeito, práticas governamentais no sentido de incentivar a agregação de valores construtivos em prol da participação e do reconhecimento do indivíduo como cidadão e real beneficiário das ações do Estado decerto serão uma contribuição valorosa na reconstrução da confiança para com a sociedade.

O Governo Digital, no que se refere à oferta de serviços públicos, sobretudo na forma como os órgãos públicos fazem uso dos sistemas de informação para a gestão, faculta serviços públicos eletrônicos e utiliza as TIC e seus mecanismos de interação on-line com a sociedade. Sabe-se que o uso continuado de determinada prática, em conjunto com a dinâmica das técnicas desenvolvidas para gerar informações cada vez mais demandadas e diversificadas, contribui com seu aperfeiçoamento, produzindo melhorias e até mesmo inovações.

No rumo do avanço da tecnologia, e em consonância com esse progresso tecnológico,

O professor Marcelo Zuffo<sup>3</sup>, da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo (USP), acredita que assistentes pessoais virtuais serão o meio mais rápido de a sociedade adaptar-se à tecnologia. “A inteligência artificial está relacionada a questões de bem-estar. Os assistentes pessoais hoje têm essa atuação. A Internet das coisas impactará ainda mais a vida das pessoas” [...] (LIMA, 2017, p. 6).

Nessa perspectiva, a sociedade muda quando os indivíduos que vivem nela mudam (NETO, 2011). A fim de entender como a LAI é utilizada pela população e com o objetivo de sugerir e cobrar do poder público o que deve ser melhorado em termos de transparência, a organização Transparência Brasil apresentou o relatório “O que a população quer saber do poder público?” (SALUSTIANO; GALE, 2018), uma análise de mais de 10 mil respostas a pedidos de acesso à informação de órgãos de todos os

---

3 Ver Menezes (2001).

poderes e níveis federativos, relativas ao período de 2012 a 2017. O referido relatório apurou que via de regra os órgãos públicos não utilizam linguagem clara em suas respostas aos cidadãos.

Das sugestões emitidas pela Transparência Brasil para que os órgãos públicos melhorem seus níveis de transparência e se adequem à LAI, cita-se oportunamente a que se refere ao uso de linguagem cidadã (Ibidem, p. 105):

Apesar de a LAI determinar que é dever do Estado garantir acesso à informação de forma “transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão”, muitos órgãos não cumprem este preceito. Encontramos muitos pedidos com uso de vocabulário extremamente técnico e respostas que supõem que o solicitante tenha alto grau de entendimento quanto à estrutura e funcionamento de todas as esferas do Poder Público. Os órgãos deveriam fazer pesquisas junto aos cidadãos para identificar quais termos são de conhecimento geral. Com base nisso, reformular a divulgação de suas informações em linguagem compreensível. Além disso, é importante fornecer legendas das informações disponibilizadas. Vídeos e explicações contextualizando os dados também são considerados boa prática.

O desafio para a boa governança é disponibilizar ferramenta tecnológica acessível ao cidadão, mediante aplicativo com a funcionalidade de filmar, fotografar, gravar voz e enviar o conteúdo gerado, e que seja capaz de incluir usuários de diversos níveis escolares e sociais. Não se pretende apenas usar um canal de interação entre o governo e a sociedade, nem de denúncias, pois para isso existe a ouvidoria-geral no âmbito do estado do Ceará e a ouvidoria-geral da União, que por meio do sistema eletrônico permite ao indivíduo fazer o registro on-line de reclamação, denúncia, elogio, sugestão e solicitação de informações.

Certamente, o exercício do controle social exige que previamente a população seja provocada, incentivada, bem como alvo de uma educação cidadã, na qual ela seja instruída e adquira conhecimento dos seus direitos e deveres, como afirma Di Pietro (1998, p. 1-2):

Para que o controle social funcione é preciso conscientizar a sociedade de que ela tem o direito de participar desse controle; é preciso criar instrumentos de participação, amplamente divulgados e postos ao alcance de todos. Enquanto o controle social não fizer parte da cultura do povo, ele não pode substituir os controles formais hoje existentes.

No que diz respeito à educação cidadã, a Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado (CGE) do Ceará, em 2013, em parceria com a Secretaria de Educação, começou a promover palestras com base na cartilha “Caminhos da cidadania”, que integram o projeto intitulado Educação Social, cujo objetivo é fomentar a participação social no fortalecimento da cidadania. O projeto visa elevar o nível de educação social com a finalidade de contribuir para a melhoria do exercício da cidadania, conscientizando a população para desempenhar o controle social das ações do governo estadual.

Conforme consta no sítio eletrônico da CGE<sup>4</sup>, ao todo, de setembro de 2013 até março de 2018, o projeto Educação Social realizou 363 palestras, em 184 escolas, capacitando aproximadamente 21.616 alunos. O projeto tem ação de caráter continuado, prevendo palestras com base na cartilha “Caminhos da Cidadania” tanto para a região metropolitana de Fortaleza como para as escolas estaduais do interior do estado.

A informação colocada no devido contexto e organizada segundo modelos passíveis de serem enunciados forma o conhecimento (GOUVEIA, 2018). Com efeito, a informação disponibilizada nos sítios governamentais para cumprir o objetivo de atender ao cidadão permite-lhe o acesso, mas, para cumprimento da etapa de interpretação e de controle social na fiscalização do uso do recurso público, é necessário que tais informações sejam adaptadas para seu público-alvo. Os dados constituem impressões do mundo, sendo moldados pelo nosso questionamento a respeito desse mundo (MUTCH, 2008 apud GOUVEIA, 2018). Assim como

4 Disponível em: <https://bit.ly/2l17cp1>. Acesso em: 9 set. 2019.

a natureza das necessidades de dados pode mudar conforme as condições de negócio, pode suceder que esses dados também necessitem se adequar para responder às questões colocadas.

## 2.1 Legislação do Governo Digital brasileiro

De acordo com consulta ao sítio eletrônico da plataforma do Governo Digital da União, a governança digital é assim conceituada:

A utilização, pelo setor público, de tecnologias da informação e comunicação com o objetivo de melhorar a informação e a prestação de serviços, incentivando a participação dos cidadãos no processo de tomada de decisão e tornando o governo mais responsável, transparente e eficaz (BRASIL, 2016a).

Oportunamente, citam-se as principais normas que compõem a legislação do e-Gov brasileiro:

- Lei nº 13.460/2017 – Lei do Usuário dos Serviços Públicos;
- Decreto nº 9.094/2017 – Simplificação do atendimento prestado ao usuário de serviços públicos;
- Decreto nº 8.638/2016 – Política de Governança Digital;
- Decreto nº 8.936/2016 – Plataforma de Cidadania Digital;
- Decreto nº 8.789/2016 – Compartilhamento de dados;
- Portaria STI/MP nº 58/2016 – Procedimentos complementares para compartilhamento de dados;
- Decreto nº 8.777/2016 – Política de Dados Abertos do Poder Executivo Federal;
- Decreto nº 8.539/2015 – Tramitação eletrônica de documentos;
- Instrução Normativa nº 4/2012/SLTI/MP – Infraestrutura Nacional de Dados Abertos;
- Lei nº 12.527/2011 – Lei de Acesso à Informação (LAI).

Assim, conforme a legislação no âmbito do governo federal, a TIC visa promover a participação ativa do cidadão brasileiro, incluindo na plataforma da governança digital, mecanismo que permite sua ação de colaboração e ao mesmo tempo o desafia a aprender a fazer um uso que resulte na melhoria da gestão. As normas citadas formam a estrutura legal do governo eletrônico e orientam os órgãos e as entidades públicas a instituírem mecanismos de fomento à transparência ativa e à participação da sociedade, viabilizando o controle social.

### **3 A CORRUPÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

O controle social exercido com o uso das informações disponibilizadas nos portais eletrônicos do e-Gov brasileiro é uma das formas de combate à corrupção pública. A corrupção deve ser combatida com a participação do cidadão, que é também parte prejudicada. Segundo Silva (2015, p. 10),

Independentemente da origem da corrupção no Brasil, torna-se premente combatê-la. Muitas vezes enxerga-se o Estado como instituição responsável por ações que possam pôr fim à corrupção, o que não é um equívoco. Contudo, surge como tão ou mais importante que a atuação do Estado a participação do cidadão, já que, em última instância, é este que sofre as consequências [...] que a prática da corrupção causa [...].

Por que lutar contra a corrupção? Castro (2004, p. 15), na cartilha dos Amigos Associados de Ribeirão Bonito (Amarribo), ao relatar uma experiência preventiva e exitosa ocorrida na prefeitura de Ribeirão Bonito, como motivação para o digno trabalho de fiscalizar o uso do recurso público, diz:

É inaceitável e inadmissível que a corrupção possa ter espaço na cultura nacional. Além do desvio de recursos públicos,

a corrupção deve ser entendida também pela ineficiência na gestão pública, onde os recursos gastos em nada contribuem para garantir os direitos da população. O combate às numerosas modalidades de desvio de recursos públicos deve, portanto, constituir-se em compromisso de todos os cidadãos e grupos organizados que almejem construir uma sociedade mais justa e equilibrada. É um dever dos pais para com seus filhos, uma obrigação moral da geração atual para com as gerações futuras.

Nesse contexto, e com a facilidade de por meio da internet alcançar e contatar pessoas, o país pode, tal qual fez no passado – com a criação da política de nacionalização, cujo objetivo foi construir a identidade brasileira com o uso da literatura –, agora reconstruir parte dessa identidade, com a erradicação da corrupção, que se diz cultural no ambiente da administração pública. Atine-se que o Código Penal brasileiro (BRASIL, 1940) considera corrupção passiva o ato do agente público que solicite, receba ou aceite a promessa de receber vantagem indevida em decorrência do exercício de suas funções (art. 317, com pena de reclusão de 2 a 12 anos, mais multa).

Ainda que a corrupção no mundo seja um ato antigo, não há um conceito específico que a defina, e ora ela é denominada também fraude. A fraude nas organizações é tratada pelo TCU (Idem, 2017b) em seu referencial com base no modelo conhecido como “triângulo da fraude”. De acordo com esse modelo, para uma fraude ocorrer, é necessária a existência de três fatores: pressão, oportunidade e racionalização, que ora se definem:

*a pressão [...] é também chamada de incentivo ou motivação. [...] é o que motiva o crime em primeiro lugar. Essa pressão pode ter várias origens, mas em geral se trata de algum problema financeiro do indivíduo, que por não conseguir resolver por meios legítimos, passa a considerar cometer uma ilegalidade para resolver o seu problema. A pressão pode ter origem pessoal ou profissional. Exemplos de pressão podem ser incapacidade de honrar as suas dívidas pessoais, vício no jogo ou em drogas, problemas de saúde, metas de produtividade no trabalho, desejo por padrão de vida superior.*

*A [...] oportunidade refere-se à fraqueza do sistema, na qual o*

servidor tem o poder e habilidade para explorar uma situação que faz a fraude possível. A *oportunidade* define o método com que a fraude será cometida. O indivíduo deve vislumbrar uma forma de usar e abusar de sua posição de confiança para resolver o seu problema financeiro com uma percepção de baixo risco de ser pego. A *oportunidade* é criada por controles ineficazes e falhas na governança e, quanto maior for a percepção de oportunidade, maior a probabilidade de a fraude ocorrer. Outros fatores relacionados com a percepção de oportunidade são: a assunção de que a organização não está ciente; os servidores não serem verificados periodicamente quanto ao cumprimento das políticas; a crença de que ninguém se importa e que ninguém vai considerar a transgressão grave. Mesmo que a pressão seja extrema, a fraude não vai ocorrer se a oportunidade não estiver presente.

A [...] *racionalização* [...] significa que o indivíduo antes de transgredir formula algum tipo de racionalização moralmente aceitável antes de se envolver em comportamentos antiéticos. A racionalização refere-se à justificação de que o comportamento antiético é algo diferente de atividade criminosa. Os transgressores se veem como pessoas comuns e honestas que são pegas em más circunstâncias. As racionalizações comuns são: “eu estava apenas pegando emprestado o dinheiro”, “eu merecia esse dinheiro”, “eu tinha que desviar o dinheiro para ajudar minha família”, “eu não sou pago o que mereço”, “minha organização é desonesta com outros e merece ser trapaceada” (Ibidem, p. 17-18, grifos do autor).

Depreende-se, pois, que a pressão é o primeiro indutor para que o indivíduo se disponha a oferecer ou aceitar participação de conluio na apropriação ou favorecimento de terceiros nos desvios de recursos públicos. Já a oportunidade ocorre quando existem falhas nos controles ou quando não existem controles nos procedimentos operacionais da administração, enquanto a racionalização é a aceitação interior do indivíduo de que o errado é justificável e de que por isso se torna aceitável.

Pelo visto, a corrupção encontra amparo na conduta humana e nos valores individuais que são apreendidos culturalmente na formação da personalidade, com a perspectiva de impunidade, a facilidade de transgre-

dir as leis e o conluio de outras pessoas, dificultando a fiscalização e a descoberta dos ilícitos. Se a corrupção for institucionalizada, quer dizer, estiver enraizada na estrutura de determinado ambiente, o sucessor de um cargo, ao assumir a gestão, encontra o sistema ideal para o enriquecimento ilícito. O desvio das verbas orçamentárias não prejudica apenas os cofres públicos, mas principalmente os indivíduos mais necessitados, que deixem de ser assistidos e contam com o Estado social para uma sobrevivência digna.

Ao discorrer sobre corrupção no âmbito público, o livro referencial do TCU (Ibidem, p. 7) cita que:

No ano VI a.C., o estadista ateniense Sólon da Grécia estava disposto a perdoar todas as dívidas das pessoas com entes públicos e privados. O nobre propósito era evitar que os devedores se tornassem escravos caso não honrassem a dívida, como costume da época. No entanto, antes de aprovar a lei, contou aos amigos, que, se aproveitando da informação privilegiada, pegaram grandes empréstimos e compraram terras. Após a promulgação da lei perdoadando as dívidas, seus amigos enriqueceram.

Para o presidente do TCU, Aroldo Cedraz de Oliveira:

O Brasil enfrenta uma série de desafios para combater a fraude e corrupção nas organizações públicas. O Tribunal de Contas da União (TCU) está atento a essa conjuntura em sua missão de “aprimorar a Administração Pública em benefício da sociedade por meio do controle externo” (OLIVEIRA, 2017, p. 1).

Assim, o controle externo se propõe ao aprimoramento da administração pública, e este momento se manifesta adequado para a participação social nessa reconstrução da forma de gerenciar a coisa pública, inclusive se o objetivo for exigir honestidade e moralidade nos atos praticados pelos gestores dos recursos que pertencem à sociedade, pois estes são dela tomados por meio dos impostos, com o fim específico de atendê-la.

A escritora cearense Raquel de Queiroz (2008, p. 34-35) retratou no romance *O Quinze* que quem comete desvio de recursos públicos o faz na

maioria das vezes como se a prática delituosa fosse correta, se utilizando da autoridade do cargo público para apropriação indevida em detrimento do real beneficiário, conforme se lê nesta parte do citado livro:

Mas foi em vão que Chico Bento contou ao homem das passagens a sua necessidade de se transportar a Fortaleza com a família. Só ele, a mulher, a cunhada e cinco pequenos.

O homem não atendia.

– Não é possível. Só se você esperar um mês. Todas as passagens que eu tenho ordem de dar, já estão cedidas. Por que não vai por terra?

– Mas meu senhor, veja que ir por terra, com esse magote de meninos, é uma morte!

O homem sacudiu os ombros:

– Que morte! Agora é que retirante tem esses luxos... No 77 não teve trem para nenhum. É você dar um jeito, que, passagens, não pode ser...

Chico Bento foi saindo.

Na porta, o homem ainda o consolou:

– Pois se quiser esperar, talvez arranje mais tarde. Imagine que tive de ceder cinquenta passagens ao Matias Paroara, que anda agenciando rapazes solteiros para o Acre!

Na loja do Zacarias, enquanto matava o bicho, o vaqueiro desabafou a raiva:

– Desgraçado! Quando acaba, andam espalhando que o governo ajuda os pobres... Não ajuda nem a morrer!

O Zacarias segredou:

– Ajudar, o governo ajuda. O preposto é que é um ratuíno...

Anda vendendo as passagens a quem der mais...

Os olhos do vaqueiro luziram:

– Por isso é que ele me disse que tinha cedido cinquenta passagens ao Matias Paroara!...

– Boca de ceder! Cedeu, mas foi mão pra lá, mão pra cá... O Paroara me disse que pouco faltou pro custo da tarifa... Quase não deu interesse...

Chico Bento cuspiu com o ardor do mata-bicho:

– Cambada ladrona!

No extrato acima, Queiroz (Idem) revela que a cultura popular em 1915 já dava sinais de impotência e descaso da sociedade para com a

corrupção pública. Contudo, no momento atual as instituições governamentais, por força dos organismos internacionais, como a Organização das Nações Unidas (ONU) – que conceitua a corrupção como crime contra a humanidade –, estão investindo na criação de canais de integração da sociedade. A União iniciou a implantação de programas de integridade e ética com fins de resgatar a credibilidade na gestão pública e formar profissionais com conduta resistente, ou adversa à corrupção sistêmica – criada pelo próprio sistema em razão de suas ineficiências, excesso de informalidade ou de burocracia.

A corrupção é, sem sombra de dúvidas, um problema que desafia estudiosos e leigos. Parece-nos que a principal estratégia para a diminuição substancial dos atos de corrupção residiria numa mudança cultural em relação à forma como as pessoas, em especial os agentes públicos, tratam o dinheiro e os interesses públicos (CABRAL, 2018). A seguir se abordará o desenvolvimento de ações estatais com fins de mitigar a corrupção do ambiente público, sendo este o caminho para o processo de criação, implantação e desenvolvimento de ações no combate à corrupção pública no Brasil.

### 3.1 Ações estatais de combate à corrupção pública

O contexto atual permite a inversão do controle predominante no modelo de administração patrimonial e burocrática do Estado sobre a sociedade, pois na nova forma gerencial, ou por resultados, o cidadão assume o papel de cliente e passa a controlar o Estado mediante o uso de mecanismos que estão à sua disposição graças à democracia. Os problemas da sociedade moderna contam com o auxílio da internet, que proporcionou a inclusão dos cidadãos, viabilizando o acesso a diversos canais de serviços e informações; mas o que deve ser analisado é em que situações o uso dessa ferramenta será uma contribuição efetiva.

Ressalte-se que o e-Gov disponibiliza serviços básicos que visam facilitar a vida do usuário no que se refere à emissão de documentos, guia

de pagamentos de impostos e locais de atendimento, o que não deixa de ser de grande valia, pois evita o deslocamento físico do indivíduo. Entretanto o que se pretende é um mecanismo tecnológico que faça o caminho inverso, uma via dupla nos canais de atendimento aos cidadãos.

Mas e se o uso das TIC no fomento do acesso à informação pública e da participação de todos tiver que incluir os cidadãos que vivem em locais onde não há internet? Getschko (2017) diz que, onde há escassez de internet, os telecentros desempenham o papel de prover acesso aos que ainda não estão totalmente incluídos na sociedade da informação.

Na União, o Decreto Federal nº 9.203/2017 (BRASIL, 2017a) cria a Política de Governança Pública e prevê a implantação de programas de integridade para os órgãos e as entidades federais, com mecanismos de prevenção e combate à corrupção, com destaque para o papel da integridade na mudança de cultura do país e no resgate da credibilidade das instituições públicas.

Dentre as legislações que tratam de temas que coíbem atos de ilegalidade na administração pública brasileira, cite-se a Lei nº 12.527/2011, a qual determina que as informações inerentes à administração pública sejam disponibilizadas à sociedade, com exceção das declaradas sigilosas. Isso requer que, para aplicabilidade e funcionamento, os órgãos invistam no aperfeiçoando de suas ferramentas digitais para o acesso aos dados. A LAI se aplica às três esferas do poder público, como citado no art. 1º:

Esta Lei dispõe sobre os procedimentos a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com o fim de garantir o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal (Idem, 2011).

A LAI estabelece, no capítulo II, art. 8º, § 1º, que na divulgação das informações a que se refere o *caput* deverão constar no mínimo:

- I – registro das competências e estrutura organizacional, endereços e telefones das respectivas unidades e horários de atendimento ao público;
- II – registros de quaisquer repasses ou transferências de recursos financeiros;
- III – registros das despesas;
- IV – informações concernentes a procedimentos licitatórios, inclusive os respectivos editais e resultados, bem como a todos os contratos celebrados;
- V – dados gerais para o acompanhamento de programas, ações, projetos e obras de órgãos e entidades;
- VI – respostas às perguntas mais frequentes da sociedade. (Ibidem)

Já as exigências funcionais previstas na LAI para os portais de transparência estão dispostas no art. 8º, § 3º:

Os sítios de que trata o § 2º deverão, na forma de regulamento, atender, entre outros, aos seguintes requisitos:

- I – conter ferramenta de pesquisa de conteúdo que permita o acesso à informação de forma objetiva, transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão;
- II – possibilitar a gravação de relatórios em diversos formatos eletrônicos, inclusive abertos e não proprietários, tais como planilhas e texto, de modo a facilitar a análise das informações;
- III – possibilitar o acesso automatizado por sistemas externos em formatos abertos, estruturados e legíveis por máquina;
- IV – divulgar em detalhes os formatos utilizados para estruturação da informação;
- V – garantir a autenticidade e a integridade das informações disponíveis para acesso;
- VI – manter atualizadas as informações disponíveis para acesso;
- VII – indicar local e instruções que permitam ao interessado comunicar-se, por via eletrônica ou telefônica, com o órgão ou entidade detentora do sítio;
- VIII – adotar as medidas necessárias para garantir a acessibilidade de conteúdo para pessoas com deficiência, nos termos do art. 17 da Lei nº 10.098, de 19 de dezembro de 2000, e do art. 9º da Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 186 de 9 de julho de 2008. (Ibidem)

A Lei nº 8.429/1992 regula sanções aplicáveis aos agentes públicos nos atos de improbidade administrativa em casos de enriquecimento ilícito que causem prejuízo ao erário e que atentem contra os princípios da administração pública, com fins de proteger o patrimônio público, no âmbito da administração direta, indireta e de fundações de quaisquer poderes das três esferas (Idem, 1992). Ressalte-se que os principais indícios da presença de corrupção ou de fraude na atuação dos servidores públicos são: sinais exteriores de riqueza; ausência de segregação de funções; resistência em prestar contas; falta de recursos para pagamento de fornecedores, e outros.

O marco da transparência dos atos governamentais na gestão fiscal é a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) nº 101/2000 (Idem, 2000), que estabelece, em regime nacional, parâmetros a serem seguidos com relação ao gasto público de cada ente federativo brasileiro (estados e municípios). As restrições orçamentárias visam preservar a situação fiscal desses entes, de acordo com seus balanços anuais, com o objetivo de garantir o equilíbrio financeiro dos estados e municípios:

Art. 48 – São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso ao público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos (Ibidem).

Em seguida, a Lei Complementar nº 131/2009 (Idem, 2009) estabeleceu novas regras para o art. 48 da LRF, que trata de normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização em tempo real de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, com destaque para o inciso II do parágrafo único, que passou a ter a seguinte redação:

Art. 48. [...] II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público. (Ibidem)

Nesse esteio, para a ouvidoria pública, considerada o mais novo órgão da administração pública, a Instrução Normativa nº 1/2014 da União (Idem, 2014a), no art. 4º, parágrafo único, estabelece que:

Cada ouvidoria pública federal deverá, no âmbito de suas atribuições, receber, dar tratamento e responder, em linguagem cidadã, as seguintes manifestações [...]. Por linguagem cidadã entende-se aquela que, além de simples, clara, concisa e objetiva, considera o contexto sociocultural do interessado, de forma a facilitar a comunicação e o mútuo entendimento.

Sua funcionalidade inclui práticas entre o prestador e os usuários dos serviços públicos de tal forma que permite ao administrador acessar informações em tempo real para a correção e avaliação da política pública da qual o serviço ora executado seja objetivo. Nessa linha, Pinho (2016, p. 42) diz que:

a Ouvidoria permite ao usuário dos serviços públicos sua manifestação e relato do problema ou dificuldade encontrada, no momento da realização do serviço que lhe é destinado, assim, o objeto desta demanda se apresenta como uma espécie de controle, não só da qualidade, mas, inclusive da realidade do que acontece do outro lado do balcão da burocracia, ambiente em que foi planejada a política pública, ora em execução.

O Ministério da Justiça e a Controladoria-Geral da União lançaram em parceria a campanha “Todos Juntos Contra a Corrupção”<sup>1</sup>, que prevê a agenda de combate à corrupção do governo e reúne ações do Estado nessa área. As ações apresentadas estão divididas em três eixos (prevenção, detecção e punição) e oito objetivos estratégicos, tendo como finalidade

consolidar e dar transparência ao esforço governamental para o enfrentamento da corrupção no Brasil.

Anote-se que o Programa Nacional de Prevenção Primária à Corrupção (PNPPC) é uma ação da Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e a Lavagem de Dinheiro (Enccla), cuja construção resultou na criação das bases para aquele programa, visando à continuidade dos esforços necessários para a consolidação da prevenção primária em longo prazo. O PNPPC possui três pilares:

A Campanha #todosjuntoscontraocorrupção é responsável por divulgar o tema da Corrupção, que já está presente nas conversas do dia-a-dia dos brasileiros, buscando uma reflexão de forma qualificada, técnica e propositiva. Convidando, para isso, as universidades e escolas do país, as empresas e o governo a entenderem a gravidade do problema e tomarem atitudes definitivas no enfrentamento à Corrupção. Para que isso seja possível, é necessária a presença constante e representativa dos brasileiros de todas as partes do Brasil.

O Banco de Propostas de prevenção Primária à Corrupção selecionará propostas do Brasil inteiro, de qualquer pessoa, empresa, instituição, órgão de governo e universidades que trabalhe algum tema de prevenção primária à corrupção! Pode ser, por exemplo:

- Um projeto que trabalhe a cidadania;
- Um programa que eduque para os valores;
- Uma iniciativa que fomente a integridade;
- Uma ação tecnológica de controle social;
- Uma boa prática implementada em uma instituição pública ou privada de educação preventiva à corrupção;
- Uma atividade desenvolvida em escolas e/ou universidades que capacite os alunos para a moralidade, para exercer sua cidadania ativa;
- Uma campanha para uma comunidade, escola, universidade, ou empresa. Pode ser uma ideia apenas, algo ainda não implementado, no plano conceitual, mas que corresponda a uma das muitas facetas da Prevenção Primária à Corrupção.

A Rede Colaborativa será composta por empresas, órgãos governamentais, ONGs e Universidades, com o objetivo de ex-

pandir, apoiar e fortalecer o combate à corrupção reuniremos empresas, universidades, órgãos públicos e sociedade civil em uma rede de apoiadores que poderão implementar, ampliar e até patrocinar as propostas do Banco certificadas com o Selo Pró-Íntegro.

Percebe-se nesse cenário diversas ações de formação e treinamento que as instituições da administração pública lançam em campanha para o envolvimento de cidadãos, servidores e sociedade em geral para fins de moralização e probidade no ambiente público. Dentre elas, citem-se as ouvidorias eletrônicas, nas quais se realizam reclamações, sugestões, denúncias e elogios; e os portais de transparência, em que é possível identificar nas despesas o valor, o objeto contratado, o fornecedor, além de outras informações públicas.

A união da sociedade para participar da coisa pública é um desafio a ser trabalhado em seus diversos aspectos, e essa participação é o caminho para encurtar a distância existente entre o cidadão e o Estado. Lorente (2016), ao tratar do tema corrupção pública, cita que a integração social é fundamental para mudanças na gestão pública, conforme descrito:

Além de uma nova formação da sociedade em volta da importância da coisa pública, é essencial também a instituição na sociedade do espírito de igualdade. As agências de combate à corrupção são capazes de auxiliar nesta luta pela preservação do bem público, mas sozinhas não poderão vencê-la. A construção dos valores da coisa pública e do espírito de igualdade depende de toda a sociedade, de seus cidadãos e instituições, públicas e privadas, e constituem ingredientes fundamentais para o minúsculo da corrupção da nossa república (Ibidem, p. 254).

Autores como Gouveia (2018) defendem que ser digital não é apenas uma questão de tecnologia e de possuir competências de TIC. É também e sobretudo uma questão de como aumentar a criatividade e melhorar a capacidade de resolver problemas, características que (ainda) são ine-

rentemente humanas. É nesse alinhamento que se vislumbra a usabilidade do e-Gov pela população, desde que ela seja previamente preparada para entender os dados que compõem a informação e, a partir do conhecimento obtido, utilizá-lo também com o propósito de combate à corrupção.

## **4 CONCLUSÃO**

A corrupção governamental, conforme exposição na mídia, é cultural e sistêmica, e os envolvidos agem confiantes na impunidade, o que provoca na sociedade indignação e descrença no Estado, que arrecada os recursos de forma impositiva e não os aplica para seu devido fim, que é o atendimento do bem comum.

Assim, por ser a internet cada vez mais um elemento fundamental na construção da democracia digital, por proporcionar a inclusão e formação de grupos sociais sem qualquer distinção, é por meio dela que se sugere uma ferramenta governamental para uso popular, de fácil acesso e compreensão, objetivando auxiliar no combate à corrupção, que se apresenta como um dos principais problemas da governança.

O Estado brasileiro conta, na governança digital, com uma plataforma lançada no ano 2000, cuja estrutura compreende: carta de serviços ao cidadão, processos eletrônicos, canais de ouvidoria, e consulta a dados orçamentários. Com base na dinâmica da evolução tecnológica, é provável que novos tipos de uso sejam desenvolvidos para aperfeiçoar os serviços já existentes, bem como a inclusão de novas demandas por parte das instituições governamentais para atender aos usuários.

O e-Gov, para ser amplamente utilizado, carece da divulgação, orientação e educação da população sobre o fato de que interagir com o governo, além de ser um direito, é também um dever, pois o contexto atual exige essa reação de acompanhamento e fiscalização. Cada cidadão tem o dever de ser útil e contribuir para o combate à corrupção. O momento é

oportuno, pois o uso da tecnologia da informação de forma adequada amplia a transparência e a participação social. A internet se apresenta como uma aliada, mas para isso seu uso deve ser ensinado, principalmente de forma simples, clara e que torne fácil sua compreensão. No estado do Ceará, como órgão central de auditoria e ouvidoria, a CGE vem realizando esse trabalho de educação social desde o ano de 2013, inicialmente para alunos das escolas estaduais da região metropolitana e interiorana, por meio de palestras.

A corrupção na administração pública não é um problema apenas do Brasil; em outros países ela foi detectada e diminuída, mas para isso deve haver o envolvimento de todos, tanto servidores e gestores públicos quanto cidadãos. Em conjunto é possível desenvolver ações para combatê-la. No momento em que houver conscientização da sociedade de que todo recurso desviado dos cofres públicos lhe pertence (pois é resultado da arrecadação de impostos), essa consciência coletiva e o compromisso de todos resultará na reação de acompanhar e fiscalizar a gestão pública.

A cultura da prevalência da impunidade deve ser substituída pelo sentimento de que cada brasileiro tem o dever social de contribuir no combate à corrupção. O país possui ampla legislação de amparo à participação social e está investindo na implantação de programas de integridade para os órgãos e as entidades com mecanismos de prevenção e combate à corrupção, buscando assim fortalecer o controle social e resguardar a credibilidade das instituições públicas. O programa nacional de combate à corrupção pública apresenta ações nos eixos de prevenção, detecção e punição, com objetivos estratégicos para consolidar e dar transparência nessa missão de enfrentamento da corrupção. Acompanhar a execução das despesas públicas é do interesse de todos, assim como a mudança cultural por meio de ações transformadoras em prol da responsabilidade e do compromisso com o bem coletivo e o combate da corrupção pública.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, A. F. B. (org.). **Ações premiadas no 20º Concurso Inovação na Gestão Pública Federal 2015**. Brasília, DF: Enap, 2016. Disponível em: <https://bit.ly/2kmRW0G>. Acesso em: 6 set. 2019.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, p. 2391, 31 dez. 1940. Disponível em: <https://bit.ly/18kAH0G>. Acesso em: 29 set. 2018.

BRASIL. Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, p. 6993, 6 jun. 1992. Disponível em: <https://bit.ly/1tQIPBb>. Acesso em: 15 jul. 2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, p. 1, 5 maio 2000. Disponível em: <https://bit.ly/1qcrOii>. Acesso em: 16 abr. 2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos a lei complementar nº 101 de 4 de maio de 2000 e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, p. 2, 28 maio 2009. Disponível em: <https://bit.ly/2ly-gWIR>. Acesso em: 12 mar. 2018.

BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, p. 1, 18 nov. 2011. Disponível em: <https://bit.ly/1eKDwfY>. Acesso em: 11 abr. 2018.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 1 da Ouvidoria-Geral da União da Controladoria-Geral da União, 05 de novembro de 2014**. Brasília, DF, 5 nov. 2014a. Disponível em: <https://bit.ly/2kkII57>. Acesso em: 25 mar. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Dez passos para a boa governança**. Brasília, DF, 2014b. Disponível em: <https://bit.ly/2IBNtY6>. Acesso em: 6 set. 2019.

BRASIL. O que é a EGD. **Governo Digital**, Brasília, DF, 15 jan. 2016a. Disponível em: <https://bit.ly/2kqLDJw>. Acesso em: 9 set. 2019.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Pesquisa sobre o uso das tecnologias de informação e comunicação no setor público brasileiro: TIC governo eletrônico 2015**. São Paulo: Comitê Gestor da Internet no Brasil, 2016b. Disponível em: <https://bit.ly/2kkLlns>. Acesso em: 5 fev. 2018.

BRASIL. Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, n. 224, p. 3, 23 nov. 2017a. Disponível em: <https://bit.ly/2k19Y8j>. Acesso em: 11 jan. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial de combate à fraude e à corrupção**: aplicável a órgãos e entidades da Administração Pública. Brasília, DF, 2017b.

CABRAL, R. L. F. Corrupção: uma perspectiva da filosofia da linguagem para o seu enfrentamento. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, v. 55, n. 220, p. 13-28, out./dez. 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2IXBI3K>. Acesso em: 5 fev. 2019.

CASTRO, F. A corrupção no orçamento: fraudes em licitação e contratos com o emprego de empresas inidôneas. In: TREVISAN, A. M. (org.). **O combate à corrupção nas prefeituras do Brasil**. Cotia: Ateliê Editorial, 2004. p. 110.

CEARÁ. **Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado**. Fortaleza, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2kwM2Kd>. Acesso em: 22 jun. 2018.

DI PIETRO, M. S. Z. **Cidadão e sua defesa**: a “República” e sua defesa. Trabalho apresentado no Seminário Internacional Sociedade e a Reforma do Estado, São Paulo, 1998. Disponível em: <https://bit.ly/2IZzQ57>. Acesso em: 30 mar. 2018.

GETSCHKO, D. Editorial. **Revista .br**, São Paulo, n. 13, ano 8, p. 3, 2017. Disponível em: <https://bit.ly/2kutJFu>. Acesso em: 6 abr. 2018.

GIL-GARCIA, J. R.; LANZA, B. B. B. Governo digital no Brasil, no México e nos Estados Unidos: esforços iniciais status atual. In: BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Pesquisa sobre o uso das tecnologias de informação e comunicação no setor público brasileiro**: TIC governo eletrônico 2015. São Paulo: Comitê Gestor da Internet no Brasil, 2016. p. 45-53. Disponível em: <https://bit.ly/2kkLlns>. Acesso em: 10 jan. 2018.

GOUVEIA, L. B. Transformação digital: desafios e implicações na perspectiva da informação. *In*: MOREIRA, F.; OLIVEIRA, M.; GONÇALVES, R.; COSTA, C. (org.). **Transformação digital: oportunidades e ameaças para uma competitividade mais inteligente**. Faro: Silabas e Desafios, 2018. p. 5-28.

GOUVEIA, L. B. **Liderança digital e as novas plataformas de colaboração**. Trabalho apresentado ao 2º Congresso de Gestão Estratégica da Informação, Empreendedorismo e Inovação, Porto Alegre, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2km2Pjl>. Acesso em: 22 maio 2019.

HAGE, J. Temos que conclamar a participação da população para essa vigilância permanente no País inteiro, que somente os cidadãos podem fazer com o auxílio indispensável dos órgãos de imprensa. **Controladoria-Geral da União**, Brasília, DF, 4 fev. 2014. Disponível em: <https://bit.ly/2lAxKZs>. Acesso em: 9 mar. 2018.

IBGE. Projeção da população do Brasil e das Unidades da Federação. **População**, Brasília, DF, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/30HIMf4>. Acesso em: 15 mar. 2018.

LIMA, M. Máquinas que “pensam” e falam: com o avanço das interfaces de voz, inteligência artificial torna-se cada vez mais sofisticada. **Revista .br**, São Paulo, n. 13, ano 8, p. 3, 2017. Disponível em: <https://bit.ly/2kutJFu>. Acesso em: 6 abr. 2018.

LORENTE, V. M. Corrupção no Brasil e estratégias de combate. **Revista Brasileira de Estudos da Função Pública**, Belo Horizonte, ano 5, n. 14, p. 203-257, maio/ago. 2016.

MENEZES, E. T. USP terá pesquisas sobre realidade virtual com patrocínio da Intel. **Educabrazil**, São Paulo, 5 abr. 2001. Disponível em: <https://bit.ly/2IEY0BW>. Acesso em: 16 de abr. 2018

NETO, A. G. **Cartilha campanha contra a corrupção**. Recife: Ministério Público, 2011. Disponível em: <https://bit.ly/2kY3PKH>. Acesso em: 20 set. 2019.

OLIVEIRA, A. C. Apresentação. *In*: BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial de combate à fraude e corrupção: aplicável a órgãos e entidades da administração pública**. Brasília, DF, 2017. p. 1-2. Disponível em: <https://bit.ly/2k6VALZ>. Acesso em: 16 abr. 2018.

PINHO, M. N. G. **A ouvidoria como mecanismo de participação na administração pública: um enfoque no modelo estadual comparado com o federal no âmbito do poder executivo**. 2016. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Políticas Públicas) – Universidade Estadual do Ceará, Fortaleza, 2016. Disponível em: <https://bit.ly/2IWWivF>. Acesso em: 10 abr. 2018.

PLANO Cruzado: fiscais do Sarney. **Memória Globo**, Rio de Janeiro, 2 out. 2007. Disponível em: <https://glo.bo/2lBYQPK>. Acesso em: 05 mar. 2018.

QUEIROZ, R. **O Quinze**. 85. ed. Rio de Janeiro: José Olympio, 2008.

QUENTAL, C. A. T. **A mediação digital como suporte para a participação no contexto dos sindicatos de professores: proposta de um modelo com base na análise de experiências de e-participação**. 2014. 310 f. Tese (Doutorado em Ciências da Informação) – Programa de Pós-Graduação em Sistemas e Tecnologias da Informação, Universidade Fernando Pes-

soa, Porto, 2014. Disponível em: <https://bit.ly/2k8QNcY>. Acesso em: 14 ago. 2019.

RICART, R. M.; UBALDI, B. C. Como planejar governos digitais que apoiem o crescimento inclusivo e sustentável na América Latina e no Caribe. In: BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Pesquisa sobre o uso das tecnologias de informação e comunicação no setor público brasileiro: TIC Governo eletrônico 2015**. São Paulo: Comitê Gestor da Internet no Brasil, 2016. p. 33-43. Disponível em: <https://bit.ly/2kkLlms>. Acesso em: 15 dez. 2018.

SALIMO, G. I. **Os desafios da era digital no contexto do ensino superior em Moçambique**. 2017. 248 f. Tese (Doutorado em Ciências da Informação) – Programa de Pós-Graduação em Sistemas e Tecnologias da Informação, Universidade Fernando Pessoa, Porto, 2017. Disponível em: <https://bit.ly/2kzfiQH>. Acesso em: 11 ago. 2019.

SALUSTIANO, H.; GALF, R. O que a população quer saber do poder público? Uma análise de respostas a pedidos de acesso à informação de órgãos de todos os poderes e níveis federativos. **Transparência Brasil: Achados e Pedidos**, São Paulo, nov. 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2m5aTW7>. Acesso em: 15 jan. 2019.

SILVA, M. P. A cidadania ativa como mecanismo de combate à corrupção. In: BRANCO, P. G. G.; VICTOR, S. A. F. (org.). **Estado de Direito, direitos fundamentais e combate à corrupção: interfaces Portugal/Brasil**. Brasília, DF: IDP, 2015. p. 9-36. Disponível em: <https://bit.ly/2kxvORi>. Acesso em: 20 set. 2019.

## **Despesas discricionárias de custeio: uma análise das destinações dos gastos do IBGE**

Discretionary expenses of costing: an analysis of the destinations of IBGE's expenditure

**Júlia Gonçalves Peres<sup>1</sup>**  
**Lucas Neckel Paim Braga<sup>2</sup>**  
**Fabiano Maury Raupp<sup>3</sup>**

### **RESUMO**

Este estudo foi desenvolvido com o objetivo de analisar a execução orçamentária do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) no ano de 2016, com enfoque em suas despesas discricionárias de custeio para identificar as destinações dos gastos públicos do órgão, por atividades e unidades estaduais. O suporte teórico traz discussões sobre gasto público, despesa pública e despesas discricionárias. O estudo é caracterizado como pesquisa descritiva, realizada por meio de análise documental, de modo que a coleta dos dados ocorreu por meio de consultas ao Sistema Integrado de Administração Financeira e ao Relatório de Gestão de 2016 elaborado pelo IBGE. Os dados coletados foram organizados em planilhas de análise que são apresentadas no corpo do estudo, com análise individualizada para cada um dos três grupos de gastos pesquisados: análise da execução total, análise da execução das despesas discricionárias de custeio e análise da execução das despesas discricionárias de infraestrutura. Os resultados destacam as atividades que consumiram mais recursos, os elementos de

---

1 Mestre em Administração pela Universidade do Estado de Santa Catarina (Udesc). E-mail: juliaperezes@hotmail.com

2 Mestre em Administração pela Universidade do Estado de Santa Catarina (Udesc). E-mail: lucasbraga@hotmail.com

3 Doutor em Administração pela Universidade Federal da Bahia (UFBA). Professor Associado da Escola Superior de Administração e Gerência da Universidade do Estado de Santa Catarina (Esag/Udesc). E-mail: fabiano-raupp@hotmail.com

custeio que se mostraram mais onerosos e, ainda, as unidades estaduais (UEs), que absorveram maior parte das despesas de custeio. As UEs contempladas representam aproximadamente 80% dos gastos na referida despesa. Em alguns casos, os gastos tiveram suas classificações contábeis agregadas de forma a não prejudicar a análise, uma vez que uma mesma finalidade/tipo de gasto pode ser atribuída a diferentes subelementos de despesa. Os resultados podem contribuir para a definição de políticas orçamentárias e planos de atividades, embasar tomadas de decisão, além de dar transparência ao fluxo de créditos operado pelas instituições públicas nas diferentes dimensões assumidas por elas.

**Palavras-Chave:** Gasto Público. Despesa Pública. Despesas Discricionárias.

## ABSTRACT

This study was carried out with the objective of analyzing the budget execution of the Brazilian Institute of Geography and Statistics (IBGE) in 2016, focusing on its discretionary expenses of costing to identify the public expenditures of the body, by activities and state units. Theoretical support brings discussions on public expenditures, public expenses and discretionary expenses. The study is characterized as a descriptive research, performed through documentary analysis. Data were collected by lookups in the Brazilian's Integrated System of Financial Administration (Siafi) and the Management Report of 2016 prepared by IBGE. Collected data were organized into analysis worksheets and are presented in the body of the study with individualized analysis for each of the three groups of expenditure surveyed: analysis of the total execution, analysis of the execution of discretionary expenses of costing and analysis of the execution of discretionary expenses of infrastructure. The results highlight the activities that consumed more resources, the costing elements that were more expensive and the state units that absorbed most of the expenses of costing. The contemplated state units account for approximately 80% of the expenditures on this expense. In some cases, expenditures have had their accounting classifications aggregated so as not to undermine the analysis, since the same purpose/type of expenditure can be attributed to different expense sub-elements. The

results contribute to the definition of budget policies and activity plans, support decision making, and give transparency to the credit flow operated by public institutions in the different dimensions assumed by them.

**Keywords:** Public Expenditure. Public Expense. Discretionary Expenses.

Recebido: 21-06-2019

Aprovado: 29-08-2019

## 1 INTRODUÇÃO

A sociedade tem se transformado de maneira constante e o governo das nações e dos estados vem refletindo estas mudanças, sobretudo na sua relação com o cidadão. A construção da cidadania exige que a sociedade conheça de forma adequada as instituições e a atuação do Estado e, em particular, a sua atividade financeira, visto que ela diz respeito, de forma direta, aos seus interesses como contribuinte. Para que isso ocorra, é essencial que o cidadão seja estimulado a participar de forma efetiva na elaboração, na implementação e na avaliação de políticas públicas e programas de governo. Essa participação – que vai além do simples pagamento de tributos – tem início com o processo de elaboração do orçamento, com destaque para as receitas, as despesas e o crédito público. Assim, ao lado de outras instituições da sociedade civil, o Estado deve estimular e facilitar o acesso do cidadão a essas informações (BORGES; PEREIRA, 2014).

Para Ferreira, Medina e Reis (2014), o atual cenário econômico é marcado pela escassez de recursos e ao mesmo tempo pela busca em atender as demandas da sociedade, refletindo nos administradores públicos elevada preocupação no que se refere a um maior controle dos gastos públicos. As compras representam importante parcela dos gastos públicos no Brasil e por isso devem ser efetuadas com consciência e transparência

no intuito de realizar melhor alocação dos recursos públicos. Pressupondo importante a temática controle e transparência dos gastos públicos, este artigo apresenta os resultados do estudo que buscou analisar a execução orçamentária do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) no ano de 2016, com enfoque em suas despesas discricionárias de custeio para identificar as destinações dos gastos públicos do órgão, por atividades e unidades estaduais.

É evidente a lacuna na literatura que demanda a exploração da temática, visto que não foram identificados trabalhos que se propuseram a desenvolver pesquisas semelhantes, tanto na perspectiva nacional quanto internacional. Ao passo que essa característica justifica o trabalho do ponto de vista teórico, limita a análise dos resultados em termos de comparativos nacionais e internacionais. Da mesma forma, julga-se que o estudo é importante em termos práticos, considerando que as análises empreendidas poderão contribuir para a definição de políticas orçamentárias e planos de atividades, subsidiar tomadas de decisão, além de dar transparência ao fluxo de créditos operado pelas instituições públicas.

## **2 GASTO PÚBLICO**

O suporte teórico traz discussões sobre gasto público, despesa pública e despesas discricionárias. Há três diferentes formas para classificação dos gastos públicos conforme estabelece Borges (2010). A classificação da despesa agregada representa o somatório dos gastos realizados pelo governo de acordo com o consumo final das administrações públicas, subsídios, transferência de assistência e previdência e juros da dívida pública interna. Outra classificação dos gastos seria a classificação econômica que representa os gastos governamentais para as esferas federal, estadual e municipal, dividida em despesas correntes e despesas de capital.

Borges (2010) descreve que os valores relativos ao custeio da atividade governamental, como por exemplo, despesas com pessoal, manutenção, consumo etc., são as despesas correntes. As despesas de capital são os investimentos efetuados pelo estado em capital físico e em capital financeiro visando uma gestão melhorada da máquina pública. Salienta-se que quanto maiores forem as despesas necessárias à manutenção do governo, menor será a parcela destinada aos investimentos que são essenciais no desenvolvimento do país, dos estados e municípios.

A última classificação de gastos enumerada por Borges (2010) é a subdivisão das despesas por funções. Destacam-se os gastos efetuados com educação, habitação, saúde, seguridade social etc., que são despesas efetivadas pelo Poder Executivo. Evidencia-se a importância da correta utilização dos instrumentos de planejamento orçamentário, o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) para a destinação dos valores orçados e, consequentemente, a racionalização das decisões de investimento governamental.

Uma das classificações orçamentárias mais importantes para análise do gasto público é a separação das despesas entre as de caráter obrigatório e discricionário. As despesas obrigatórias, definidas pela Constituição ou por lei, são aquelas que não estão disponíveis para o gestor público definir o montante a ser alocado dentro do orçamento. As despesas discricionárias são aquelas que o gestor público pode alocar com maior flexibilidade (BRASIL, 2016, p. 12).

Segundo Benício, Rodopoulos e Bardella (2015), o gasto público brasileiro apresenta-se elevado em comparação aos padrões internacionais. Todavia, o país não possui cenário econômico que suporte um significativo aumento dos gastos públicos. Desta forma, uma melhor aplicação dos gastos públicos pode gerar uma contribuição direta à qualidade nos serviços públicos ofertados pelo Estado.

Mendes e Rocha (2006) atribuem à diminuição do gasto público do governo a possibilidade de o país alcançar taxas mais elevadas de cresci-

mento econômico, diminuir a desigualdade social, gerar mais oportunidades de emprego, reduzir a violência e, conseqüentemente, proporcionar uma qualidade de vida melhor para a população. A partir da análise dos gastos públicos, questiona-se onde eles estão concentrados e em quais atividades o Estado gasta mais recursos.

Segundo Santos, Machado e Scarpin (2012), no caso do setor público, o agente pode ser entendido como o gestor máximo do patrimônio em cada esfera, seja municipal, estadual ou federal, já que o papel do principal pode ser exercido pela sociedade de forma ampla, pois os conflitos de interesse estão nesse ínterim entre gestor público e sociedade. Isso significa que, para haver um equilíbrio na gestão e transparência dos gastos, sempre deverá existir um bom orçamento público.

É de suma importância analisar e classificar as receitas e principalmente as despesas públicas para que se possibilite uma melhor compreensão sobre os orçamentos públicos, uma vez que as despesas podem ser vistas como gastos necessários para a operação do governo, de forma que se garanta a obtenção das receitas. Neste sentido, iniciativas para o controle do gasto e dívida públicos da União, estados, Distrito Federal e dos municípios tem sido adotadas, como a implantação da Lei da Responsabilidade Fiscal (GALANTE; DEBASTIANI; OENNING, 2015).

Linhares, Penna e Borges (2013) ressaltam que essa lei fixou limites para despesas com pessoal e para a dívida pública, além de determinar que fossem elaboradas metas para o controle de receitas e despesas. Como consequência ao cumprimento destas normas, era de se esperar que houvesse um ajuste fiscal que levasse à maior disponibilidade de recursos a serem aplicados na melhoria dos serviços públicos e à redução do déficit fiscal.

Segundo Silva (2007), a orçamentação da despesa pública passará pelo processo de elaboração da LOA, de estudo e aprovação, obedecido o PPA e a LDO. O autor afirma ainda que os serviços de contabilidade deverão ser organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária e a conhecer a composição patrimonial.

No caso particular deste estudo, interessa, de modo particular, o conceito de despesa discricionária.

Uma das classificações orçamentárias mais importantes para análise do gasto público é a separação das despesas entre as de caráter obrigatório e discricionário. As despesas obrigatórias, definidas pela Constituição ou por Lei, são aquelas que não estão disponíveis para o gestor público definir o montante a ser alocado dentro do orçamento. As despesas discricionárias são aquelas que o gestor público pode alocar com maior flexibilidade (BRASIL, 2016, p. 12).

As despesas primárias do governo federal são decompostas entre obrigatórias e discricionárias. As obrigatórias se referem a compromissos estabelecidos na legislação: direitos individuais (previdência, assistência social, seguro desemprego etc.) mínimos constitucionais, vinculações e salários de servidores. As despesas discricionárias são aquelas sobre cujo montante o governo tem algum grau de decisão (PIRES, 2018). Ainda segundo Pires (2018), no contexto atual brasileiro, as despesas primárias obrigatórias continuam crescendo e as despesas discricionárias são o único instrumento que os gestores da política econômica têm para tentar controlar as despesas. Assim, para uma dada meta fiscal e uma trajetória de teto para as despesas, o resultado tem sido a compressão das despesas discricionárias.

As despesas discricionárias previstas no orçamento, por não estarem relacionadas a obrigações constitucionais ou legais da União, são passíveis de contingenciamento. O volume de despesas obrigatórias no orçamento da União faz com que o espaço para cortes no orçamento federal seja muito reduzido. Mesmo sobre o volume restante de despesas de fato discricionárias, ou seja, aquelas para as quais não há um comando legal ou constitucional específico, há limitações importantes para um possível contingenciamento. A necessidade de cumprimento dos mínimos constitucionais e a execução obrigatória das emendas parlamentares podem reduzir

de forma significativa o volume passível de corte. O conceito de base contingenciável faz com que a participação do Poder Executivo num esforço de contingenciamento seja maior que o dos outros Poderes (SPE, 2018).

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa empreendida pode ser classificada em relação aos objetivos, aos procedimentos e à sua abordagem do problema. Quanto aos objetivos, a pesquisa é do tipo descritiva, a qual busca descrever as características de determinada população ou fenômeno, ou ainda, estabelecer relações entre variáveis (GIL, 2002). Em termos de procedimentos, trata-se de uma pesquisa documental. A pesquisa documental recorre aos documentos de fonte primária, que decorrem do registro da observação de um órgão ou indivíduo. Gil (2002) complementa ao dizer que a pesquisa documental se assemelha à pesquisa bibliográfica, porém os materiais utilizados ainda não foram tratados de maneira analítica. Quanto à abordagem do estudo, utilizou-se a quantitativa. A pesquisa de natureza quantitativa converte os dados extraídos em tabelas, gráficos ou quadros que podem resultar em percentagens e valores financeiros. A interpretação dos dados tabulados na abordagem quantitativa é alavancada a partir da comparação com a literatura e a realidade investigadas na abordagem qualitativa (SANTOS; CANDELORO, 2006).

Para tanto, o estudo teve o IBGE como objeto empírico. Fundado em 1937, é o principal órgão produtor de estatísticas de ordem econômica, social e demográfica no Brasil, de modo a suprir às necessidades de variados setores da sociedade civil e de diversos órgãos governamentais de todas as esferas. Sua missão é “retratar o Brasil com informações necessárias ao conhecimento de sua realidade e ao exercício da cidadania” (IBGE, 2017). O IBGE é um ente da Administração Pública Federal e está

vinculado ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Sua sede encontra-se no Rio de Janeiro, mas, para cobrir todo o território brasileiro, possui uma rede nacional de pesquisa e disseminação: 27 unidades estaduais e 584 agências de coletas de dados em diversos municípios.

De modo a produzir e disseminar as informações estatísticas necessárias, o IBGE realiza investigações nas seguintes áreas: Estatísticas de âmbito Social e Demográfico; Estatísticas de Agropecuária; Estatísticas Econômicas; Índices de Preços e Contas Nacionais (IBGE, 2017). O IBGE apresenta uma divisão estrutural com áreas de suporte que promovem as atividades finalísticas do órgão: as estatísticas. Áreas de suporte: Diretoria Executiva (DE); Diretoria de Informática (DI); e Escola Nacional de Ciências Estatísticas (Ence). Áreas finalísticas: Diretoria de Pesquisas (DPE); Centro de Documentação e Disseminação de Informações (CDDI); e Diretoria de Geociências (DCG).

Os dados nos quais se apoia esse estudo foram extraídos do sistema gerencial governamental Tesouro Gerencial, que consiste numa ferramenta de acesso a um banco de dados baseado na movimentação de créditos operada no Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi). A extração compreendeu a execução de créditos em 2016 (valores empenhados) de todos os grupos de despesa. Também foram realizadas consultas ao Relatório de Gestão de 2016, elaborado anualmente pelo IBGE com vistas às exigências legais.

Sob o aspecto gerencial orçamentário, o principal sistema de informação contábil do governo federal é o Siafi, de onde foram extraídos os dados para esse trabalho. Ferrari (2014) explica que o Siafi foi criado em 1987 e possibilita que os órgãos do governo federal utilizem o Plano Interno (PI) para promover a conexão entre o planejamento e a execução orçamentária. O PI constitui um instrumento de planejamento e acompanhamento que pode ser usado para detalhar um projeto/atividade do governo por meio de códigos numéricos e siglas.

No IBGE, os PIs demonstram a finalidade do recurso em desdobramentos das suas atividades, com a centralização no PI Infra das despesas necessárias ao suporte das atividades finalísticas. O estudo considerou duas esferas de análise, quais sejam: (i) despesas totais da instituição; e (ii) despesas voltadas exclusivamente para o custeio da infraestrutura. Essas duas esferas tiveram sua execução geral aberta por PI e subelemento de despesa e, em relação a esse último recorte de análise, foram considerados apenas aqueles que representam aproximadamente 80% do total das despesas, sendo os demais somados em apenas um registro denominado “Demais despesas”.

No que diz respeito à despesa de infraestrutura, este documento aborda duas visões: (i) despesa nominal de infraestrutura, que consiste, unicamente, na despesa encontrada no PI Infra; e (ii) despesa real de infraestrutura, que abrange todos os gastos de natureza infraestrutural, independentemente do PI em que são executadas. Sua apuração se faz necessária na medida em que despesas dessa natureza podem ser encontradas em outros Planos Internos que não somente o PI Infra. Dessa forma, uma análise mais acurada da despesa real de infraestrutura do IBGE deve contemplar um espectro de investigação maior, que não se limita somente à execução do PI Infra.

## **4 RESULTADOS**

O levantamento de dados refere-se à execução orçamentária do IBGE no exercício de 2016, com foco específico nas despesas discricionárias de custeio. Esse estudo reflete, em termos orçamentários, o plano de trabalho do IBGE no referido exercício, visto sob diferentes óticas de análise. Entretanto, conforme já destacado, a ausência de trabalhos semelhantes impede uma análise dos resultados em termos de comparativos nacionais e internacionais.

Tal iniciativa tem como objetivo dar transparência aos potenciais usuários da informação, externos e internos, no tocante à composição da estrutura de gastos atual sob o enfoque dos gastos gerais, de custeio e de infraestrutura. As abordagens das discussões foram organizadas da seguinte forma: i) análise da execução total (pessoal, custeio e investimento) – por grupo/categoria do gasto –; ii) análise da execução das despesas discricionárias de custeio – por unidade gestora responsável (diretorias e coordenações gerais), por PI, por unidade gestora executora (unidades estaduais), por subelementos de despesa e gráfico comparativo por Unidade Gestora (UG) executora das principais despesas; e iii) análise da execução das despesas discricionárias de infraestrutura: por subelementos de despesa e por unidade gestora. O estudo se fundamentou em uma análise quantitativa comparativa da execução apresentada.

Primeiramente são apresentados, por meio da Tabela 1, os grupos de gastos e as respectivas categorias de despesa, contemplando o valor executado, o percentual correspondente ao total e ao grupo, respectivamente.

Tabela 1: Execução por grupo/categoria do gasto

Grupo/Categoria de despesa	Executado 2016 (R\$)	% do total	% do grupo
<b>Pessoal</b>	<b>11.969.788.685,03</b>	<b>84,00%</b>	<b>100,00%</b>
Inativos	990.134.031,05	42,20%	50,30%
Ativos	822.230.451,92	14,20%	41,70%
Previdência	139.569.387,08	24,20%	7,10%
Precatórios	17.854.787,98	34,20%	9,00%
<b>Outras despesas correntes</b>	<b>311.937.228,66</b>	<b>13,30%</b>	<b>100,00%</b>
Administração	136.598.137,29	5,80%	43,80%
Benefícios	95.968.262,38	4,10%	30,80%
Atividades de pesquisa	43.985.642,50	1,90%	14,10%
Informática	23.542.823,71	1,00%	7,50%
Disseminação	4.914.969,92	0,20%	1,60%
Atividades censitárias	3.217.953,25	0,10%	1,00%
Precatórios	1.928.376,09	0,10%	6,00%
Ensino e capacitação	1.781.063,52	0,10%	6,00%
<b>Investimentos</b>	<b>64.291.220,28</b>	<b>2,70%</b>	<b>100,00%</b>
<b>Total geral</b>	<b>214.040.590,19</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Elaborada pelos autores (2017).

Em 2016, houve aumento salarial e entrada de novos servidores, além da contratação de temporários que impactaram o grupo “Outras despesas correntes”. Nesse ano, houve concurso e processo seletivo, que também suscitaram gastos nesse grupo. Ainda, houve a aquisição de novos equipamentos de tecnologia da informação. Os valores de execução das despesas discricionárias de custeio por diretorias são apresentados na Tabela 2.

Tabela 2: Execução das despesas discricionárias de custeio por diretorias

Diretoria	Executado 2016 (R\$)	%
<b>Suporte</b>	<b>161.935.359,55</b>	<b>75,7%</b>
DE	136.611.472,32	63,8%
DI	23.542.823,71	11,0%
Ence	1.781.063,52	0,9%
<b>Finalística</b>	<b>52.105.230,64</b>	<b>24,3%</b>
DPE	39.858.362,97	18,6%
CDDI	4.914.969,92	2,3%
DGC	4.113.944,50	1,9%
COC	3.217.953,25	1,5%
<b>Total Geral</b>	<b>214.040.590,19</b>	<b>100,00%</b>

DE: Diretoria Executiva; DI: Diretoria de Informática; Ence: Escola Nacional de Ciências Estatísticas; DPE: Diretoria de Pesquisas; CDDI: Centro de Documentação e Disseminação de Informações; DGC: Diretoria Geral de Contabilidade; COC: Coordenadoria Operacional dos Censos.

Fonte: Elaborada pelos autores (2017).

Na categoria de suporte, especificamente na Diretoria Executiva (DE), ocorreram dois gastos que podem ser considerados atípicos, sendo eles: o pagamento do serviço prestado pela Fundação Cesgranrio que executou Concurso Público (R\$ 32.000.000,00) e gastos com a realização da Conferência Nacional de Produtores e Usuários de Informações Estatísticas, Geográficas e Ambientais (Infoplan), que faz parte do planejamento de atividades do IBGE para o ano de 2016. Na categoria finalística, há que se destacar a Coordenadoria Operacional dos Censos (COC), vinculada à presidência. Esta Coordenadoria planeja, coordena e executa atividades relacionadas aos Censos. Os Censos Agropecuário e Demográfico ocorrem, regularmente, de 10 em 10 anos. Como em 2016 iniciou-se o projeto Censo Agro 2017, o valor é expressivo em comparação às demais atividades que

ocorrem concomitantemente. Na Tabela 3 são apresentados os valores de execução das despesas discricionárias de custeio por plano interno.

Tabela 3: Execução das despesas discricionárias de custeio por plano interno

Plano interno	Unidade gestora	Total (R\$)	%
Infra	Despesas Gerais da Administração	135.012.957,79	63,0%
Info	Sistema Informatizado de Dados Estatísticos e Geocientíficos	23.542.823,71	11,0%
Pesquisas	Pesquisas Conjunturais, Estruturais e Especiais	20.548.366,18	9,6%
Pnad	Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua	16.019.664,28	7,5%
DDI	Disseminação de Informações Estatísticas e Geocientíficas	4.741.353,53	2,2%
Agro2016	Censo Agropecuário	3.208.920,91	1,5%
Pofcont	Implantação da Pesquisa de Orçamento Familiar Contínua	2.489.293,44	1,2%
Organização	Organização das demandas do Sistema de Informações Estatísticas e Geocientíficas	1.585.179,50	0,7%
Geodésia	Sistema Geodésico Brasileiro	1.331.390,55	0,6%
Geografia	Pesquisas e Análises Geográficas e Ambientais	1.328.430,96	0,6%
Ensino	Ensino de Graduação e Pós-Graduação em Estatísticas e Geociências	1.245.582,88	0,6%
Mapeamento	Mapeamento Terrestre de Referência	913.819,01	0,4%
IPC	Sistema Nacional de Índices de Preços ao Consumidor Ampliado	801.039,07	0,4%
PAT	Capacitação de Servidores Públicos Federais em Processos de Qualificação e Reclassificação	535.480,64	0,3%
Território	Acompanhamento e Atualização da Estrutura Territorial do Brasil	223.766,45	0,1%
SIGBR	Sistema de Informações Geográficas do Brasil (SIG Brasil)	173.616,39	0,1%
Validação	Validação das Bases Cartográficas	170.946,66	0,1%
Inde	Consolidação da Infraestrutura Nacional de Dados Espaciais	145.590,87	0,1%
Iasi	Contribuição à Inter-American Statistical Institute (Iasi)	10.500,00	0,0%
Cadastro	Cadastro Nacional de Endereços para Fins Estatísticos	9.032,34	0,0%
ISI	Contribuição à International Statistical Institute (ISI)	2.835,03	0,0%
	<b>Total geral</b>	<b>214.040.590,19</b>	<b>100,0%</b>

Pnad: Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua; IPC: Índices de Preços ao Consumidor; SIGBR: Sistema de Informações Geográficas do Brasil; Inde: Infraestrutura Nacional de Dados Espaciais; Iasi: Inter-American Statistical Institute; ISI: International Statistical Institute.  
Fonte: Elaborada pelos autores (2017).

As despesas gerais necessárias à manutenção da infraestrutura do órgão consumiram 63,1% dos gastos, seguido pelo PI Info com os dispêndios para prover os sistemas informatizados de dados. Na sequência, estão as atividades do IBGE, dentre as quais a Pnad é a maior consumidora de recursos isoladamente (7,5%). Pode-se também observar o montante dos gastos para o Censo Agropecuário, em fase de preparação em 2016, com 1,5% do total e, em seguida, a Pesquisa de Orçamento Familiar (POF), com 1,2%, que é realizada continuamente. Os valores de execução das

despesas discricionárias de custeio por unidade gestora executora são apresentados na Tabela 4.

Tabela 4: Execução das despesas discricionárias de custeio por unidade gestora executora

<b>Unidade gestora</b>	<b>Total (R\$)</b>	<b>%</b>
Fundação IBGE-Administração Central/RJ	142.495.716,22	66,5%
Unidade Estadual do IBGE na Bahia	5.307.904,30	2,4%
Unidade Estadual do IBGE em São Paulo	4.844.480,71	2,3%
Unidade Estadual do IBGE no Paraná	4.838.134,54	2,3%
Unidade Estadual do IBGE em Minas Gerais	4.615.298,14	2,2%
Unidade Estadual do IBGE no Rio Grande do Sul	4.082.539,66	1,9%
Unidade Estadual do IBGE no Pará	3.774.631,90	1,8%
Unidade Estadual do IBGE no Distrito Federal	3.415.274,25	1,6%
Unidade Estadual do IBGE em Santa Catarina	3.293.059,17	1,5%
Unidade Estadual do IBGE em Pernambuco	3.626.642,36	1,7%
Unidade Estadual do IBGE no Maranhão	2.899.836,26	1,4%
Unidade Estadual do IBGE no Rio de Janeiro	2.866.401,28	1,3%
Unidade Estadual do IBGE no Ceará	2.848.860,10	1,3%
Unidade Estadual do IBGE em Goiás	2.839.235,98	1,3%
Unidade Estadual do IBGE no Amazonas	2.731.557,93	1,3%
Unidade Estadual do IBGE no Mato Grosso	2.448.945,24	1,1%
Unidade Estadual do IBGE no Mato Grosso do Sul	1.940.494,44	0,9%
Unidade Estadual do IBGE no Espírito Santo	1.865.103,50	0,9%
Unidade Estadual do IBGE no Piauí	1.658.826,55	0,8%
Unidade Estadual do IBGE em Tocantins	1.636.252,10	0,8%
Unidade Estadual do IBGE na Paraíba	1.612.979,17	0,8%
Unidade Estadual do IBGE em Alagoas	1.584.253,06	0,7%
Unidade Estadual do IBGE no Acre	1.450.964,34	0,7%
Unidade Estadual do IBGE em Rondônia	1.316.870,95	0,6%
Unidade Estadual do IBGE no Rio Grande do Norte	1.247.835,23	0,6%
Unidade Estadual do IBGE em Sergipe	1.141.733,08	0,5%
Unidade Estadual do IBGE no Amapá	963.604,91	0,5%
Unidade Estadual do IBGE em Roraima	693.154,82	0,3%
<b>Total geral</b>	<b>214.040.590,19</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Elaborada pelos autores (2017).

A maior ocorrência de gastos encontra-se na sede do órgão, no Rio de Janeiro. Isso ocorre pela concentração de atividades nessa unidade, maior número de servidores, necessidade de mais espaço físico, pagamento centralizado de diárias e passagens para viagens de servidores entre estados e internacionais. Na sequência, o dispêndio com as unidades estaduais refletem seu tamanho e população – quanto maior a área e o número de habitantes, mais recursos são exigidos para realizar as pesquisas, assim

como os preços de produtos e serviços em cada região. Assim, aparece como unidades estaduais com mais dispêndios a Bahia (2,5%), São Paulo (2,3%), Paraná (2,3%), Minas Gerais (2,2%), Rio Grande do Sul (1,9%), Pará (1,8%), Distrito Federal (1,6%), e Santa Catarina (1,5%). Na Tabela 5 são apresentados os valores de execução das despesas discricionárias de custeio por subelementos de despesa.

Tabela 5: Execução das despesas discricionárias de custeio por subelementos de despesa

Descrição	Total (R\$)	%
Serviço de seleção e treinamento	32.210.230,33	15,0%
Locação de imóveis	19.874.203,19	9,3%
Apoio administrativo, técnico e operacional	13.121.116,90	6,1%
Limpeza e conservação	12.135.486,53	5,6%
Diárias no país	9.586.488,25	4,5%
Serviço de energia elétrica	9.339.856,99	4,3%
Comunicação de dados	8.503.595,47	4,0%
Contribuição para o PIS/Pasep	7.266.342,13	3,4%
Locação de imóveis	6.975.507,72	3,3%
Condomínios	6.956.451,13	3,3%
Combustíveis e lubrificantes automotivos	6.648.882,12	3,1%
Manutenção de software	6.325.635,12	3,0%
Desenvolvimento de software	5.548.571,64	2,6%
Locação de equipamentos de processamento de dados	4.733.013,02	2,2%
Serviços técnicos profissionais de T.I.	4.699.299,19	2,2%
Vigilância ostensiva	4.563.363,68	2,1%
Manutenção e conservação de veículos	4.512.641,70	2,1%
Serviços de telecomunicações	4.002.347,35	1,9%
Locação de softwares	3.773.886,45	1,8%
Estagiários	3.509.298,05	1,6%
Demais despesas	39.754.373,23	18,6%
<b>Total geral</b>	<b>214.040.590,19</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Elaborada pelos autores (2017).

Quando se desagrega a execução da despesa, observa-se que o maior percentual de gasto (15,0%) decorreu do pagamento à Cesgranrio pelo serviço realizado na execução do concurso público, como já informado, que caracteriza uma despesa eventual. Em relação à despesa com locação de imóveis, o contrato de maior porte é de R\$ 14.524.699,20 por ano por um prédio na Avenida Chile (RJ) que abriga parte das instalações da sede. O restante do valor atende à rede de coleta distribuída pelo país.

Da mesma forma, foram feitas análises da execução das unidades estaduais (UEs) nos subelementos de despesa de maior relevância dentre suas despesas discricionárias de custeio, conforme apresentado adiante:

- o gasto total com locação de imóveis, em 2016, foi de R\$ 26.849.710,91, dos quais R\$ 14.525.189,20 (54,1%) atribuíram-se à sede da instituição. Das 27 UEs que compõem a estrutura do IBGE, 13 concentram cerca de 80% das despesas com locação de imóveis;

- para limpeza e conservação, em 2016, o gasto total foi de R\$ 14.317.541,84, dos quais R\$ 6.311.799,58 (44,1%) atribuíram-se à sede. Das 27 UEs que compõem a estrutura do IBGE, 13 consomem cerca de 80% das despesas de limpeza e conservação;

- quanto às diárias no país, em 2016, houve gastos no montante de R\$ 9.586.488,25, dos quais R\$ 2.861.805,50 (29,9%) atribuíram-se à sede do IBGE. Tal concentração é atribuída ao fato de que somente os deslocamentos não aéreos, associados à Diretoria de Pesquisa, são executados de maneira descentralizada. A Diretoria de Geociências e as demais diretorias também têm sua execução centralizada na sede inclusive para deslocamentos não aéreos. Das 27 UEs que compõem a estrutura do IBGE, 15 concentram cerca de 80% das despesas com diárias no país;

- o total de gastos com combustíveis e lubrificantes automotivos foi de R\$ 6.648.882,12, dos quais R\$ 531.043,20 (8,0%) atribuíram-se à sede da instituição. Das 27 UEs que compõem a estrutura do IBGE, 16 abarcaram cerca de 80% das despesas com combustíveis e lubrificantes automotivos;

- o gasto total com apoio administrativo, técnico e operacional foi, em 2016, de R\$ 13.121.116,90, dos quais R\$ 8.002.583,52 (61,0%) ocorreram na sede. Das 27 UEs que compõem a estrutura do IBGE, 11 agregam aproximadamente 80% das despesas com apoio administrativo, técnico e operacional;

- o gasto total com serviços de energia elétrica foi de R\$ 9.339.856,99, dos quais R\$ 4.712.517,91 (50,5%) correspondem à sede da instituição.

Das 27 UEs que compõem a estrutura do IBGE, 17 abarcaram cerca de 80% das despesas com serviços de energia elétrica;

- a totalidade de gastos com manutenção e conservação de veículos, em 2016, foi de R\$ 4.534.926,70, dos quais R\$ 322.583,16 (7,1%) atribuíram-se à sede. Das 27 UEs que compõem a estrutura do IBGE, 14 atingiram um montante próximo a 80% das despesas com conservação de veículos;

- o gasto total com serviços de telecomunicações, em 2016, foi de R\$ 4.002.347,35, dos quais R\$ 806.043,71 (20,1%) ocorreram na sede do IBGE. Das 27 UEs que compõem a estrutura da instituição, 15 apresentam cerca de 80% das despesas com serviços de telecomunicações;

- o gasto total com condomínios, em 2016, foi de R\$ 7.205.805,63, dos quais R\$ 5.231.253,20 (72,6%) atribuíram-se à sede da instituição. Das 27 UEs que compõem a estrutura do IBGE, 7 concentram cerca de 80% das despesas com condomínios;

- em serviços de vigilância ostensiva, em 2016, o gasto total foi de R\$ 4.563.833,68, dos quais R\$ 3.085.470,19 (67,6%) atribuíram-se à sede. Das 27 UEs que compõem a estrutura do IBGE, 7 abarcaram aproximadamente 80% das despesas com vigilância ostensiva.

As UEs contempladas representam aproximadamente 80% dos gastos na referida despesa. Os gastos das unidades que compõem a sede da instituição não foram utilizados como referenciais comparativos, pois a preponderância em relação aos gastos das demais unidades prejudicaria a sensibilidade da análise gráfica. Em determinados casos, os gastos tiveram suas classificações contábeis agregadas de forma a não prejudicar a análise, uma vez que uma mesma finalidade/tipo de gasto pode ser atribuída a diferentes subelementos de despesa.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise dos gastos públicos é mister para alocação, otimização e racionalização dos recursos do governo. Assim, é possível definir políticas orçamentárias e planos de atividades, embasar tomadas de decisão, além de dar transparência ao fluxo de créditos operado pelas instituições públicas em suas diferentes dimensões. A transparência viabiliza o controle por meio de todos os interessados na administração pública e auxilia na busca da eficiência da execução dos serviços públicos.

Foram feitas análises da execução por grupo de despesa, diretorias e coordenações, planos internos, unidades gestoras executoras e uma análise especial acerca de subitens característicos de infraestrutura. Essas análises foram complementadas com observações explicativas, quando cabível, que procuraram dar conta o comportamento dos valores apresentados. As análises mencionadas, apesar das limitações impostas pela estrutura de organização das informações no Siafi, mostraram-se suficientemente esclarecedoras. Por meio delas foi verificada, por exemplo, a preponderância das despesas de pessoal na composição da execução do IBGE, a relevância do gasto associado às unidades que compõem sua sede e também os valores associados aos gastos mais significativos do IBGE nas diferentes unidades estaduais.

Cabe ressaltar que um aprofundamento da presente análise é encorajado em termos de futuros trabalhos. Esse aprofundamento poderia se dar mediante duas iniciativas, quais sejam: (i) o cruzamento dos valores executados com o quantitativo de recurso contratado ou consumido pelas unidades organizacionais e (ii) o estabelecimento de uma relação entre a produção finalística e os recursos por ela utilizados. O exercício de análise da execução orçamentária, por si só, tem extrema valia à administração da organização, porém, quando acrescido das iniciativas sugeridas, tornar-se-á o motor propulsor do IBGE na direção de um processo de gestão ainda mais eficiente, eficaz e sustentável.

## REFERÊNCIAS

BENÍCIO, A. P.; RODOPOULOS, F. M. A.; BARDELLA, F. P. Um retrato do gasto público no Brasil: por que se buscar a eficiência. *In*: BOUERI, R.; ROCHA, F.; RODOPOULOS, F. (org.). **Avaliação da qualidade do gasto público e mensuração da eficiência**. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional, 2015. p. 19-51.

BORGES, E. F.; PEREIRA, J. M. Educação fiscal e eficiência pública: um estudo das suas relações a partir da gestão de recursos municipais. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, DF, v. 8, n. 4, p. 437-453, 2014.

BORGES, M. F. **Qualidade do gasto público municipal**: uma abordagem microrregional para o estado do Rio Grande do Sul. 2010. Dissertação (Mestrado em Economia) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Relatório de análise econômica dos gastos públicos federais no Brasil**: evolução dos gastos públicos federais no Brasil: uma análise para o período 2006-15. Brasília, DF, 2016.

FERRARI, A. L. S. Como o Plano Interno pode ser utilizado para monitorar a despesa orçamentária do governo federal. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, DF, n. 14, p. 169-200, 2014.

FERREIRA, M. A. M.; MEDINA, S. A.; REIS, A. O. Pregão eletrônico e eficiência nos gastos públicos municipais. **Administração Pública e Gestão Social**, Viçosa, v. 6, n. 2, p. 74-81, 2014.

GALANTE, C.; DEBASTIANI, L. C.; OENNING, V. Evolução dos gas-

tos públicos: análise dos municípios da microrregião de Chapecó SC. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 22., 11-13 nov. 2015, Foz do Iguaçu. **Anais** [...]. São Leopoldo: ABC, 2015.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

IBGE. **Relatório de Gestão 2016**. Rio de Janeiro: IBGE, 2017.

LINHARES, F.; PENNA, C.; BORGES, G. Os efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal no endividamento dos municípios do Piauí. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 6, p. 1359-1374, 2013.

MENDES, M.; ROCHA, A. V. **Gasto público eficiente: 91 propostas para o desenvolvimento do Brasil**. São Paulo: Instituto Braudel, 2006.

PIRES, M. Despesas discricionárias e shutdown da máquina pública: algumas implicações para a política fiscal. **Blog do Ibpe**, Brasília, DF, 19 set. 2018. Disponível em: <http://bit.ly/21VDHjK>. Acesso em: 16 ago. 2018.

SANTOS, V.; CANDELORO, R. J. **Trabalhos acadêmicos: uma orientação para a pesquisa e normas técnicas**. Porto Alegre: AGE, 2006.

SANTOS, P. S. A.; MACHADO, D. G.; SCARPIN, J. E. Gerenciamento de resultados no setor público: análise por meio das contas orçamentárias outras receitas e despesas correntes dos municípios de Santa Catarina. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 23, n. 4, p. 15-43, 2012.

SPE. **Tutorial para apuração das despesas passíveis de contingenciamento conforme Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias**. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <http://bit.ly/2ke4OWU>. Acesso em: 16 ago. 2018.

SILVA, M. C. Uma abordagem dos reflexos contábeis decorrentes do cancelamento das despesas públicas dos restos a pagar da união (1999-2003). **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 18, n. 43, p. 73-83, 2007.

# **Planejamento tributário agressivo como forma de capitalização por meio do Refis: um estudo em uma empresa familiar**

Aggressive tax planning as a way of capitalization by means of Refis: a study in a family business

**Gabriela Oliveira Justino Mendonça Nogueira<sup>1</sup>**

**Moisés Ozório de Souza Neto<sup>2</sup>**

**José Mauro Madeiros Velôso Soares<sup>3</sup>**

## **RESUMO**

O pagamento de tributos se trata de um montante relativamente alto e, pelo desembolso tempestivo, muitas empresas podem optar por não o efetuar. Este estudo propôs analisar a economia financeira que essa escolha pode ocasionar para uma empresa familiar por meio do planejamento tributário agressivo em observância ao Programa de Recuperação Fiscal (Refis). Na perspectiva da literatura subjacente de que os programas de parcelamento vão muito além de um mero acerto entre governo e empresa, a contribuição desta pesquisa é a constatação de que as soluções propostas para diminuição da evasão e sonegação podem ter o caráter prático oposto. Observou-se que é mais vantajoso à empresa aguardar o Refis e não se endividar para pagar os tributos, ou utilizar de outros artifícios para se capitalizar. Neste sentido, a conclusão é que postergar o pagamento dos tributos federais e aguardar pelo Refis.

---

1 Pós-graduada em Planejamento Tributário, Universidade Federal Rural do Semi-Árido (Ufersa), Rio Grande do Norte, Brasil. E-mail: gabi.justino@live.com

2 Doutorando em Ciências Contábeis Pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos), Rio Grande do Sul, Brasil. Professor na Universidade Federal Rural do Semi-Árido (Ufersa), Rio Grande do Norte, Brasil. E-mail: moises.ozorio@ufersa.edu.br

3 Doutorando em Ciências Contábeis Pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos), Rio Grande do Sul, Brasil. Professor na Universidade Federal Rural do Semi-Árido (Ufersa), Rio Grande do Norte, Brasil. E-mail: jmauro@ufrn.edu.br

**Palavras-Chave:** Refis. Capitalização. Planejamento Tributário Agressivo.

## ABSTRACT

The payment of taxes is relatively high and, due to timely disbursement, companies may choose not to pay them. This study proposed to analyze the financial economics that this strategy can cause to a family business through aggressive tax planning in compliance with the Tax Recovery Program (Refis). The perspective of the literature underlying the installment programs is far beyond a mere reckoning between government and company, the contribution of this research is the evidence that the proposed solutions for reducing evasion and fraud may have the opposite practicality. It was observed that, it is more advantageous to the company to wait for the Refis and not to run into debt to pay taxes, or yet to use of other devices to capitalize. In this sense, the conclusion is that feasible to postpone the payment of federal taxes and wait for the Refis.

**Keywords:** Refis. Capitalization. Aggressive Tax Planning.

Recebido: 20-06-2019

Aprovado: 14-08-2019

## 1 INTRODUÇÃO

Grande parte da classe empresarial, de médio e pequeno porte, se atém à economia dos tributos como forma de gerenciamento. Os tributos são despesas de relevância para a composição do preço e a análise de mercado, sendo o seu desembolso quase imediato. Neste sentido, há uma coexistência entre a obrigação tributária e a tentativa do contribuinte em não a fazer (LAWSON; CLARK, 2019; ROCHA; BARCELOS; ROCHA, 2016). Dessa forma, algumas empresas enxergam o não pagamento dos tributos como meio de capitalização, ou optam por liquidá-los em dia e

continuar com sua legalidade e obtenções de certidões que lhes são de direito. Uma das estratégias de postergar o pagamento está no gerenciamento do fluxo de caixa em curto prazo; outros o fazem por dificuldades financeiras. Já as entidades que preferem declarar o tributo, porém não o liquidar, utilizam-no como forma de capitalização, e também para aguardar por uma possível oportunidade de refinanciamento da dívida, constituindo um planejamento tributário agressivo.

Tendo em vista a influência do planejamento tributário para obter o melhor aproveitamento dos recursos, a melhor análise legal para redução do pagamento de tributos de forma lícita, e as possibilidades de refinanciamento e postergação de pagamentos de tributos como forma de capitalização, percebe-se a necessidade de apresentar, a partir de dados reais, uma simulação de planejamento tributário agressivo.

Nesta perspectiva, estudos teóricos (PLUTARCO, 2012; RODRIGUES; WILBERT; SERRANO, 2017) investigaram a relação da sonegação e a litigância tributária como forma de financiamento indireto. A constatação é que, por mais que existam regras tributárias, evasão fiscal e inadimplência dos tributos, há bastantes incentivos ao refinanciamento, como as altas taxas de juros e a morosidade do Judiciário em casos tributários.

Diante desses pressupostos, esta pesquisa tem o intuito de responder a seguinte questão: o que a economia financeira, diante da postergação dos pagamentos dos tributos federais através do planejamento tributário agressivo, em observância ao Programa de Recuperação Fiscal (Refis), traz para uma possível capitalização de uma empresa familiar? Apresenta-se como objetivo geral verificar qual a economia financeira diante da postergação dos pagamentos dos tributos federais por meio do planejamento tributário agressivo, em observância ao Refis, de forma simulada, considerando as opções de postergação dos tributos federais em observância ao Refis, a partir de dados reais de uma empresa de ramo preservado da cidade de Mossoró-RN, no período de 2015 a 2016.

Este estudo fornece uma simulação, a partir de informações reais, de uma empresa que opta pelos pagamentos de tributos de forma lícita e em dia, sem que haja a necessidade da agressividade tributária para ser fonte de financiamento.

No campo acadêmico, servirá como fomento para estudos em outras empresas, para averiguar o que faz alguns contribuintes optarem pelo planejamento tributário agressivo, como, também, poderá fomentar pesquisas de cunho prático de propostas e soluções para diminuição da sonegação existente no Brasil. Para a sociedade, servirá como discussão sobre as melhores formas de se combater a evasão e melhorar o desempenho dos recursos recebidos pelo governo, sem que se adentre na política mais cruel: o aumento de tributos. Como também, a importância da disseminação de um adequado planejamento tributário para se obter maximização dos lucros de forma lícita.

Para o governo, será fonte para analisar suas possíveis deficiências em relação às leis tributárias, carga tributária e altas taxas de juros do mercado. É de considerável importância unir informações, dados e estudos que possam servir como exemplo e base para uma possível reforma tributária e buscar por novos métodos de punição para os contribuintes que não estão de acordo com a lei.

Portanto, a motivação para este estudo é unir os campos mencionados, a fim de contribuir para o desenvolvimento econômico brasileiro, e também, para formular e aplicar novas medidas que possam reduzir o número de devedores do governo e que se faça uma melhor gestão desses recursos.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

É importante que os contribuintes sigam com a elisão tributária e que o governo busque medidas que possam reduzir o número da dívida

dos contribuintes. Para isso, é necessário que se retome a base teórica para sugerir mudanças ou adaptações. Esta seção tratará de temas específicos no tocante ao planejamento tributário que envolve a dinâmica brasileira e ao Refis, como, também, de conceitos-base importantes para compreensão deste estudo.

## 2.1 Planejamento tributário × planejamento tributário agressivo

O planejamento tributário, em sua melhor utilização, promove o estudo adequado para redução de despesas com os tributos de forma lícita, proporcionando às empresas melhor eficiência dos gastos, bem como melhor arsenal competitivo (VELLO; MARTINEZ, 2014).

De acordo com Nishioka (2010, p. 30), planejamento fiscal é entendido como a legítima economia de tributos, previstas no ordenamento jurídico, aliada à hipótese de elisão, alcançada por meio de diversas formas lícitas, pois: “no que se refere ao conceito de planejamento fiscal, costuma-se associá-lo à elisão, esta entendida como legítima economia de tributos, ou seja, realizada a partir de atos lícitos, sem que haja contorno da lei tributária”.

Porém, a existência de formas de planejamento tributário pode estar associada não só à forma legítima de economia de tributos. Chen et al. (2010) definem agressividade fiscal como gerenciamento da queda do rendimento tributável, mediante atividades do planejamento tributário legais e ilegais. Nesse contexto, surge a definição de planejamento tributário agressivo. Conforme Chaves (2010), esse tipo de planejamento é a escolha de uma ação não autorizada por lei ordinária e que é embasada apenas na interpretação do Código Tributário Nacional e na Constituição Federal.

Para Chen et al. (2010), os tributos representam um custo significativo para as empresas e acionistas, por isso, geralmente, espera-se que prefiram a agressividade fiscal. Porém, a agressividade fiscal ignora po-

tenciais custos não fiscais que podem vir a acompanhá-la, especialmente aqueles decorrentes de problemas relacionados à empresa, como, por exemplo, emissão de certidões negativas. Outrossim, o próprio instrumental e tarefas para pagamento de tributos gera um custo significativo para as entidades (BERTOLUCCI; NASCIMENTO, 2002).

Para Chaves (2010), o planejamento tributário agressivo é a opção feita sobre uma ação que não está autorizada na lei ordinária, mas com base somente em interpretação do Código Tributário Nacional e na Constituição Federal. Mas o contribuinte não ingressa com pedido judicial, ou seja, ele faz a opção, realiza o procedimento e espera ser interpelado pelas autoridades fiscais, e, caso seja autuado, pode ingressar com os recursos administrativos e judiciais cabíveis. Pela ausência de uma definição jurídica ou normativa, Martinez (2017) atribui que há, conceitualmente, uma dificuldade de definição sobre o que realmente permeia esta temática.

## 2.2 Refis

O governo federal, em busca de receber débitos tributários federais em atraso por parte das pessoas jurídicas, cria programas de parcelamentos e refinanciamentos dessas dívidas. Corroborando Paes (2014), sendo pouco provável o recebimento dos débitos atrasados em um prazo razoável, os parcelamentos representavam a oportunidade de o governo aumentar suas receitas e diminuir as dívidas tributárias que se encontravam na carteira da administração tributária.

A Lei nº 9.964/2000 instituiu o Refis, e seu art. 1º estabelece que ele é:

destinado a promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições [...] constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou a ajuizar, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os decorrentes de falta de recolhimento de valores retidos (BRASIL, 2000).

Entra-se em contradição ser lícito o refinanciamento e ilícito o não pagamento dos tributos, o que faz o contribuinte evitar ou postergar o pagamento desses tributos em busca de benefícios.

Porém, tais programas têm efeitos muito além de um mero acerto de contas entre governo e empresas. Intuitivamente, é de se supor um enfraquecimento na boa cultura tributária de apurar e pagar espontaneamente e no prazo estabelecido os tributos devidos. Ora, se ao deixar de pagar seus tributos o contribuinte pode ser premiado com um parcelamento futuro, que com suas benesses represente um valor presente menor do que aquele correspondente ao recolhimento espontâneo, é possível que ele não cumpra com sua obrigação corrente (PAES, 2014, p. 324).

Logo, percebe-se os prós e os contras do Refis em relação ao comportamento do contribuinte frente ao pagamento de tributos. Paes (2014, p. 325) concluiu, em sua pesquisa, que “a concessão de parcelamentos reduz a propensão do contribuinte em pagar impostos de maneira significativa” e que a falta de pagamento sem a concessão do refinanciamento é de aproximadamente 30%, aumentando em quatro pontos percentuais quando com a concessão.

### 2.3 Elisão × evasão tributária

Oliveira (2014, p. 2) resume brevemente a doutrina predominante: “elisão fiscal é a prática pela qual o contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, se vale de atos lícitos que resultam na menor onerosidade fiscal”, sendo uma conduta lícita, cujo objetivo é impedir o surgimento da obrigação tributária, de modo a afastar a ocorrência do fato gerador.

A evasão fiscal ou tributária trata-se de um tema recorrente no Brasil, e eclode no não pagamento dos tributos de maneira devida. Afeta, assim, a arrecadação da receita por parte do governo, e tão logo deixa-se

de receber, deixa-se de investir em setores-base de obrigação do Estado, comprometendo ações político-econômicas. A evasão fiscal não atinge somente o governo, sua arrecadação ou a empresa que sonega, mas sim a toda a população.

Apesar dos grandes esforços despendidos pela autoridade tributária brasileira, a evasão fiscal no Brasil ainda é bastante acentuada. Se por um lado os contribuintes já pagam muitos tributos [...], por outro, há um sentimento generalizado de que o governo não aplica eficientemente os valores arrecadados, contribuindo para um aumento do desejo de sonegar (SIQUEIRA; RAMOS, 2006, p. 400).

A evasão apresenta-se de formas diferenciadas:

A evasão fiscal manifesta-se de variadas formas, tais como pela ocultação de proveitos e custos, interpretação abusiva das normas fiscais, não realização dos ajustamentos fiscais aos resultados contábilísticos apurados e, ainda, pela existência de agentes que não se encontram registrados no sistema (não declarantes), responsáveis pela economia paralela ou informal (PARENTE, 2012, p. 2).

Siqueira e Ramos (2006) indicam que um dos principais objetivos das autoridades tributárias é a árdua missão de controlar os níveis de evasão fiscal e fazer com que os contribuintes paguem corretamente os tributos, dados os limites estruturais da economia, dos diversos incentivos à sonegação, bem como da aceitação social desse comportamento.

De forma resumida, bem aplicada e de fácil compreensão, Oliveira (2014) apresenta que a elisão fiscal é praticada pelo contribuinte que busca o menor desembolso em relação a tributos em sua atividade, sendo uma forma de planejamento tributário; as práticas lícitas poderão advir da indução da lei, da garantia da lei e da não proibição da lei; evasão não se confunde com elisão, dada a licitude desta; a falta de regulamentação cria uma insegurança jurídica prejudicial para fisco-contribuinte; o clima de

incerteza por parte de lacunas das normativas permitem práticas abusivas por parte do fisco.

Portanto, observa-se que a elisão e a evasão são formas de reduzir o pagamento de tributos, sendo a primeira de forma lícita e a última de forma ilícita, podendo-se haver prejuízos por má-conduta do contribuinte.

#### 2.4 Carga tributária e importância da demonstração do valor adicionado

A política fiscal brasileira é um tema rotineiro, por um detalhe conhecido mundialmente: a elevada carga tributária do país. Varsano et al. (1998), já demonstravam um possível aumento na carga tributária do Brasil, visto os gastos crescentes das contas públicas, principalmente pelos governos estaduais, o desequilíbrio fiscal e a obrigatoriedade de o Estado brasileiro servir de forma satisfatória à sociedade. Entre esses aumentos, estão as contribuições para Seguridade Social, que englobam “áreas de saúde, previdência e assistência social em substituição ao conceito mais restrito de proteção social [...] e de dispositivos como a instituição do piso do salário mínimo aos benefícios sociais” (ORAIR et al., 2013, p. 36).

Além da carga tributária, há um destaque para o nível de complexidade da legislação (DERZI; MOREIRA; FONSECA, 2017) e descentralização das competências tributárias (ORAIR et al., 2013). Se tratando da carga tributária, a Demonstração do Valor Adicionado (DVA) é comumente conhecida pelos profissionais contábeis e usuários externos como uma demonstração de natureza econômica. Recebendo destaque ainda pela relevância das informações que contém (MACHADO; MACEDO; MACHADO, 2015).

Conforme Santos e Hashimoto (2003), uma das vantagens relacionadas à DVA é a possibilidade de se obter, em uma única demonstração, todos os encargos, taxas e contribuições que a empresa suportou, por ser a única demonstração que fornece essas informações de forma segregada.

Eles ressaltam a importância da DVA e promovem uma comparação dela em relação à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), pois esta apresenta os impostos em itens específicos e, quando possível, as taxas e contribuições incluídas em outros itens que não impostos, como, por exemplo, nas despesas de vendas, nas despesas administrativas, nos resultados financeiros, ou até no custo do produto vendido.

Ao agrupar os encargos de natureza tributária, a DVA torna possível avaliar quantitativa e qualitativamente a respectiva carga tributária suportada pela empresa, bem como permite uma comparação imediata com outras empresas do mesmo setor, ou entre setores distintos, relativamente a essa carga. Permite, ainda, que esses encargos sejam comparados com o valor adicionado, que é a riqueza gerada pela empresa, em vez de compará-lo com seu faturamento (SANTOS; HASHIMOTO, 2003, p. 158).

## 2.5 Importância do fluxo de caixa

O fluxo de caixa de uma empresa é uma das mais valiosas informações da empresa e dos usuários delas, podendo ser utilizada como diferencial competitivo. De acordo com a segunda revisão do Pronunciamento Técnico nº 3, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 03) (R2), com o fluxo de caixa, é possível avaliar mudanças na estrutura financeira, sua capacidade de mudar os montantes, a época de ocorrência dos fluxos de caixa, como, também, a capacidade de a entidade gerar caixas e equivalentes de caixa (CPC, 2010). O CPC 03 (R2) também acrescenta a importância do fluxo de caixa para o incremento da comparabilidade na apresentação do desempenho operacional, visto que reduz os efeitos que possam decorrer do uso de diferentes critérios contábeis para um mesmo evento (CPC, 2010).

Cavalcante (2004 apud MARIN; PALMEIRA, 2014) acredita que o fluxo de caixa é um instrumento de controle, cujo objetivo é auxiliar na tomada de decisões por parte do gestor, sendo ele um relatório gerencial

que informa entradas e saídas de um determinado período.

Existem diversas maneiras de se obter uma liquidez, as captações de recursos podem advir de recursos próprios ou de terceiros.

A gestão financeira assume um importante papel dentro das organizações e tem como condição básica manter a organização permanente em situação de liquidez, ou seja, assegurar o necessário equilíbrio entre os objetivos de lucro e os de liquidez financeira, quantificando os planos de expansão de acordo com as possibilidades de obtenção de recursos, próprios ou de terceiros (MARIN; PALMEIRA, 2014, p. 1).

Dado o exposto, verifica-se a importância do fluxo de caixa e a compreensão e análise dele como fonte de informação, sobretudo informação sobre atividades de financiamento da empresa, em que serão demonstrados os empréstimos e financiamentos, a amortização de dívidas e os valores pagos aos acionistas ou sócios.

## 2.6 Comportamento racional do contribuinte

Muito se discute sobre a necessidade de sonegação por parte de alguns contribuintes. Pode-se haver várias respostas para esse questionamento, mas uma delas pode ser encontrada no estudo de Plutarco (2012), segundo o qual quando os agentes são maximizadores, a tendência será adotar práticas que aumentem seus benefícios. Por esse motivo, os contribuintes, da mesma forma, tendem a fazer a análise custo-benefício de todas as suas condutas frente ao fisco.

A conduta esperada das empresas, diante da escassez de recursos para o financiamento de sua atividade produtiva, seria a de recorrerem ao sistema financeiro. Entretanto, as taxas de mercado (financiamento bancário) são bem maiores do que a taxa (Selic) utilizada para a correção dos débitos tributários em atraso. Este fato gera incentivo para que as empresas, em vez de buscarem financiamento no mercado financeiro, deixem de

pagar seus tributos e utilizem o respectivo valor na atividade empresarial, pois, caso tenham de pagar o tributo em atraso, o valor corrigido do débito tributário em muitos casos será menor do que o saldo devedor de eventual empréstimo tomado a juros de mercado (PLUTARCO, 2012, p. 128).

Plutarco apresenta a relação entre a sonegação e a litigância. No estudo, o autor constatou que “mesmo nos casos de o contribuinte ter optado por sonegar e tenha sido descoberto, ao longo do tempo, esta opção seria mais vantajosa do que o empréstimo bancário” (PLUTARCO, 2012, p. 145). Ainda de acordo com o autor, em casos de sonegação, quando aplicada a multa de ofício de 75% a partir do quarto ano e a hipótese da multa de ofício qualificada em 150% a partir do sexto ano, nos dois casos, ainda assim, a sonegação apresentaria maior retorno, se comparada com a opção do empréstimo bancário.

Ainda sob uma perspectiva comportamental, Mehmet (2015) apresenta que a decisão relacionada à tributação é dependente dos atributos psicológicos que são inerentes ao comportamento humano, que são de difícil explicação devido sua complexidade. Outrossim, destaca-se que os indivíduos reagem de forma assimétrica à percepção de recompensa por sua conformidade fiscal, ou seja, há contribuintes que não se sentem recompensados, influenciados negativamente a manter a conformidade (FOCHMANN; KROLL, 2016).

### **3 METODOLOGIA**

Esta pesquisa é descritiva, de cunho exploratório, por se tratar de um estudo de caso com dados reais de uma sociedade limitada, de pequeno porte, com regime de tributação pelo Lucro Presumido, sediada na cidade de Mossoró-RN. O ramo observado é o comercial e de serviço, não especificado por atender solicitação da empresa pesquisada, simulando-se

um planejamento tributário agressivo, visto que se trata de uma empresa que paga seus tributos em dia e não trata o planejamento tributário agressivo como forma de capitalização. A utilização do estudo de caso único deve-se à acessibilidade, em virtude da dificuldade de acesso a dados, sigilosos, em relação ao refinanciamento.

Conforme Raupp e Beuren (2013), diversos estudos na área contábil procedem à utilização da pesquisa descritiva para análise e descrição, e nesse tipo de pesquisa geralmente utilizam-se procedimentos estatísticos, desde os mais simples até os mais sofisticados. Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa classifica-se como quantitativa, pelo uso de instrumentos estatísticos.

Este trabalho utilizou dados da DVA da empresa, como, também, de livros razões e extratos de tributos pagos, para confronto de informações, o que torna a pesquisa documental. A escolha da empresa se deu pela conveniência e pela facilidade de acesso aos seus dados, como, também, de informações dos seus sócios e colaboradores, com a possibilidade de realizar, dessa forma, uma simulação fidedigna.

Este trabalho utilizou os tributos de competência federal pagos pela empresa fornecedora dos dados, no período de 2015 a 2016. Para não permitir viés da pesquisa, utilizou-se apenas os valores recolhidos pelo governo do tempo em que a empresa se tornou optante pelo Lucro Presumido, antes desse período a empresa era optante pelo regime de tributação conhecido como “Simples Nacional”. Utilizaram-se as taxas de empréstimos dadas pelo Banco Central (Bacen) do período em questão, como, também, as taxas utilizadas pelo governo para composição dos juros e mora do Refis 2014.

Inicialmente, calculou-se a atualização dos tributos devidos mensalmente com data de pagamento para o dia 2 de janeiro de 2017, mediante a ferramenta *online* da Receita Federal chamada *Sicalcweb*, obtendo-se os valores dos juros e das multas. Adaptaram-se esses valores aos benefícios

concedidos para pagamentos à vista, conforme Refis 2014 e Refis 2015, a depender da simulação, exceto no caso do empréstimo bancário, em que não se aplicou o benefício do pagamento à vista, visto que na simulação a empresa já passava por dificuldades financeiras.

Para a simulação dos empréstimos bancários, capitalizaram-se os valores mensais dos tributos devidos como forma de empréstimo para pagamento futuro em 36 parcelas. A taxa utilizada foi de 3%, que é relativamente baixa para os valores cobrados em caso de empréstimos bancários sem bens em forma de garantia, como, também, não se acresceu o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF) e a Tarifa de Abertura de Crédito (TAC). Utilizou-se a ferramenta Calculadora do Cidadão do Bacen, na opção de financiamento com prestações fixas, para realização do cálculo de empréstimos bancários.

Para a simulação da aplicação financeira, utilizou-se a ferramenta Simuladores de Investimento do Banco do Brasil, na opção de rentabilidades passadas de fundos de investimento, optando-se por uma aplicação de renda fixa e de baixo risco, sem dedução dos tributos pagos para resgate do valor.

Para a simulação da aplicação do valor na própria empresa, utilizou-se a margem de um produto de alta rotatividade e que representa uma média de lucro sobre o produto que gira em torno de 40% em alguns casos. Para isso, reinvestiram-se os valores mensais que seriam destinados ao pagamento de tributos, com obtenção do lucro esperado em torno de 40%.

Por fim, tabularam-se todos os dados em planilhas do *software Microsoft Office Excel 2013* e, logo após, elaboraram-se tabelas comparativas para uma melhor análise. Dessa forma, analisou-se o que seria mais lucrativo para a empresa: o empréstimo para se capitalizar, o não pagamento dos tributos e aguardar pelo Refis ou a aplicação do valor em mercadorias e também esperar pelo Refis.

## 4 ANÁLISE DE DADOS

Apresenta-se, na Tabela 1, o resumo, de forma semestral, dos tributos federais estudados no período de 2015 e 2016 com os valores liquidados, e a simulação real dos juros e multas que seriam pagas se a empresa não estivesse em dia com o governo federal.

Tabela 1: Tributos federais devidos com simulação de multa e juros:

Tributos federais		PIS	Cofins	CSLL	IR	Total
1º semestre 2015	Tributo inicial	R\$ 10.583,60	R\$ 48.847,31	R\$ 17.585,78	R\$ 20.566,25	R\$ 97.582,94
	Multa	R\$ 2.116,70	R\$ 9.769,44	R\$ 3.517,15	R\$ 4.113,24	R\$ 19.516,53
	Juros	R\$ 2.367,09	R\$ 10.925,13	R\$ 3.751,10	R\$ 4.382,09	R\$ 21.425,41
2º semestre 2015	Tributo inicial	R\$ 10.670,27	R\$ 49.247,24	R\$ 17.744,71	R\$ 20.986,58	R\$ 98.648,80
	Multa	R\$ 2.134,02	R\$ 9.849,42	R\$ 3.548,94	R\$ 4.197,30	R\$ 19.729,68
	Juros	R\$ 1.685,37	R\$ 7.778,65	R\$ 2.604,41	R\$ 3.067,21	R\$ 15.135,64
1º semestre 2016	Tributo inicial	R\$ 12.340,55	R\$ 56.956,34	R\$ 20.505,28	R\$ 25.980,90	R\$ 115.783,07
	Multa	R\$ 2.468,09	R\$ 11.391,25	R\$ 4.101,05	R\$ 5.196,17	R\$ 23.156,56
	Juros	R\$ 1.153,25	R\$ 5.322,83	R\$ 1.687,97	R\$ 2.139,01	R\$ 10.303,06
2º semestre 2016	Tributo inicial	R\$ 11.983,01	R\$ 55.306,11	R\$ 19.916,69	R\$ 24.892,48	R\$ 112.098,29
	Multa	R\$ 1.647,09	R\$ 7.602,04	R\$ 1.892,21	R\$ 2.304,62	R\$ 13.445,96
	Juros	R\$ 303,51	R\$ 1.400,93	R\$ 298,96	R\$ 364,13	R\$ 2.367,53
<b>Total</b>		<b>R\$ 59.452,55</b>	<b>R\$ 274.396,69</b>	<b>R\$ 97.154,25</b>	<b>R\$ 118.189,98</b>	<b>R\$ 549.193,47</b>

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Ainda de acordo com a Tabela 1, observa-se que a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e o Imposto de Renda (IR) são os tributos mais representativos da empresa e que também detêm as maiores taxas de multas e juros. Apenas de tributos federais, totaliza-se R\$ 549.193,47 e, subtraindo-se multa e juros, chega-se a um total de R\$ 424.113,10, o que mostra a representatividade da carga tributária que as empresas são obrigadas a recolher.

Salvador (2007) afirma que, diferentemente dos países desenvolvidos, a maior parte da receita do Brasil é retirada de tributos indiretos e cumulativos, pois mais da metade da carga tributária advém sobre o consumo de bens e serviços.

A Tabela 2 consolida os valores listados na Tabela 1, e por meio

dela é possível verificar o total de tributos iniciais, de multas, de juros e do saldo devedor. As multas e juros dessa tabela representam 29% do valor total do tributo inicial a recolher.

Tabela 2: Valores consolidados referente à Tabela 1

<b>Descrição</b>	<b>Total</b>
Tributo inicial a recolher	R\$ 424.113,10
Total de multas a recolher	R\$ 75.848,73
Total de juros a recolher	R\$ 49.231,64
<b>Saldo devedor em 02.01.2017</b>	<b>R\$ 549.193,47</b>

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

De acordo com a Tabela 2, as multas chegam a um total de R\$ 75.848,73, que constitui 18% do valor do tributo inicial a recolher, e os juros apresentam-se em um total de R\$ 49.231,64, que representa 12% do valor do tributo inicial a recolher. No entanto, 23% do saldo devedor em 02 de janeiro de 2017 configuram juros e multas. A representatividade tributária, muitas vezes, conduz muitos empresários a utilizar um planejamento tributário mais agressivo para obter resultados desejados. Com isso, os valores dos tributos, livres de multas e juros, podem ser desejo de aplicação no fluxo de caixa ou, até mesmo, do reinvestimento na própria empresa. Possivelmente pela proporcionalidade dos tributos em relação à rentabilidade, e pela sensação de impunidade aos contribuintes devedores, além do efeito da recompensa evidenciado por Fochmann e Kroll (2016). Outro ponto que pode influenciar a prorrogação ou o não pagamento desses tributos são as altas taxas bancárias, bem como a esperança de um novo Refis, aparentemente uma nova “cultura” criada, tratando-se de facilidades do governo para sua arrecadação.

Conforme Paes (2014), os programas de parcelamento vão muito além de um mero acerto entre governo e empresas. De forma intuitiva, é de se supor um enfraquecimento da boa conduta tributária de arrecadar e pagar espontânea e tempestivamente os tributos devidos.

A Tabela 3 apresenta a simulação em caso de a empresa estar em

condições mais difíceis para liquidação dos tributos, e a opção seria de realizar um empréstimo bancário para pagamento deles. A Tabela 3, assim como as Tabelas 4 e 5, apresenta o Refis 2014 e o Refis 2017 pela diferenciação dos benefícios para pagamento. No Refis 2014, por exemplo, para pagamento à vista do valor a recolher, houve um benefício de redução de 100% das multas aplicadas e redução de 55% dos juros aplicados, já o Refis 2017 não dispõe dessa opção, havendo apenas o parcelamento do valor total com multa e juros.

Tabela 3: Simulação de solicitação de empréstimo bancário x Refis

<b>Simulação</b>	<b>Refis 2014</b>	<b>Refis 2017</b>	<b>Empréstimo bancário simulado</b>
Tributo inicial	R\$ 424.113,10	R\$ 424.113,10	R\$ –
Empréstimo realizado	R\$ –	R\$ –	R\$ 424.113,10
Multas	R\$ –	R\$ 75.848,73	R\$ –
Juros	R\$ 27.077,40	R\$ 49.231,64	R\$ 275.222,51
<b>Total</b>	<b>R\$ 451.190,50</b>	<b>R\$ 549.193,47</b>	<b>R\$ 699.335,61</b>

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Por meio da Tabela 3, é possível averiguar que é melhor, excepcionalmente, em caráter financeiro, a opção de liquidar os tributos em dia, seja com os benefícios do Refis 2014, seja com os benefícios do Refis 2017, se comparada com a opção de se realizar um empréstimo bancário para liquidar os tributos devidos mensalmente. Ao não se optar por empréstimos bancários, estar-se-ia economizando um total de R\$ 150.142,14, o que representa em torno de 27% do valor total do Refis. Neste caso, enquanto no Refis se pagaria um total de R\$ 125.080,37 de juros e multa, caso fossem feitos empréstimos bancários mensais para liquidação, o valor dos juros pagos ao banco seria, no mínimo, de R\$ 275.222,51, pois, nesse valor não estão inclusos os encargos comumente cobrados nos contratos de empréstimos bancários, bem como a taxa utilizada para o cálculo foi relativamente baixa, de 3% a.m., pois, em uma breve análise de mercado é possível constatar que as taxas mínimas estão em torno de 3% a.m.,

podendo chegar a 8% a.m. ou mais, principalmente se o contratante do serviço não possuir bens em garantia.

Apresenta-se, na Tabela 4, a simulação em torno de uma aplicação financeira, caso em que todo o dinheiro destinado ao pagamento de tributos, em vez de usado para liquidá-lo, fosse destinado a uma aplicação financeira até a data do pagamento, capitalizada mensalmente, para o período em questão.

Tabela 4: Simulação de aplicação financeira x Refis

<b>Simulação</b>	<b>Refis 2014</b>	<b>Refis 2017</b>	<b>Aplicação financeira</b>
Tributo inicial	R\$ 424.113,10	R\$ 424.113,10	R\$ –
Aplicação financeira	R\$ –	R\$ –	R\$ 424.113,10
Multas	R\$ –	R\$ 75.848,73	R\$ –
Juros	R\$ 27.077,40	R\$ 49.231,64	R\$ –
Rendimentos	R\$ –	R\$ –	R\$ 59.521,64
<b>Total</b>	<b>R\$ 451.190,50</b>	<b>R\$ 549.193,47</b>	<b>R\$ 483.634,74</b>

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Em relação ao Refis 2014, sabendo-se o benefício fiscal para liquidação na modalidade à vista, em que o pagamento da dívida anularia 100% das multas e diminuiria 55% dos juros, observa-se que a opção mais vantajosa é a aplicação financeira, havendo um saldo de R\$ 32.444,24, que é a diferença entre o valor total da aplicação financeira no período com valor total do Refis 2014 na modalidade à vista.

Ainda de acordo com a Tabela 4, observa-se que não há vantagem na opção de aplicação financeira para os benefícios cedidos no Refis 2017. Diferentemente da proposta do Refis 2014, o Refis 2017 não traz benefício financeiro de redução de multas e juros. É importante ressaltar que o cálculo da aplicação financeira escolhida se refere a uma aplicação de baixo risco e de renda fixa, podendo haver outras opções mais vantajosas, caso o estudo abordasse aplicações de alto risco.

A Tabela 5 apresenta a simulação do valor inicial a recolher aplicada mensalmente na compra de um produto listado com maior rotatividade

na empresa e que possui um lucro esperado de 40%, sabendo-se que há produtos com um maior percentual de lucro e outros com menores.

Tabela 5: Simulação de reinvestimento do valor x REFIS

<b>Simulação</b>	<b>Refis 2014</b>	<b>Refis 2017</b>	<b>Reinvestimento</b>
Tributo inicial	R\$ 424.113,10	R\$ 424.113,10	R\$ –
Reinvestimento	R\$ –	R\$ –	R\$ 424.113,10
Multas	R\$ –	R\$ 75.848,73	R\$ –
Juros	R\$ 27.077,40	R\$ 49.231,64	R\$ –
Lucro esperado	R\$ –	R\$ –	R\$ 282.742,07
<b>Total</b>	<b>R\$ 451.190,50</b>	<b>R\$ 549.193,47</b>	<b>R\$ 706.855,17</b>

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Por meio da Tabela 5, observa-se que, em ambos os Refis apresentados, a melhor opção é de não liquidar o tributo. Assim, o dinheiro destinado ao pagamento dos tributos seria reaplicado em mercadoria para posterior recebimento do valor esperado. Ainda conseguiria pagar o que se deve acrescido de multa e juros, sobrando um total de R\$ 255.664,66 em relação ao Refis 2014 e um total de R\$ 157.661,70 em relação ao Refis 2017.

Corroborando Paes (2014), os efeitos acerca da espontaneidade dos pagamentos dos tributos por parte das empresas são sempre negativos e perduram por muito tempo, enquanto os contribuintes nutrirem expectativas sobre novos parcelamentos futuros. Ele também expressa que o mecanismo de parcelamentos tributários se torna inadequado como forma de aumentar as receitas e prover incentivos corretos aos contribuintes, e essa concessão reduz significativamente a propensão de os contribuintes pagarem os tributos.

Por fim, tratando-se da política tributária brasileira, é comumente conhecido e visto, na dinâmica empresarial, que não existem punições rígidas, e que a lei permite muitas aberturas para que existam tantos contribuintes devedores. A princípio, para os devedores, restringe-se o fornecimento de certidões negativas, o que não impede a continuidade da empresa por um longo período de tempo. Dessa forma, empresas crescem

com a facilidade dessa postergação do pagamento dos tributos, o que pode vir a tornar a concorrência desleal dos que se sacrificam com os pagamentos em dia.

## **5 CONCLUSÃO**

A fim de melhorar a compreensão da influência do Refis na cultura dos contribuintes brasileiros em postergar os pagamentos dos tributos, este trabalho buscou averiguar o que motiva, financeiramente, algumas empresas a optarem pelo planejamento tributário agressivo como forma de capitalização, bem como seus impactos.

Primeiramente, é importante destacar que o trabalho se restringiu a uma análise numérica e financeira, sem aplicação de medidas que o governo possa tomar em caso de não pagamento dos tributos.

Respondendo ao objetivo do trabalho, conclui-se que não é interessante para uma empresa solicitar um empréstimo bancário junto a uma entidade financeira para liquidar suas dívidas com o governo, sabendo-se que essa fonte que deveria servir de apoio em momentos de dificuldades aplica taxas absurdamente altas, apoiadas, também, pela política monetária e econômica brasileira.

Analisou-se, em sequência, uma simulação em caso de se aplicar os valores que seriam destinados ao pagamento de tributos e, no caso do Refis 2014, que concedeu benefício de redução de 100% da multa e 55% dos juros, com surpresa, apresentou-se um resultado positivo em guardar esse montante em uma aplicação como investimento, pois ainda haveria um “lucro” de R\$ 32.444,24. Quanto à destinação dos valores devidos para reaplicação na empresa, em que se investiria em um produto de alta rotatividade, observou-se uma grande vantagem financeira nessa simulação, caso não houvesse o pagamento dos tributos, sendo de R\$ 255.664,66

em relação ao Refis 2014 e um total de R\$ 157.661,70 em relação ao Refis 2017.

Dado o exposto, analisando-se financeiramente, observa-se que, em geral, “compensa” postergar o pagamento dos tributos federais e aguardar pelo Refis com benefícios ou não, diante das possibilidades de algumas formas de planejamento tributário agressivo. Dessa maneira, pode-se sugerir que, para evitar a evasão fiscal e a inadimplência dos tributos, o governo poderia realizar uma reforma tributária para reduzir os tributos, melhorar a política monetária e, também, elaborar medidas mais severas em caso de descumprimento do pagamento de tributos durante certo período.

## REFERÊNCIAS

BERTOLUCCI, A. V.; NASCIMENTO, D. T. Quanto custa pagar tributos? **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 13, n. 29, p. 55-67, 2002.

BRASIL. Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, p. 1, 11 abr. 2000.

CHAVES, F. C. **Planejamento tributário na prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CHEN, S.; CHEN, X.; CHENG, Q.; SHEVLIN, T. Are family firms more tax aggressive than non-family firms? **Journal of Financial Economics**, Amsterdam, v. 95, n. 1, p. 41-61, jan. 2010.

CPC. **Pronunciamento técnico CPC 03 (R2)**: demonstração dos fluxos de caixa: correlação às normas internacionais de contabilidade – IAS 7 (IASB – BV2010). Brasília, DF: CPC, 2010.

DERZI, M. A. M.; MOREIRA, A. M.; FONSECA, F. D. M. Income taxation in Brazil: a comparative law approach. In: BROWN, K. B. (ed.). **Taxation and development: a comparative study**. New York: Springer, 2017. p. 77-93.

FOCHMANN, M.; KROLL, E. B. The effects of rewards on tax compliance decisions. **Journal of Economic Psychology**, Amsterdam, v. 52, p. 38-55, 2016.

LAWSON, R.; CLARK, J. R. Taxation in the liberal tradition. **The Review of Austrian Economics**, Berlin, v. 32, n. 2, p. 131-137, 2019.

MACHADO, M. A. V.; MACEDO, M. A. S.; MACHADO, M. R. Analysis of the relevance of information content of the value added statement in the Brazilian capital markets. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 26, n. 67, p. 57-69, 2015.

MARIN, F.; PALMEIRA, E. M. A importância da gestão do fluxo de caixa. **Contribuciones a la Economía**, Málaga, jan. 2014. Disponível em: <https://bit.ly/2lAmDzq>. Acesso em: 13 mar. 2017.

MARTINEZ, A. L. Agressividade tributária: um survey da literatura. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, DF, v. 11, p. 106-124, 2017.

MEHMET, N. The effects of behavioral economics on tax amnesty. **International Journal of Economics and Financial Issues**, Mersin, v. 5, n. 2, p. 580-589, 2015.

NISHIOKA, A. N. **Planejamento fiscal e elisão tributária na constituição e gestão de sociedades: os limites da requalificação dos atos e**

negócios jurídicos pela administração. 2010. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

OLIVEIRA, N. J. Elisão, evasão e planejamento tributário. **Revista Científica Integrada Unaerp Campus Guarujá**, Guarujá, v. 1, n. 4, 2014. Disponível em: <https://bit.ly/2IWP4bc>. Acesso em: 12 mar. 2017.

ORAIR, R. O.; GOBETTI, S. W.; LEAL, É. M.; SILVA, W. J. **Carga tributária brasileira: estimacão e análise dos determinantes da evolução recente: 2002-2012**. Rio de Janeiro: Ipea, 2013. (Texto para Discussão, 1.875).

PAES, N. L. Os efeitos dos parcelamentos sobre a arrecadação tributária. **Estudos Econômicos**, São Paulo, v. 44, n. 2, p. 323-350, abr./jun. 2014.

PARENTE, P. S. P. **Os comportamentos empresariais e a evasão fiscal**. 2012. Dissertação (Mestrado em Finanças e Fiscalidade) – Faculdade de Economia da Universidade do Porto, Porto, 2012.

PLUTARCO, H. M. A sonegação e a litigância tributária como forma de financiamento. **Economic Analysis of Law Review**, Brasília, DF, v. 3, n. 1, p. 122-147, jan./jun. 2012.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M; LONGARAY, A. A.; SOUSA, M. A. B. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

ROCHA, J. E. A.; BARCELOS, L. R.; ROCHA, P. A. X. O planejamento tributário e a elisão fiscal. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 14, n. 1, p. 203-226, 2016.

RODRIGUES, B. T. L.; WILBERT, M. D.; SERRANO, A. L. M. Parcelamento de tributos federais como forma de financiamento indireto. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, Joaçaba, v. 16, n. 3, p. 1079-1108, 2017.

SALVADOR, E. A distribuição da carga tributária: quem paga a conta? In: SICSÚ, J. (org.). **Arrecadação (de onde vem?) e gastos públicos (para onde vão?)**. São Paulo: Boitempo, 2007. p. 79-92.

SANTOS, A.; HASHIMOTO, H. Demonstração do valor adicionado: algumas considerações sobre carga tributária. **Revista de Administração da Universidade de São Paulo, São Paulo**, v. 38, n. 2, p. 153-164, abr./jun. 2003.

SIQUEIRA, M. L.; RAMOS, F. S. Evasão fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro. **Economia Aplicada**, Ribeirão Preto, v. 10, n. 3, p. 399-424, jul./set. 2006.

VARSANO, R.; PESSOA, E. P.; SILVA, N. L. C.; AFONSO, J. R. R.; ARAUJO, E. A.; RAMUNDO, J. C. M. **Uma análise da carga tributária no Brasil**. Rio de Janeiro: Ipea, 1998. (Texto para Discussão, 583).

VELLO, A. P. C.; MARTINEZ, A. L. Planejamento tributário eficiente: uma análise de sua relação com o risco de mercado. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 11, n. 23, p. 117-140, 2014.

# Fatores políticos influenciam nas despesas com pessoal?

Do political factors influence personnel expenses?

**Ygor Frota de Oliveira<sup>1</sup>**  
**Manuel Salgueiro Rodrigues Júnior<sup>2</sup>**

## RESUMO

O controle dos gastos públicos, notadamente os relativos à despesa com pessoal, é uma preocupação constante da sociedade, principalmente quando sofre a interferência de fatores políticos, como preceitua a teoria dos ciclos políticos. Nesse contexto, este trabalho tem como objetivo geral identificar o comportamento dos gastos com pessoal em relação à Receita Corrente Líquida no poder executivo dos 184 municípios cearenses, entre 2009 e 2017, observando a influência desses fatores, relacionados à reeleição e à aliança político-partidária. A metodologia de pesquisa empregada foi a do tipo explicativa, bibliográfica, documental e quantitativa. Como resultado do trabalho, observou-se que a reeleição impacta negativamente, indicando que o volume de gasto com pessoal é maior no primeiro mandato, quando o gestor pretende se reeleger. A aliança entre governador e prefeito proporcionou maior disciplina fiscal do gestor municipal. Sendo assim, este artigo reforça que a teoria dos ciclos políticos aponta aspectos capazes de explicar as variações de despesas com pessoal.

**Palavras-Chave:** Lei de Responsabilidade Fiscal. Despesa com Pessoal. Reeleição. Aliança Político Partidária. Municípios do Ceará.

---

1 Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Ceará (UECE). E-mail: ygorfrota4@gmail.com

2 Doutorado em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Mestre em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP). Graduado em Ciências Contábeis pela UFC. Professor do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Ceará (UECE). Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. E-mail: msrodriguesjr@gmail.com

## ABSTRACT

The control of public expenditures, especially those related to personnel, is a constant concern of society, especially with the influence political factors, as the theory of political cycles dictates. In this context, the objective of this paper is to identify the behavior of personnel expenses in relation to the Current Net Revenue in the executive government of the 184 municipalities of Ceará state between 2009 and 2017, observing the influence of political factors related to the reelection and political-party alliance. The research is explanatory, bibliographical, documentary and quantitative. We observe that the reelection has a negative impact, indicating that the volume of personnel expenses is higher in the first term, when the manager intends to reelection. The political-party alliance between governor and mayor provided greater fiscal discipline of the municipal manager. Therefore, this paper reinforces that the theory of political cycles points out aspects which can explain the variations in personnel expenses.

**Keywords:** Fiscal Responsibility Law. Personal Expenses. Reelection. Political-Party Alliance. Municipalities of Ceará.

Recebido: 08-04-2019

Aprovado: 28-08-2019

## 1 INTRODUÇÃO

O controle dos gastos públicos, notadamente os relativos à despesa com pessoal, é uma preocupação constante da sociedade, principalmente quando sofre a interferência de fatores políticos, como preceitua a teoria dos ciclos políticos, proposta por Nordhaus (1975).

Em uma tentativa de controlar melhor esses gastos, em 5 de maio de 2000 entrou em vigor no Brasil a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (BRASIL, 2000), condicionando os gastos da União, estados, Distrito

Federal e municípios à capacidade de arrecadação de tributos desses entes políticos. Com isso, os gestores públicos além de darem atenção aos dispositivos da Constituição Federal (BRASIL, 1988) e das diversas leis constantes no ordenamento jurídico brasileiro, devem se ater constantemente à referente lei. É uma norma que representa um código de conduta para os agentes públicos e um marco na gestão fiscal da administração pública brasileira.

É partindo dessa perspectiva que este trabalho possui a seguinte indagação como problema de pesquisa: Qual a influência de fatores políticos relativos à reeleição e à aliança político-partidária nos gastos com pessoal dos municípios cearenses? Buscando responder esse questionamento, este estudo tem como objetivo geral identificar o comportamento das contas de despesas com pessoal no poder executivo dos 184 municípios cearenses, no intervalo de tempo compreendido entre os anos 2009 e 2017, observando a influência dos fatores políticos no limite estabelecido pela LRF para a razão entre Despesa Total com Pessoal (DTP) e Receita Corrente Líquida (RCL). Os objetivos específicos, por sua vez, consistem em identificar quantos municípios cumpriram ou não o estabelecido na LRF dentro dos limites impostos, detectar quantas e quais prefeituras não sofreram mudanças em sua situação fiscal, verificar a evolução da média dos indicadores (razão DTP/RCL) no decorrer dos anos e verificar o impacto dos fatores políticos nos indicadores.

No tocante à relevância do assunto, as temáticas que envolvem as despesas públicas – notadamente aquelas que não possuem tanta discricionariedade, como as despesas com pessoal – são importantes para a sociedade e para os gestores públicos, tendo em vista que os recursos públicos são escassos e suas demandas são crescentes e complexas.

Em relação à metodologia, esta pesquisa é classificada como explicativa, documental, bibliográfica e quantitativa.

## 2 SUPORTE TEÓRICO

Muitos estudos foram desenvolvidos a partir da publicação da Lei. Dentre eles, destacam-se estudos que analisam a evolução dos gastos com pessoal (ALVES; FREITAS; OLIVEIRA, 2015; ÁVILA; FIGUEIREDO, 2013; SOUZA; PLATT NETO, 2012). Outros estudam as despesas com pessoal como um fator explicativo (BRESSAN; BRAGA; BRESSAN, 2004; SCARPIN; SLOMSKI, 2007).

Entretanto, poucas pesquisas procuram identificar quais aspectos são capazes de influenciar a variação no limite de despesa com pessoal estabelecido pela LRF, que consiste no percentual resultante da relação entre o montante de gasto com pessoal e da RCL.

Há muitos fatores que podem ocasionar o aumento das despesas com pessoal nos municípios e, por consequência, o descumprimento da aludida regra fiscal. Os estudos sobre essa temática identificam que fatores relacionados a transferências de recursos da União e do estado aos municípios, fatores políticos, tributários, dentre outros, podem influenciar neste percentual de despesa com pessoal.

Dentre os fatores relacionados a transferências de recursos, destacam-se as proporções de receitas oriundas da União e dos estados sobre a RCL. Barreto e Mendonça (2010) afirmam que o aumento das transferências da União acarreta aumento nos gastos com pessoal, e o motivo é apontado por Santolin, Jayme Junior e Reis (2009). Segundo eles, a percepção de mais recursos provoca a ampliação dos gastos com pessoal. Já em relação às transferências dos estados aos municípios, é indicado no estudo de Barreto e Mendonça (2010) que o aumento delas leva à redução proporcional dos gastos com pessoal. Isso se dá por causa da não vinculação dos recursos a serviços prestados pelo município, o contrário das transferências da União, que em maior parte são vinculadas a alguma ação municipal.

Entre os fatores tributários, o que mais se destaca é a proporcionalidade da receita tributária municipal sobre a RCL, sendo um parâmetro do desempenho fiscal da prefeitura. Barreto e Mendonça (2010) destacam que essa razão (Receita Tributária/RCL) é diretamente proporcional aos gastos com pessoal.

Em relação aos fatores políticos, uma das primeiras contribuições para a academia sobre o assunto foi dada por Nordhaus (1975), seu trabalho é considerado um estudo seminal na influência dos ciclos eleitorais, e apontou que o comportamento das despesas públicas é impactado pelos períodos eleitorais. Entre esses fatores podem ser citados a aliança político-partidária entre governador e prefeitos para a reeleição.

Gonçalves, Funchal e Bezerra Filho (2017), ao observarem o comportamento de gastos estaduais quando o partido do governador está alinhado ao presidente, não apontam impacto nos gastos com pessoal, mas identificam uma relação negativa nos gastos em infraestrutura, quando o esperado era o inverso.

Barreto e Mendonça (2010) destacam que o alinhamento político-partidário pode influenciar na redução das despesas com pessoal e supõem que a aliança prefeitura-estado influencia positivamente na disciplina fiscal ao impactar no comportamento das despesas e da disponibilidade de recursos.

Em relação ao fator reeleição, Barreto e Mendonça (2010) destacam que durante o segundo mandato o prefeito tende a reduzir ou estabilizar a proporção dos gastos com pessoal. Segundo eles, a reeleição tende a ampliar o peso deste tipo de despesa no primeiro ano de mandato, pressionando para que não haja equilíbrio.

Sakurai (2009) indica que podem existir atitudes oportunistas no tocante ao ciclo eleitoral, com o incremento de despesas com pessoal no primeiro e no último ano de mandato. Os estudos de Kutianski e Scarpin (2014) e de Oliveira *et al.* (2017) apontam na mesma direção.

Desta forma, espera-se que o percentual DTP/RCL seja influenciado negativamente quando o prefeito tiver aliança político-partidária com o governador durante a eleição municipal que o elegeu. Também se espera que no mandato do prefeito reeleito haja redução desse percentual.

### **3 METODOLOGIA**

Para análise, foram selecionados os valores de despesa com pessoal e receita corrente líquida dos 184 municípios cearenses dos anos 2009 a 2017. Os dados foram coletados a partir do Relatório de Acompanhamento Gerencial (Reage) emitido pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará, cujas funções foram absorvidas pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE), em 2017. Os dados relativos à reeleição e à aliança político-partidária foram coletados através do Tribunal Regional Eleitoral do Estado do Ceará.

Após a coleta de dados de cada prefeitura referente ao tema estudado, organizou-se as informações em uma planilha. Em cada ano usou-se a razão entre DTP e RCL atingida por cada prefeitura em forma de porcentagem, os valores foram atualizados monetariamente ao mês de junho de 2018 pelo Índice Geral de Preços do Mercado da Fundação Getúlio Vargas (IGP-M/FGV). Pela porcentagem, foram enquadrados nos seguintes grupos: abaixo do limite de alerta, limite alerta, limite prudencial e limite total.

Para identificar exatamente quais e quantos municípios repetiram o mesmo desempenho fiscal durante todo o período foi feita intersecção em cada nível de limites dos municípios no conjunto de cada ano.

Já para verificar os fatores políticos de reeleição e aliança político-partidária entre governador e prefeitos, foi usado análise de regressão de dados em painel com efeitos fixos, tendo como variável dependente os valores das porcentagens da razão entre DTP e RCL, o que se chamou de Li-

mites. As variáveis independentes no modelo são reeleição (REELEIÇÃO) e aliança político-partidária entre governador e prefeito (ALIANÇA) que são variáveis dummy. Além dessas, há no modelo a variável independente RCL, que foi incluída como uma variável de controle, procurando capturar os efeitos das variações da economia ao longo dos períodos estudados.

Segue abaixo a fórmula do modelo econométrico:

$$\text{LIMITES}_{it} = C + \beta_1 \text{REELEIÇÃO}_{it} + \beta_2 \text{ALIANÇA}_{it} + \beta_3 \text{RCL}_{it} + \text{eit}$$

em que  $i = 1, 2, 3, 4, \dots, 184$  e  $t = 2009, 2010, 2011, 2012, \dots, 2017$

Onde,  $\text{eit}$  é o erro idiossincrático, que pode ser entendido como os fatores não observados, havendo possibilidade de mudar ao longo do tempo e afetar a variável dependente. Ademais,  $\eta_{it} = C_i + \text{eit}$  é chamado de erro de composição, onde  $C_i$  é responsável por captar os fatores não observados que afetam o regressando, que são constantes no decorrer do tempo e variam de um município para o outro, podendo assim, ser entendido como a heterogeneidade não observada do município.

Neste trabalho, em virtude de resultados do teste de especificação de Hausman (O teste de Hausman rejeitou a hipótese nula de efeitos aleatórios), escolheu-se um modelo de efeitos fixos. O estimador de efeitos fixos consiste em eliminar a heterogeneidade não observada,  $C_i$ , fazendo uma transformação interna de dados.

Foi feito ainda uma análise de estatística descritiva para encontrar máximo, mínimo, média e desvio padrão das variáveis estudadas no modelo (limites, reeleição, aliança).

Este trabalho parte de uma abordagem quantitativa, pois a intenção é compreender os fenômenos por meio da coleta de dados numéricos. Segundo Fonseca (2002, p.20), a pesquisa quantitativa recorre à linguagem matemática para descrever as causas de um fenômeno. No âmbito de seus objetivos, a pesquisa é de natureza explicativa, pois tem o objetivo de identificar os condicionantes que contribuem para a ocorrência dos resultados nos municípios (GIL, 2008). Em relação aos meios, inicialmente

foi realizada pesquisa bibliográfica, explorando-se a literatura nacional, e posteriormente, uma pesquisa documental que analisou dados dos municípios contidos no Reage e no sítio do Tribunal Regional Eleitoral do Estado do Ceará.

## **4 RESULTADOS**

Os resultados e as análises da pesquisa estão expostos nesta seção. Primeiro avaliou-se a evolução da RCL e da DTP no intervalo de tempo estudado, em seguida foi feita a apuração da quantidade de municípios que cumpriu com o estabelecido na lei, da média dessas quantidades e da quantidade e identificação de municípios que tiveram sempre o mesmo desempenho em todos os anos. Logo após, analisou-se a média das porcentagens em cada ano, e finalmente, a influência dos fatores políticos nas porcentagens.

### **4.1 Evolução da Receita Corrente Líquida e da Despesa Total com Pessoal**

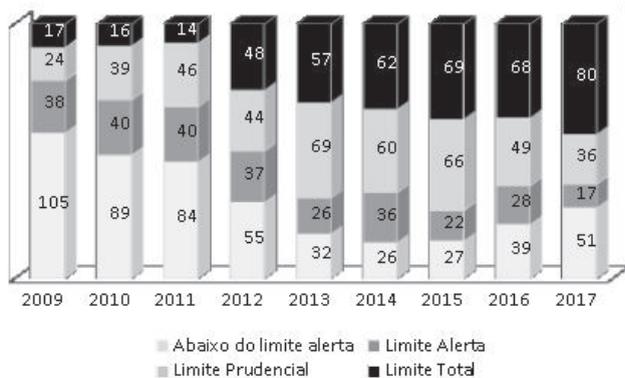
A RCL dos municípios do Ceará passou de R\$ 15.004.660.969,78 em 2009 para R\$ 21.603.562.362,87 em 2017. O crescimento médio, neste período foi de 4,75%. Em contrapartida, no ano de 2009, a soma das despesas com pessoal totalizou R\$ 6.576.662.971,21 e, em 2017, R\$ 10.575.016.958,67, atingindo um crescimento médio de 6,16%. Sendo assim, a despesa com pessoal aumentou mais do que a RCL, indicando que alguns municípios podem estar com a situação fiscal comprometida.

No tópico seguinte, observa-se exatamente quantos municípios desrespeitaram os limites estabelecidos na LRF com base na relação de DTP e RCL, contribuindo para o resultado exposto neste tópico.

## 4.2 Quantidades de municípios por níveis de limites

No Gráfico 1, há a representação da quantidade de municípios que em cada ano foram enquadrados, dentro dos níveis de limites alerta (entre 48,6% e 51,29% da RCL), prudencial (entre 51,3% e 53,99% da RCL), total (acima de 54% da RCL) e abaixo do limite alerta (abaixo de 48,6% da RCL).

Gráfico 1: Quantidade de municípios em cada nível de limites em 2009 a 2017



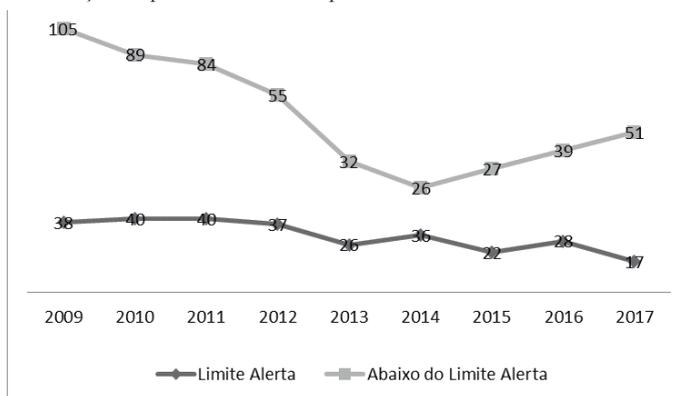
Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

No ano de 2009, 105 municípios mantiveram suas contas no nível abaixo do limite alerta. Em 2010 e 2011 as quantidades foram menores, com 89 municípios em 2010 e 84 municípios em 2011. Em 2012, 2013 e 2014, os números diminuíram consideravelmente, representando, respectivamente, 55, 32 e 26. A partir de 2015, os números de municípios enquadrados nesse nível aumentaram, porém ficaram bem abaixo da quantidade vista no ano de 2009, que foi a maior no horizonte-temporal estudado. Logo, nota-se uma diminuição considerável de municípios enquadrados no nível abaixo do limite de alerta, o número de municípios nesse nível em 2009 foi 105, já em 2017 foi 51, o que representou uma diminuição de 48,57%.

Em contrapartida, o número de municípios enquadrados no nível de limite total aumentou no horizonte-temporal estudado. Em 2009, 17 municípios se enquadraram nesse nível, e em 2017, 80, representando um aumento de 470,60%.

No Gráfico 2, observa-se as alterações das quantidades dentro dos níveis: abaixo do limite alerta e limite alerta. Observa-se que a quantidade de municípios dentro desses níveis diminuiu consideravelmente entre 2009 e 2017. A partir de 2011 essa variação ficou mais acentuada, passando de 124 municípios, considerando os dois grupos, para 92 em 2012.

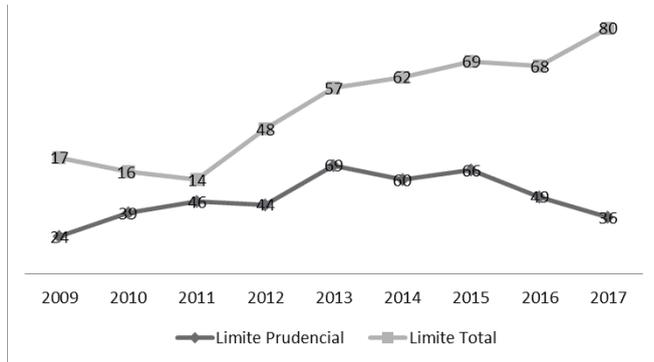
Gráfico 2: Evolução da quantidade de municípios nos limites de alerta e abaixo do limite alerta



Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Logo, observa-se que houve aumento da quantidade de municípios que se enquadraram dentro dos níveis prudencial e total. Em 2009, 24 municípios se enquadraram no nível de limite prudencial, e em 2017, 36. Em relação ao nível de limite total, no ano de 2009 17 se enquadraram, e em 2017 foram 80, representando, assim, em 2009, o percentual de 9,23% do total de municípios e em 2017 o percentual de 43,48%. No Gráfico 3, pode-se visualizar a evolução desse número dentro desses níveis de limites.

Gráfico 3: Evolução da quantidade de municípios enquadrados nos níveis de limites prudencial e total



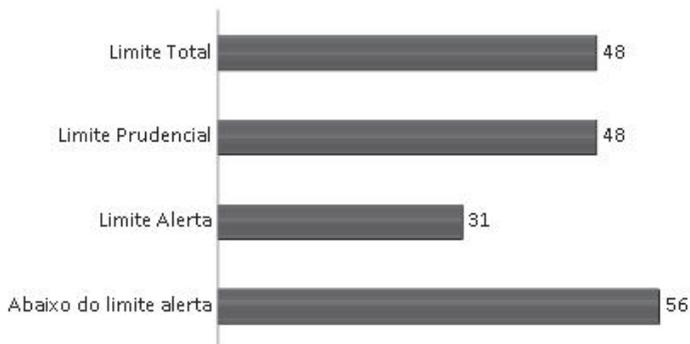
Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Já é possível observar que houve, a partir de 2012, um aumento da indisciplina com as regras fiscais quanto aos gastos com pessoal. Entre 2009 e 2011 houve mais municípios enquadrados nos níveis de limite alerta e abaixo. Entre os anos 2012 e 2017 o número de municípios enquadrados foi bem menor.

#### 4.3 Médias das quantidades de municípios em cada nível de limites

Continuando a análise da quantidade de municípios dentro de cada nível de limite, verifica-se no Gráfico 4, com o cálculo da média no horizonte temporal analisado da quantidade dos municípios dentro de cada grupo de limite atingido por eles, que houve quantidade maior de municípios que se enquadraram no nível abaixo do limite alerta. Esse resultado teve como considerável contribuição a maior disciplina nos anos de 2009, 2010 e 2011. Essa disciplina fiscal fez com que a média no horizonte-temporal fosse maior dentro do nível abaixo do limite alerta. Optou-se por utilizar a média aritmética, por ela ser um ponto em torno do qual se compensam as disparidades, além de ser a medida de tendência central de maior uso na estatística.

Gráfico 4: Média das quantidades de municípios em cada nível de limites – 2009 a 2017



Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

O limite de alerta é considerado aquele que representa a atenção dos gestores para possíveis incrementos nos gastos com pessoal, tendo em vista as penalidades legais caso atinjam/ultrapassem o limite prudencial. Não deixa de ser um limite “aceitável”, não há penalidades e proibições quando as contas permanecem nesse nível.

Considerando a média da soma da quantidade de municípios que apresentaram suas contas nos níveis abaixo do limite alerta e de limite de alerta no período em análise, observa-se que não atinge 50% da quantidade total dos municípios do Ceará.

Logo, pode-se observar que uma quantidade menor de municípios apresentou suas contas dentro de níveis “aceitáveis” pela Lei de Responsabilidade Fiscal, sem que ocorra nenhuma proibição e penalidade. Pela média, 53% dos municípios do Ceará atingiram níveis que geram, segundo a LRF, proibições e penalidades para o determinado ente federativo.

#### 4.4 Análise dos municípios de destaque

Foram observadas constâncias de alguns municípios com relação aos níveis de limites atingidos por eles. As prefeituras de Arneiroz, Bar-

balha, Cariús, Fortaleza, Parambu, Piquet Carneiro, Pires Ferreira e Sobral permaneceram durante todos os anos no nível abaixo do limite alerta, cumprindo o que é recomendado na LRF, demonstrando assim uma constância positiva no comportamento das contas públicas no período de nove anos. Estas oito cidades representam apenas 4,35% do total de municípios do estado do Ceará.

Por outro lado, Araripe e Madalena não cumpriram o estabelecido na lei quanto a gastos com pessoal, ultrapassando em todos os nove anos o limite total fixado na LRF. No artigo 23 da lei, é colocado que o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro. De acordo com o parágrafo primeiro do mesmo artigo, se não alcançada a redução no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá receber transferências voluntárias, obter garantia, direta ou indireta de outro ente, contratar operações de crédito. Se a lei foi seguida corretamente nesses períodos, os dois municípios foram obrigados a praticar essas medidas de eliminação do excedente e se caso a eliminação não ocorreu com êxito, sofreram as sanções mencionadas. Tais aspectos não foram contemplados neste estudo e podem ser objeto de análise em futuras pesquisas.

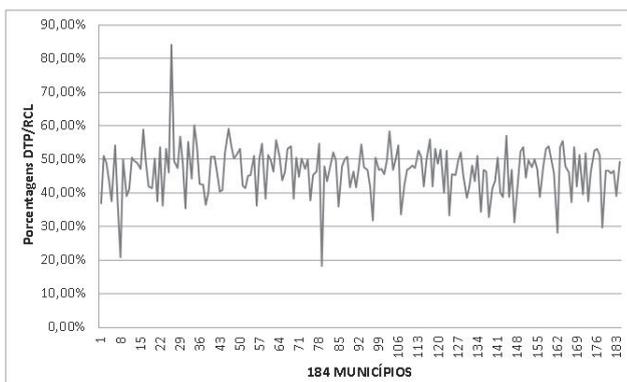
É possível concluir que pelo fato de poucos municípios se manterem constantes dentro do nível abaixo do limite alerta, as prefeituras não vêm demonstrando um comportamento disciplinado no tocante as despesas com pessoal. Somente as 8 prefeituras que se enquadraram em todos os anos no limite ideal foram exemplos de gestões no que se refere às regras fiscais relativas aos gastos com pessoal.

#### 4.5 Média das porcentagens em cada ano

Verifica-se por meio da média total das porcentagens de todos os municípios em cada ano, que houve aumentos dessa média no decorrer

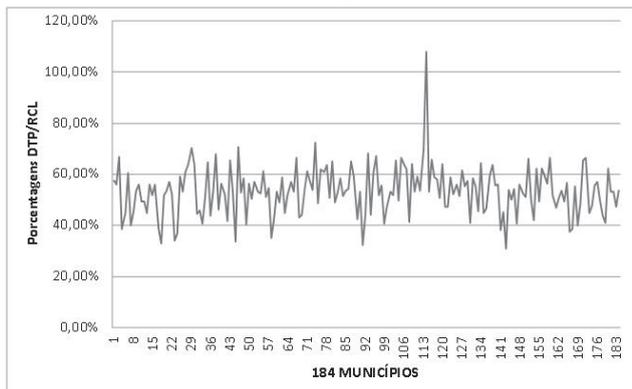
dos anos. Isso é demonstrado nos Gráficos 5 e 6 que contêm histogramas referentes às porcentagens nos anos de 2009 e 2017, respectivamente. Percebe-se que a maioria das porcentagens em 2009 ficou no patamar entre 50% e 60%, somente duas ultrapassam a linha de 60%; já em 2017, percebe-se que muitas ultrapassam a faixa de 60%, o que mostra que as porcentagens em 2017 foram mais altas do que em 2009.

Gráfico 5: Histograma 2009



Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

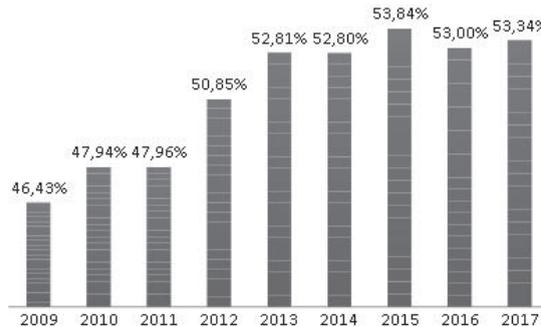
Gráfico 6: Histograma 2017



Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

A média em 2009 foi igual a 46,53%, bem abaixo das médias de 2016 e 2017 que foram respectivamente 53% e 53,34%. No Gráfico 7, as médias são demonstradas em todos os anos.

Gráfico 7: Evolução das médias das porcentagens DTP/RCL de 2009 a 2017



Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

A partir de 2012 houve aumento dos valores das porcentagens, indicando, assim, que a partir desse ano ocorreu um crescimento da DTP sem o devido acompanhamento da RCL.

#### 4.6 Fatores políticos determinantes para os resultados fiscais

Foi feita uma análise de estatística descritiva das variáveis LIMITES, REELEIÇÃO, ALIANÇA e RCL, como demonstrado na Tabela 1.

Tabela 1: Estatística descritiva dos dados

Variável	Máximo	Mínimo	Média	Desvio Padrão
LIMITES	1,077905	0,181536	0,509876	0,073092
REELEIÇÃO	1	0	0,307971	0,461794
ALIANÇA	1	0	0,384662	0,486662
RCL	6,61E+09	1,48E+07	99600011	4,17E+08

Nota: Total de observações para cada variável: 1656.

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Verificou-se que o valor máximo da porcentagem referente à variável LIMITES foi de 1,077905, ou seja, a DTP superou o total da RCL, o que demonstra uma grande indisciplina fiscal no município no determinado ano. O município que obteve esse resultado foi Missão Velha, no ano de 2017. Em contrapartida, o melhor resultado, ou seja, o mínimo da variável limites foi de 0,181536 no município de Iraporanga no ano de 2009, demonstrando que a despesa com pessoal naquele ano ficou muito abaixo do valor total da receita corrente líquida e do valor máximo estipulado na LRF, o que representou um ótimo quadro fiscal quanto aos gastos com a folha de pagamento.

Analisando a média da variável REELEIÇÃO, 0,307971, consegue-se concluir que não houve muitas reeleições no período, pois a média está mais próxima de zero, o que indica que a maioria das eleições não tiveram como resultado um prefeito reeleito. Em relação à média da variável ALIANÇA, 0,384662, o valor também se aproxima de zero, indicando que a maioria dos prefeitos eleitos não tiveram apoio político partidário do governador.

Já na análise regressiva dos dados com efeitos fixos, como consta na Tabela 2, foram verificados o nível de relevância e a forma de impacto dos condicionantes políticos em relação à variação das porcentagens originadas da razão DTP/RCL, são eles: reeleição e aliança político-partidária entre governador e prefeito.

Tabela 2: Análise regressiva em painel com efeitos fixos

Dependent Variable: LIMITES  
 Method: Panel Least Squares  
 Date: 10/18/18 Time: 12:43  
 Sample: 2009 2017  
 Periods included: 9  
 Cross-sections included: 184  
 Total panel (balanced) observations: 1656

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
REELEICAO	-0.020796	0.003656	-5.888628	0.0000
ALIANCA	-0.016032	0.003422	-4.684735	0.0000
RCL	-1.61E-11	3.96E-12	-4.075874	0.0000
C	0.524056	0.002372	220.9029	0.0000

Effects Specification

Period fixed (dummy variables)

R-squared	0.170474	Mean dependent var	0.509876
Adjusted R-squared	0.164924	S.D. dependent var	0.073092
S.E. of regression	0.066793	Akaike info criterion	-2.567219
Sum squared resid	7.334372	Schwarz criterion	-2.528000
Log likelihood	2137.657	Hannan-Quinn criter.	-2.552681
F-statistic	30.71416	Durbin-Watson stat	0.769412
Prob(F-statistic)	0.000000		

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Observa-se que o *p-value* do sistema é 0,0000, indicando que o modelo é significativo para explicar as variações ocorridas nos percentuais de despesa com pessoal estudado.

Em relação à variável reeleição, tem-se que o sinal negativo do coeficiente indica que durante o segundo mandato o prefeito tende a diminuir ou equilibrar a proporção dos dispêndios com pessoal. Em resumo, o resultado sinaliza que a reeleição pode influenciar na redução do percentual da razão DTP/RCL.

Esse resultado se coaduna com o apontado nos estudos de Sakurai (2009), Barreto e Mendonça (2010), Kutianski e Scarpin (2014) e de Oliveira *et al.* (2017), que apontam atitudes oportunistas dos políticos com o objetivo de promover a reeleição. Tal resultado, portanto, reforça a teoria dos ciclos políticos proposta por Nordhaus (1975).

No que diz respeito à variável política aliança, o coeficiente apre-

senda significância estatística com sinal negativo, indicando que o alinhamento político-partidário pode influenciar na redução do percentual da razão DTP/RCL.

Esse resultado é coerente com a análise de Barreto e Mendonça (2010) e reforça a suposição de que a aliança político-partidária entre prefeitura e estado influencia positivamente na disciplina fiscal, pois afeta na disponibilidade de recursos e no comportamento das despesas dos municípios.

Importante frisar que a variável de controle RCL, como esperado, impacta negativamente no limite de despesa com pessoal, ou seja, quando a economia se retrai e a arrecadação de receita diminui, mais difícil é cumprir a exigência da legislação fiscal. Por outro lado, tal situação é uma oportunidade para os gestores públicos se mostrarem competentes na administração dos recursos escassos.

## **5 CONCLUSÃO**

Foi possível perceber, de acordo com o estudo das contas públicas das prefeituras do estado do Ceará, que mesmo diante das possíveis restrições impostas pela LRF, muitas prefeituras se mostraram ineficientes nesse quesito. Foi observado que em 2017 uma grande quantidade de municípios ultrapassou o limite fixado na LRF, sendo oitenta municípios dentro do nível de limite total, dos 184 do estado, chegando quase a 50% do total; o que não foi observado no ano de 2009, que teve somente dezessete municípios enquadrados nesse nível, o que representou somente 9,24% do total. Percebe-se, então, que houve um aumento considerável de municípios que extrapolaram o limite imposto pela lei.

Esse aumento deu-se mais a partir do ano de 2012, com aumento da média das porcentagens dos limites em cada ano de forma mais acentuada. Observou-se que no ano de 2009 a média foi de 46,53% e em 2017, de 53,34%.

Apesar disso, houve municípios que tiveram um desempenho fiscal correto e constante durante todos os anos. Os municípios Arneiroz, Barbalha, Cariús, Fortaleza, Parambu, Piquet Carneiro, Pires Ferreira e Sobral se enquadraram no nível abaixo do limite alerta entre 2009 e 2017. Eles mantiveram o desempenho fiscal em todo o horizonte de tempo estudado. Já os municípios Araripe e Madalena apresentaram mau desempenho durante todos os anos, ultrapassando sempre, de 2009 a 2017, o limite legal.

No tocante aos fatores políticos condicionantes da variável dependente LIMITES, verificou-se que reeleição e aliança político-partidária entre governador e prefeito influenciam negativamente nos percentuais originados da razão DTP/RCL. Isso indica que a reeleição tende a ampliar o peso do gasto com pessoal no primeiro ano de mandato, pressionando para que não ocorra um equilíbrio. Além disso, indica que quando há aliança político-partidária entre governador e prefeito há maior probabilidade de disciplina fiscal por parte do prefeito no mandato.

Percebeu-se neste estudo que a taxa de aumento da RCL diminuiu ao longo dos anos, e isso pode ser devido, em grande parte, à crise econômica que se instaurou no país no decorrer do período analisado. Sabe-se que em momentos de crises os prefeitos têm a oportunidade de evidenciar sua capacidade de gestão, organizando as finanças públicas para não descumprir limites impostos em lei; nisso podem se destacar as 8 prefeituras que se enquadraram sempre abaixo do limite alerta.

Os resultados do trabalho estão limitados aos municípios cearenses estudados, não podendo, portanto, ser extrapolados para todos os outros. Além disso, demais elementos institucionais que influenciam as despesas com pessoal podem ser aprofundados em futuras pesquisas, como a aplicação de medidas restritivas pelos órgãos de controle, entre outros aspectos econômicos e sociais.

Recomenda-se como estudos futuros pesquisas que identifiquem outros fatores que podem resultar em gastos excessivos com pagamento

de pessoal nesses municípios. Recomenda-se também uma pesquisa nos oito municípios apresentados neste trabalho que tiveram o comportamento sempre dentro do nível abaixo do limite alerta.

Finalmente, esta pesquisa buscou oferecer uma contribuição para que a sociedade tenha mais acesso às informações relevantes, o que possibilita avaliar de forma mais crítica os gestores da coisa pública, a fim de garantir que os recursos oriundos da própria sociedade sejam aplicados de forma consciente, sem comprometer os gastos relacionados a investimentos para a população. Além disso, esta pesquisa reforçou que a teoria dos ciclos políticos aponta aspectos capazes de explicar as variações de despesas com pessoal.

## REFERÊNCIAS

ALVES, J. A.; FREITAS, M. R. O.; OLIVEIRA, L. G. L. A análise do controle das despesas com pessoal no Poder Judiciário: um estudo aplicado aos Tribunais de Justiça de médio porte. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 13, n. 2, p. 32-58, 2015.

ÁVILA, T. C. X.; FIGUEIREDO, F. N. A. O comprometimento da receita corrente líquida com as despesas com pessoal evidenciado no Relatório de Gestão Fiscal dos anos de 2010 a 2012: um estudo aplicado ao município de Maranguape. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 11, n. 1, p. 299-323, 2013.

BARRETO, F. A. F. D.; MENDONÇA, H. H. M. Uma investigação sobre os determinantes dos gastos com pessoal e Lei de Responsabilidade Fiscal nos municípios nordestinos. **Caderno de Finanças Públicas**, Brasília, DF, n. 10, p. 175-191, 2010.

BRASIL. Casa Civil. Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

Estabelece normas de finanças públicas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 maio 2000.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado, 1998.

BRESSAN, V. G. F.; BRAGA, M. J.; BRESSAN, A. A. Análise do risco de insolvência pelo modelo de cox: uma aplicação prática. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 44, p. 83-96, 2004.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GONÇALVES, L. G.; FUNCHAL, B.; BEZERRA FILHO, J. E. A influência dos ciclos políticos nos investimentos públicos em infraestrutura: um estudo nos estados brasileiros no período de 2003 a 2014. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 2, n. 1, p. 462-481, 2017.

KUTIANSKI, S.; SCARPIN, J. E. Influência dos ciclos eleitorais na política fiscal dos municípios da região Sul do Brasil: uma análise para o período de 2003-2012 via dados em painel. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 38., Rio de Janeiro. **Anais** [...]. Rio de Janeiro: Anpad, 2014. p. 1-14.

NORDHAUS, W. The political business cycle. **Review of Economic Studies**, London, n. 42, p. 169-190, 1975.

OLIVEIRA, K. F. et al. O processo eleitoral municipal interfere no gasto com pessoal? In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO, 20., 2017. São Paulo. **Anais** [...]. São Paulo: Semead, 2017. p. 1-15. Disponível em: <https://bit.ly/2Uha8Gd>. Acesso em: 29 ago. 2019.

SANTOLIN, R.; JAYME JÚNIOR, F. G.; REIS, J. C. Lei de Responsabilidade Fiscal e implicações na despesa de pessoal e de investimentos nos municípios mineiros: um estudo com dados em painel dinâmico. **Estudos Econômicos**, São Paulo, v. 39, n. 4, p. 895-923, 2009.

SAKURAI, S. N. Ciclos políticos nas funções orçamentárias dos municípios brasileiros: uma análise para o período 1990-2005 via dados em painel. **Estudos Econômicos**, São Paulo, v. 39, n. 1, p. 39-58, 2009.

SCARPIN, J. E.; SLOMSKI, V. Estudo dos fatores condicionantes do índice de desenvolvimento humano nos municípios do estado do Paraná: instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão governamental. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 41, n. 5, p. 909-933, 2007.

SOUZA, P.; PLATT NETO, O. A. A composição e a evolução das despesas com pessoal no estado de Santa Catarina de 2000 a 2011. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 11, n. 33, p.66-81, 2012.

## **A lei nº 13.655/2018 e seus efeitos para o controle da Administração Pública**

Law 13.655/2018 and its effects for control of Public Administration

**Morgana Bellazzi de Oliveira Carvalho<sup>1</sup>**

### **RESUMO**

Este artigo trata das alterações da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Lindb), decorrentes da lei nº 13.655/2018. Para tanto, o trabalho analisa inicialmente o conteúdo e a função da Lindb; a opção político-legislativa de inserir diretrizes sobre a criação e a aplicação das normas de direito público; o cenário que norteou as alterações; os artigos inseridos na Lindb e seus efeitos na melhoria da qualidade do controle público, especialmente quanto à racionalidade e previsibilidade. Como resultado, este trabalho defende a necessidade de adaptação das decisões da Administração Pública às novas disposições sobre segurança jurídica e eficiência incluídas na Lindb.

**Palavras-Chave:** Lindb. Administração Pública. Segurança Jurídica. Eficiência. Controle.

### **ABSTRACT**

This paper deals with the changes to the Law of Introduction to the Brazilian Law Norms (Lindb), deriving from law 13.655/2018, and the necessity to adapt the decisions of the public administration to the new provisions on legal certainty and efficiency. To do so, the paper initially analyzes the

---

<sup>1</sup> Doutoranda em Direito Público pela Universidade de Coimbra. Mestre em Direito pela Universidade Federal da Bahia. Auditora de Contas Públicas do TCE/BA. Professora de Direito Administrativo. E-mail: morgana@tce.ba.gov.br

content and function of Lindb; the legislative political option of inserting guidelines on the creation and application of public law norms; the scenario that guided the changes; and the articles inserted in Lindb and its effects on improving the quality of public control, especially regarding rationality and predictability.

**Keywords:** Lindb. Public Administration. Legal Certainty. Efficiency. Control.

Recebido: 13-04-2019

Aprovado: 14-08-2019

## 1 INTRODUÇÃO

O objeto deste artigo é o estudo das alterações procedidas na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Lindb), por meio da lei nº 13.655/2018 (BRASIL, 2018b), que incluiu disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público.

O problema que se busca resposta é saber como o controle da Administração Pública em todas as esferas deve atender aos novos princípios hermenêuticos contidos na Lindb. Justifica-se a pesquisa em razão da importância do tema e dos efeitos jurídicos que as novas diretrizes legislativas operarão no Brasil, especialmente nas decisões administrativas.

O trabalho desenvolve-se a partir do seguinte roteiro: primeiro traça-se uma breve retrospectiva da edição da lei nº 13.655/2018 (BRASIL, 2018b); depois analisa-se seu conteúdo e a opção político-legislativa de alteração da Lindb; num terceiro momento apresenta-se o cenário que contextualizou as alterações legislativas introduzidas; na sequência tece-se comentários sobre algumas críticas à nova lei, seguidos da análise dos artigos inseridos, verificando-se os reflexos para o controle da Administração Pública.

Esta pesquisa, que pode ser classificada, também, como pesquisa aplicada, tem como objetivo defender, por meio da apresentação dos novos critérios jurídicos de criação e aplicação de normas de direito público inseridos na Lindb, mudanças e adaptações na forma de atuação do controle da Administração Pública, a fim de aperfeiçoar a qualidade das decisões tanto quanto ao quesito segurança jurídica quanto ao quesito eficiência, fortalecendo a confiança no ambiente institucional brasileiro.

O método utilizado para desenvolvimento do artigo é dedutivo, definido por Karl Popper (1934) a partir das críticas ao método indutivo. A pesquisa é qualitativa, objetiva explicar e compreender determinado fenômeno, preocupando-se com a realidade e não com aspectos quantitativos. Quanto à natureza, não pode ser classificada como básica, pois não gera conhecimentos novos, mas, sim, como aplicada, pois visa gerar conhecimentos para aplicação prática, dirigidos à solução de um problema específico, qual seja, a necessidade de adaptação das decisões da Administração Pública às novas disposições sobre segurança jurídica e eficiência introduzidas pela Lindb. Em relação aos objetivos, é possível classificar esta pesquisa como exploratória, pois pretende explicitar o problema e construir hipóteses. Por fim, em relação aos procedimentos, pode-se dizer que se trata de uma pesquisa bibliográfica, feita por meio do levantamento de referências bibliográficas de material já elaborado cientificamente.

A abordagem é ancorada na doutrina e foram visitadas como referencial teórico obras de autores nacionais e estrangeiros a exemplo de: Bernard Appy, Carlos Ari Sundfeld, Celso Antônio Bandeira de Mello, Fernando Vernalha, Fernando Scaff, Flávio Jardim, Floriano de Azevedo Marques Neto, Fredie Didier Jr., Gustavo Justino de Oliveira, José Vicente Santos de Mendonça, Léon Duguit, Lourival Vilanova, Marco Antônio Moraes Alberto, Marcos Augusto Perez, Maria Helena Diniz, Martin Loughlin, Paula Bonacorsi de Palma, Paulo Modesto, Rafael Vêras de Freitas, Sérgio Ferraz, Weber Luiz de Oliveira, Wilson Campos Batalha, dentre outros.

## **2 BREVE RETROSPECTIVA DA EDIÇÃO DA LEI Nº 13.655/2018**

O texto do Projeto de Lei (PL) nº 349/2015 (BRASIL, 2015b) foi elaborado pelos juristas Carlos Ari Sunfeld, professor e um dos fundadores da Fundação Getúlio Vargas (FGV) e Floriano Azevedo Marques Neto, professor titular da Universidade de São Paulo (USP), e foi apresentado pelo senador Antonio Anastasia (PSDB-MG). O Projeto visava a inclusão na Lindb de disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação de normas de direito público. Entre 2015 e 2017 o PL nº 349/2015 tramitou e foi aprovado no Senado Federal. Posteriormente, em 19 de abril de 2017, foi remetido pelo Senado à Câmara dos Deputados, por meio do Ofício nº 304/16, e renumerado para PL nº 7448/2017 (BRASIL, 2017).

Em 5 de abril de 2018, o PL nº 7448/2017 (BRASIL, 2017) foi encaminhado à sanção presidencial após a análise favorável da Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados. Cinco dias depois (10 de abril de 2018), um conjunto de associações nacionais protocolou Ofício nº 219/2018 (BRASIL, 2018e), endereçado ao Presidente da República, sugerindo o veto integral do PL. O citado Ofício foi elaborado pela Associação Nacional dos Magistrados da Justiça do Trabalho (Anamatra), e subscrito, também, pela Associação dos Juízes Federais do Brasil (Ajufe), Associação Nacional dos Procuradores do Trabalho (ANPT), Associação Nacional dos Procuradores da República (ANPR), Associação Nacional dos Membros do Ministério Público (Conamp) e pelo Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais do Trabalho (Sinait).

Na redação do Ofício nº 219/2018 (BRASIL, 2018e) foi sustentado que, embora a intenção fosse vedar que decisões administrativas fossem adotadas com base em valores jurídicos abstratos, o PL nº 7448/2017 (BRASIL, 2017) conteria um conjunto de expressões abstratas como “segurança jurídica de interesse geral” e “interesses gerais da época”, contra-

dizendo-se em seus próprios termos. Outra crítica feita pelas associações, no texto do Ofício nº 219/2018, foi que ao defender que a interpretação das leis devesse considerar “os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo”, poderia ser criada “uma interpretação casuística e arbitrária, justificando que os fins justificam os meios, perspectiva que é incompatível com a Administração Pública” (BRASIL, 2018e).

A Procuradora-Geral da República, Raquel Dodge, enviou também ao Presidente da República outro Ofício, encaminhando Nota Técnica Conjunta nº 01/2018 (BRASIL, 2018d), elaborada pelas Câmaras de Coordenação e Revisão da Procuradoria-Geral da República (PGR). Neste Ofício, Raquel Doge frisou que “a sanção ao PL traria prejuízos ao sistema de controle da Administração Pública, quanto à responsabilização e ressarcimento aos atos lesivos ao erário e ao interesse público”. Ela também salientou que os novos dispositivos poderiam afetar a adequada aplicação da Lei de Improbidade Administrativa (lei nº 8.429/92), “constituindo um indesejado fator de insegurança jurídica, afetando a já consolidada jurisprudência nos Tribunais Superiores a respeito da improbidade”.

O Tribunal de Contas da União (TCU) juntou-se àqueles que pediram o veto integral ao PL nº 7448/2017, por meio de Análise Preliminar e Parecer (BRASIL, 2018a) de cada um dos dispositivos. O TCU tem especial preocupação com o artigo 25 a ser acrescido à Lindb, por permitir que “por razões de segurança jurídica de interesse geral, o ente poderá propor ação declaratória de validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, cuja sentença fará coisa julgada com eficácia *erga omnes*”.

O comentário posto pelo TCU na Análise Preliminar foi o seguinte:

Todo esse artigo 25 é inconstitucional, por ofensa aos arts. 70 e 71 da Constituição Federal, pois busca, pela via infraconstitucional, subtrair da apreciação do Poder Legislativo e dos Tribunais de Contas o exercício de suas competências relativas à verificação da regularidade dos atos, contratos, ajustes, processos

e normas da Administração Pública, ao prever a submissão de sua análise ao Poder Judiciário, sem que se aponte qualquer lesão ou ameaça a direito, mas, ao contrário, apenas com a finalidade de se obter sentença declaratória de validade, o que, por via transversa, transforma o Judiciário em órgão de chancela das ações administrativas, inclusive quanto à sua adequação e economicidade dos preços e valores. Na prática, esse artigo permitiria submeter ao Judiciário um edital de licitação ou um contrato de concessão de uma rodovia, por exemplo, a fim de que o Juiz o declare válido, sobre os seus múltiplos aspectos, e ainda declare a sua adequação e a economicidade de seus preços (BRASIL, 2018a).

Apesar da oposição, após análise pela Presidência da República, o PL nº 7.448/2018 foi sancionado com pontuais e relevantes vetos, que, segundo a Mensagem de Veto nº 212/2018 (BRASIL, 2018c) endereçada ao Senhor Presidente do Senado, se deram, após a ouvida dos Ministérios do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, da Fazenda, da Transparência e Controladoria-Geral da União e a Advocacia-Geral da União, por haver “contrariedade ao interesse público e inconstitucionalidade” de certos dispositivos. Assim, em 25 de abril de 2018, foi publicada a lei nº 13.655/2018 (BRASIL, 2018b), sendo vetados o parágrafo único do art. 23, o art. 25, o inciso II e o §2º do art. 26, os §§1º, 2º e 3º do art. 28 e o §2º do art. 29, todos dispositivos que seriam acrescentados à Lindb. Quanto à vigência, a lei entrou em vigor na data de sua publicação, a exceção do art. 29, que teve *vacatio* de 180 dias.

## 2.1 Conteúdo, função e alteração da Lindb

O Decreto-Lei nº 4.657/1942 (BRASIL, 1942) surgiu sob a égide da Constituição de 1937 e dentro do ambiente jurídico de prevalência do direito civil. Este Decreto revogou a antiga Lei de Introdução ao Código Civil (lei nº 3.071/1916) (BRASIL, 1916), atualizando vários princípios que haviam inspirado o legislador de 1916. Ainda vigente, o Decreto já

sofreu diversas alterações desde a sua edição, sendo a última alteração decorrente da lei nº 13.655/2018, objeto de análise neste artigo.

Porém, é oportuno lembrar de uma alteração anterior, ocorrida em 30 de dezembro de 2010, quando a lei nº 12.376/2010 (BRASIL, 2010) ampliou o campo de aplicação do referido Decreto, passando sua ementa a vigorar como Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (Lindb) e não mais como Lei de Introdução ao Código Civil (LICC), o que foi positivo. Afinal, a denominação anterior demonstrava a pequena importância do direito público e a grande centralidade do direito privado, situação que, embora presente na primeira metade do Século XX, não mais persiste no Século XXI<sup>2</sup>.

Como defende Jacques Chevallier (2009), a racionalidade típica do positivismo que fixava a lei como única fonte normativa e que, portanto, defendia que sem leis, códigos, consolidações ou compilações o direito não existiria, foi superada desde a Segunda Guerra Mundial, e o sistema monolítico, retrospectivo e supostamente estável também não subsiste mais. Algum serviço prestou à construção do pensamento jurídico nos séculos passados, mas não consegue atender às necessidades do mundo pós-moderno. O Estado cedeu protagonismo no cenário da edição de normas jurídicas, pois “não aparece mais como a única fonte de direito, a única instância da regulação jurídica”, uma vez que essa “concepção monista está ultrapassada, a regulação jurídica passa, nas sociedades contemporâneas, pela intervenção de múltiplos atores, situados em espaços jurídicos diversos” (CHEVALLIER, 2009, p. 144)

Aliás, desde os estudos de Léon Duguit (1859-1928), extraordinariamente atuais e a frente de seu tempo, sobre os fundamentos do direito e da solidariedade social, admitia-se a pluralidade das fontes do direito.

Atualmente, sabe-se que o direito não nasce dos códigos, mas, sim,

2 Os desafios que o direito público vem enfrentando no século XXI ensejam profunda investigação sobre suas raízes e fundamentos para se entender suas tendências evolutivas. A obra de Martin Loughlin (2010), *Foundations of public law*, representa justamente uma tradução desta ideia e da busca da arquitetura e identidade do direito público.

das relações intersubjetivas desenvolvidas e nelas se desdobram. O direito é uma criação social, não estatal. Ele forma-se e desenvolve-se num meio social, regulando as relações dos indivíduos que vivem em sociedade, como defende Duguit (2005, p. 8): “O Estado, obrigado pelo Direito, conserva o papel de positivizar, ou seja, de traduzir em normas escritas os princípios que se firmam na consciência social”.

Portanto, se o Estado brasileiro positiva uma lei que tem como objetivo introduzir outras normas no sistema jurídico, é preciso que esta norma contenha critérios atinentes não só ao direito privado, mas, também, ao direito público, pois esses dois universos do direito, na atualidade, possuem igual importância e expressão.

Uma Lei de Introdução é uma *lex legum*, ou seja, um conjunto de normas sobre normas<sup>3</sup>, isto porque disciplina as próprias normas jurídicas, indicando-lhes a maneira de interpretação e aplicação, predeterminando as fontes de direito e estabelecendo regras de vigência e de solução de conflitos de normas no espaço e no tempo. Além disso, fornece critérios de hermenêutica, estabelecendo mecanismos de integração quando há lacunas e omissões, e visa dar certeza, segurança e estabilidade ao ordenamento. Significa dizer que a lei de introdução contém normas de sobredireito<sup>4</sup> que dão apoio à atuação da ordem jurídica.

A Lindb é a antecâmara, saleta anterior, ou vestíbulo da sala principal de todo o direito e não apenas do direito privado. É ela que confere a identificação das normas e regula de que forma elas entram no sistema normativo. Dessa forma, ela é uma das leis mais importantes de todo o sistema normativo, entendendo sistema normativo conforme lição de Vilanova (2005, p. 182): “como um sistema de linguagem, com conotação normativa, referente, denotativamente, a um segmento do mundo-de-fatos”.

Ora, se o sistema normativo se refere ao mundo dos fatos, e este, ao

3 No que concordam, dentre outros, Batalha (1959) e Diniz (2001).

4 Norma de sobredireito é a norma que disciplina a emissão e aplicação de outras normas jurídicas. Exemplo de uso desta expressão é em relação à Lindb.

invés de separar, faz convergir as normas de direito público e de direito privado, a Lindb dirige-se, sem dúvida, a ambos os ramos do direito e deve conter princípios hermenêuticos aplicáveis a todas as normas. Logo, a Lei de Introdução é “aplicável a toda ordenação jurídica”, como afirma Gonçalves (2010, p. 49). Afinal, novamente utilizando a lição de Duguit (2005, p. 70-71) “o direito público e o direito privado devem ser estudados com o mesmo espírito e o mesmo método. As leis de direito público e as leis de direito privado têm o mesmo fundamento: a solidariedade social”.

Portanto, nada mais apropriado do que reunir na Lindb diretrizes hermenêuticas de criação e aplicação do direito público e do direito privado, o que justifica a opção político-legislativa de alterar a Lindb por meio da lei nº 13.655/2018 e não editar uma norma autônoma.

A preocupação da lei é com a melhoria da qualidade das decisões públicas no Brasil, segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público, como consta, inclusive, em sua ementa. Dessa forma, seus artigos devem ser recebidos como normas gerais que nortearão outras normas e as decisões nas esferas administrativa, controladora e judicial<sup>5</sup>. Logo, o conteúdo da lei nº 13.655/2018 está alinhado com a função da Lindb, contemplando disposições que devem ser recebidas como diretrizes hermenêuticas para outras normas e decisões.

Acertada, pois, como se crê neste estudo, a opção político-legislativa de se inserir dispositivos inexistentes na Lindb, traçando linhas principiológicas para orientar a criação e a interpretação das normas de direito público, em vez de se editar uma norma autônoma.

## 2.2 Cenário de queixas, descrença e insegurança na Administração Pública

O cenário anterior à edição da lei nº 13.655/2018 (e que ainda perdura) é de pessimismo em relação ao futuro do direito administrativo bra-

<sup>5</sup> Interessante destacar que esta lei foi a primeira norma a diferenciar as decisões dos órgãos de controle em uma esfera distinta da administrativa, isto é, a esfera autônoma denominada de “controladora”, pois anteriormente, sempre ao se citar as decisões dos Tribunais de Contas, citavam-nas como se fossem decisões administrativas.

sileiro. Neste sentido, Marcos Augusto Perez (2018) afirmou que: “seria ótimo dizer ao final de 2017 que o Direito Administrativo brasileiro passa muito bem, obrigado, mas, infelizmente, não é isso o que pode ser dito”.

Há queixas em relação à Administração Pública de diversas naturezas: a) contaminação de decisões, inclusive do Supremo Tribunal Federal (STF), por concepções políticas e opiniões pessoais; b) abuso dos limites da competência pelos órgãos de controle; c) apego ao aspecto punitivo e justiciero, fenômeno que Fernando Vernalha (2016) chamou de “Direito Administrativo do medo”, em razão de o administrador público estar desistindo de decidir por temer o controle rígido, ortodoxo, excessivo, acrítico:

Desde a edição da Constituição de 1988, que inspirou um modelo de controle fortemente inibidor da liberdade e da autonomia do gestor público, assistimos a uma crescente ampliação e sofisticação do controle sobre as suas ações. **Decidir sobre o dia a dia da Administração passou a atrair riscos jurídicos de toda a ordem**, que podem chegar ao ponto da criminalização da conduta. Sob as garras de todo esse controle, o administrador desistiu de decidir. Viu seus riscos ampliados e, por um instinto de autoproteção, demarcou suas ações à sua “zona de conforto”. Com isso, instalou-se o que se poderia denominar de *crise da ineficiência pelo controle* (VERNALHA, 2016, grifos nossos).

Com efeito, muitos agentes públicos, mesmo quando adotam decisões fundamentadas e de boa-fé, são processados pessoalmente, porque o órgão controlador tem opiniões diferentes ou porque se tem a visão, equivocada e generalista, de que todos são desonestos. Isso torna a vida do administrador público um verdadeiro tormento:

A falta de uma definição mais clara do papel institucional dos órgãos independentes de controle (tais como os Tribunais de Contas e o Ministério Público); a excessiva fixação de sanções discricionárias contra as autoridades administrativas e contra particulares que mantenham negócios jurídicos com a Administração (sanções que muitas vezes são fixadas de maneira

desproporcional e cumulativa, como ocorrem nos casos de aplicação simultânea da lei de improbidade, da lei de crimes de responsabilidade e da lei anticorrupção); aliadas a uma falta ainda maior de precisão normativa na regulação do processo administrativo decisório, **torna a vida do administrador público uma verdadeira “montanha russa”, para não dizer uma “roleta russa”, pois não há como prever, com segurança jurídica mínima, as consequências da tomada de decisões administrativas simples ou complexas** (PEREZ, 2018. grifos nossos).

Outras queixas vêm dos contribuintes, muitas vezes surpreendidos com novos regulamentos do Fisco compostos de exigências tributárias sem ter havido discussão ou previsão de um regime de transição, afastando o direito do bom e do justo<sup>6</sup>.

Há, ainda, a insegurança dos empresários que contratam com a Administração Pública e que muitas vezes veem seus direitos aviltados pelas prerrogativas de Poder Público, traduzidas na concretização de cláusulas exorbitantes; e das entidades do terceiro setor que, malgrado colaborem com a implementação de políticas públicas estatais, muitas vezes são punidos por aspectos formais de prestação de contas, ao arrepio da lei nº 13.019/2014 (BRASIL, 2014) (Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil), que foca o controle no resultado da parceria.

A reunião dessas e de outras circunstâncias demonstra a necessidade de diminuir a defasagem existente entre a legislação brasileira e a arquitetura de direito público contemporâneo, o que, segundo Alberto e Mendes (2018), “tem causado arbítrio, instabilidade jurídica, descontrole de critérios e cacofonia entre instâncias administrativas, judiciárias e de controle”. Como forma de mudar esse cenário de descrença, é importante melhorar a qualidade da atividade decisória pública, exercida nos vários níveis da Federação (federal, estadual, distrital e municipal) e pelos diferentes Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e órgãos autôno-

<sup>6</sup> Consta do Digesto ou Pandectas do Imperador Justiniano, no Livro 1, Título Primeiro – “Da justiça e do direito”, a crença de que “o direito é a arte do bom e do justo” (VASCONCELOS et al., 2017, p. 62-64).

mos de controle (Tribunais de Contas e Ministérios Públicos). A lei nº 13.655/2018 sinaliza para isso.

### 2.3 Críticas à lei nº 13.655/2018

Surpreendentemente, apesar de visar fortalecer o controle público, aumentando a segurança jurídica e a eficiência na criação e aplicação do direito público, a lei nº 13.655/2018 (BRASIL, 2018b) é alvo de muitas críticas difamatórias. Algumas delas serão comentadas a seguir.

A primeira crítica lançada é que ela trata de várias obviedades. Isso não deixa de ser uma verdade, mas o fato não a torna desnecessária ou irrelevante. Afinal, quando o Estado é obrigado a legislar expressamente sobre determinado assunto aparentemente óbvio, a exemplo do Estatuto da Criança e do Adolescente, do Estatuto do Idoso, ou da Lei Maria da Penha, a conclusão que se chega não é de que a norma seja inútil, mas que, de fato, algo não anda bem na sociedade.

Muitas vezes é preciso reforçar-se obviedades para que elas se tornem mais facilmente exigíveis, como aconteceu com alguns dispositivos do Novo Código de Processo Civil, arts. 1º, 8º e 489, senão vejamos:

**Art. 1º.** O processo civil será ordenado, disciplinado e interpretado conforme os valores e as normas fundamentais estabelecidos na Constituição da República Federativa do Brasil, observando-se as disposições deste Código.

**Art. 8º.** Ao aplicar o ordenamento jurídico, o juiz atenderá aos fins sociais e às exigências do bem comum, resguardando e promovendo a dignidade da pessoa humana e observando a proporcionalidade, a razoabilidade, a legalidade, a publicidade e a eficiência.

**Art. 489.** São elementos essenciais da sentença:

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

I – se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão

decidida;

II – empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;

III – invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão;

IV – não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

V – se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI – deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

§ 2º No caso de colisão entre normas, o juiz deve justificar o objeto e os critérios gerais da ponderação efetuada, enunciando as razões que autorizam a interferência na norma afastada e as premissas fáticas que fundamentam a conclusão.

§ 3º A decisão judicial deve ser interpretada a partir da conjugação de todos os seus elementos e em conformidade com o princípio da boa-fé (BRASIL, 2015a).

Esses dispositivos da norma processual também sofreram crítica semelhante a esta, mas nem por isso deixaram de ser úteis ao sistema normativo. Pelo contrário, estão sendo muito festejados como normas fundamentais de processo<sup>7</sup>, pela função que exercem de orientar a ordenação, a disciplina, a interpretação e a aplicação do processo civil. Assim, afasta-se a crítica acerca da obviedade dos novos dispositivos inseridos na Lindb.

Uma segunda crítica diz respeito à baixa densidade normativa e alta densidade axiológica da lei nº 13.655/2018, o que resultaria numa insuficiente força cogente, tornando-a um adereço e não um componente essencial. Essa crítica se justifica, porque a mencionada lei possui, de fato,

<sup>7</sup> Fredie Didier Júnior (2015, p. 61-62) explica: “A norma é fundamental, porque estrutura o modelo do processo civil brasileiro e serve de norte para a compreensão de todas as demais normas jurídicas processuais civis”. E mais adiante complementa afirmando que um parte das normas fundamentais de processo decorre diretamente da Constituição Federal, e outra parte decorre da legislação infraconstitucional, mais especificamente do Código de Processo Civil, que dedica capítulo inteiro a essas normas (art. 1º ao 12). Porém, o rol não é exaustivo. “Há outras normas fundamentais do processo civil brasileiro que não estão consagradas expressamente nos doze primeiros artigos do CPC” (p. 62). Exemplo disso é o art. 489 do CPC.

muitos termos de conteúdo semântico aberto e expressões abstratas, o que é natural em uma norma principiológica. Daí aumenta a importância e responsabilidade do intérprete da norma, que pode maximizar ou esvaziar o sentido da norma ao aplicá-la.

Para superar essa crítica, é preciso entender o direito como elemento estruturante da sociedade e enxergar as leis como ferramentas para se alcançar determinado objetivo. Ora, desde a pré-história as ferramentas servem para ampliar os efeitos da ação humana (positiva ou negativamente). Essa é a sua finalidade. O martelo não constrói a casa nem mata uma pessoa, mas potencializa a força do homem ou da mulher em ambos os casos.

Utilizando esse raciocínio, conclui-se que a aplicação da lei nº 13.655/2018 tanto pode restringir o controle da Administração Pública quanto pode amadurecê-lo, na medida que passa a exigir decisões aderidas à realidade, que prevejam as consequências práticas. Tudo vai depender da forma em que for empregada pela sociedade.

Uma terceira crítica é manifestada por aqueles que entendem que a exigência de que as decisões dos órgãos de controle sejam adequadamente embasadas e justificadas restringirá a atuação desses órgãos.

Implícita na crítica está a ideia de que, ao exigir das autoridades públicas a motivação de suas decisões, a lei retiraria poder dessas autoridades e abriria margem à corrupção. Significaria dizer: ao exigir razões do Estado, a lei suprimiria poder do Estado para controlar seus próprios atos. Essa suposta “perda de poder” é então ligada, de modo malicioso pela crítica, à atual crise das instituições políticas brasileiras, **como se a lei tivesse algum propósito maquiavélico de contribuir com interesses escusos da classe política e do empresariado nacional** (ALBERTO, 2018, grifos nossos).

Essa crítica está equivocada, pois, como pondera Pessoa (2018), a lei veda apenas as decisões sem fundamentação adequada. Porém, isso não afeta a função do controle, pelo contrário, qualifica-o e significará um

avanço para a Administração Pública.

Essa crítica não deve ser considerada, porque ignora o fato de que a exigência de motivação e de fundamentação das decisões públicas, com a exposição racional dos critérios decisórios, fortalece – e não afrouxa – o controle sobre elas.

O dever de motivação das decisões está abrigado na Constituição Federal (BRASIL, 1988) e em normas infraconstitucionais como o CPC (arts. 11 e 489, §§1º e 2º) (BRASIL, 2015a) e a Lei de Processo Administrativo (art. 50) (BRASIL, 1999). A ausência do atendimento a esse dever impossibilita o controle e o controle faz parte do Estado Democrático de Direito.

Somente em uma compreensão autoritária da política faz sentido a afirmação de que há uma contraposição entre o dever de motivação das decisões públicas e o controle (público) dessas decisões. [...] Apenas num Estado autoritário há oposição entre fundamentação pública e poder político; o autoritário sempre deseja que os controladores não tenham nenhum ônus de justificação perante a sociedade civil. Em uma democracia, no entanto, controle sem dever de fundamentação é falso controle (ALBERTO, 2018).

Para finalizar os comentários acerca das críticas endereçadas à lei nº 13.655/2018, cabe a transcrição de Paulo Modesto (2018), quando ele as repele classificando-as como “*fake news* institucional”, patologia prejudicial à verdade, pois valoriza a aparência em detrimento da essência, o grito em lugar do argumento:

Ampliar a segurança jurídica é reduzir o arbítrio; reduzir o arbítrio é reduzir as possibilidades de agentes públicos venderem o arbítrio para quem está disposto a pagar para se favorecer com ele. Ao fim e ao cabo, a segurança jurídica amplia o combate à corrupção, nunca o reduz. Mas em tempos de *fake news*, parece ter razão quem grita mais alto, mesmo com prejuízo à razão (MODESTO, 2018).

Assim, entende-se que as críticas à lei nº 13.655/2018 devem ser combatidas e superadas em prol da defesa do aperfeiçoamento do controle e da segurança jurídica, o que passa, dentre outros, por limitar o arbítrio das autoridades, pela exigência de motivação nas decisões, pela preocupação com as consequências práticas das ações, pela especificação de responsabilidades e pelo respeito aos precedentes.

#### 2.4 Os artigos inseridos na Lindb e o controle da Administração Pública

Como anunciado, a lei nº 13.655/2018 (BRASIL, 2018b) inseriu onze artigos na Lindb, do art. 20 ao 30.

Os arts. 20, 21 e 22 estabelecem que as decisões da Administração Pública, do Poder Judiciário e dos Tribunais de Contas devem considerar as consequências práticas, jurídicas e administrativas, não se baseando apenas em valores jurídicos abstratos.

Com isso, o agente público (administrador, controlador ou julgador) deverá demonstrar, na própria decisão, que avaliou adequadamente as consequências práticas, e, mais do que nunca, que estava atento a elas, deixando claro para a sociedade que fez um exercício adequado de previsão dos efeitos de suas decisões, levando em conta a repercussão concreta, a realidade da vida. Aliás, “quando o direito ignora a realidade, a realidade se vingando ignorando o direito”<sup>8</sup>.

Não se quer a utilização de elementos extra-autos; a previsão desejada é intra-autos. Se quer que o agente público avalie e investigue as situações reais, que pondere os atenuantes e agravantes e que afaste o *bis in idem*. Portanto, não é exercício de futurologia, é aplicação da razoabilidade e do princípio da realidade no direito administrativo.

---

8 Frase atribuída por José Vicente de Mendonça (2011) a George Ripert (1880-1958), um jurista francês, notabilizado como civilista e comercialista. Começou sua carreira como Professor da Faculdade de Direito de Paris. Suas obras são: *Traité pratique du droit civil*; *Traité élémentaire de droit comercial*; *La règle morale dans obligations civiles*; *Aspects juridiques du capitalisme moderne*; e *Le Déclin du droit*.

Nada mais óbvio do que exigir que os atos administrativos tenham por base situações reais e se proponham a atingir, de modo realista, estados reais. Se o Direito Público do século XXI não é mais aquele monte de palavras bonitas com resultado zero, também o Direito Administrativo dos dias de hoje é direito comprometido com o contexto no qual vai ser aplicado e com o adiantamento das consequências dessa ou daquela linha de ação (MENDONÇA, 2011).

A preocupação com a realidade dos fatos quando se decide não é algo criado nos artigos inseridos na Lindb. Como regra de interpretação, podia, mesmo antes da alteração, ser extraída do art. 5º da Lindb quando dispõe: “Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum” (BRASIL, 2018b). E, também, dos arts. 93, IX da CF/1988 (BRASIL, 1988) e do art. 11 do CPC (BRASIL, 2015a), que indicam que as decisões devem refletir o caso concreto<sup>9</sup>.

O agente público deve ser responsável e atento às possíveis consequências prejudiciais de suas decisões<sup>10</sup>. Essa conexão com a realidade e com as consequências práticas não impede que as decisões sejam adotadas com base em princípios, mas exige que estes sejam articulados na prática, e que estejam aderidos ao caso, vedando-se as motivações decisórias vazias, retóricas ou principiológicas abstratas, sem análise dos fatos concretos e de seus impactos. Ou seja, não basta serem enunciados ou invocados os princípios na decisão para que esta esteja motivada, porque, como aler-

9 CF de 1988: Art. 93. “Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios:

[...]

IX – todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação.” (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

CPC de 2015: Art. 11. “Todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade.”

10 Exemplo disso é a decisão no processo mais velho que tramitava no STF (ação cível originária nº 0000174-16.1959.0.01.0000, de origem do Mato Grosso, cujo Relator original foi o Min. Cezar Peluso, julgada em 2012) que mesmo reconhecendo a inconstitucionalidade dos atos administrativos impugnados – celebrados há 53 anos – deixou de pronunciar a nulidade deles em nome dos princípios da boa-fé, da segurança jurídica e da confiança legítima, considerando a situação factual consolidada e a impossibilidade de anulação dos negócios jurídicos questionados diante das consequências práticas desastrosas.

ta Celso Antônio Bandeira de Mello, um dos advogados administrativistas mais respeitados e brilhantes do país, citado por Carlos Sundfeld (2014): “No direito não existe palavra mágica ou abracadabra”.

Os arts. 23 e 24 dispõem que o exame da validade de atos e contratos administrativos devem levar em consideração a interpretação legal vigente na época em que foram produzidos. A mudança de interpretação deve valer para o futuro, não podendo atingir situações constituídas. Assim, impede-se a aplicação retroativa das decisões administrativas, o que a lei nº 9.784/1999 (BRASIL, 1999) no art. 2º, XIII proíbia.

Além disso, sempre que possível, deve ser estabelecido um regime de transição antes de se fazer exigência administrativa diferente daquela praticada reiteradamente. Os autores Guilherme Bianco, Marcelo Bruto, Marcelo Fonseca, Marcelo Sandes e Rafael Ferreira (2018), comentando os arts. 23 e 24, resumem:

Não se impede o exercício de competências constitucionais, mas sim que interpretações novas retroajam para punir quando o gestor se fundamentou em jurisprudência ou doutrina existente à época do ato. Não há limitação em relação à punição de atos pretéritos, mas, efetivamente, disciplina de efeitos retroativos de novas jurisprudências. Na mesma linha, assegura-se a transição de atos já consumados sob normas de conteúdo indeterminado, com respeito à proporcionalidade, quando houver novas interpretações supervenientes (BIANCO et al, 2018).

Com efeito, esses dispositivos visam impedir que mudanças de posicionamento da administração peguem o cidadão e as empresas de surpresa. O Fisco, por exemplo, não poderá alterar seu entendimento sobre a legislação tributária e aplicar retroativamente a mudança de interpretação. Os Tribunais de Contas da mesma forma, o que reforça a ideia de previsibilidade para o cidadão.

Os arts. 26 e 27 preveem a possibilidade de celebração de termos de ajustamento de conduta e de acordos substitutivos de sanções, a fim de que a Administração Pública possa corrigir ilicitudes de forma consensu-

al, mediante compensações do interessado.

Sobre esses artigos é preciso que se diga que celebrar acordo não é forma de diminuir controle, é forma de exercer controle; e que realizar transação com o Poder Público não é nenhuma novidade, há muito o sistema normativo comportava.

Para exemplificar tem-se: a Lei de Ação Civil Pública trata disso no seu art. 5º; a Resolução nº 118/2014 do Conselho Nacional do Ministério Público trata da política nacional de incentivo à composição no âmbito do Ministério Público; o Código de Processo Civil incentiva a composição consensual de conflitos; a Recomendação nº 021/2015 do Conselho Nacional de Justiça orienta a adoção de conciliação em processos disciplinares; a Instrução Normativa nº 02/2017 da Controlaria-Geral da União prevê a realização de Termos de Ajustamento de Conduta; a Resolução nº 59/2017 do Tribunal de Contas do Estado do Paraná regula os Termos de Ajustamento de Gestão; e o Decreto Federal nº 9.179/2018 dispõe sobre a compensação ambiental, substituindo a multa em favor de atividade que efetivamente repare o dano causado.

Com efeito, a Administração Pública, especialmente os órgãos de controle haviam percebido a utilidade dos acordos e os têm estimulado, inclusive por meio da mediação de conflitos, a fim de dispender menos energia na solução de demandas ou na reparação de danos.

Juliana Banacorsi de Palma (2015) defende que acordos na Administração Pública reduzem tempo, custos<sup>11</sup> e recursos, além de evitar a propositura de demandas judiciais e a perenização de conflitos. Decisões formadas pelo consenso tendem a ser menos desrespeitadas por ambas as partes, pois na maioria das vezes correspondem à própria expressão de interesse, como sustentam Sérgio Ferraz e Amauri Saad (2018).

<sup>11</sup> A autora citada traz em sua obra a seguinte afirmação: “Estima-se que um PAD (Processo Administrativo Disciplinar) custe R\$ 50.000,00 aos cofres públicos, acordos são mais baratos. O Ibama consegue arrecadar apenas 5% do que foi aplicado de multas em processos de execução fiscal. Só os pequenos infratores pagam. As grandes empresas recorrem, judicializam. Isso aumenta a sensação de impunidade e o descrédito na Administração Pública” (PALMA, 2015, p. 170). Além disso, há informação semelhante “Entre 2011 e 2014, apenas 8,7% dos valores cobrados em multas ambientais pelo Ibama foram efetivamente arrecadados.” (QUEIROZ, 2015)

O art. 28 dispõe que o agente público somente responderá por suas decisões e opiniões técnicas em caso de dolo<sup>12</sup> ou erro grosseiro<sup>13</sup>, evitando que seja punido por mera divergência de interpretação, o chamado “crime de hermenêutica”, ou seja, ter uma interpretação da lei ou do fato diversa da considerada correta por quem o controla e, não sendo isso um erro grosseiro evidente, não será motivo de punição, a menos que o agente público tenha agido com dolo. Para Fernando Scaff (2018), “esse dispositivo é *alvissareiro*”.

Com efeito, o artigo traz a possibilidade de o gestor público errar, até porque como o ditado popular costuma ensinar: “só não erra quem não trabalha”. O gestor público, assim, fica mais estimulado a inovar na gestão pública. Na inovação, pode ocorrer o erro, mas desde que este não seja grosseiro, e desde que o agente não tenha agido com dolo, não haverá por que ser punido. Isso dá tranquilidade para o gestor honesto e preocupado em, pelo menos, tentar fazer o melhor para a Administração Pública. Não deve ser considerado erro grosseiro, portanto, aquele em que a decisão ou a opinião for baseada em jurisprudência ou doutrina, ainda que não pacificadas, em orientação geral ou, ainda, em interpretação razoável, mesmo que não venha a ser posteriormente aceita por órgãos de controle ou judiciais.

Como comentam Bernard Appy e Floriano Marques Neto (2018) que “o objetivo é impedir a paralisia dos gestores públicos que têm de tomar decisões (como a concessão de uma licença ambiental)”. Tal medida tende a tornar mais ágil e racional a atuação desses gestores e incentivar que não deixem de agir por medo de serem posteriormente responsabilizados pessoalmente pelos órgãos de controle.

Segundo Rafael Vêras de Freitas (2018), cuida-se de norma que se

12 O Digesto ou *Pandectas* do Imperador Justiniano, no Livro 4, Título Terceiro define dolo como: “todo artifício, esperteza e ardil empregado para enganar, iludir e defraudar a outrem” (VASCONCELOS et al., 2017, p. 227). Diferente da astúcia, considerado dolo bom.

13 A discussão que há sobre esse artigo é acerca da expressão “erro grosseiro”, utilizada, em 2007, pelo Min. Joaquim Barbosa, no julgamento do MS 24.631-6 DF STF, como equivalente ou sinônimo de culpa.

encontra “em plena consonância com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça<sup>14</sup>, de acordo com o qual a responsabilização por atos de improbidade é predadora da comprovação do elemento subjetivo do agente público ou mesmo do terceiro beneficiário”.

Além disso, Freitas (2018) pontua que tal dispositivo terá o condão de contribuir para que o “administrador melhor fundamente o seu agir, por intermédio de uma adequada processualização, de sorte a reduzir os riscos de que suas decisões sejam inquinadas pela pecha dos ‘atos dolosos’ ou dos atos praticados lastreados em um ‘erro grosseiro’”.

Um outro efeito possível do artigo 28 é o de inverter e ampliar o ônus de fundamentação para o controlador, que passará a ter de demonstrar, por intermédio de provas concretas, que o ato praticado pelo agente público restou maculado pela intenção de malferir a probidade administrativa.

O art. 29 preceitua que a criação de normas administrativas pode ser precedida de consulta pública, a fim de que os cidadãos possam opinar. É uma faculdade bem-vinda, e não uma obrigação. Caminha na linha do que determina o Decreto nº 8.243/2014, que instituiu a Política e o Sistema Nacional de Participação Social.

Esse penúltimo artigo quer que sejam colhidas contribuições dos cidadãos e que estas sejam consideradas na decisão. Essa norma mostra que a Administração Pública deve andar ao lado da sociedade e não de costas para ela. A democratização de acesso da população à Administração Pública tem avançado muito nos últimos tempos e as Leis de Transparência e acesso à informação são exemplo disso.

Tais inovações, segundo Gustavo Justino de Oliveira (2018) “vão ao encontro de uma gestão pública mais aberta e igualitária, em um contexto de governança e que tende também a aumentar a base de legitimidade democrática de suas decisões”.

Por fim, o art. 30 prevê que as autoridades administrativas devem editar súmulas administrativas e que os precedentes administrativos são

14 O julgado citado pelo autor foi o REsp 1.273.583/SP.

vinculantes, até ulterior revisão – o que é fortalecer e incentivar os precedentes de caráter vinculante nos Tribunais. Isso trará segurança jurídica para os administrados, agentes públicos e investidores privados, que saberão o que esperar dos órgãos controladores, além de prestigiar os princípios da eficiência e da igualdade.

Weber Luiz de Oliveira (2016) afirma que a aplicação dos precedentes judiciais foi objeto de disciplinamento pelo CPC de 2015, sob a influência dos precedentes oriunda dos países do *common law*, determinando-se que juízes e tribunais seguissem a interpretação do direito sedimentada judicialmente nas instâncias superiores. Como ele resume em artigo publicado na Revista de Processo:

A Administração Pública, regida e limitada por imposição constitucional ao princípio da legalidade, diante deste novo perfil da jurisdição brasileira, também deve adotar os precedentes vinculantes, desde que autorizada por regulamentação legal que discrimine as balizas para tal entendimento, legitimando a atuação dos agentes públicos, publicizando aos administrados a posição administrativa e assentando a integridade do direito no Estado (OLIVEIRA, 2016, p. 1).

A partir da lei nº 13.655/2018 (BRASIL, 2018b), pode-se dizer que a Administração Pública possui a autorização legal mencionada pelo autor citado para adotar os precedentes, que, de fato, têm uma função muito importante no quesito segurança para administrados, evitando-se que, em igualdade de condições, o entendimento do órgão de controle seja diverso.

Todos esses artigos, como visto, estabelecem critérios para a atuação de órgãos de controle, mas em nenhum momento visam restringir ou impedir o combate a condutas irregulares. O que fazem é exigir que os órgãos controladores atuem de forma coerente, considerando os custos e benefícios – sociais e econômicos – de suas decisões e, principalmente, o que aumentará a segurança jurídica para todos os envolvidos, cidadãos, agentes públicos, sociedade civil organizada e investidores privados.

De acordo com Flávio Jardim (2018), quando se posicionou favorável à sanção do PL 7.448/2017 (BRASIL, 2017), afirmou que os novos artigos a serem introduzidos na Lindb significavam avanço da legislação brasileira, pois a equiparavam:

[...] às melhores práticas internacionais, de sistemas avançados, que levam a sério a necessidade de o cidadão/administrador conhecer o que o Estado lhe demanda. O fato de não punir o erro, salvo o grosseiro, por exemplo, não impedirá que os órgãos de controle fixem a correta interpretação das normas para casos futuros (JARDIM, 2018).

Se a atuação dos órgãos de controle é fundamental em um ambiente democrático, essa atuação não pode resultar em um ambiente de incerteza e baixa previsibilidade, como infelizmente tem ocorrido no Brasil nos últimos anos. Esse é o momento de reverter esse cenário.

### 3 CONCLUSÃO

Em brevíssimas palavras, em razão da limitação do espaço, foi apresentada a lei nº 13.655/2018 (BRASIL, 2018b) e listados os principais aspectos dos artigos inseridos na Lindb, avaliando seus efeitos para o controle da Administração Pública.

Como demonstrado, tal lei pretende dar segurança às decisões e previsibilidade às condutas dos órgãos de controle da Administração Pública. A expectativa é que ela corrija os rumos do direito administrativo para recolocar na bússola o grau que aponte na direção da melhor solução ao interesse público (finalidade de todo ato administrativo), ainda que isso importe ter o gestor de adotar, corajosamente, decisões heterodoxas, inovadoras, criativas e tão modernas quanto necessárias para a efetivação dos direitos fundamentais contemporaneamente consagrados. Tudo dentro da legalidade, como deve ser.

Para atingir essa pretensão de correção de rumo, as regras inseridas na Lindb pela lei nº 13.655/2018, por exemplo: a) tornam mais racional o exercício dos deveres pelo gestor público e pelas autoridades independentes de controle, na medida em que obrigam que as decisões administrativas descrevam os aspectos práticos e as consequências esperadas, o que representa um grande avanço em relação ao quadro atual; b) preveem que se o exercício do poder normativo ou a decisão puder prejudicar relações jurídicas consolidadas, tanto a Administração quanto os órgãos de controle passarão a ter, conforme o caso, que modular os efeitos de sua decisão no tempo, evitando prejuízos a terceiros de boa-fé com a retroação; e c) incentivam a participação social e a utilização de precedentes nos órgãos de controle da Administração Pública.

Se essas normas serão suficientes para melhoria da qualidade das decisões administrativas, controladoras e judiciais propiciando a segurança e a eficiência desejadas vai depender, efetivamente, do destino que a sociedade der à lei como instrumento de realização do bem comum, da forma que ocorre com o uso de qualquer ferramenta.

## REFERÊNCIAS

ALBERTO, M. A. M.; MENDES, C. H. Por que uma lei contra o arbítrio estatal? **Jota**, São Paulo, 12 abr. 2018. Disponível em: <http://bit.ly/2lBv-3GU>. Acesso em: 6 set. 2019.

APPY, B.; MARQUES NETO, F. A. Segurança jurídica. **Estadão**, São Paulo, 17 abr. 2018. Economia & Negócios. Disponível em: <http://bit.ly/2k3Kveu>. Acesso em: 14 mar. 2019.

BATALHA, W. C. **Lei de Introdução ao Código Civil**. São Paulo: Max Limonad, 1959. v. 1.

BIANCO, G. *et al.* O outro lado do “crime e castigo” (ou dos méritos do PL 7.448/17). **Café Colombo**, Recife, 20 abr. 2018. Disponível em: <http://bit.ly/2lCDDFv>. Acesso em: 14 mar. 2019.

BRASIL. Lei 3.071, de 1 de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, 5 jan. 1916.

BRASIL. Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de introdução às normas do direito brasileiro. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, 9 set. 1942.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: <http://bit.ly/2lA4HVU>. Acesso em: 14 mar. 2019.

BRASIL, Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, 11 mar. 1999. Disponível em: <http://bit.ly/2k7YNee>. Acesso em: 14 mar. 2019.

BRASIL. Lei nº 12.376, de 30 de dezembro de 2010. Altera a ementa do Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, 31 dez. 2010.

BRASIL. Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014. Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil... **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, 1 ago. 2014.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, 17 mar. 2015a. Disponível em: <http://bit.ly/2kws7ew>. Acesso em: 14 mar. 2019.

BRASIL. Projeto de lei nº 349, de 2015. Inclui, na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei n. 4.657, de 1942) disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e aplicação do direito público. Brasília, DF, 2015b.

BRASIL. Projeto de lei nº 7.448, de 2017. Inclui no Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. Brasília, DF, 8 maio 2017.

BRASIL. Análise preliminar do PL 7.448/2017. Parecer sobre o PL 7448/2017, em face do parecer-resposta dos autores do PL e de outros juristas. Brasília, DF: Tribunal de Contas da União, 20 abr. 2018a. Disponível em: <http://bit.ly/2ky0O3n>. Acesso em: 4 set. 2019.

BRASIL. Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018. Inclui no Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. **Diário Oficial da União:** Brasília, DF, 26 abr. 2018b. Disponível em: <http://bit.ly/2m3vIXn>. Acesso em: 14 mar. 2019.

BRASIL. Mensagem nº 212, de 25 de abril de 2018. **Diário Oficial da União:** Brasília, DF, 26 abr. 2018c.

BRASIL. Nota técnica conjunta nº 1. Intervenção federal no Estado do Rio de Janeiro. Decreto nº 9.288, de 16 de fevereiro de 2018. Brasília, DF, 20 fev. 2018d. Disponível em: <http://bit.ly/2k1bRBW>. Acesso em: 4 set. 2019.

BRASIL. Ofício nº 219, de 10 de abril de 2019. Brasília, DF, 10 abr. 2018e. Disponível em: <http://bit.ly/2kyFzP5>. Acesso em: 4 set. 2019.

CHEVALLIER, J. **O estado pós-moderno**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

DIDIER JÚNIOR., F. **Curso de direito processual civil**. 17. ed. Salvador: Jus Podivum, 2015. v. 1.

DINIZ, M.H. **Lei de introdução ao Código Civil brasileiro interpretada**. São Paulo: Saraiva, 2001.

DUGUIT, L. **Fundamentos do direito**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2005.

FERRAZ, S.; SAAD, A. F. Controle externo não está ameaçado pelo PL 7.448/2017. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 13 abr. 2018. Disponível em: <http://bit.ly/2k8tFva>. Acesso em: 14 mar. 2019.

FREITAS, R. V. O artigo 28 do PL 7.448/2017 e a responsabilidade administrativa. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 18 abr. 2018. Disponível em: <http://bit.ly/2kyCL4j>. Acesso em: 14 mar. 2019.

GONÇALVES, C. R. **Direito civil brasileiro: parte geral**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. v. 1.

JARDIM, F. Teoria Interacionista do Direito: PL 7.448/2017 merece ser sancionado. **Jota**, São Paulo, 23 abr. 2018. Disponível em: <http://bit.ly/2k83Ueq>. Acesso em: 14 mar. 2019.

LOUGHLIN, M. **Foundations of public law**. London: Oxford, 2010.

MENDONÇA, J. V. S. O princípio da realidade no Direito Administrativo. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 18 mar. 2011. Disponível em: <http://bit.ly/2kyPrbB>. Acesso em: 12 abr. 2019.

MODESTO, P. *Fake news* institucional: a crítica vazia ao projeto de lei 7.448/2017. **Direito do Estado**, Salvador, ano 2018, n. 391, 13 abr. 2018. Disponível em: <http://bit.ly/2m4MJLp>. Acesso em: 14 mar. 2019.

OLIVEIRA, G. J. Hiperativismo do controle versus inércia administrativa. **Jota**, São Paulo, 18 abr. 2018. Disponível em: <http://bit.ly/2k6W192>. Acesso em: 14 mar. 2019.

OLIVEIRA, W. L. Precedentes judiciais na administração pública. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 251, jan. 2016. Disponível em: <http://bit.ly/2mmkUyg>. Acesso em: 14 mar. 2019.

PALMA, J. B. **Sanção e acordo na administração pública**. São Paulo: Malheiros, 2015.

PEREZ, M. A. Cenário é desolador, mas houve uma boa notícia para o direito administrativo. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 4 jan. 2018. Disponível em: <http://bit.ly/2k875To>. Acesso em: 14 mar. 2019.

PESSÔA, S. Nova lei de introdução às normas do direito. **Folha de S.Paulo**, São Paulo, 1 abr. 2018. Disponível em: <http://bit.ly/2lyGXRT>. Acesso em: 14 mar. 2019.

POPPER, R. K. **A lógica da pesquisa científica**. São Paulo: Cultrix, 1934.

QUEIROZ, L. Ibama só consegue arrecadar 8,7% das multas ambientais. **GGN**, São Paulo, 22 nov. 2015.

SCAFF, F. F. Quem controla o controlador? Considerações sobre as alterações da Lindb. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 17 abr. 2018. Disponível em: <http://bit.ly/2kmgUNL>. Acesso em: 14 mar. 2019.

SUNDFELD, C. A. **Direito Administrativo para céticos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

VASCONCELOS, M. C. L. et al. **Digesto ou Pandectas do imperador Justiniano**. São Paulo: YK, 2017. v. 1.

VERNALHA, F. O direito administrativo do medo: a ineficiência pelo controle. **Direito do Estado**, Salvador, ano 2016, n. 71, 31 jan. 2016. Disponível em: <http://bit.ly/2m3JcNn>. Acesso em: 11 abr. 2019.

VILANOVA, L. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2005.

## **O patrimonialismo e seus reflexos na administração pública brasileira**

Patrimonialism and its reflections in the Brazilian public administration

**Flávia Carvalho Mendes Saraiva<sup>1</sup>**

### **RESUMO**

Este artigo traz um breve relato das origens do patrimonialismo brasileiro, oriundo do Estado patrimonial português, e constata que mesmo diante de todas as transformações históricas e culturais, preservou sua característica fundamental, representada pela presença nos quadros burocráticos de um determinado estamento, e posteriormente classe, que rege e governa observando apenas seus próprios interesses, sem atentar para as normas legais e a impessoalidade, valor fundamental no exercício do múnus público. O propósito deste estudo foi discutir a importância de compreender, a partir de resgate histórico, como se formou a administração pública brasileira, e verificar a influência do patrimonialismo institucionalizado pelo Estado colonial português – que ainda está presente na administração brasileira contemporânea. Este trabalho foi realizado com objetivo de conhecer e verificar as diferentes contribuições disponíveis sobre o tema, abordado a partir de uma consulta à literatura nacional e estrangeira. Como metodologia, realizou uma pesquisa qualitativa, bibliográfica, de caráter exploratório. Esta pesquisa contribuiu para a atividade acadêmica ao possibilitar a compreensão do sistema administrativo brasileiro dentro de uma estrutura marcada por origens patrimonialistas, fator este percebido pelo próprio Estado nas tentativas de mudança com as reformas administrativas. Concluiu-se que o patrimonialismo brasileiro vem se reinventando com o passar dos anos, e que as relações de clientelismo vêm sobrevivendo,

---

<sup>1</sup> Doutoranda em Direito pela Universidade de Fortaleza (Unifor). Mestre em Planejamento e Políticas Públicas pela Universidade Estadual do Ceará (2016). Especialista em Direito e Processo Tributários pela Unifor (2006). Bacharel em Direito pela Unifor (2004). Advogada. Professora dos cursos de Direito do Centro Universitário Christus (Unichristus) e da Faculdade Maurício de Nassau (Uninassau). Coordenadora do Núcleo de Práticas Jurídicas da Uninassau, Fortaleza. E-mail: flaviacarvm@gmail.com

através da readequação de tais práticas às novas realidades, inclusive as de mercado.

**Palavras-Chave:** Patrimonialismo. Administração Pública. Evolução. Reformas.

## ABSTRACT

This paper presents a brief report of the origins of Brazilian patrimonialism, originating from the Portuguese patrimonial State, and verifies that even before all historical and cultural transformations, it preserved its fundamental characteristic, represented by the presence in the bureaucratic frameworks of a given estate of the realm, and later class, which rules and governs by observing only its own interests, with no regard to legal norms and to impersonality, a fundamental value in the exercise of the public office. The purpose of this study was to discuss the importance of understanding, from historical rescue, how the Brazilian public administration was formed, and to verify the influence of institutionalized patrimonialism by the Portuguese colonial State – still present in contemporary Brazilian administration. This paper was carried out to know and verify the different contributions available on the theme, approached from a consultation of national and foreign literature. As a methodology, it conducted a qualitative, bibliographical and exploratory research. Thus, this research contributed to the academic activity by enabling the understanding of the Brazilian administrative system within a structure marked by patrimonialist origins, a factor perceived by the State itself in the attempts to change with administrative reforms. In conclusion, Brazilian patrimonialism has been reinventing itself over the years, and the patronage relations have survived through the readjustment of such practices to new realities, including those of the market.

**Keywords:** Patrimonialism. Public Administration. Evolution. Reforms.

Recebido: 15-04-2019

Aprovado: 09-09-2019

## 1 INTRODUÇÃO

A administração pública tem como escopo duas grandes ações. A primeira, como já diz seu próprio nome, exercer as atividades próprias de direção decorrentes de sua organização. Já a segunda engloba a grande finalidade do Estado, que trata da gestão dos interesses públicos na prestação dos direitos fundamentais e de tudo que interfira diretamente no bem-estar da coletividade, com o interesse de alcançar o que for melhor para a população. Assim, a função administrativa consiste precipuamente em promover a satisfação dos interesses de seus cidadãos, em consonância com o conjunto de direitos fundamentais dispostos no texto da Carta Magna.

Porém, no caso do Brasil, nos deparamos com um sistema político no qual os gestores não reconhecem os limites entre público e privado. Exercem suas atividades buscando apenas satisfazer suas necessidades pessoais ou de certa classe, desconsiderando quais são os desejos e carências reais da população.

Machado de Assis, em uma de suas duras críticas à sociedade brasileira da época, narra em seu conto “Teoria do Medalhão”<sup>2</sup> o diálogo entre pai e filho, ocorrido após o jantar de comemoração dos 21 anos do jovem. Um dos conselhos que o pai deixa para o filho é que “o nome fica ligado à pessoa”, ou seja, ele deveria se tornar um medalhão para com isso obter fama, prestígio e poder. O Bruxo do Cosme-Velho nada mais fez do que retratar a sociedade patrimonialista do séc. XIX, e que até hoje persiste, reflexo da cultura que se desenvolveu no Brasil, arraigado na configuração de dominação tradicional do poder, que subjuga o interesse público em benefício do particular.

Diante do exposto, este artigo discute a importância de compreender, dentro de um resgate histórico, a formação da administração pública brasileira e de como o patrimonialismo institucionalizado pelo Estado por-

---

<sup>2</sup> Conto de Machado de Assis, originalmente publicado em Gazeta de notícias no ano de 1881 e posteriormente recompilado em papéis avulsos.

tuguês ainda está presente na administração brasileira contemporânea, e tem como objetivo geral analisar o sistema administrativo brasileiro dentro de uma estrutura marcada por origens patrimonialistas, o que vem sendo percebido pelo próprio Estado nas tentativas de mudança com as reformas administrativas. Porém, o patrimonialismo vem se reinventando, o que possibilita sua readequação às novas realidades, inclusive as de mercado.

Quanto aos aspectos metodológicos, foi desenvolvida uma pesquisa bibliográfica, de caráter qualitativo e exploratório, no qual o tema foi abordado a partir de uma consulta à literatura nacional e estrangeira, com base em material elaborado, principalmente de livros e artigos científicos, além de instrumentos normativos, como as Constituições Federais brasileiras, legislações esparsas e documentos elaborados por órgãos da administração pública.

## **2 COMPREENDENDO O FENÔMENO DO PATRIMONIALISMO**

Deve-se a origem do termo “patrimonialismo” ao sociólogo Max Weber (1864-1920), em sua obra *Economia e sociedade (Wirtschaft und Gesellschaft)*, ao abordar as formas de poder político e a legitimidade, quando estabelece os sistemas de dominação e de poder. Desta feita, Weber (1999) demonstra o elo direto entre obediência e ordem, e de dominação e poder. Assim, este último corresponde ao desejo do outro de impor sua vontade, e de como aquele que recebe a ordem a aceita e cumpre, tratando assim de uma relação de dominação e dominado, fundada num grau de desigualdade.

A dominação (*Herrschaft*) legitima o poder (*Macht*) oferecendo-lhe aceitação popular, exercida mediante a autoridade e tornando válidas as associações entre os indivíduos. Logo, o sujeito passivo (dominado) acaba acatando por vontade própria aquilo que lhe fora ordenado pelo sujeito ativo (dominante).

Segundo Raymond Aron, os tipos de dominação explicitados por

Weber são em número de três: racional, tradicional e carismática.

A tipologia se fundamenta, portanto, no caráter próprio da motivação que comanda a obediência. Racional é a dominação baseada na crença na legalidade da ordem e dos títulos dos que exercem a dominação. Tradicional é a dominação fundamentada na crença do caráter sagrado das tradições antigas e na legitimidade dos que são chamados pela tradição a exercer a autoridade. Carismática é a dominação que se baseia no devotamento fora do cotidiano, justificado pelo caráter sagrado ou pela força heroica de uma pessoa e da ordem revelada ou criada por ela (ARON, 2000, p. 496).

Na dominação tradicional, deve-se obediência ao senhor, que é aquele que manda, em razão de sua própria dignidade. Fundamentada na tradição, a vontade do senhor é norma, independentemente de estar certa ou errada, e se baseia naquilo que ele acredita a partir do seu ponto de vista pessoal e particular. É importante ressaltar que esta aceitação necessitava ser comprada ou conquistada por meio de favores, através de relações pessoais e até mesmo fundada em dependência econômica entre senhor e súdito.

Cita Weber (1999) duas formas de apresentação da dominação tradicional presentes na história mundial: a estamental, presente na Idade Média, com o feudalismo (em que vassalos e senhores feudais estabeleciam uma relação de dominação e dependência fundamentadas na lealdade pessoal) e a patriarcal, constituída por meio de relações de subordinação pessoal ao senhor (familiar, funcionários, amigos pessoais e favoritos). Estas também podem se basear na dependência econômica e na força física, e o senhor pode utilizá-las como instrumento de coação e até mesmo de punição no caso de desobediência de uma ordem por um dominado, pois são vistas como ações prerrogativas daqueles que mandam.

Desta feita, com relação ao regime político, ao identificarmos a presença do patriarcalismo, este regime assume o caráter patrimonialista, no qual súditos não possuem direitos, que são concedidos e retirados de acor-

do com a vontade de seu senhor, sem qualquer necessidade de motivação. Prevalece no patriarcalismo a ausência da distinção entre o governante e o Estado (privado *versus* público). De acordo com Raquel Gandini, nos Estados patrimonialistas podemos verificar

como traços relevantes, a indistinção clara e efetiva entre as esferas e patrimônio públicos e privados, a frequente predominância do poder executivo sobre os poderes legislativo e o judiciário, a ausência da tradição de bases contratuais em suas relações de poder. A estes aspectos se acrescentam, conseqüentemente, a debilidade de instituições representativas e o predomínio de governantes e governos personalistas, demagógicos e caudilhistas, mesmo em tempos republicanos. Também tem sido constante o exercício do poder por parte de uma camada burocrática e elite política, de forma centralizada (2008, p. 203-204).

Com relação ao Estado brasileiro, a expressão “patrimonialismo” é bastante utilizada, principalmente quando se discute os problemas que envolvem corrupção, ausência de participação política das classes populares, a concentração de poder nas mãos de algumas famílias e até mesmo a atuação do Poder Judiciário no favorecimento de indivíduos.

Jessé Souza (2015) ressalta que a noção de patriarcalismo é subutilizada e acaba sendo mais empregada dentro de uma perspectiva política do que científica, ao ser tratada como forma de justificação da realidade social e da corrupção do Brasil. Afirma que ao ser analisada desta maneira, simplifica e empobrece o debate, pois é discutida a partir da ideia de que se refere apenas a uma suposta ação de exploração do Estado pela elite e pela sociedade, ao designá-lo como a origem de todas as misérias do Estado brasileiro. Assim,

O tema do patrimonialismo, precisamente por sua aparência de crítica radical, dramatiza um conflito aparente e falso, entre mercado idealizado e Estado “corrupto”, sob o pretexto de deixar à sombra todas as contradições sociais de uma sociedade – e nela incluindo tanto seu mercado quanto seu Estado –, que

naturaliza desigualdades sociais abissais e um cotidiano de carência e exclusão. Essa é a efetiva função social da tese do patrimonialismo no Brasil (SOUZA, 2015, p. 34).

Desta feita, se faz importante entender como ocorreu o processo histórico da formação do patrimonialismo brasileiro, como influenciou a dominação política presente no Estado brasileiro, e quais foram seus reflexos na administração pública.

### **3 ORIGENS DO PATRIMONIALISMO NO BRASIL: ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA FORMAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA ATÉ A REPÚBLICA VELHA**

Ao tratarmos das origens históricas do patrimonialismo no Brasil, vários autores, como Gilberto Freyre, Sérgio Buarque de Holanda e Florestan Fernandes se manifestaram sobre a origem desta prática, sendo Raymundo Faoro, em sua obra *Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro* (1958), um dos que mais se aprofundaram sobre o estudo deste fenômeno.

Aponta Faoro que, decorre da colonização portuguesa e da sua forma de organização a origem do patrimonialismo no Brasil. O autor busca aplicar a tese weberiana de patrimonialismo ao compreender que este se encontra presente na própria história de formação e de organização do Estado português.

Portugal, desde seu processo de estatização, era um Estado com imenso patrimônio rural, que se confundia com o domínio da casa real. Tal fator tornava impossível distinguir o que era do Estado e o que era do rei (FAORO, 2012, p. 18). Quanto à questão da dominação, o rei português mandava, e seus súditos obedeciam, sem intermediários. Era senhor

de tudo e sua propriedade (terras e tesouros), rendas, e despesas, se confundiam em seus aspectos públicos e particulares (Ibidem, p. 23). Diante disto, compreende Faoro que desde sua origem o estado português era eminentemente patrimonialista, haja vista se organizar burocraticamente com a presença latente da dominação do soberano sobre o súdito, anulando as liberdades individuais, tendo em conta exercer o pleno controle das atividades econômicas, dos contratos da concorrência, e inclusive a autorização e regulação do exercício das atividades profissionais (Ibidem, p. 35).

E com esta forma de organização e atuação, se deu o processo colonizatório brasileiro, através do exercício do monopólio real sobre a forma de concessão para a exploração das terras recém-descobertas mediante a concessão de cartas de privilégios<sup>3</sup>. O Brasil era um negócio do rei, exercido por meio da exploração mercantil do pau-brasil e do emergente cultivo da cana-de-açúcar. Gerido e protegido pela realeza e completamente integrado à estrutura patrimonial e burocrática do Estado português.

A colonização era essencial para manter a posse do território conquistado e necessária para o bom funcionamento do comércio que era praticado pelo Estado. Visto como um empreendimento, a escolha dos “gestores” da empresa era de responsabilidade do rei, exercida inicialmente através das feitorias, que foram utilizadas em maior parte para promover a ocupação das terras, sendo as primeiras criadas em 1502 e 1504<sup>4</sup>. Com o aumento da quantidade de pedidos ao rei para estabelecerem-se no Brasil, Dom João III optou pela divisão do território em capitânicas hereditárias, que foram distribuídas entre fidalgos chamados de donatários, que receberam de El-Rei privilégios e poderes como forma de estimular a ocupação (DEL PRIORE, 2010, p. 41).

Assim, a responsabilidade inicialmente auferida aos donatários nada mais era do que uma delegação pública de poderes engendrada e

3 Nas palavras de Faoro, “o rei permaneceria comerciante, sem envolvimento imediato no negócio, mas vigilante, com o aparelhamento estatal a serviço de seus interesses. O primeiro concessionário, um cristão-novo, Fernão de Loronha, associou à empresa os mais ricos comerciantes de Lisboa. A concessão se fez mediante cartas de privilégio, na forma das antigas praxes portuguesas com respeito aos comerciantes estrangeiros.” (FAORO, 2012, p. 125).

4 Cabo Frio, Rio de Janeiro e Pernambuco.

controlada pela realeza, que de forma barata e eficaz garantia a exploração e o aproveitamento das riquezas produzidas pela colônia, principalmente com a inserção do cultivo da cana-de-açúcar. Desta feita, seriam um

estabelecimento militar e econômico, voltado para a defesa externa e para o incremento de atividades capazes de estimular o comércio português. [...] constituídas na base do sistema político-administrativo do reino, com as adaptações sugeridas pela extensão brasileira (FAORO, 2012, p.138).

Porém, o sistema de capitânias hereditárias entrou em colapso, tornando necessária a intervenção do monarca português para centralizar de forma mais eficaz e eficiente o poder em suas mãos, principalmente, em razão da privatização, segundo Faoro, de donatários e colonos, criando um estamento social que não mais respeitava seus próprios feudos, criando assim, a figura do Governo-Geral, tendo sido Tomé de Sousa o primeiro governador geral.

Del Priore (2010) ressalta que não houve consistência nas diretrizes administrativas até meados do séc. XVIII, pois ao longo do tempo governadores e depois vice-reis trariam mais regimentos e instruções, que eram elaboradas de acordo com a conjuntura do momento. Mesmo diante desta tentativa de controle, organizou-se um quadro de burocratas precário, o que emperrava a máquina governamental. A distância entre o centro do poder exercido em Lisboa e a administração colonial não se encontravam, principalmente nas áreas mais distantes.

Esta situação originou o aparecimento de outras formas de poder baseadas no patriarcalismo, presente principalmente nos casos de casamentos entre os filhos dos senhores de engenho e dos funcionários da administração da metrópole. Estas alianças interferiam na escolha dos postos de prestígio e de comando nas Câmaras, e também nas decisões judiciais. Nos sertões, surgiram os grandes chefes locais abastados e dotados de poder. Donos de terras e escravos, eram bastante violentos e comandavam

confrontos sanguinários que vinculavam suas famílias e aliados por gerações, sendo estes conflitos desprezados pelas autoridades da metrópole, que não se intrometiam, nem os contrariavam, principalmente dentro de seus domínios.

O início do séc. XIX marca uma transformação nas relações patrimonialistas no Brasil. A vinda de D. João VI em 1808, fugindo de Napoleão Bonaparte, altera o elo entre colônia e metrópole, em especial no que diz respeito às conexões que se desenvolveram sem a presença do rei. A corte portuguesa precisava ser alocada e as autoridades locais perdem seu poder para dar lugar aos fidalgos e aos funcionários reais que acompanharam D. João VI, tendo, como lamenta Faoro, “os vícios e os abusos atravessado o Atlântico” (2012, p. 289).

Para o autor, a transmigração da corte portuguesa sobrepôs totalmente a estrutura administrativa estabelecida na colônia, tendo atingido não apenas os indivíduos que dela participavam, mas a ordem social e econômica que sentiu seu poder ameaçado, gerando conflitos armados. Em face da opressão, principalmente aquela gerada em razão da alta taxaço dos tributos para custear os altos gastos da instalação da corte no Brasil, muitas revoltas contra o domínio português ocorreram de forma sucessiva e, como a Inconfidência Mineira, sofreram a influência dos ideais liberais e sua aliança com os grandes proprietários agrários.

A revolução de 1820 em Portugal e a volta da família real promove, mais uma vez, uma reestruturação do poder. O Brasil voltaria a ser colônia, e os altos estamentos formados por brasileiros se preocuparam com o reestabelecimento do pacto colonial e a perda dos benefícios concedidos pelo rei de Portugal, principalmente as famílias ricas e poderosas, que visando a manutenção de seus interesses apoiaram o rompimento com a metrópole e conduzidos por José Bonifácio se aliaram ao príncipe D. Pedro I.

Com a proclamação da independência, surge um Estado, e o novo imperador precisa promover a organização administrativa e política deste

país independente. De acordo com Faoro (2012), D. Pedro I não consegue reestruturar esta nova ordem política, mantendo a sistemática da administração colonial centralizadora com o estabelecimento do Poder Moderador, estabelecido pela Constituição do Império de 1824 (BRASIL, 1824). Desta feita, buscou manter o controle do país em suas mãos, e as estruturas que já existiam intactas.

O regime colonial não se extingue, pelo contrário, passa por um processo de modernização: os remanescentes bragantinos se atualizam com a permanência do divórcio entre o Estado, monumental, aparatoso, pesado e a nação, informe, indefinida, inquieta. Uma ordem metropolitana, reorganizada no estamento de aristocratas improvisados, servidores nomeados e conselheiros escolhidos, se superporia a um mundo desconhecido, calado, distante (Faoro, 2012, p. 331).

Durante o Segundo Reinado se manteve o sistema de dominação tradicional, desta vez exercido pelo imperador D. Pedro II, que representa o poder. Em volta dele, a aristocracia perpetua seu poder de forma hereditária, mantendo no que pode a eleição e a permanência dos cargos dentro de seus círculos familiares e de amizade. Esta aristocracia governamental se apropria do Estado para também comandar, crescendo ainda mais a importância dos cargos públicos como instrumento de poder e moeda de troca.

No fim dos anos de 1870, nos deparamos com um grave momento de crise institucional do Império, que levará, em 1889, à proclamação da República, gerada principalmente pela quebra deste pacto de mútua cooperação entre Império e aristocracia, rompido principalmente pela abolição da escravatura, que devastou completamente a relação entre o governo e os proprietários rurais. Estes compreendiam a libertação dos escravos como uma traição e um confisco ao seu direito de propriedade privada. Lília Moritz Schwarcz (1998, p. 659) afirma que a abolição definitiva foi um dos principais motivos para a queda do imperador, haja vista ter sido uma das grandes perdas de apoio ao regime, pois representou o desprestígio de uma minoria muito ativa, que, como forma de retaliação, se uniu rapidamente

para o lado dos republicanos, mesmo tendo sido premiada com títulos de baronato, e com a justificativa das pressões externas, tendo a falta de indenização das “peças” sido a gota d’água que selou o rompimento com o Estado imperial.

De igual forma, não se deve esquecer do estremecimento das relações entre o exército e o governo imperial, que se encontrava extremamente deteriorada em razão da política de enfraquecimento promovida através do desaparelhamento e da desmobilização das forças armadas (DEL PRIORE, 2010).

Outro ponto que deve ser lembrado como motivador da crise foi de caráter político, representado pela interrupção de mandatos e a convocação de novas legislaturas por D. Pedro II, o que não era bem visto pelos partidos políticos, considerando-se tais atos, prerrogativas do Poder Moderador, serem vistos como um obstáculo ao fortalecimento das oligarquias regionais, principalmente as das regiões Sul e Sudeste. Inclusive o exercício de tal prerrogativa fora exercida pelo Imperador por diversas vezes, segundo afirma Christian Edward Cyril Lynch, que este,

na medida do possível, valeu-se da faculdade de escolher os senadores para, na impossibilidade de, no regime constitucional, promover ele diretamente as reformas nas quais acreditava – entre elas, a eleitoral –, constituir uma verdadeira casta de administradores públicos de alto gabarito, que primavam pela honra pessoal e pela integridade moral. Quanto à faculdade de dissolver a Câmara dos Deputados, valeu-se desse expediente – respeitando as praxes parlamentares que se iam desenvolvendo – por mais de dez vezes em seu reinado, a fim de que os dois partidos monárquicos se alternassem no poder, em vez de promover golpes que ali os alçasse. O último se dera em 1842, quando das revoltas liberais em São Paulo e Minas Gerais. Foi esse rodízio que possibilitou 40 anos de paz entre as elites brasileiras. Quanto à nomeação e demissão de ministérios, o Imperador valeu-se dessa prerrogativa tendo sempre em vista o que julgava útil para o país e as condições políticas das circunstâncias (2010, p. 103).

De fato, não há como negar a influência das relações patrimoniais nesta crise institucional, haja vista o mutualismo desta relação deixar de existir, pois o Império não mais cumpria com seu papel que era o de garantir os benefícios conquistados pelas oligarquias e pelos militares, logo, estes estamentos não precisariam mais retribuir favor algum, extinguindo-se assim o dever moral de “fidelidade”, próprio do patrimonialismo.

Com a proclamação da República, percebe-se a presença da mesma relação de subordinação e dominação, entretanto, não era mais à figura do Imperador que se devia “obediência”. Os políticos, em sua grande maioria descendentes das grandes oligarquias, que já nasciam chefes e pretendiam manter intactos seus *status quo*, utilizam o poder que deles passaram a usufruir para eleger e indicar outros que permitam fazê-los continuar nesta relação parasitária. Na República Velha, surge uma evolução do patriarcalismo, representada pelo coronelismo, oriundos dos antigos coronéis da guarda municipal das colônias, tendo seus herdeiros mantido seus títulos graças à dominação tradicional por eles exercida em razão de seu grande poder político e financeiro. Grandes proprietários de terras mantinham sob rédea curta uma extensa camada de familiares, agregados e subordinados. O aumento de seu poder na República nesse período decorre principalmente com a realização das eleições, em razão do sistema de ampla eletividade dos cargos, pois passaram a exercer sua dominação para aliciar eleitores e oferecendo apoio aos candidatos. Com a política dos governadores, este processo se fortaleceu ainda mais, e desta forma, o coronel ingressou inteiramente nas relações de poder, principalmente dentro dos estados, conforme expõe Vitor Nunes Leal<sup>5</sup>:

O bem e o mal, que os chefes locais estão em condições de fazer aos seus jurisdicionados, não poderiam assumir as proporções

---

5 Ainda segundo o autor, esta influência se percebe nas nomeações, que atingem “os próprios cargos federais, como coletor, agente do correio, inspetor de ensino secundário e comercial etc. e os cargos das autarquias (cujos quadros de pessoal têm sido muito ampliados), porque também é praxe do governo da União, em sua política de compromisso com a situação estadual, aceitar indicações e pedidos dos chefes políticos nos Estados.” (LEAL, 2012, p. 33).

habituais sem o apoio da situação política estadual para uma e outra coisa. Em primeiro lugar, grande cópia de favores pessoais depende fundamentalmente, quando não exclusivamente, das autoridades estaduais. Com o chefe local — quando amigo — é que se entende o governo do Estado em tudo quanto respeite aos interesses do município. Os próprios funcionários estaduais, que servem no lugar, são escolhidos por sua indicação (2012, p. 33).

É presente a quebra da linha tênue entre interesse público e privado, percebida através da existência de um sistema de reciprocidade exercido entre coronéis e governadores, entre coronéis e outros chefes municipais, e até entre os próprios coronéis: um laço de subordinação baseada na troca de favores e em compadrio.

#### **4 AS TENTATIVAS DE MODERNIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA E A CAPACIDADE DE ADAPTAÇÃO DO PATRIMONIALISMO ÀS TRANSFORMAÇÕES**

Até os últimos dias do governo de Washington Luís (1926-1930), sobreveio fortemente a presente ordem, que passara a ser objeto de crítica nos movimentos revolucionários que culminaram com a revolução de 1930, influenciada também pela grande crise financeira de 1929, a queda do preço do café no mercado internacional, e a marginalização de outros grupos oligárquicos fora do eixo dominado pela política do café com leite (MG e SP).

Com a deposição do presidente, assume Getúlio Vargas, que busca articular os interesses daqueles estamentos descontentes ao seu redor no âmbito político – ao também estabelecer para as antigas oligarquias políticas de valorização do café – todas em consonância com sua proposta de desenvolvimento econômico, o que diretamente favorece outro estamento que se encontrava em plena ascensão: o empresariado industrial brasileiro.

Verifica-se, a partir do Estado Novo (1930-1945), a presença de um governo mais participativo, caracterizado por uma marcante e excessiva intervenção no domínio econômico com viés nacionalista. Uma das primeiras medidas tomadas pelo presidente foi a de reestruturação dos setores públicos, que se encontravam completamente desordenados por reproduzirem as estruturas que marcaram o Império e os primeiros anos da República.

Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça (2008, p. 52) afirma que uma das grandes mudanças que aconteceram na administração pública se deu neste período, quando foram adotadas várias medidas que tiveram como objetivo sua modernização, caracterizada pela criação de novos órgãos, propiciando assim uma ampliação dos setores públicos baseadas no modelo racional de Max Weber (modelo burocrático). Este novo modelo tinha como diretriz a eficiência, a preocupação com o ingresso nos cargos públicos e a padronização de normas, além do estabelecimento de instrumentos de controle da administração pública. Isto refletiu inclusive na elaboração do texto da Carta Constitucional de 1934, que foi a primeira a institucionalizar a administração pública em seis artigos direcionados ao funcionalismo público.

No ano de 1936 se deu a mais emblemática medida deste governo para a reforma da administração pública, representada pela lei n. 284 de 1936, conhecida por Lei do Reajustamento. Esta criou o Conselho Federal do Serviço Público Civil, um organismo dotado de autonomia, porém curiosamente subordinado diretamente ao presidente da república, que tinha como escopo definir e executar políticas de aperfeiçoamento dos serviços públicos e de admissão de servidores.

A partir de 1937, promoveu o governo uma série de reformas que transformaram o aparelho estatal, tanto em sua forma de composição quanto em seu funcionamento. Nesse período foram criados inúmeros organismos especializados e empresas estatais<sup>6</sup>. Em 1938, é publicado o

6 “Até 1939, haviam sido criadas 35 agências estatais; entre 1940 e 1945 surgiram 21 agências, engloban-

Decreto-Lei 579, que aperfeiçoou a reforma e organizou o Departamento Administrativo do Serviço Público (Dasp), que absorveu o Conselho Federal do Serviço Público, tendo também como finalidade a promoção da formação de um quadro de servidores públicos nos estados, através da padronização de condutas orientadas pelo governo central.

Porém, o Dasp não conseguiu atingir completamente seus objetivos, quando nomeações sem concurso público e a liberdade na distribuição de cargos nas estatais trouxeram inúmeras dificuldades para a implantação e continuidade das mudanças propostas. O patrimonialismo conserva sua força, e o favoritismo mantém muito peso na nomeação e nas promoções dos cargos públicos, ou seja, o ambiente cultural dominado pelas práticas do clientelismo e do fisiologismo continuavam a contaminar a administração pública brasileira (MENDONÇA, 2008, p. 56).

Com o fim do Estado Novo foram convocadas novas eleições e o aumento da participação eleitoral, pelo aumento dos investimentos em educação e na inclusão do voto feminino, implicam na alteração do perfil de eleitores e de candidatas, que não dependem mais exclusivamente dos coronéis, mas se utilizam das práticas clientelistas para conseguir mais votos em troca de favores ou empregos. Neste período, o Dasp perde sua força e é esvaziado.

A Constituição Federal de 1946<sup>7</sup> fortaleceu tal prática ao flexibilizar os mecanismos de contratação de pessoal para o serviço público, ao possibilitar a incorporação ao quadro de servidores todos aqueles que foram contratados fora do sistema de concursos (sistema de méritos), e a criação da figura jurídica da função pública, que poderia ser criada por decreto do Executivo, e não estava sujeita às mesmas regras dos ocupantes dos cargos públicos, criando, assim, um sistema paralelo de servidores (VASCON-

do empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações” (LIMA JÚNIOR, 1998, p. 8). Até 1930 existiam no Brasil doze empresas públicas; de 1930 a 1945, foram criadas treze novas empresas, sendo dez do setor produtivo, entre elas a Companhia Vale do Rio Doce (COSTA, 2008, p. 845).

<sup>7</sup> Ver, por exemplo, o art. 188, da Constituição Federal de 1946, que garante a estabilidade depois de dois anos de exercício, os funcionários efetivos nomeados por concurso e depois de cinco anos de exercício, os funcionários efetivos nomeados sem concurso.

CELOS, 2006).

As tentativas de reforma diminuíram, tendo sido retomadas apenas durante o segundo governo de Getúlio Vargas (1951-1954). Em 1952, Getúlio designou um grupo de trabalho com a finalidade de promover mais um projeto de reforma administrativa, sendo tal proposta reprovada pelo Congresso Nacional.

Em 1956, com a eleição de Juscelino Kubitschek (JK), a reforma administrativa volta a ser objeto de discussão, através da perspectiva de seu Plano de Metas. Seu governo foi marcado pela realização de estudos e criação de projetos que discutiam a simplificação da burocracia e da prestação de serviços públicos, que refletiram na criação da Comissão de Simplificação Burocrática (Cosb) e da Comissão de Estudos e Projetos Administrativos (Cepa). A reforma propunha uma implantação de estruturas paralelas, de caráter globalizado, que tinham relação direta com o cumprimento dos objetivos do Plano de Metas. Para tanto, foram criados outros órgãos administrativos, que atuavam diretamente na área econômica, como a Superintendência para o desenvolvimento do Nordeste (Sudene)<sup>8</sup> e o Conselho de Desenvolvimento (1956), e para a qualificação dos servidores a Escola Brasileira de Administração Pública. Desta feita, as propostas de reforma neste período se caracterizavam

por uma crescente cisão entre a administração direta, entregue ao clientelismo e submetida, cada vez mais, aos ditames de normas rígidas e controles, e a administração descentralizada (autarquias, empresas, institutos e grupos especiais *ad hoc*), dotados de maior autonomia gerencial e que podiam recrutar seus quadros sem concursos, preferencialmente entre os formados em *think tanks* especializados, remunerando-os em termos compatíveis com o mercado. Constituíram-se assim ilhas de

---

8 Lei n. 3.692, de 15 de dezembro de 1959, que institui a Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste e que tem por fim por finalidades (art. 2º), estudar e propor diretrizes para o desenvolvimento do Nordeste; supervisionar, coordenar e controlar a elaboração e execução de projetos a cargo de órgãos federais na região e que se relacionem especificamente com o seu desenvolvimento; executar, diretamente ou mediante convênio, acordo ou contrato, os projetos relativos ao desenvolvimento do Nordeste que lhe forem atribuídos, nos termos da legislação em vigor; coordenar programas de assistência técnica, nacional ou estrangeira, ao Nordeste.

excelência no setor público voltadas para a administração do desenvolvimento (COSTA, 2008, p. 848).

Nem os governos de João Goulart e Jânio Quadros, que sucederam ao de JK, promoveram transformações relevantes na administração pública, principalmente em razão da efervescência política do momento.

Porém, é o Golpe de Estado executado pelos militares em 1964 que gerará as mais profundas reformas que iriam modificar as bases da estrutura da máquina administrativa brasileira, com o advento do Decreto-Lei n. 200, de 1967, que irá substituir a administração burocrática por uma administração desenvolvimentista, promovendo, assim, uma primeira reforma com caráter gerencial (BRESSER-PEREIRA; SPINK, 1998, p. 13). Para Beatriz Wahrlich, este dispositivo consagrou a reforma administrativa não como uma tentativa ou meta, como aconteceu em outros mandatos, mas como plano de governo, pois ao prescrever princípios, conceitos, estruturas e normativas, funcionava como uma lei orgânica da administração pública federal (1984, p. 52).

Ressalte-se que o Decreto-Lei 200/1967 consolidou o caráter descentralizador da administração pública através da criação de novas autarquias, empresas públicas e sociedades de economia mista, que proliferaram neste período. Também modificou o regime de regulação do servidor público, que deixou de ser estatutário e passou a ser celetista para os entes descentralizados, com a finalidade de tornar o quadro burocrático mais qualificados e adaptáveis à realidade de mercado e passíveis de controle de resultados, o que era ideal para as pretensões econômicas do governo militar.

Bresser-Pereira e Spink (1998, p. 273-274) atenta que a reforma não alterou a essência do sistema burocrático brasileiro, haja vista não ter cumprido com a eliminação da burocracia (desburocratização) em razão de ter aumentado a disparidade entre a administração pública direta e indireta, além de não ter garantido a profissionalização do serviço público, que passou a ser visto como cabide de cargos, principalmente pelo fato de

são ser necessário o concurso para a contratação de pessoal nos entes da administração pública indireta.

O governo militar, já em crise, decide promover mais uma tentativa de reforma em 1979, através da criação do Ministério da Desburocratização, e com a instalação do programa de desburocratização (Decreto-Lei 83.740/1979), objetivando mais uma vez atingir a eficiência na prestação dos serviços públicos. Um dos objetivos deste programa foi considerado inédito, se compararmos todas as tentativas de reforma até o momento apresentadas: uma proposta de enxugamento da máquina estatal através da eliminação de supostos órgãos inúteis e a redução de entidades que tinham suas tarefas desempenhadas por outras.

O ambiente cultural brasileiro dominado pelas práticas do clientelismo e do fisiologismo continuavam a contaminar a administração pública (MENDONÇA, 2008, p. 56). Assim, o patrimonialismo neste período ainda conservou sua força, apesar de todas as tentativas de reforma, passando por uma evolução e adaptação às novas estruturas formadas e estabelecidas através da instituição das práticas do clientelismo e do favoritismo, que ainda tinham muito peso na nomeação e nas promoções dos cargos públicos, e passaram a ser utilizadas como moeda de troca para favorecimento pessoal.

## **5 A REDEMOCRATIZAÇÃO E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 (CF/88): SURGE UMA NOVA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA?**

Com o processo de redemocratização e a preocupação da sociedade e do Estado em reestabelecer a democracia brasileira, a administração pública ficou à espera de definições sobre seu futuro, principalmente em razão da gestação da nova Constituição, que ainda estava sendo discutida pela Assembleia Constituinte. Com a promulgação da Constituição Fede-

ral de 1988 (CF/88), a administração pública foi regulada e reorganizada, tendo em seu texto além de princípios direcionados à sua atividade, uma quantidade enorme de dispositivos que regulamentam e tratam tanto da administração pública direta e indireta quanto do serviço e do servidor público, nas esferas federal, estadual e municipal.

O primeiro governo pós-redemocratização foi o do presidente José Sarney, que enfrentou diversas crises financeiras, e se ocupou principalmente com a elaboração de planos que viabilizassem o controle da inflação e da economia brasileira. O governo reconhecia a necessidade de uma reforma administrativa, em especial para readequação à nova realidade que se apresentava, pois fazia-se necessário reorganizar o Estado, que se encontrava com a máquina governamental desarticulada, anacrônica, desestimulada e cada vez mais distante da sociedade que ansiava por democracia (MARCELINO, 2003, p. 645). Porém, o combate à inflação e os insucessos dos planos econômicos puseram de lado a necessidade de uma reforma administrativa.

Com o governo Collor (1990-1992), as ideias de Estado mínimo e a “caça aos marajás” foram as palavras de ordem para justificar as mudanças propostas para a máquina estatal. Retoma-se o processo de desestatização, iniciado nos anos 1980, sendo a privatização das empresas estatais a grande motivação para a propositura de reformas administrativas neste período, que fora marcado pela readequação do serviço público, que gerou demissões e aposentadorias em massa de servidores deste setor.

A partir de 1995, já no primeiro mandato de Fernando Henrique Cardoso (1995-1998), um novo projeto de reforma na administração pública baseado em princípios da administração de empresas, valorizando, principalmente, a gestão de resultados, a autonomia das decisões e o estabelecimento de metas (KLERING; PORSE; GUARDAGNIN, 2010, p. 7) passou a ser objeto de discussão. Com a criação do Ministério da Administração e Reforma do Estado (Mare), liderado por Luís Carlos Bresser-Pe-

reira, à época ministro, é lançado em 1995 o Plano Diretor da Reforma do Aparelho de Estado (PDRAE), pensado dentro de um viés neoliberal, que buscava adequar a administração pública ao modelo econômico proposto pelo governo (de reafirmação do Plano Real). Compreendia a atuação do poder público dentro da perspectiva do Estado mínimo, e por isso, repassava para a iniciativa privada (empresas e terceiro setor) suas atividades e obrigações, inclusive as de cunho social. Reitera o autor que a reforma se deu a partir da descentralização dos serviços públicos,

via instituição de mecanismos de privatização, visando a reduzir o tamanho do aparelhamento administrativo do Estado, bem como a dinamizar e flexibilizar sua atuação; a quebra de monopólios, para tornar competitivas as atividades exercidas com exclusividade pelo poder público; o recurso a autorizações, permissões e concessões de serviços públicos, delegando-se estes serviços ao Terceiro Setor e à iniciativa privada; o estabelecimento de parcerias com entidades públicas ou privadas para a gestão associada de serviços públicos, ou serviços de utilidade pública, por meio de convênios, consórcios e contratos de gestão; a terceirização como forma de se buscar o suporte de entidades privadas ao desempenho de atividades-meio da administração pública (KLERING; PORSE; GUARDAGNIN, 2010, p. 8).

Iniciou-se, assim, um processo de “agencialização” e de transferências de responsabilidades, por meio da criação das Organizações Sociais (OS) e das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip).

Em 2003, assume a presidência da República Luís Inácio Lula da Silva (2003 a 2006, e 2007 a 2010), cujos mandatos foram marcados, principalmente, pelos programas de inclusão social. As reformas administrativas destes períodos foram pautadas pela observância da qualidade na prestação dos serviços públicos, através da instrumentalização da eficiência e da transparência. A ampliação destes serviços tornou este período conhecido pela valorização do servidor público, com o aumento na quantidade de servidores (FADUL; SOUZA, 2006).

É relevante ressaltar a implantação do Plano Plurianual (2004-2007), que primava pelo processo de participação popular através da criação de canais para que a população fosse incluída no processo decisório de políticas públicas. Para Ribeiro, Pereira e Benedicto (2013, p. 9), esta participação não se concretizou, e quando ocorria, acontecia de forma duvidosa, pela presença de relatos de casos em que quem determinava a participação popular nos processos decisórios era o próprio Estado, através da indicação de nomes feitos pelo Executivo ou por seus representantes para participarem e votarem nas audiências públicas.

Após o fim do segundo mandato de Lula, assume Dilma Rousseff (2011-2014; 2015-2016). Seu primeiro mandato não trouxe inovações quanto a reformas administrativas, tendo se limitado a discutir instrumentos de modernização da gestão pública, principalmente sobre o uso de tecnologias como instrumento de facilitação da transparência das informações. Em seu segundo mandato, Dilma inseriu em sua agenda a antiga proposta de desburocratização do Estado, que desta vez deveria ser promovida por intermédio de reorganização administrativa, melhoria dos gastos e controle de recursos. A reforma<sup>9</sup> proposta se pautava na redução de ministérios, cargos comissionados e secretarias, culminando na criação da Comissão Permanente da Reforma do Estado, integrada ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG).

## **6 REFLEXOS DO PATRIMONIALISMO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA**

Percebe-se que o patrimonialismo se fez presente durante toda a história da implementação e organização da administração pública brasi-

---

<sup>9</sup> Segundo o MPOG, a reforma visa “promover maior racionalização da estrutura administrativa, evitando-se sobreposições de atribuições entre ministérios ou entre órgãos de um mesmo ministério. Visa, também, reduzir gastos com estruturas de apoio destinadas a órgãos finalísticos, unificando áreas que desenvolvem políticas públicas afins.” (SECRETÁRIO..., 2015, p. 1).

leira. O conceito de “patrimonialismo” foi utilizado por diversos autores para discutir a forma como o brasileiro trata a política e os assuntos referentes ao país.

Sérgio Buarque de Holanda, em *Raízes do Brasil* (1936), enfatiza que o homem cordial não distingue o público do privado, e traz para a esfera pública características próprias da sua entidade familiar, predominando, assim, suas vontades particulares nos assuntos relativos ao Estado. Desta forma, estes homens se caracterizam

pelo que separa o funcionário “patrimonial” do puro burocrata, conforme definição de Max Weber. Para o funcionário “patrimonial”, a própria gestão política apresenta-se como assunto de seu interesse particular; as funções, os interesses e os benefícios que deles auferem, relacionam-se a direitos pessoais do funcionário e não a interesses objetivos, como sucede no verdadeiro Estado burocrático, em que prevalece a especialização das funções e o esforço para se assegurarem garantias jurídicas aos cidadãos. A escolha dos homens que irão exercer as funções públicas faz-se de acordo com a confiança pessoal que mereçam os candidatos, e muito menos de acordo com as capacidades próprias. Falta a tudo a ordenação impessoal que caracteriza a vida do Estado burocrático (HOLANDA, 1995, p. 105-106).

Pang e Seckinger exemplificam esta ideia, ao discorrerem sobre os indivíduos que exerciam os altos cargos da administração pública do Império, que eram formados pelos altos estratos sociais e exerciam as atribuições não pela competência, mas por estarem dentro de uma perspectiva patrimonialista. Os jovens bacharéis em Direito, após a graduação eram alocados nos cargos de

municipal judge (*juiz municipal*) district judge (*juiz de direito*), public prosecutor (*promotor público*), district police chief (*delegado de polícia*), and various minor offices of central and provincial agencies. Higher offices include those of provincial police chief (*chefe de polícia*), provincial presidente, and appellate court judge (*deseembargador*). After beginning his political car-

rer, each person advanced according to a combination of personality, charisma, talent, marriage ties, family connections, and political lucks<sup>10</sup> (PANG; SECKING, 1972, p. 233).

Faoro, já citado anteriormente, também entende o patrimonialismo como influenciador das relações do indivíduo com o Estado, e aprofunda a discussão não dentro da perspectiva do indivíduo, mas de uma estrutura patrimonial centralizadora que cria estamentos burocráticos, que por sua vez se apropriam do Estado e das funções para manter seu *status quo* e satisfazer seus próprios interesses.

Assim, os autores buscam explicar este fenômeno que se encontra arraigado em nossa sociedade e refletido na administração pública, desde sua formação até o Brasil do século XXI. Mesmo com as transformações econômicas e sociais pelas quais o país passou, a cultura patrimonialista foi institucionalizada e vem se adequando às novas relações de poder.

Em nossa história, a partir da proclamação da República, os servos do imperador passam a ser funcionários, e estes passam a se sentir donos de suas repartições e funções, ou seja, não se alterou a perspectiva “público e privado”, mas as coisas públicas agora pertenciam ao detentor do cargo público, através das práticas do clientelismo político da cultura do favor, apesar da modernização da administração com a burocracia.

Oliveira Vianna também ressalta este caráter na formação de nossas instituições políticas, ao tratar o brasileiro como individualista. Para o autor, isto influi diretamente em sua visão do que é público e do que é privado, fazendo com que estes laços familiares sejam observados dentro de sua atuação na esfera pública, gerando uma visão de tudo privatista, desprovido de qualquer preocupação com o outro, que não tenha com ele

---

<sup>10</sup> Tradução livre: juiz municipal (juiz municipal) juiz de direito, procurador público (promotor público), chefe de polícia do distrito (delegado de polícia) e vários escritórios menores de agências centrais e provinciais. Os escritórios superiores incluem os do chefe da polícia provincial (chefe de polícia), presidente provincial e juiz do tribunal de apelação (desembargador). Depois de começar sua carreira política, cada pessoa avançou de acordo com uma combinação de personalidade, carisma, talento, laços matrimoniais, conexões familiares e oportunidades políticas.

qualquer tipo de ligação. Ao discorrer sobre os partidos políticos, comenta que

Os partidos locais, como se vê, surgiam por meros motivos pessoais: – eram sempre as ambições, as vaidades e as preocupações de prestígio de família que decidiam da formação destas agremiações. Todos eles tinham um objetivo único: – *procurar para si o apoio do Governador*. Este era o centro de força da Província e, conseqüentemente, nas localidades (VIANNA, 1982, p. 504-512).

Machado de Assis, em seu conto “A teoria do Medalhão”, de 1891, reflete a sociedade do século XIX e destaca a importância dos laços na manutenção do *status quo*. Como conselho ao filho, o pai ensina que

Essa é publicidade constante, barata, fácil, de todos os dias; mas há outra. Qualquer que seja a teoria das artes, é fora de dúvida que o sentimento da família, a amizade pessoal e a estima pública instigam à reprodução das feições de um homem amado ou benemérito. [...] Dessa maneira o nome fica ligado à pessoa; os que houverem lido o teu recente discurso (suponhamos) na sessão inaugural da União dos Cabeleireiros, reconhecerão na compostura das feições o autor dessa obra grave, em que a “alavanca do progresso” e o “suor do trabalho” vencem as “fauces hiantes” da miséria. No caso de que uma comissão te leve a casa o retrato, deves agradecer-lhe o obséquio com um discurso cheio de gratidão e um copo d’água: é uso antigo, razoável e honesto. Convidarás então os melhores amigos, os parentes, e, se for possível, uma ou duas pessoas de representação. Mais. Se esse dia é um dia de glória ou regozijo, não vejo que possas, decentemente, recusar um lugar à mesa aos *reporters* dos jornais. Em todo o caso, se as obrigações desses cidadãos os retiverem noutra parte, podes ajudá-los de certa maneira, redigindo tu mesmo a notícia da festa (ASSIS, 2007).

Como se pode notar, o autor revela o comportamento individualista, no qual este indivíduo, para ter sucesso, precisa priorizar as relações pessoais – é uma tradição, e deve ser mantida: “o nome faz a pessoa”.

Mesmo após a República, estas práticas permaneceram presentes, se readequando às novas relações de poder. As políticas de favores são utilizadas com frequência e vistas com normalidade, seja para obter cargos, privilégios, vantagens ou votos.

Hoje, já se fala em neopatrimonialismo. Este, o da contemporaneidade, que diz respeito não apenas ao Estado, mas a todos aqueles que vinculam interesses privados em detrimento do interesse público, que vai desde o cidadão que corrompe o guarda de trânsito, ao empresário que suborna o fiscal da Receita ou ao político que recebe dinheiro para votar um projeto de lei.

A corrupção como pano de fundo. A lógica patrimonial na modernidade se confronta com a legitimação racional legal do poder, não na qual prevalece a separação entre o público e o privado. Desta forma, o patrimonialismo encontra dificuldade para legitimação em um plano maior. Mas nos lugares mais obscuros, ainda é prática comum e continua operando dentro de todas as camadas da sociedade, inclusive na administração pública.

Todas as tentativas de reforma aqui apresentadas tiveram um inimigo em comum: o fim do patrimonialismo. A instituição da burocracia, a tentativa de implementação de Estado gerencial, a inserção da participação popular nos processos decisórios foram formas de tentar acabar com a corrupção, filha do patrimonialismo.

## 7 CONCLUSÃO

Diante do panorama histórico apresentado, verificamos que o patrimonialismo brasileiro tem suas origens no Estado patrimonial português, e apesar de todas as transformações históricas e culturais, preserva sua característica fundamental, representada pela presença nos quadros burocráticos de um determinado estamento, e posteriormente classe, que rege e governa observando apenas seus próprios interesses, sem atentar para

as normas legais e à impessoalidade, valor fundamental no exercício do *múnus público*.

Assim, o brasileiro construiu seu sistema de compreensão do poder político: opta por agir como pessoa, não como cidadão. Práticas como o coronelismo e o clientelismo, tão comuns no dia a dia do brasileiro normalizaram condutas imorais, e transformaram o “jeitinho brasileiro” em característica popular.

O processo colonizatório e suas relações patrimoniais o perpetuaram pelo Império e pelos primeiros anos da República, originando o aparecimento de outras formas de poder baseadas no patriarcalismo – presente principalmente nos casos de casamentos entre os filhos dos senhores de engenho e dos funcionários da administração –, e no coronelismo. Com a revolução de 1930, passou-se a discutir reformas na administração pública, tanto no que diz respeito ao funcionalismo, quanto à prestação dos serviços, buscando uma saída do modelo tradicional de administração. O estabelecimento do modelo burocrático weberiano, e depois o modelo de administração gerencial, esbarraram nas práticas neopatrimonialistas que surgiram, como o clientelismo, principalmente em razão do aumento da desigualdade e da influência dos grandes grupos econômicos na administração pública, que passaram a ter influência direta em seu processo decisório.

Hoje, as práticas clientelistas são encontradas em uma nova esfera de poder, fundadas nas relações entre Estado e empresas (ex.: licitações), e utilizadas na grande maioria das vezes para mascarar as relações pessoais. Logo, não é o Estado o parceiro, mas aqueles que o personificam, como governadores, deputados, senadores.

Desta forma, o patrimonialismo resiste, incrustado em nossa sociedade e política. Deixam de ter caráter institucional as relações públicas, e passam a ter mais valor as relações interpessoais, permanecendo atualizado, o conselho que aquele pai, em pleno século XIX, deu ao filho: “o nome faz a pessoa”.

## REFERÊNCIAS

ARON, R. **As etapas do pensamento sociológico**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

ASSIS, M. Teoria do Medalhão. *In*: BRASIL. **Portal Domínio Público**. Brasília, DF: 2007. Disponível em: <https://bit.ly/2GnBc2S>. Acesso em: 9 dez. 2017.

BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil de 15 de março de 1824**. Rio de Janeiro, 1824. Disponível em: <https://bit.ly/2BQKQnw>. Acesso em: 9 dez. 2017.

BRESSER-PEREIRA, L. C.; SPINK, P. **Reforma do Estado e administração pública gerencial**. São Paulo: Editora FGV, 1998.

COSTA, F. L. Brasil: 200 anos de Estado: 200 anos de administração pública: 200 anos de reformas. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 42, n. 5, p. 829-874, 2008.

DEL PRIORE, M. **Uma breve história do Brasil**. São Paulo: Planeta do Brasil, 2010.

FADUL, E.; SOUZA, A. R. Analisando a interface entre o gerencialismo, a criação das agências reguladoras e a inovação institucional. ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 30., 2006, Salvador. **Anais [...]**. Maringá: Anpad, 2006.

FAORO, R. **Os donos do poder: formação do patronato brasileiro**. 5. ed. São Paulo: Globo, 2012.

GANDINI, R. Características patrimonialistas do Estado brasileiro: anotações para estudos de política educacional. **Revista Brasileira de Política e Administração da Educação**, Goiânia, v. 24, n. 2, p. 197-213, 2008.

HOLANDA, S. B. **Raízes do Brasil**. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

KLERING, L. R.; PORSSE, M. C. S.; GUADAGNIN, L. A. Novos caminhos da administração pública brasileira. **Análise**, São Paulo, v. 21, n. 1, p. 4-17, 2010.

LEAL, V. N. **Coronelismo, enxada e voto: o município e o regime representativo no Brasil**. São Paulo: Companhia das Letras, 2012.

LIMA JÚNIOR, O. B. As reformas administrativas no Brasil: modelos, sucessos e fracassos. **Revista do Serviço Público**, Brasília, DF, v. 49, n. 2, p. 5-31, 1998.

LYNCH, C. E. C. O Poder Moderador na Constituição de 1824 e no anteprojeto Borges de Medeiros de 1933: um estudo de direito comparado. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, v. 47, n. 188, p. 93-111, 2010.

MARCELINO, G. F. Em busca da flexibilidade do Estado: o desafio das reformas planejadas no Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 37, n. 3, p. 641-658, 2003.

MENDONÇA, M. L. C. A. E. **As organizações sociais entre o público e o privado: uma análise do Direito Administrativo**. Fortaleza: Gráfica da Universidade de Fortaleza, 2008. v. 1.

PANG, E-S.; SECKINGER, R. L. The mandarins of imperial Brazil. **Comparative studies in Society and History**, v. 14, n. 2, p. 215-244, 1972.

RIBEIRO, L. M. D. P.; PEREIRA, J. R.; BENEDICTO, G. C. D. As reformas da administração pública brasileira: uma contextualização do seu cenário, dos entraves e das novas perspectivas. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 37., 2013, Rio de Janeiro. **Anais** [...]. Maringá: Anpad, 2013. p. 1-15. Disponível em: <https://bit.ly/2DzTJ8c>. Acesso em: 23 set. 2019.

SCHWARCZ, L. M. **As barbas do imperador: D. Pedro II, um monarca nos trópicos**. São Paulo: Companhia das Letras, 1998.

SENADO FEDERAL. Secretário de Gestão do MP debate reforma administrativa no Senado. **Planejamento, Desenvolvimento e Gestão**, Brasília, DF, 4 nov. 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2m8fpTD>. Acesso em: 10 set. 2019.

SOUZA, J. **A tolice da inteligência brasileira**. Lisboa: Leya, 2015.

VASCONCELOS, T. D. S. **O acesso aos cargos, empregos e funções públicas e os princípios constitucionais na gestão pública brasileira**. 2006. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento, Gestão e Cidadania) – Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, Ijuí, 2006.

WAHRLICH, B. M. S. Desburocratização e desestatização: novas considerações sobre as prioridades brasileiras de reforma administrativa na década de 80. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 18, n. 4, p. 72-87, 1984.

WEBER, M. **Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva**. São Paulo: Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 1999.

## Transparência e acesso ao controle social

Transparency and access to social control

**Emerson Carvalho de Lima<sup>1</sup>**  
**Francisco Carlos Portela<sup>2</sup>**

### RESUMO

Este artigo visa compreender o processo de transparência da gestão pública do Estado e a sua inserção no Portal da Transparência, para que a sociedade possa ter acesso de forma clara e plena. Tal temática se justifica em função da cobrança da sociedade por uma gestão mais democrática e ética, em que todas as informações inerentes à gestão do Estado possam ser compartilhadas com aqueles que fazem parte desse processo. Diante disso, busca-se compreender como ocorre a transparência pública da gestão; o que é essa transparência; como surgiu e qual é a finalidade maior do Portal da Transparência; e, por último, como funciona o gerenciamento das informações da gestão na plataforma governamental. Para responder a esse questionamento buscou-se utilizar na pesquisa a metodologia bibliográfica e, como resultado, verificou-se a importância da transparência e do controle social para uma gestão pública de qualidade.

**Palavras-Chave:** Portal da Transparência. Gestão Pública. Plataforma Governamental Digital. Controle Social.

---

1 Auditor governamental do Estado do Ceará. Graduado em Ciências Econômicas e Ciências Jurídicas pela Universidade de Fortaleza (Unifor). Pós-Graduado em Direito Tributário pela Universidade Estácio de Sá. Mestre em Criminologia pela Universidade Fernando Pessoa em Porto, Portugal, instituição onde atualmente desenvolve o doutorado em Ciências da Informação. E-mail: emersoncali@yahoo.com.br

2 Auditor governamental do Estado do Ceará. Formado em Ciências Náuticas pelo Centro de Instruções Almirante Brás de Aguiar (Ciaba). Mestre em Ciências Empresariais pela Universidade Fernando Pessoa em Porto, Portugal, instituição onde atualmente desenvolve o doutorado em Ciências da Informação. E-mail: franciscoportela2003@yahoo.com.br

## ABSTRACT

This paper aims to understand the process of transparency of State public administration and its insertion in the Brazilian Transparency Portal so that the society can have clear and full access. Such theme is justified due to society's demand for a more democratic and ethical administration in which all information inherent to the State can be shared with everyone who is part of this process. Given this, we seek to understand how public transparency of administration occurs, what is transparency, how it arose, what is the main purpose of the transparency portal and finally, how the management of the information works in the government platform. To answer this question, the bibliographic methodology was used in the research, and as a result, it was possible to verify the importance of transparency and social control for a quality public administration.

**Keywords:** Brazilian Transparency Portal. Public Administration. Digital Government Platform. Social Control.

Recebido: 08-05-2019

Aprovado: 14-08-2019

## 1 INTRODUÇÃO

A postura ética dos gestores públicos tem sido uma das maiores cobranças da população. A busca por espaço democrático e transparência das ações governamentais fez que o legislativo buscasse alternativas para o controle de gasto público. Com isso, surge a demanda de um espaço aberto para que a sociedade possa efetivamente acompanhar os atos dos seus governantes. Deste modo, trataremos sobre o Portal da Transparência e o gerenciamento das informações governamentais na plataforma digital. Serão desenvolvidos os conteúdos de acordo com a problemática proposta, que é contextualizar sobre a transparência dos recursos públicos e a

aplicabilidade da lei da transparência dos atos públicos. Este artigo será apresentado a partir da contextualização sobre a transparência pública; a diferenciação do conceito de transparência; o surgimento e a finalidade do portal para a gestão pública; o gerenciamento das informações; e, por fim, a lei de transparência pública e a sua aplicabilidade no contexto atual.

## 2 O PORTAL DA TRANSPARÊNCIA

### 2.1 Contextualização sobre a transparência pública

A gestão pública tem sido alvo de críticas em relação às ações governamentais, que envolvem a aplicação e a gestão dos recursos públicos. Assim, a transparência pública tornou-se necessária. Esta, segundo Bairral, Silva e Alves (2015), tem como premissa abordar aspectos da gestão pública que se encontram no âmbito do desempenho de pessoal, de controles internos, sendo esses controles caracterizados pelos autores como legal e fiscal. Ampliar o viés de controle faz que a responsabilidade pública se torne muito mais efetiva, e a ação de dar acesso aos cidadãos de forma transparente por meio dos portais eletrônicos e relatórios anuais visa contribuir com uma gestão mais eficaz.

Nos últimos anos a transparência no uso dos recursos públicos e a responsabilização das ações realizadas na gestão pública vêm, paulatinamente, tomando espaço na agenda da Administração Pública, sobretudo discussões que envolvem conceito de “*accountability*”. Diversas leis e normativas têm buscado pressionar e orientar os três níveis federativos do Estado (Federal, Estadual e Municipal) para que haja um maior aprofundamento da participação social e transparência na gestão pública (OLIVEIRA; BODART, 2015, p. 11).

Essa busca por uma participação social e transparente na gestão dos recursos públicos faz que a sociedade busque estar cada vez mais inserida

no contexto organizacional. Nessa linha, para Figueiredo e Santos (2013), a transparência surge para que o cidadão possa acompanhar a gestão pública através da análise dos documentos e dos planejamentos propostos, fazendo que sua ação contribua com o crescimento da cidadania e da própria organização pública. Assim, com uma transparência da gestão governamental, essa transparência poderá contribuir com a redução dos desvios de verbas públicas e com a participação popular na aplicação do dinheiro público nas obras públicas.

Em relação à ampliação da participação popular em transparência e controle social e também em acompanhamento dos negócios públicos é necessária justamente a ativação de mecanismos de restrição à propagação de negócios privados no interior da administração pública, ou seja, tornar mais difícil a ação de grupos de interesses privados, que têm como foco o desvirtuamento da correta aplicação de recursos públicos, que seria no atendimento das necessidades cruciais da população (ALVES, LUNKES; LYRIO, 2016).

Para que se alcance a efetivação de um Estado Democrático de Direito há que se disponibilizar aos cidadãos, todas as informações estratégicas advindas do Estado e de seu aparato administrativo. A população deve conhecer como se dá a aplicação dos recursos públicos, já que eles são angariados pela máquina pública administrativa com o concurso dos tributos e com o conhecimento acerca desta aplicação, para que o povo possa alimentar a evolução democrática e a conexão do cidadão como componente fundamental no sistema político vigente (KLEIN, 2017).

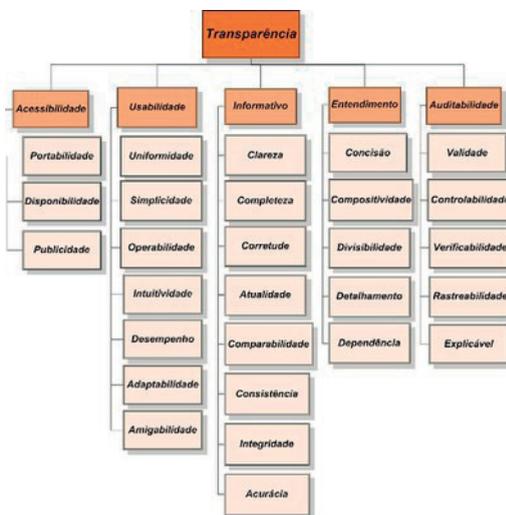
O regime de governo e as instituições públicas são chancelados pela população por meio de sua participação de atividades do setor público que é viabilizada com a utilização de ferramentas tecnológicas, a fim de que se alcance o maior número de pessoas em uma dada coletividade. No Brasil, esta atividade relativa à transparência pública tem tomado caminhos de crescimento, tendo em vista que a redemocratização do país se deu em 1985 e, a partir deste ponto, o cidadão viu com o passar do tempo que era um componente importante da engrenagem política vigente, afinal

sustentara e sustenta o aparato estatal com uma parte do resultado de seu trabalho produtivo (EIRÃO; LEITE, 2018).

### 2.1.1 Os diferentes conceitos de Transparência

Transparência pode ser definida pelo processo cristalino das ações promovidas por uma gestão administrativa. Segundo o dicionário Aurélio (TRANSPARÊNCIA, 2014, p. 682), transparência é “qualidade do que é transparente, e ser transparente, em sentido figurado, é ser evidente e claro”. Este significado nos remete ao propósito da gestão transparente, a qual pretende que as normas e processos tornem-se claros e ceifados de dúvidas ou controvérsias que limitem a confiabilidade. E essa confiabilidade pode ser conferida em uma estrutura que venha contemplar a organização de forma transparente, como ilustra a Figura 01:

Figura 1: Estrutura organizacional da transparência



Fonte: Brasil (2011).

Diante da figura organizacional, percebe-se que a transparência pode ser avaliada em sua efetividade como a aproximação entre o governo e a população. Assim, uma transparência pública com forte impacto positivo para a democracia seria aquela em que a tecnologia da informação é um ponto de fomento desta relação e tem participação do cidadão na gestão das organizações do Estado, já que o cidadão é componente importante para o processo de tomada de decisão por parte dos gestores públicos (LUCIANO; WIEDENHÖFT; SANTOS, 2018).

Diferente visão da efetividade da transparência pública é aquela tomada a partir da ideia de que o cidadão tem acesso às informações relativas à atividade governamental, mas não tem poder de interferir e participar do processo de tomada de decisão por parte dos administradores públicos. É um cenário atinente à democracia representativa e não revela caráter evoluído da política vigente.

Enquanto o conceito de transparência relacionado à temática do governo eletrônico (e-gov) apresenta as informações sobre os agregados públicos como receitas, despesas, gastos com pessoal e endividamento, além das previsões futuras quanto a eles e os coloca nas mãos dos cidadãos em suas plataformas on-line particulares, sem possibilidade de interferência deste mesmo cidadão no processo decisório dos governos, surgindo uma nova forma de interação digital com os cidadãos que os aproxima da gestão pública (LUCIANO; WIEDENHÖFT; SANTOS, 2018).

Esta nova forma de interação diz respeito à governança digital entre cidadão e governo que acaba por aproximar todos aqueles que pagam tributos da gestão governamental e os mesmos, passam a ditar as suas contribuições para as melhorias dos serviços públicos e o fazem a partir de qualquer mecanismo tecnológico como um *smarthphone*. Tudo isso para que o governo possa redirecionar suas prioridades, a partir das necessidades do cidadão e que alcance esta meta com a maior produtividade possível quanto à aplicação dos recursos públicos (LUCIANO; WIEDENHÖFT; SANTOS, 2018).

A transparência é um caminho que se abre entre os negócios do Estado e a população, é uma forma de estímulo à participação popular, exatamente porque sinaliza para o povo que está em plena efervescência um Estado Democrático de Direito, no qual não há espaço para negócios sigilosos por parte da administração pública. Assim, o cidadão terá ao seu alcance as informações sobre como se dá a aplicação dos recursos públicos e, ao mesmo tempo, disporá de elementos técnicos para se certificar se realmente o gasto público foi efetivado com observância aos princípios constitucionais afeitos ao regime democrático, como eficiência, efetividade, probidade administrativa, zelo no trato da coisa pública (MARTINS JÚNIOR, 2010).

Por outro lado, com todos estes requisitos constitucionais e administrativos sendo alvo de atendimento por quem gere a esfera pública, sempre com o cidadão na outra ponta do canal de comunicação, a transparência será propulsora do princípio da dignidade do indivíduo e de todos os princípios que elevam o e cidadão à condição de participante efetivo quanto ao destino de uma coletividade, e desta forma, sendo paulatinamente alcançado um grau de boa qualidade da administração dos recursos públicos que interessa a todos.

## 2.2 O surgimento do Portal da Transparência

Em uma sociedade mundial na qual o volume de recursos econômicos tende a crescer cada vez mais e a ser disputado por potências globais que passam a oferecer um padrão de vida social avantajado para seus cidadãos, dentro de uma realidade de evolução democrática paulatina, é patente que as economias em desenvolvimento como o Brasil, em que os volumes de comércio com o resto do mundo têm aumentado satisfatoriamente, pretendem tornar seus mercados cada vez mais abertos às oportunidades e dentro de um padrão democrático em suas instâncias governamentais

que o credencie a ser um ator decisivo no cenário de trocas de riquezas (ASSONI FILHO, 2009).

Assim, não são vantajosos governos fechados à participação popular, visto que tal conduta atrairia um ciclo de pessimismo social bastante elevado e acabaria por influenciar na dinâmica da circulação de riquezas, justamente porque o nível de confiança nas instituições públicas seria diminuto e este fator acaba contaminando o ambiente privado de negócios e gerando expectativas antidemocráticas nos cidadãos. O volume e a circulação de riquezas econômicas a nível mundial coadunam com um ambiente democrático em que os cidadãos podem desenvolver suas potencialidades pessoais e profissionais (ASSONI FILHO, 2009).

Em seguida, como fator propulsor da democracia e, ao mesmo tempo, do crescimento e inovação tecnológicos, surge a internet e os meios de interação entre indivíduos e entre os governos e seus cidadãos como forma de estabelecimento de canais efetivos de informação entre as duas partes. O que leva o cidadão a se reconhecer como atuante em nível de comunicação horizontal frente aos governos, assim, com uma perspectiva de que o ambiente político é um palco para a promoção do atendimento às necessidades da população e não como um palco de atendimento às demandas privadas de certos grupos que se instalam no poder se valendo de manobras que incluem a participação do cidadão em algumas etapas (ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA; RICCIO, 2015).

Desta forma, é destacado um espaço tecnológico e de caráter político onde os cidadãos e o governo irão interagir para se chegar a um consenso sobre a melhor maneira de alcançar a efetividade no trato da esfera pública e, também, quanto ao atendimento dos anseios do cidadão no que compreende uma melhor obtenção dos serviços públicos (CRUZ et. al, 2012).

Este espaço diz respeito aos portais da transparência das informações públicas, que têm uma grande utilidade para a tendência mundial e

democrática de trazer o cidadão para dentro da administração pública dos governos, como forma de participar do processo de tomada de decisões e, assim, influir nos destinos das áreas econômica, política, cultural e social, o que torna a sociedade próspera, devido ao investimento econômico equitativo no atendimento das necessidades públicas e, assim, propicia menos desigualdade social aos cidadãos em relação ao acesso de necessidades básicas, como saúde, educação e segurança em termos satisfatórios (SOUSA et al., 2015).

A legitimidade política de governos é buscada a partir do momento em que o cidadão se sente representado por aqueles que foram eleitos com a existência de processos democráticos de escolha e que devem apresentar provas ao cidadão a respeito da lisura na aplicação dos recursos públicos e que os gastos foram realizados de forma mais econômica possível e que tenha atendido às prioridades de todo o grupo populacional representado (MAGNAGNO; LUCIANO; WIEDENHÖFT, 2017).

Assim, o cidadão estará estimulado a trabalhar e produzir ao saber que o dinheiro público não é utilizado de forma ímproba e promíscua a favor de interesses que passam ao largo das necessidades do cidadão comum. O Portal da Transparência passa a ser a arena crucial para que governo e cidadão se entendam quanto à maneira de lidar como o recurso público e, fundamentalmente, sobre que tipo de política deve ser cultivada por parte dos governantes (ROSSINI, 2014).

### 2.2.1 A finalidade do Portal para a Gestão Pública

Os portais eletrônicos são a forma moderna de interação entre governo e sociedade. Por um lado, promove um canal que viabiliza a entrega de informações com clareza à população a respeito da aplicação dos recursos públicos e tomada de compromissos por parte da gestão pública. Por outro, faz que a cidadania seja exercida de uma forma mais ampla e

segura por parte dos cidadãos, visto que estes passam a utilizar diversas fontes de interação com a gestão pública, passam a monitorar a efetivação das políticas públicas e, com estes fatores, ficam habilitados a uma cobrança mais democrática por melhores bens e serviços públicos (JAHNS; RAUPP, 2016).

Na sociedade da informação em que o fator tempo tem alto custo financeiro, o crescimento das massas populacionais, o alto grau de atendimento dos governos de demandas por serviços sociais, principalmente nos países em desenvolvimento, e a necessidade dos governos pela busca da legitimação, a partir dos cidadãos que habitam determinado território, determinam o engajamento do Estado na oferta de serviços eletrônicos para a facilitação da vida de seu público-alvo.

Na realização de negócios em ritmo intensivo por parte dos governos, a partir da criação de uma necessidade pública, passando pela contratação dos serviços frente à iniciativa privada, o dever de emissão e manutenção das informações sobre os negócios praticamente em tempo real para a população e, finalmente, a entrega da obra ou serviço para a utilização do povo e a consequente prestação de contas, *accountability*, mantêm a gestão pública somente se como porta-voz do atendimento dos desejos sociais da coletividade e, portanto, como gestora dos cofres públicos, que deve primar por uma relação aberta, de confiança, pautada na probidade e engrandecedora do bem-estar social perante o seu financiador, que é o cidadão pagador de tributos (ARAÚJO; REINHARD; CUNHA, 2018).

A gestão pública não deve pautar sua busca pela implementação de portais eletrônicos com a finalidade de fazer propaganda, visando demonstrar para o público que há realmente uma transparência das contas e negócios públicos, mas deve buscar com a utilização destas ferramentas tecnológicas, incitar, de fato, o cidadão para participar da gestão pública, incentivando-o a apontar para o governo qual é realmente a sua necessidade que precisa ser atendida. A partir deste ponto, o governo se prontifica a entregar aquele bem ou serviço ao cidadão da forma mais econômica,

democrática e com eficiência, efetividade e eficácia, provando para o povo que é legítima a aplicação deste recurso da coletividade.

Com a utilização eficiente dos portais, a administração pública pode galgar uma atuação efetiva de acordo com os requisitos de uma etapa gerencial, ou seja, os governos terão mais facilidade para disponibilizar serviços ao público com menor custo e, também, as próprias facilidades e interações constantes destes portais eletrônicos farão que o cidadão entenda o que se passa na gestão pública diariamente, tanto em termos de informações seguras, na avaliação da essência financeira, social e política que advêm dos compromissos acordado pelo Estado frente aos outros atores da economia (DAMIAN; MERLO, 2013).

Os portais eletrônicos têm a grande missão de resolver o problema – a demanda do cidadão –, de viabilizar o relacionamento eficiente do público com o governo, estabelecer formas efetivas para que o cidadão preste as informações que detêm, como forma de incentivar a que os governos construam suas políticas e busquem suas arrecadações de tributos a partir destas referências. E também é necessário que o cidadão seja eleito como a prioridade do Estado tanto no momento de aplicar o dinheiro público como, principalmente, no momento em que este mesmo Estado presta contas de sua gestão sem qualquer artifício sigiloso, pois a transparência leva à intensificação da conjunção de forças entre representantes e representados quando cidadão é tratado com respeito e munido dos conhecimentos técnicos capazes de viabilizar uma leitura correta do que ocorre na esfera pública (RAMPELOTTO; LÖBLER; VISENTINI, 2015).

### 2.2.2 A finalidade do Portal para o controle das contas públicas para a sociedade

O Portal denominado “de transparência” no qual o Estado insere informações sobre seus negócios públicos, a exemplo de contratos, convênios, assunção de compromissos de empréstimos a outros Estados, pe-

didados de empréstimos advindos de outros Estados, renúncias de receitas públicas, aplicação dos recursos públicos nas despesas públicas, nível de arrecadação de receitas frente às previstas e disponibilização do andamento das obras públicas, é uma plataforma eletrônica em que o ente público procura atender os normativos legais que exigem comunicação entre Estado e população. É uma boa forma para os gestores públicos darem detalhes de como estão administrando os recursos arrecadados pela contribuição da população-alvo, qual seja o cidadão que chancelou democraticamente a que tais governantes o representassem na gerência da coisa pública (ABDALA; OLIVEIRA; TORRES, 2016).

Muitas críticas permeiam a forma de interação entre os dois lados da comunicação – Estado e cidadão –, passando pela ideia de plenitude do aspeto da cidadania, a partir do momento em que o jurisdicionado tem à sua disposição as informações diárias sobre como ocorreram os negócios públicos e, de outro lado, certo pessimismo quando o ponto de análise é focado nas situações corriqueiras e constatadas de que o cidadão toma posição passiva frente a um computador com acesso à internet e às informações estatais, visto não ter ferramentas para interceder e alterar as grandes, pequenas e médias decisões que são tomadas todos diariamente por parte dos gerentes dos recursos públicos. Sob este aspecto, os portais atenderiam a uma dimensão de cidadão ciente dos negócios públicos, mas não fariam parte de uma realidade de aproximação e intervenção direta do cidadão nos destinos da administração pública (ABDALA; OLIVEIRA; TORRES, 2016).

Quando há a disponibilização nos portais de informações acerca de um contrato de natureza pública entabulado pelo Estado com fornecedores e contratados no mercado, não há como o cidadão comum apurar aspectos como se ocorrera realmente a necessidade daquela despesa, se tal despesa contribuirá para a melhoria da prestação de serviços públicos e se o Estado adquiriu o produto ou serviço com economicidade e produtividade. Estas

dimensões requerem para o seu entendimento um estudo detalhado e não imediatista da essência da despesa. E soma-se ao problema a informação de que os portais disponibilizam apenas uma fotografia daquilo que foi realizado com o dinheiro público.

### **3 O GERENCIAMENTO DA INFORMAÇÃO NA PLATAFORMA GOVERNAMENTAL**

#### **3.1 A transparência e o controle social**

A transparência dos dados se consolida com o controle social. Segundo Figueiredo e Santos (2013, p. 14), “As principais ferramentas de controle social, são: Conselhos de Política Pública, observatório social, orçamento participativo, audiência pública e ouvidoria”, ou seja, são os recursos que contribuem com a transparência.

Não há uma forma rígida de participação, a sociedade pode exercer seu direito de forma individual ou coletiva. Quando a busca pela transparência se faz de forma coletiva, pode contribuir com ideias e atos participativos – participação em debates e escolha de investimentos públicos (FIGUEIREDO; SANTOS, 2013). Assim,

A entidade ao dar transparência de seus dados, abre espaço para futuras reivindicações sociais que visem a um maior detalhamento e à ampliação das informações disponibilizadas. Por isso, a necessidade do maior envolvimento social na gestão das políticas públicas (FIGUEIREDO; SANTOS, 2013, p. 7).

A partir do momento em que a administração pública estimula o aumento da participação social em assuntos estratégicos do governo, como propulsor da cidadania ativa, mais mecanismos ficam à disposição do cidadão para que este coopere em decisões públicas que envolvem mi-

lhões de recursos financeiros. Neste ponto, poder-se-á averiguar se trata-se de uma sociedade democrática participativa ou de uma democracia representativa, sendo este tipo aquele em que as decisões sobre os caminhos estratégicos do Estado se dão pelos representantes do povo, sem participação efetiva do cidadão (LUCIANO; WIEDENHÖFT; SANTOS, 2018).

O contexto de uma sociedade democrática participativa amadurecida é aquele em que as tecnologias de informação e comunicação, como plataformas digitais, *smarthphones*, TV digital e outros mecanismos são utilizados de forma clara quanto ao seu conteúdo e nível de acessibilidade por parte dos governados. Há uma relação de confiança entre o governo e os cidadãos a respeito de que todos os conteúdos estratégicos do Estado estejam dispostos em informações detalhadas e bem elaboradas como forma de comunicar à população sobre o que realmente está acontecendo no domínio público. O cidadão passa a não conviver mais com aspectos informacionais que outrora seriam considerados sigilosos (LUCIANO; WIEDENHÖFT; SANTOS, 2018).

É a chamada ciberdemocracia ou governo digital, em que o cidadão pode e deve participar dos negócios e decisões públicos com mais vigor democrático e superando-se o estigma das dificuldades geográficas que antes existiam e que acabavam por dificultar a ampla e efetiva participação da população. Agora, na sociedade moderna, o povo pode se fazer ouvir de forma rápida e com clareza e confiança, pois os representantes eleitos têm conhecimento das exigibilidades de informação trazidas pela legislação e consubstanciadas nos mecanismos modernos de tráfego de dados e que, caso não atendam com presteza os anseios da população dentro de uma sistemática de eficiência, efetividade e economicidade e sempre priorizando gastos públicos qualitativos para melhorar a qualidade de vida da população poderão ser suplantados por concorrentes políticos que se comprometam com a agenda pública democrática (LEITE; SILVA, 2018).

São engajamento e o entendimento acerca dos negócios e decisões tomadas pelo governo por parte da população que os levará a entender a

essência da informação pública direcionada pelo Estado ao cidadão. Não basta somente receber uma informação pública relevante de maneira rápida e eficaz, e sim que o cidadão possa compreender em que medida uma decisão tomada pelo administrador público poderá afetar a sua vida em sociedade e, a partir daí, em um regime democrático, este mesmo cidadão utilizar as redes sociais e mecanismos digitais para formação de grupos de opiniões que possam influenciar as decisões governamentais estratégicas para o rumo da democracia efetiva (LEITE; SILVA, 2018).

O Estado do Ceará não ficava apartado destas novas tecnologias, deixando de ser um aparato fechado em si mesmo, que somente trabalhava em termos de sua burocracia com o armazenamento de informações em materiais que não dispunham de inovações da área de informática. Por muitas décadas, o que prevaleceu era o excesso de papel que guardava a informação sobre os negócios públicos e a população não tinha como saber a respeito do andamento das atividades públicas. O Ceará como ente estatal adentrou na era da tecnologia da comunicação a partir da transformação verificada na ciência da informação, da era digital, dos surpreendentes equipamentos de tecnologias de informação e comunicação (TIC). Assim, na era dos processadores de informação cada vez mais rápidos e dos aparelhos celulares que cabem na palma da mão, o Estado do Ceará na figura de seus governantes viu a possibilidade de buscar um canal de comunicação com a população com a utilização destas tecnologias. É uma forma de buscar o fortalecimento do apoio popular às decisões governamentais que envolvem milhares de reais (JAHNS; RAUPP, 2016).

Neste novo tipo de relacionamento entre o Estado e a população cearense, o fenômeno da intitulada transparência tem o condão de prestar esclarecimentos ao cidadão sobre os negócios públicos entabulados pelo Estado do Ceará e, fundamentalmente, estas informações disponibilizadas devem ser caracterizadas pelos aspectos de presteza, correção e rapidez. Por isso, o cidadão cearense que está engajado num mundo virtual patro-

cinado pelas forças de mercado que trouxeram as tecnologias como alavanca de crescimento econômico das grandes corporações empresariais deste ramo de atuação no mundo globalizado. Assim, o Estado do Ceará passa a ser um consumidor destas novas ferramentas tecnológicas e seus governantes já atentaram há muito para o grande potencial deste aparato virtual como forma de tornar mais sólido o sistema de governabilidade dentro do território cearense, chamando a população para participar da gestão pública (KLEIN; KLEIN; LUCIANO, 2018).

A transparência pública fomenta o controle social do Estado do Ceará e as outras formas de participação cidadã nos negócios do Estado solidificam o regime democrático de governo, transformando o cidadão cearense em peça fundamental para as decisões governamentais. Dentre estas outras formas de participação cidadã, existe a ouvidoria do Estado do Ceará, em que qualquer cidadão pode reclamar sobre o desempenho da prestação de serviços públicos e pode apontar falhas na apresentação de dados e informações governamentais no Portal da Transparência do Estado do Ceará. Um cidadão pode acompanhar a disponibilização de informações a respeito de uma obra pública no Portal da Transparência e compará-la com o real andamento desta obra in loco, e se atestar desconformidades e irregularidades poderá pedir explicações ao Governo do Estado. A partir deste pedido de informação via ouvidoria do Estado o cidadão se posicionará frente à tomada de decisão do governo para aquele dispêndio de recurso público, passando a aceitar a empreitada estatal, recusá-la quanto à forma com que foi realizada ou está sendo realizada ou sugerir novo modo para a continuidade da obra. Não haverá prejuízos ao cidadão que se apresentar junto às autoridades de controle do aparato governamental com o objetivo de investigar a conduta de agentes públicos (LUDUEÑA; BATISTA, 2017).

E para o governo, as tecnologias de informação e comunicação serão uma ferramenta fenomenal de *feedback* para se saber em que grau de

engajamento encontra-se determinada população na busca de informação no formato eletrônico e, de outro lado, este governo terá oportunidades frequentes para avaliar a qualidade desta interação entre a esfera pública e o cidadão, até mesmo e fundamentalmente com a realização de pesquisas de satisfação junto ao público-alvo e outros mecanismos capazes de sinalizar a existência de lacunas que impedem um atingimento de plena eficácia e efetividade quanto à interação eletrônica entre estes dois grupos em uma sociedade quais sejam governo e sociedade (MEZZARROBA; ROVER; AYUDA, 2018).

### 3.2 O contexto evolutivo do Portal da Transparência

Foi a redefinição do papel do Estado na década de 1990 e o desejo de se ter uma forma de controlar o poder do governante que fizeram que a administração pública deixasse de ocupar apenas o papel de desenvolvimento econômico e social e adotasse um sistema de gerenciamento do setor público em que sua responsabilidade ética fosse prioridade, tendo em vista que o Estado, ao ter suas contas abertas à sociedade, fortalece a democracia (CAMPOS; PAIVA; GOMES, 2013). Desse modo,

O Portal Transparência Brasil, criado em 2004, serviu de referência aos demais portais, funcionando como um instrumento de prestação de contas da administração pública e, desse modo, incentivando o controle social. Seguindo os preceitos da LRF, a ideia desse portal foi a de que os cidadãos pudessem acompanhar a execução dos programas e ações do governo (CAMPOS, PAIVA; GOMES, 2013, p. 3).

Os autores, ao vislumbrarem a importância desse instrumento de prestação de contas, traz, ao mesmo tempo, a preocupação com a qualidade das informações e o acesso garantido a toda população.

Segundo Alves, Lunkes e Lyrio (2016), foi por meio da iniciativa da Controladoria-Geral da União (CGU) que os governos brasileiros vêm ex-

pandindo a transparência das gestões, por meio de portais da transparência que vêm possibilitando à sociedade um acesso ilimitado às informações que compõem o cenário da gestão pública. Os autores listam o que vem sendo gasto com os recursos públicos, como as despesas com funcionários, com projetos de infraestrutura através das licitações e compras em geral. O Portal da Transparência veio a priori através do Governo Federal que propôs a construção de

[...] um canal pelo qual o cidadão pode acompanhar a utilização dos recursos federais arrecadados com impostos no fornecimento de serviços públicos à população, além de se informar sobre outros assuntos relacionados à Administração Pública Federal. O site, lançado em novembro de 2004, é mantido pelo Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União (CGU) e tem o objetivo de garantir e ampliar a transparência da gestão pública e fortalecer a participação social na fiscalização dos gastos e investimentos do Poder Executivo Federal (ALVES; LUNKES; LYRIO, 2016, p. 4).

No Brasil, o governo federal tem sempre mantido o impulsionamento para o crescimento e qualificação de seu portal eletrônico e também sinalizado que está disposto a oferecer e a colocar à disposição dos outros entes federativos suas equipas, programas e *softwares*, a fim de que Estados e Municípios tenham condições para acompanhar o que determina a legislação federal, estadual e municipal no tocante ao incremento das funcionalidades técnicas que um portal eletrônico deve conter (MEZZARROBA; ROVER; AYUDA, 2018).

Muito há que se evoluir a nível dos entes federativos em termos de portais eletrônicos, principalmente na realidade dos milhares de municípios brasileiros que ainda não assimilaram a tecnologia e *softwares* mais avançados que promovam uma interação comunicacional mais efetiva e democrática com o cidadão. Estas dificuldades para a evolução se devem também ao aspecto cultural-político que ainda amarra muitas administrações provincia-

nas que relutam em adentrar na era da informação e quando o fazem por determinação da legislação, acabam praticando a inserção de informações nos referidos portais eletrônicos de forma atrasada e sem o aparato condizente de equipamentos de tecnologia da informação e comunicação.

A cultura política ainda determina a prática de atos de gestão não condizentes com uma administração pública voltada para os resultados efetivos direcionados à população e o sistema eleitoral brasileiro apregoa a alterabilidade de poder de quatro em quatro anos, o que se afigura salutar para a democracia mas, por outro lado, incomoda os grupos de poder que não conseguem ser reeleitos para seus mandatos fazendo que ainda haja a estratégia de pilhagem das verbas públicas e descontinuidade de programas públicos. Desse modo, a descontinuidade acaba atingindo o investimento prioritário em tecnologias da informação e comunicação (MEZZAROBÀ; ROVER; AYUDA, 2018).

Mas o Estado deve, numa democracia e nos tempos atuais de celeridade nas ciências de tecnologia e informação, tomar o papel de estimulador da interação efetiva entre as informações geradas no setor público e a forma como as mesmas chegam ao cidadão e, principalmente, disponibilizar meios eletrônicos de tecnologia de ponta e altivez política para que os cidadãos influam na tomada de decisões em um governo. Dessa forma, Ehrhardt Júnior e Rodrigues (2016, p. 351) assentam que:

no contexto atual de crítica quanto ao papel do Estado e à forma como o poder é exercido por seus agentes, destaca-se a importância da publicidade na administração pública e do direito do cidadão à informação. O controle social depende de ferramentas adequadas e o poder público não pode se furtar ao compromisso de ofertar tais instrumentos necessários ao efetivo acesso a dados de interesse público.

E é essa publicidade que faz que haja o equilíbrio entre as ações que permeiam o gerenciamento da plataforma e a atuação da sociedade como marco regulatório do poder público.

#### 4 A LEI DA TRANSPARÊNCIA E A SUA APLICABILIDADE

A legalidade e a transparência dos atos públicos foram previstas ainda na Carta Magna em seu artigo 37 em que a CF/88 afirma que “a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”. E diante desses princípios que se fez necessária a participação do cidadão na fiscalização e na gestão pública.

[...] a população tem cobrado uma postura ética e transparente dos negócios públicos. Nesse novo ambiente democrático, o controle social das ações governamentais, para além do voto, pode ser feito por meio de: controle parlamentar; controle de procedimentos no interior da burocracia e controle social. Nessa direção, o legislativo brasileiro tomou a primeira grande iniciativa de controlar o gasto público e expô-lo aos cidadãos. Em 2000, foi promulgada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), cujo principal objetivo foi formular regras de finanças públicas para a responsabilidade da gestão fiscal, com planejamento e transparência como seus pilares (CAMPOS, PAIVA; GOMES, 2013, p. 4).

Diante dessa cobrança, o legislativo tem buscado atender a demanda da sociedade, como foi o caso da efetivação da LRF. Nessa mesma linha, os autores ainda vêm complementar que

[...] a lei definiu que a gestão fiscal deveria ter ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público. Desse modo, a legislação brasileira criou a figura do Portal Transparência. Porém, sem regulamentação, governo federal, estados e municípios não tiveram a obrigatoriedade de veicular as informações eletronicamente. Somente em 2009 foi promulgada a lei complementar 131, em vigor a partir de maio de 2010 (CAMPOS; PAIVA; GOMES, 2013, p. 4).

A lei complementar nº 131/2009 trouxe a obrigatoriedade de disponibilização das informações públicas sobre orçamentos e finanças para todos os entes públicos, entre estes os estados federados, contemplando a transparência ativa e passiva e, ainda, fomentando uma cultura de dados abertos em relação aquilo que acontece no interior da administração pública. É uma legislação que favorece o processo de democratização da informação e, também, concorre para a evolução dos mecanismos de TIC a serem utilizados neste cenário. Sousa et al. (2015, p 178) reforçam esta obrigatoriedade:

No Brasil, a busca da democratização da informação, em conjunto com o desenvolvimento das ferramentas de TIC, ensejou ações do governo central no sentido de dar sustentação legal ao papel do *e-gov* no processo de transparência pública. Com a edição da Lei Complementar nº 131/2009 e Decreto nº 7.185/2010, constitui-se obrigatória a determinação para que os entes públicos, dentre estes os governos estaduais, utilizassem as plataformas eletrônicas (portais de transparência) para prover a sociedade de informações sobre a execução dos orçamentos e finanças, passando o *e-gov* a fazer parte, obrigatoriamente, da realidade dos entes federados como ferramenta de transparência pública.

O descumprimento desta legislação constitui-se infração à Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000, sendo uma forma de estipular meios legais para que os gestores públicos não se furtem ao dever-obrigação de implantarem e atualizarem de forma dinâmica seus portais da transparência. Assim, o *e-gov* abrange a transparência ativa e passiva e uma política de dados abertos. Estas últimas preocupações incluídas no *e-gov* foram inseridas também na Lei de Acesso à Informação, Lei nº 12.527/2011.

No caso do Estado do Ceará, a lei da transparência, intitulada Lei Estadual de Acesso à Informação, Lei nº 15.175, de 28 de junho de 2012, apresenta-se como um marco para a intensificação da aproximação entre Estado do Ceará e cidadão. Este passou a ter o poder de influir nas to-

madras de decisões governamentais, e para tal mister acessar as páginas do Portal da Transparência e no ambiente virtual levar a efeito sua busca por informações detalhadas sobre receitas, despesas, renúncia de receitas, contratos e convênios governamentais, contando também com a operacionalização de mapas interativos que agregam valor no resultado final buscado pelo jurisdicionado que é a obtenção de uma informação pública de forma rápida, eficiente, segura e que seja fundamental para a tomada de decisões por parte do cidadão cearense (ACESSO..., 2019).

A partir de toda esta sistemática legal, deve-se progredir para o campo das ações por parte do Estado e seus governos para melhorar cada vez mais a qualidade das informações contidas nos portais e tornar o cidadão membro atuante de uma gestão *e-participation*, que é aquela que prima por uma interação no modelo participativo entre os interlocutores, ou seja, um ambiente horizontal e colaborativo, em que o cidadão realmente influi nas decisões de governo e está totalmente integrado como agente político transformador de sua sociedade (TAVARES; CERQUINHO; PAULA, 2018).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo põe em evidência os conceitos, os tipos de transparência pública e as formas como se dão o controle social dos negócios públicos. Nesse ínterim, alinhou-se uma visão que perpassa os conceitos envolvidos na economia, cultura, política e na parte social que determinam sem sombra de dúvidas o grau de interação que ocorrerá na transparência pública e no campo do controle social entre o Estado e o cidadão. São estas temáticas que dirão em que grau a democracia avançará na administração pública para que abra suas portas para a participação efetiva do cidadão.

As TIC foram um ponto de encontro para todas as administrações públicas dos entes federativos, rumo ao entendimento com o cidadão que

busca cada vez mais serviços de qualidade por parte dos governos e canais de interlocução com seus representantes que consubstanciem a formação de um sentimento de pertencimento do indivíduo em contínua integração com o desenrolar das atividades de aplicação de recursos públicos.

Com a economia mundial cada vez mais volatilizada e com os investimentos privados que interessam aos governos mudando de fronteira com alta celeridade, faz-se mister que estes mesmos governos atestem para as empresas que atuam em solidez democrática, em um ambiente de completa confiança. Só dessa forma o capital virá para as fronteiras estaduais e gerará emprego e renda para o povo, a exemplo do que acontece no Estado do Ceará, que tem recebido grandes investimentos estrangeiros e que desenvolve uma política de qualidade de acesso à informação por parte do cidadão.

É patente que com os desníveis de crescimento econômico e de desenvolvimento entre os entes federados brasileiros, com o diferencial quanto ao avanço das forças democráticas entre eles, haverá sempre situações de retrocesso e desrespeito para com o cumprimento da legislação de acesso à informação. Cabe às autoridades constituídas e ao povo cobrar pelo respeito incontestemente às determinações de maior participação cidadã nos negócios públicos.

Para os entes federativos que estão em compasso mais avançado quanto à adoção de tecnologias de informação e comunicação para a disponibilização de informações ao cidadão resta completar a tarefa de tornar a administração pública uma arena em pé de igualdade com o jurisdicionado. Que seja uma participação colaborativa e horizontal e capitaneada pelas TIC a fim de aumentar os fluxos de decisões estratégicas e, assim, alavancar o Estado em seus processos e procedimentos efetivos de qualidade na aplicação dos recursos públicos.

A interação entre cidadão e Estado para a tomada de decisões é um caminho sem volta este da interação entre cidadão e Estado para a tomada

de decisões com a utilização de arenas eletrônicas e cabe aos governantes entender que a prosperidade econômica e a alavancagem democrática só se consolidarão com a integração total do cidadão como membro decisivo na política de alocação de recursos. E este caminho se consolida com a disponibilização de informações de qualidade para que o Estado e a sociedade monitorem os passos dos programas e políticas públicos.

A transparência pública e o controle social com a gestão moderna da informação são o diferencial entre a solidez democrática e os regimes que ainda persistem em atuar com estímulo às práticas clientelistas, atrasadas e que favorecem apenas pequenos grupos privilegiados. Este cenário, a caminho da antidemocracia, determinará uma situação permanente de subdesenvolvimento.

Já em um cenário de *e-gov* e *e-participation* em integração horizontal e colaborativa quanto à participação do cidadão na administração pública trará cada vez mais investimentos aos Estados e Municípios e haverá distribuição de renda mais igualitária justamente porque não se admitirão desperdícios e ciclos corruptivos com o dinheiro arrecadado de impostos e outros tributos, já que o cidadão não compactua com desperdícios de recursos advindos do seu trabalho.

Para consolidar o nível igualitário de inserção do *e-gov* e *e-participation* na vida dos governos no Brasil há que se alinhar as políticas de TIC e os investimentos em tecnologia nos entes federativos. Há que respeitar a legislação aplicável e há que se aplicar penas duras para os infratores. E, principalmente, deve-se estimular uma cultura de não alinhamento com práticas de corrupção e clientelistas.

O Estado deve abrir suas portas e o cidadão deve se sentir como membro integrante da gestão pública para que sejam aplicados com qualidade os recursos públicos e que sejam desenvolvidos cada vez mais mecanismos de coibição de desvios de condutas e desleixo para com a coisa pública. Os olhos da tecnologia certamente contribuirão para esta nova forma de se comportar.

## REFERÊNCIAS

ABDALA, P. R. Z.; TORRES, C. M. S. O. A Transparência como espetáculo: uma análise dos portais de transparência de estados brasileiros. **Revista Administração Pública e Gestão Social**, Viçosa, v. 8, n. 3, p. 147-158, 2016. Disponível em: <https://bit.ly/2L8KO2i>. Acesso em: 2 dez. 2018.

ACESSO à Informação. Brasília, DF: CGU, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2IPRicip>. Acesso em: 20 jul. 2019.

ALVES, K. R.; LUNKES, R. J.; LYRIO, M. V. L. **Um estudo sobre transparência pública no Portal Eletrônico da Prefeitura Municipal de São José/SC**. 2016. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016. Trabalho apresentado no 1º Congresso de Contabilidade da UFRGS, 2016, Porto Alegre.

ARAUJO, M. H.; REINHARD, N.; CUNHA, M. A. Serviços de governo eletrônico no Brasil: uma análise a partir das medidas de acesso e competências de uso da internet. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 52, n. 4, p. 676-694, 2018.

ASSONI FILHO, S. **Transparência Fiscal e Democracia**. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2009.

BAIRRAL, M. A. C.; SILVA, H. C.; ALVES, F. J. S. Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 49, n. 3, p. 643-675, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/34buYeR>. Acesso em: 3 dez. 2018.

BRASIL. **Transparência Organizacional**. Unirio, Rio de Janeiro, 10 dez. 2011. Disponível em: <https://bit.ly/2lsAIEK>. Acesso em: 2 set. 2019.

CAMPOS, R.; PAIVA, D.; GOMES, S. Gestão da informação pública: um estudo sobre o Portal Transparência Goiás. **Revista Sociedade e Estado**, Brasília, DF, v. 28, n. 2, p. 421-446, 2013. Disponível em: <https://bit.ly/2MKdNf2>. Acesso em: 20 nov. 2018.

CRUZ, C. F.; FERREIRA, A. C. S.; SILVA, L. M.; MACEDO, M. A. S. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 46, n. 1, p. 153-176, 2012.

DAMIAN, I. P. M.; MERLO, E. M. Uma análise dos sites de governos eletrônicos no Brasil sob a ótica dos usuários dos serviços e sua satisfação. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 4, p. 877-99, 2013.

EIRÃO, T. G.; LEITE F. C. L. O acesso à informação pública no contexto mundial: um panorama preliminar segundo a classificação global de direito à informação. **Revista Informação & Informação**, Londrina, v. 23, n. 2, p. 236-258, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/34df2J7>. Acesso em: 2 dez. 2018.

EHRHARDT JÚNIOR, M.; RODRIGUES, R. S. O dever de publicidade do estado diante das inovações tecnológicas. **Revista Thesis Juris**, São Paulo, v. 5, n. 2, p. 349-367, 2016.

FIGUEIREDO, V. S.; SANTOS, W. J. L. Transparência e controle social na administração pública. **Revista Temas da Administração Pública**,

São Paulo, v. 8, n. 1, 2013. Disponível em: <https://bit.ly/2HxoZHp>. Acesso em: 3 set. 2018.

JAHNS, F. T.; RAUPP, F. M. Transparência do poder executivo dos estados brasileiros. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 12, n. 3, p. 65-72, 2016.

KLEIN, R. H. **Mecanismos de ampliação da transparência em portais de dados abertos governamentais brasileiros à luz da *accountability theory***. 2017. Tese (Doutorado em Administração) – Escola de Negócios, Pontifícia Universidade Católica, Porto Alegre, Rio Grande do Sul. 2017.

KLEIN, R. H.; KLEIN, D. C. B.; LUCIANO, E. M. Identificação de mecanismos para a ampliação da transparência em portais de dados abertos: uma análise no contexto brasileiro. **Cadernos EBAPE.BR**, Rio de Janeiro, v. 16, n. 4, p. 692-715, 2018.

LEITE, D. M.; SILVA, P. F. Efetividade da *accountability* virtual na administração pública. **Revista Democracia Digital e Governo Eletrônico**, Florianópolis, v. 1, n. 17, p. 124-139, 2018.

LUCIANO, E. M.; WIEDENHÖFT, G. C.; SANTOS, F. P. Barreiras para a ampliação de transparência na administração pública brasileira: questões estruturais e culturais ou falta de estratégia e governança? **Administração Pública e Gestão Social**, Viçosa, v. 10, n. 4, p. 282-291, 2018.

LUDUEÑA, R. M. G.; BATISTA, P. C. S. B. A contribuição da ouvidoria para a gestão: estudo de caso no governo do estado do Ceará. *Conhecer*, v. 7, n. 18, Pp 154-176; **Revista da Universidade Estadual do Ceará**, 2017.

MAGNAGNAGNO, O. A.; LUCIANO, E. M. e WIEDENHÖFT, G. C. Redução dos níveis de corrupção no Brasil: qual o papel da tecnologia da informação e comunicação? **Revista Eletrônica de Gestão Organizacional**, Recife, v. 15, p. 157-170, 2017. Edição especial.

MARTINS JÚNIOR, W. P. **Transparência Administrativa**: publicidade, motivação e participação popular. São Paulo: Saraiva, 2010.

MEZZAROBA, M. P.; ROVER A. J.; AYUDA, F. G. Avaliação de portais de governo eletrônico: a abordagem no Brasil e na Espanha. **Revista Democracia Digital e Governo Eletrônico**, Florianópolis, v. 1, n. 17, p. 154-170, 2018.

OLIVEIRA, E. L.; BODART, C. N. Accountability na administração pública de Vila Velha: uma análise em torno do Orçamento Participativo. *In*: Bodart, C. N. (org.). **Gestão Pública**: transparência, controle e participação social. Vila Velha: Faculdade Novo Milênio, 2015.

RAMPELOTTO, A.; LÖBLER, M. L.; VISENTINI, M. S. Avaliação do sítio da Receita Federal do Brasil como medida da efetividade do governo eletrônico para o cidadão. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 49, n. 4, p. 959-983, 2015.

SOUSA, R. G.; WRIGHT, G. A.; PAULO, E.; MONTE, P. A. A janela que se abre: um estudo empírico dos determinantes da transparência ativa nos governos dos estados brasileiros. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 7, n. 1, p. 176-195, 2015.

TAVARES, W.; CERQUINHO, K. G.; PAULA, A. P. P. Participação virtu-

al na gestão pública no âmbito municipal: uma análise dos portais eletrônicos das capitais brasileiras. **Desenvolvimento Em Questão**, Ijuí, n. 43, p. 263-290, 2018.

TRANSPARÊNCIA. *In*: **DICIONÁRIO Aurélio da Língua Portuguesa**. São Paulo: Positivo, 2014.

ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C.; RICCIO, E. L. Transparência: reposicionando o debate. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 12, n. 25, p. 137-158, 2015.

## **Transação tributária e renúncia de receita nos termos do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal**

Tax transaction and renunciation of revenue by the article 14 of the Fiscal Responsibility Law

**Lucas Ernesto Gomes Cavalcante<sup>1</sup>**  
**Mariana Luz Zonari<sup>2</sup>**

### **RESUMO**

A transação tributária é um instituto que apesar de previsto no Código Tributário Nacional (CTN) tem sido pouco utilizado. Uma das razões é o suposto conflito com o princípio da supremacia do interesse público, bem como com a ideia de restrição à renúncia de receita pelo Estado. A sua efetivação se encontraria impedida ou restringida por meio do art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Face a isto, este trabalho tem por finalidade analisar se a transação tributária deve se adequar aos requisitos atinentes à renúncia de receita previstas no art. 14 da LRF. Para tanto, utilizou-se de método bibliográfico, por meio do qual foi analisado o conceito de transação tributária, requisitos legais e sua relação com as renúncias de receita. No que diz respeito à perspectiva do Direito Financeiro, analisou-se o conceito de renúncia de receita previsto no art. 14 da LRF, bem como sua vinculação a incentivos ou benefícios fiscais. A pesquisa concluiu que a transação não se caracteriza como renúncia de receita que justifique a aplicação do art. 14 da LRF, em razão da incompatibilidade dos conceitos.

---

1 Graduado em Direito, Centro Universitário Christus (Unichristus), Ceará, Brasil. Pós-graduado em Direito Tributário, Universidade Cândido Mendes (Ucam), Rio de Janeiro, Brasil. Mestrando em Direito, Universidade Federal do Ceará (UFC), Ceará, Brasil. Advogado. E-mail: lucasegcavalcante@gmail.com

2 Graduada em Direito, Universidade de Fortaleza (Unifor), Ceará, Brasil. Pós-graduada em Direito Empresarial, Universidade de Fortaleza (Unifor). Mestre em Direito Constitucional, Universidade de Fortaleza (Unifor), Ceará, Brasil. Advogada. E-mail: mariana.zonari@albuquerquepinto.com.br

**Palavras-Chave:** Transação Tributária. Renúncia de Receitas. Lei de Responsabilidade Fiscal. Benefícios Fiscais.

## ABSTRACT

The tax transaction is an institute that, although foreseen in the Brazilian Tax Code (CTN), has been underutilized. One of the reasons is the alleged conflict with the principle of supremacy of the public interest, as well as with the idea of a restriction on the renunciation of revenue by the State. Its effectiveness would be impeded or restrained by the article 14 of the Complementary Law No. 101/2000 – Fiscal Responsibility Law (LRF). In view of this, the purpose of this paper is to analyze whether the institute of tax transaction should comply with the requirements related to the renunciation of revenue foreseen in the article 14 of the LRF. For this purpose, a bibliographic method was used, through which the concept of tax transaction, its legal requirements and its relation with revenue waivers were analyzed. Regarding the perspective of Financial Law, the concept of renunciation of income set forth in the article 14 of the LRF, as well as its link to incentives or tax benefits were also analyzed. The research concluded that the tax transaction is not characterized as a renunciation of revenue, which would justify the application of article 14 of the LRF, because of the incompatibility of concepts.

**Keywords:** Tax Transaction. Renunciation of Revenue. Fiscal Responsibility Law. Tax Benefits.

Recebido: 01-07-2019

Aprovado: 30-08-2019

## 1 INTRODUÇÃO

A transação tributária encontra-se prevista no art. 156 do Código Tributário Nacional (CTN) como uma modalidade de extinção do crédi-

to tributário. Apesar de o instituto encontrar-se expressamente previsto, e nunca ter sido declarada a sua inconstitucionalidade, é pouco utilizado ou invocado, especialmente em razão da sua suposta colisão com o dogma da supremacia do interesse público, que induz à conclusão de que seria inaplicável no direito tributário.

No âmbito federal, encontra-se em tramitação há dez anos o Projeto de Lei nº 5.082/2009, proposto pelo Poder Executivo Federal, que tem por objetivo a regulamentação da transação tributária, nos termos do que exige o art. 171 do CTN, mas a proposta tramita lentamente.

Diante da delicada crise financeira que vivem os entes políticos, bem como do crescimento permanente do estoque das Dívidas Ativas, o Estado deve lançar mão de todos os meios legais que existem com o fim de otimizar a arrecadação fiscal, permitindo maior disponibilidade de recursos para a realização do Estado Democrático de Direito.

Nessa circunstância, é extremamente importante analisar a viabilidade do instituto da transação tributária como forma de racionalização da arrecadação fiscal, analisando o seu conceito, seus pressupostos e requisitos, os limites da interpretação do instituto e sua relação com o princípio da supremacia do interesse público.

Outro fator que tem contribuído sobremaneira para inefetividade do instituto é a sua tentativa de caracterização como uma renúncia de receitas, apta a justificar o cumprimento dos requisitos do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Para entender a relação da transação tributária com o art. 14 da LRF é necessário um estudo adequado do conceito, das características e das finalidades do instituto da renúncia de receita, como um tema inserto na disciplina de Direito Financeiro, o que foi feito por meio deste trabalho.

## 2 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

### 2.1 Conceito e pressupostos da transação tributária

A transação tributária encontra-se prevista como uma das modalidades de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, inciso III do CTN, sendo regulada pelo art. 171 do mesmo Código, nos seguintes termos:

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante **concessões mútuas**, importe em **determinação de litígio** e conseqüente **extinção de crédito tributário**.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso (BRASIL, 1966, grifo nosso).

De acordo com o dispositivo, o CTN autoriza que o Poder Público promova a celebração de transação no âmbito tributário como forma de encerramento dos litígios, mediante concessões mútuas, implicando, conseqüentemente, na extinção do crédito tributário, desde que o acordo seja regulamentado por lei.

Ricardo Lobo Torres esclarece o conceito e os requisitos da transação no âmbito tributário:

A transação implica no encerramento do litígio através de ato do sujeito passivo que reconhece a legitimidade do crédito tributário, mediante concessão recíproca da Fazenda Pública. O objetivo primordial da transação é, por conseguinte, encerrar o litígio, tornando seguras as relações jurídicas. O seu requisito essencial é que haja *direitos duvidosos* ou relações jurídicas subjetivamente incertas. Para que se caracterize a transação torna-se necessária a *reciprocidade de concessões*, com vista ao término da controvérsia. Renúncia ao litígio fiscal sem a correspondente concessão é mera desistência, e, não, transação (TORRES, 2007, p. 198, grifo do original).

O parágrafo único do art. 171 do CTN previu ainda que a mesma lei indicará a autoridade pública competente para autorizar a transação em cada caso.

A transação no âmbito tributário é um instituto expressamente previsto no CTN, com requisitos muito bem definidos, que, caso devidamente utilizado, pode ter um importante efeito na desjudicialização das demandas tributárias, por meio da promoção de uma cultura da autocomposição.

De acordo com o art. 171, são basicamente três os pressupostos da transação em matéria tributária: (i) a exigência de lei que estabelece as condições do acordo; (ii) concessões recíprocas entre as partes; e (iii) o encerramento do litígio.

Quanto ao primeiro requisito, a exigência de lei para efetivação da transação tributária decorre do próprio conceito de tributo, previsto no art. 3º do CTN, que o define como prestação pecuniária instituída mediante lei, em respeito ao Princípio da Legalidade previsto no art. 150, I, CTN.

A importância da lei na perspectiva tributária, tanto para fins de instituição tributo quanto para efeitos de extinção do crédito tributário, está calcada na essência democrática da tributação, uma vez que a lei é o veículo adequado de manifestação da escolha popular apto a relativizar a uma garantia fundamental, que é o patrimônio privado.

Face a isto, se o tributo somente pode ser instituído ao majorado mediante lei, sua extinção também só pode ser viabilizada de acordo com ela, de modo a se estabelecer um paralelismo da forma.

Quanto à exigência de lei, a doutrina é pacífica, todavia a questão central do problema encontra-se no nível de sua abrangência, qual seja: a transação deve ser regulamentada por lei genérica ou deve haver lei específica para cada caso de transação?

Apesar de alguns autores defenderem a necessidade de lei específica para cada transação, a corrente majoritária é no sentido de que deve haver uma lei geral, que outorgue uma margem de discricionariedade à

autoridade pública competente para realização da transação e define critérios, limites e circunstâncias para sua efetivação (OLIVEIRA, 2013).

Isto porque, deve-se considerar que o processo legislativo brasileiro não é célere e a exigência de lei específica para cada operação de transação acabaria por inviabilizar na prática a utilização do instituto. Inclusive, no âmbito federal, até mesmo a lei geral de transação tem sofrido os efeitos dessa falta de celeridade. O Projeto de Lei nº 5.082/09, que regulamenta a matéria no âmbito da União Federal, tramita há cerca de dez anos na Câmara dos Deputados e sem qualquer expectativa de conclusão.

Contudo, considerando a competência concorrente dos entes políticos no que concerne à capacidade tributária, alguns estados e municípios já instituíram suas Leis Gerais regulamentando o instituto, como os estados de Pernambuco (Lei Complementar nº 105/07), Minas Gerais (Lei nº 13.435/99) e Santa Catarina (Lei nº 10.789/98).

Em segundo lugar, a existência de concessões mútuas entre os sujeitos da relação tributária é regra fundamental de qualquer acordo no âmbito jurídico.

A doutrina majoritária interpreta que a única concessão possível por parte do Fisco estaria relacionada somente à renúncia parcial do crédito tributário, assim entendidos o tributo em si e seus acessórios, como multas, juros, encargos legais e honorários advocatícios. A renúncia parcial desses valores efetivaria o recolhimento imediato aos cofres públicos, perfazendo a transação (OLIVEIRA, 2013).

Contudo, há parte da doutrina que defende que a concessão por parte do Fisco poderia ir mais além. A renúncia por parte do Ente tributante poderia dizer respeito a questões de fato e sobre a interpretação das normas fiscais, como nos casos de presunções, estimativas e ficções criadas pelo Fisco como método de apuração do tributo, bem como diante da enorme gama de conceitos indeterminados.

Há duas grandes tendências mundiais em matéria tributária que desenvolvem poderosamente o litígio: o sistema baseado na autoliquidação e a utilização massiva de conceitos indeterminados, com a aplicação de presunções e ficções. No caso da utilização de conceitos indeterminados, o aspecto diferencial da litigiosidade gerada na interpretação dos textos legais tributários se refere ao fato de que, muitas vezes, ambas as partes – Administração e contribuinte – sustentam interpretação que pode ser considerada legítima. Além disso, sabe-se que as leis fiscais, através do uso de presunções e ficções, quantificam o montante devido a partir de uma série de elementos irrealis, virtuais, uma verdadeira fabricação de fatos que atribui ao contribuinte o ônus de provar que determinado fato não é verdadeiro (CATARINO, 2014, p. 2).

Nesse sentido, a utilização da transação, por meio da participação mais ativa do contribuinte, como mecanismo de esclarecimento fático favorecendo o afastamento de zonas duvidosas de interpretação, poderia contribuir para um litígio mais qualitativo no âmbito tributário, em contraponto aos processos tributários tradicionais, marcados por interpretações inflexíveis absolutamente unilaterais do Fisco (CATARINO, 2016).

Por outro lado, do ponto de vista do contribuinte, a concessão estaria relacionada à renúncia do direito à discussão administrativa e judicial do tributo em questão, por meio do recolhimento parcial, mas imediatamente após a conclusão do acordo.

Além disso, como destacado acima, sob a perspectiva mais moderna da relação tributária, a renúncia poderia consistir também no auxílio pelo contribuinte ao Fisco na definição de zonas de incertezas fáticas ou interpretação de conceitos indeterminados.

Por fim, o terceiro e último requisito para efetivação da transação trata da necessidade de encerramento do litígio em matéria tributária. O art. 171 do CTN prevê que a transação importe em determinação de litígio e a consequente extinção de crédito tributário<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> Há uma antiga discussão acerca da redação do dispositivo que se encontra redigido do seguinte modo: “determinação do litígio”. A grande parte da doutrina entende que se trata de um erro de grafia, pois o correto seria “terminação do litígio”, significando encerramento, finalização.

Primeiramente, importa investigar qual a natureza do litígio tributário que a transação pretende solucionar.

É significativa a quantidade de litígios tributários e as discussões que tratam dos temas mais variados possíveis, como o valor devido, a legitimidade do tributo, a regularidade da sua cobrança, a identificação do devedor, ocorrência ou não do fato gerador, dentre infindáveis outros.

A transação, como método de pacificação social, tem a função de resolver quaisquer tipos de dúvidas que envolvam a discussão do crédito tributário. A professora Helena Junqueira destaca que a discussão a ser objeto de aplicação da transação tributária tanto pode se referir à interpretação de norma jurídica aplicável ao caso concreto quanto à interpretação do fato tributário em si. (JUNQUEIRA, 2009)

Outrossim, Luís Inácio Adams e Luiz Dias Martins Filho destacam que a transação “deve dirimir todas as eventuais e remanescentes dúvidas relativas à situação jurídica preexistente.” (MARTINS FILHO; ADAMS, 2008, p. 27).

Outro ponto de discussão é quanto à aplicabilidade da transação tributária a processos administrativos tributários, especialmente considerando a quantidade de demandas dessa natureza.

Parte mais conservadora da doutrina entende que a transação tributária somente é aplicável aos litígios que já se encontram submetidos ao Poder Judiciário, como Bernardo Ribeiro de Moraes, ao consignar que o litígio tributário só existe em processo contencioso deduzido em juízo. (MORAES, 2002)

Todavia, cumpre ressaltar que o processo administrativo é extremamente relevante no sistema processual tributário brasileiro, possuindo regramentos e princípios específicos. Há uma parcela considerável de litígios administrativos, deduzidos perante os órgãos administrativos, resolvidos satisfatoriamente para ambas as partes, que sequer são submetidos ao Poder Judiciário, por meio dos Contenciosos Administrativos, o mais

conhecido, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), 2ª Instância Administrativa da Receita Federal do Brasil.

A utilização da transação no âmbito administrativo seria uma importante ferramenta para prevenir novos processos judiciais, racionalizando o sistema processual e otimizando a prestação judicial e administrativa perante o contribuinte.

Sob o ponto de vista de sua viabilidade legal, a maioria da doutrina admite que a interpretação mais adequada do art. 171 do CTN não impede sua realização durante o processo administrativo tributário, como destaca Paulo de Barros Carvalho.

***Ao contrário do que sucede no direito civil, em que a transação tanto previne como termina o litígio, nos quadrantes do direito tributário só se admite a transação terminativa. Há de existir litígio para que as partes, compondo seus mútuos interesses, transijam. Agora, divergem os autores a propósito das proporções semânticas do vocábulo litígio. Querem alguns que se trate de conflito de interesses deduzido judicialmente, ao passo que outros estendem a acepção a ponto e abranger as controvérsias meramente administrativas. Em tese, concordamos com a segunda alternativa (CARVALHO, 2008, p. 497-498, grifo nosso).***

Maurício Muriack de Fernandes e Peixoto e Caroline Mello Boaroli consignam que não seria razoável exigir que o litígio administrativo deva ser judicializado para somente depois possa ser objeto da transação, assim estaria indo de encontro com direito fundamental à celeridade processual administrativa (artigo 5º, inciso LXXVIII, da CF/88) (PEIXOTO, 2011).

Desse modo, resta demonstrada a viabilidade e a necessidade da realização da transação ainda em sede de processos administrativos, visto que a lei não traz qualquer restrição nesse sentido, bem como proporciona a maximização do princípio da celeridade processual administrativa.

Por fim, cumpre fazer apenas um breve comentário a respeito da possibilidade da transação preventiva.

Da forma como se encontra positivado o instituto da transação, não se admite sua utilização como forma de prevenir o litígio fiscal, uma vez que a própria redação do dispositivo em questão induz à ideia de que a transação deve encerrar o litígio e extinguir o crédito tributário.

Uma vez que o crédito não foi constituído não há o que extinguir, bem como ainda não há formalmente litígio a ser encerrado, mas uma mera expectativa de litígio tributário.

No direito tributário, pode-se até destacar a existência de um instituto próprio que tenha a função de prevenir um conflito, que não se trata propriamente da transação tributária, é o instituto da consulta fiscal, prevista nos art. 46 a 58 do Decreto nº 70.235/1972, no âmbito federal, que consiste em uma ferramenta em que o sujeito passivo busca esclarecimentos sobre a interpretação da legislação tributária, de modo a conferir mais certeza e segurança jurídica à sua atividade econômica.

## 2.2 Transação tributária e a supremacia do interesse público

Para discutir a transação como meio de solução consensual que envolve concessões recíprocas no âmbito do direito tributário, típico ramo do direito público, é indispensável analisar sua viabilidade sob a perspectiva do princípio da supremacia do interesse público.

O referido princípio é frequentemente utilizado como impedimento para que o Poder Público viabilize concessões de ordem tributária, uma vez que o administrador público não teria discricionariedade para dispor de bens ou direitos de titularidade da coletividade, quando é simplesmente administrador.

Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo interpretam que a “maleabilidade” conferida ao administrador por meio da transação tributária, “poderá transformar o tributo em instrumento político, com a redução de ônus em troca de apoio ao governo, em evidente

ofensa aos princípios constitucionais da impessoalidade, da moralidade e da indisponibilidade do interesse público” (MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2009, p. 13).

Nesse sentido, defende-se que “não é admissível que a autoridade administrativa utilize critérios gerais para realizar os acordos. Caso isso fosse possível, o interesse público estaria à mercê da discricionariedade dos agentes administrativos, contrariando a necessária vinculação legal no tratamento dos tributos” (LUCHIEZI JÚNIOR et al., 2010).

Conforme percebe-se, há um fundado receio de se admitir a utilização de meios autocompositivos para solução de litígios que envolvem o Poder Público. O fundamento do risco ao interesse público é invocado quase como uma regra inegociável, de modo que tem impedido consideravelmente o desenvolvimento de soluções alternativas eficientes pela administração pública, como a transação tributária, gerando cada vez mais um afastamento do contribuinte do Fisco.

Essa postura, de valorização do tradicional processo contencioso tributário, tem contribuído sobremaneira para como o crescimento do estoque da Dívida Ativa dos Estados, créditos tributários e não tributários cobrados judicialmente, inclusive já em grande parte classificada como irrecoverável.

A título exemplificativo, o estoque da Dívida Ativa do Estado do Ceará está em crescimento permanentemente, conforme verifica-se no *Relatório Anual das Constas de Governo do Estado do Ceará*: exercício de 2018:

Assim, somando-se os valores registrados no circulante, no não circulante e deduzindo o ajuste de perdas de R\$ 292.022.780,39, o Estado apresentou uma Dívida Ativa líquida no valor de R\$ 12.219.040,392,26, se elevando em 25,56% em relação ao montante do exercício anterior, que foi de R\$ 9.731.567.573,20 (CEARÁ, 2018).

O Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE) tem recomendado frequentemente ao Governo do Estado do Ceará a adoção de me-

didadas que promovam um maior sucesso na recuperação desses valores: Recomendação 41 do Parecer Prévio nº 0043/2019 referente ao exercício de 2018: “À Secretaria da Fazenda, após a criação da CEARAPAR [Companhia de Participação de Ativos do Ceará], que relacione as medidas adotadas para intensificar a cobrança da dívida ativa, com vistas a elevar o percentual de recuperação destes direitos” (CEARÁ, 2019).

Diante do delicado quadro de crise financeira, métodos de solução de conflitos tributários, que promovam a redução do passivo tributário do Estado, merecem uma atenção maior. É extremamente relevante analisar adequadamente o princípio da supremacia do interesse público e sua compatibilidade com a transação no âmbito tributário.

A supremacia do interesse público sobre o privado, junto com a indisponibilidade do interesse público são considerados os fundamentos do regime jurídico-administrativo, que consiste em um conjunto de características que qualificam o Direito Administrativo, elevando a administração pública a uma posição privilegiada por meio de um sistema específico de prerrogativas e sujeições (PIETRO, 2006).

Isso ocorre, porque o Estado, por meio da administração pública, possui a missão de gerir o conjunto de bens e direitos da coletividade, de modo que a disposição, por parte do administrador deve seguir critérios mais rígidos e limitados.

Não é tanto que o Princípio da Legalidade, em sua perspectiva pública, prevê que ao agente público somente é permitido fazer o que se encontra previsto na lei, possuindo uma relevante importância no controle dos atos administrativos, especialmente na seara tributária, em que há uma intervenção estatal no patrimônio do particular.

A premissa de uma exigência qualificada quanto à disposição de bens ou direitos públicos é de fácil assimilação, o que não se aceita é o argumento de que esse raciocínio implica necessariamente na inviabilidade de todas as formas de soluções eficientes e consensuais ao caso concreto.

Pois até mesmo a definição de “interesse público” não é algo já perfeito e acabado, trata-se de um conceito indeterminado, muitas vezes vago e impreciso, demandando uma interpretação adequada a cada caso concreto. Desse modo, não é adequado estabelecer uma prevalência do interesse público sem observar as peculiaridades do caso.

Para analisar adequadamente a viabilidade da transação no âmbito tributário, cumpre trazer à discussão a distinção que a doutrina faz em relação ao interesse público primário e secundário.

Celso Antônio Bandeira de Melo distingue interesse público primário de interesse público secundário de modo que o primeiro é o verdadeiro interesse público da coletividade, “interesse público propriamente dito”, enquanto o segundo trata dos interesses individuais do Estado, similares aos interesses de qualquer outra pessoa.

Assim, independentemente do fato de ser, por definição, encarregado dos interesses públicos, o estado pode ter, tanto quanto as demais pessoas, interesses que lhe são particulares, individuais, e que, tal como os interesses delas, concebidas em suas meras individualidades, se encarnam no Estado enquanto pessoa. Estes últimos *não são interesses públicos*, mas interesses individuais do Estado, similares, pois (sob prisma extrajurídico), aos interesses de qualquer outro sujeito (MELLO, 2012, p. 66, grifo do original).

A arrecadação tributária é claramente um desses interesses individuais do Estado, que tem o fim de manter a estrutura estatal e concretizar todos os direitos assegurados pela Constituição Federal. Celso Antônio esclarece, ainda, que uma tributação desmensurada que enriquecesse o Estado e empobrecesse a sociedade, por mais que estivesse alinhada com o interesse público secundário, não estaria em consonância com o verdadeiro interesse público, qual seja, o interesse público primário (MELLO, 2012, p. 66).

Desse modo, o autor conclui que “os interesses secundários só po-

dem se por ele buscados quando coincidentes com os interesses primários” (MELLO, 2012, p. 66).

Nesse mesmo sentido, Diogo Figueiredo Moreira Neto endossa que o Estado possui atividades fim e atividades meio. As primeiras são diretamente relacionadas com o interesse público primário, as segundas, vinculadas ao interesse secundário, caracterizam-se como instrumentais, tendo a função de concretizar os primários (MOREIRA NETO, 2007).

Assim, é possível concluir que o necessariamente indisponível é o interesse público primário, tendo o secundário a função meramente instrumental de concretização do outro.

Neste caso, a cobrança tradicional do crédito tributário, caracterizada por uma arrecadação ineficiente, dispendiosa, e que muitas vezes causa prejuízo, por mais que esteja de acordo com o interesse público secundário é evidente que não se encontra em consonância com o primário, residindo nesse ponto o fundamento para que se justifique a utilização de meios alternativos à cobrança tributária, como a transação.

Diante do exposto, de forma alguma o interesse público se encontra vulnerado ou em desprestígio por meio da efetivação da transação tributária, muito pelo contrário, uma arrecadação eficiente concretizada por meio de mecanismos consensuais de resolução de litígios também é do interesse público.

Tal argumento tanto é verdadeiro que o próprio Estado vem lançando mão de diversas alternativas consensuais para solução de conflitos que envolvem o Poder Público, conforme os exemplos a seguir.

A Lei nº 9.037/1996, que dispõe sobre arbitragem, foi alterada pela Lei nº 13.129/2015, para prever que a administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis.

A Lei nº 13.141/2015, que dispõe sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública, instituindo a transação por adesão, dentre outras ferramentas, com o fim de solucionar conflitos envol-

vendo a administração pública federal direta, suas autarquias e fundações de forma consensual e extrajudicial.

Outro ponto relacionado à transação tributária frente ao interesse público diz respeito ao argumento de que o instituto da transação se caracterizaria como renúncia de receita que justifica a imposição das regras previstas na LRF.

Nessa perspectiva, é imprescindível que se façam breves esclarecimento sobre os conceitos jurídicos relacionados à renúncia de receita, traçando os seus delineamentos e identificando os limites de sua interpretação, de modo a verificar se realmente a transação tributária deve se adequar às restrições impostas pelo art. 14 da LRF.

### **3 A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E A RENÚNCIA DE RECEITAS**

As receitas públicas, assim entendidas como tudo que entra nos cofres públicos, merecem especial atenção não só por parte dos estudiosos do Direito Financeiro, mas pela sociedade como um todo, em razão da necessidade desses recursos para a realização do Estado Democrático de Direito, marcado pelo seu caráter eminentemente social, que demanda despesas cada vez maiores.

Merece ressalva que não é unicamente o Estado Social, marcado pelo intervencionismo, que depende de receitas públicas para sobreviver, mas já é plenamente aceita a ideia de que um Estado Liberal, responsável por assegurar minimamente as liberdades, também depende de receitas públicas para sua manutenção, pois até mesmo a simples proteção dos direitos de liberdade envolvem consideráveis custos financeiros (HOLMES; SUNSTEIN, 2012).

Nesse contexto, a LRF (Lei Complementar nº 101/2000), trouxe uma série de normas e princípios que estabelecem parâmetros para o con-

trole da arrecadação e dos gastos da receita pública, que tem por fim estabelecer um equilíbrio financeiro e orçamentário da administração pública.

Mais do que isso, a Lei tem por objetivo coibir abusos por parte dos administradores, exigindo uma ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem-se desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange à renúncia de receita, nos termos do que prevê o seu art. 1º, §1º.

A LRF buscou um efetivo controle dos gastos públicos, restringindo significativamente o âmbito de atuação do gestor público mal-intencionado ou irresponsável.

Entende-se que a efetiva aplicação desse importante instrumento legal tem o condão de não apenas impedir que um dos entes obrigados gaste mais do que tenha arrecadado, mas também dificultar a realização de programas e gastos públicos sem planejamento, a assunção de dívidas e compromissos ao final dos mandatos, a concessão de isenções ou favores fiscais indiscriminados e sem critério, a gestão desidiosa do patrimônio público, os gastos “populistas”, além de outras práticas nocivas à sociedade (MARTINS, 2013, p. 251).

A Lei estabeleceu grandes grupos de ações ou medidas a serem implantadas pelos Entes Políticos com o fim de concretizar os seus objetivos, que são: (i) equilíbrio fiscal, a correspondência entre receitas e despesas; (ii) planejamento, limitação de empenho, metas fiscais, controle de custos; (iii) limites específicos, relacionados diretamente às renúncias de receita, despesas com pessoal; e (iv) transparência, o que permite um controle maior pela sociedade, favorecendo um orçamento fiscal mais participativo e democrático (MARTINS, 2013).

No que interessa a este trabalho, verifica-se que a LRF traçou limites específicos no que se refere à renúncia de receitas, visto que se trata de um meio de redução da arrecadação tributária, o que deve ocorrer excep-

cionalmente e em obediência a uma série de critérios.

Ricardo Lobo Torres esclarece que o conceito de renúncia de receita equivale a um gasto tributário, *tax expenditure*, como se consagrou na linguagem orçamentária americana, e adquiriu dimensão universal pelos trabalhos de Stanley Surrey, “Pathways to Tax Reform” (TORRES, 2007, p. 165).

A Constituição de 1988, por meio do art. 150, §6º, já tratou da hipótese de renúncia de receita ao exigir que se faça por meio de lei específica, de modo a oferecer mais segurança jurídica e controle social sobre a desoneração<sup>4</sup>.

Ademais, a LRF trouxe uma série de requisitos no que se refere à renúncia de receita e seu descumprimento pode caracterizar a responsabilização fiscal do administrador público.

O art. 14 da LRF prevê o seguinte:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:(Vide Medida Provisória nº 2.159, de 2001)(Vide Lei nº 10.276, de 2001)  
 I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;  
 II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição (BRASIL, 2000).

O dispositivo em questão prevê que concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de

<sup>4</sup> § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g (BRASIL, 1993).

receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro, bem como atender uma das seguintes condições: não afetar metas fiscais ou estar acompanhada de medidas de compensação.

A renúncia de receita tratada pelo art. 14 da LRF consiste na concessão de incentivos fiscais que visam, necessariamente, ao desenvolvimento econômico e social (TENÓRIO; MAIA, 1996). O instituto tem a função de utilizar a desoneração tributária como meio de gerar empregos, aquecer a economia, induzir a instalação de indústria em locais geralmente não atraentes, dentre outros benefícios.

A desoneração compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Nesse sentido, o professor Ives Gandra esclarece a importância da concessão de favores fiscais dessa natureza:

Os incentivos fiscais, em princípio, são instrumentos de que dispõe o Poder Público para promover o desenvolvimento da economia e possibilitar o incremento de empregos em determinada faixa do território onde são aplicados. Implicam redução do montante devido pelo contribuinte que ostenta a condição de beneficiário, mediante isenção, anistia, remissão e outras concessões permitidas legislativamente (MARTINS; NASCIMENTO, 2012, p. 97).

Verifica-se que os benefícios fiscais são instrumentos de política fiscal, realizada por meio da redução da carga tributária, concedido unilateralmente como meio de promoção econômica e social pelo Estado como meio de intervenção direta na economia.

Nesse sentido, Michel André Bezerra Lima Gradvohl destaca e exemplifica a utilização e objetivos do benefício fiscal, nos seguintes termos.

Como já referido, os incentivos tributários são concedidos buscando influenciar o comportamento da sociedade, ou parte dela. Por exemplo, uma norma que concede isenção de ICMS [Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços] nas aquisições de equipamentos de mini e micro geração de energia solar tem como objetivo aumentar a geração de energia elétrica por meio dessa fonte, que por ser renovável é de relevante interesse para a sustentabilidade da sociedade. É verdade que pode haver algum aumento de arrecadação desse tributo através do incremento dos serviços de transporte desses equipamentos e da comercialização de energia elétrica, mas essa não é a motivação para o surgimento desse benefício tributário (GRADVOHL, 2016, p. 88).

Contudo, como o benefício fiscal implica em redução da arrecadação, o referido favor fiscal deve passar por critérios rigorosos para sua concessão, especialmente considerando o atual cenário de recessão e de desequilíbrio das contas públicas.

Inclusive, a Constituição de 1988 estabelece mais uma ferramenta de controle desses incentivos ao determinar que “o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.”, por meio do §6º do art. 165.

No que se refere ao conceito de benefícios fiscais, a Lei nº 12.465/2011 define-os como gastos indiretos com finalidades específicas, qual seja, que visem atender objetivos econômicos e sociais, nos seguintes termos:

Art. 89. Somente será aprovado o projeto de lei ou editada a medida provisória que institua ou altere tributo quando acompanhado da correspondente demonstração da estimativa do impacto na arrecadação, devidamente justificada. [...]

**§ 2º São considerados incentivos ou benefícios de natureza tributária, para os fins desta Lei, os gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema tributário vigente que visem atender objetivos econômicos e sociais, explicitados na**

**norma que desonera o tributo, constituindo-se exceção ao sistema tributário de referência e que alcancem, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes, produzindo a redução da arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte (BRASIL, 2011, grifo nosso).**

Conforme se pode verificar, o conceito de renúncia de receita está diretamente relacionado a políticas de desenvolvimento social ou econômico junto a setores estratégicos, como comércio exterior, industrial e agropecuário.

Ante o exposto, apesar da importância dos benefícios fiscais para a promoção dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, como o desenvolvimento nacional, reduzindo desigualdades regionais, a sua concessão deve ocorrer de modo criterioso e equilibrado, sob pena de causar sérios danos à economia<sup>5</sup>.

Considerando as limitações deste trabalho, destacaram-se alguns pontos que tem pertinência direta com o artigo, mais especificamente a natureza das renúncias de receita previstas no art. 14 da LRF, bem como a finalidade de fomento da atividade econômica ou social viabilizada pelos benefícios fiscais.

#### **4 DA NÃO CARACTERIZAÇÃO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO UMA RENÚNCIA DE RECEITA**

Nesse contexto, boa parte da doutrina tem defendido que a transação tributária caracterizaria uma efetiva renúncia de receitas e por isso deveria se adequar aos requisitos previstos no art. 14 da LRF.

Simone Anacleto, ao analisar o anteprojeto que trata da transação tributária, faz a seguinte crítica:

<sup>5</sup> Cumpre ainda reconhecer outro problema relacionado aos benefícios que a concessão descontrolada de incentivos fiscais por parte dos entes políticos, sobremaneira unidades federativas e municípios, fenômeno comumente conhecido por “Guerra Fiscal”.

Ora, o anteprojeto nem faz a demonstração de que a renúncia de receita foi considerada nas estimativas de receita da lei orçamentária, nem tampouco prevê medidas de compensação para essa renúncia de receitas. Aliás, parece sequer haver a compreensão de que, na realidade, se está tratando de renúncia de receitas – tanto que o anteprojeto denomina de transação o que, na verdade, como exaustivamente demonstrado, trata-se de remissão e anistia (LOPES, 2009, p. 21).

No mesmo sentido, para Nadja Araújo, considerando que a transação tributária resulta em uma renúncia fiscal, a LRF, em seu art. 14, deve ser observada, tendo o legislador competente a responsabilidade de realizar uma avaliação minuciosa das circunstâncias de aplicação do instituto antes da efetiva normatização (ARAÚJO, 2009).

Todavia, diante das premissas acima destacadas, não há como sustentar que a transação tributária se caracterize como uma renúncia de receitas, que justifique a aplicação do art. 14 da LRF.

Primeiramente, porque o conceito de renúncia de receitas vinculado ao art. 14 da LRF está diretamente relacionado à concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, que se caracteriza por favores fiscais concedidos unilateralmente pelos Entes Políticos, ou seja, é uma liberalidade do Fisco, com fins de política fiscal ou econômica.

Além disso, a transação consiste em uma modalidade de extinção do crédito tributário, que visa extinguir um litígio tributário por uma concessão das duas partes, ou seja, é necessário um ato de vontade por ambas, deixando evidente sua natureza bilateral.

Deve-se reconhecer que nenhum dos institutos (renúncia de receitas para desenvolvimento regional e a transação tributária) possui maiores semelhanças senão o resultado prático da redução de arrecadação tributária, tendo naturezas e finalidades bastante distintas.

Quanto à finalidade do benefício fiscal, trata-se de uma política de desenvolvimento da economia, redução de desigualdades regionais, dentre outras finalidades coletivas. De outro modo, a transação tributária é

modalidade de resolução do litígio específico, em que há dúvidas acerca de algum aspecto do crédito tributário, tendo o caráter marcadamente individual.

Nesse sentido, importa destacar o entendimento dos professores André Dias e Denise Lucena ao concluírem que a transação tributária consiste em ato de concessões mútuas, não se caracterizando, desse modo, renúncia de receita, nos seguintes termos:

Registra-se, por oportuno, o fato de que o Código Tributário Nacional tem como norma geral a previsão da transação como modalidade de extinção do crédito tributário, permitindo que lei ordinária estabeleça condições para a celebração de transação com concessões mútuas, o que não vulnera o disposto nos arts. 150, §6º, e 155, §2º, XII, g, da CF/88, visto que transação não se confunde com renúncia ou favor fiscal, superando-se, com efeitos, os antigos argumentos de que tal instituto seria inconstitucional ou mesmo incompatível em matéria tributária (FERNANDES; CAVALCANTE, 2008, p. 65-66).

O professor Hugo de Brito Machado vai mais além. Diante de eventual interpretação extensiva do termo “outros benefícios” previsto no §1º do art. 14 da LRF que justifique a aplicação da restrição à transação tributária, veja-se:

A transação é instituto jurídico previsto no próprio CTN, tem características próprias, entre as quais a bilateralidade, de sorte que não pode ser considerada abrangida pela expressão outros benefícios. Não estando especificamente referida, como não está, nem cabendo na referência genérica a outros benefícios, até porque a rigor não é propriamente um benefício, tem-se de concluir que o elemento literal desautoriza a aplicação do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal às transações. (MACHADO, 2008, p. 119)

Diante dessas questões, resta claro que a transação tributária não se confunde com o conceito de benefícios fiscais, de modo que não se pode exigir a

aplicação dos requisitos previstos no art. 14 da LRF à espécie em estudo.

Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal (STF) já manifestou entendimento no sentido de esclarecer que a transação tributária não se confunde com favores fiscais previstos na Constituição de 1988, ao deferir pedido liminar nos autos da Medida Cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.405/RS.

Ação direta de inconstitucionalidade: medida cautelar: L. estadual (RS) 11.475, de 28 de abril de 2000, que introduz alterações em leis estaduais (6.537/73 e 9.298/91) que regulam o procedimento fiscal administrativo do Estado e a cobrança judicial de créditos inscritos em dívida ativa da fazenda pública estadual, bem como prevê a dação em pagamento como modalidade de extinção de crédito tributário.

I – Extinção de crédito tributário criação de nova modalidade (dação em pagamento) por lei estadual: possibilidade de o Estado-membro estabelecer regras específicas de quitação de seus próprios créditos tributários. Alteração do entendimento firmado na ADInMC 1917-DF, 18.12.98, Marco Aurélio, DJ 19.09.2003: consequente ausência de plausibilidade da alegação de ofensa ao art. 146, III, b, da Constituição Federal, que reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais reguladoras dos modos de extinção e suspensão da exigibilidade de crédito tributário.

**II – Extinção do crédito tributário: moratória e transação: implausibilidade da alegação de ofensa dos artigos 150, § 6º e 155, § 2º, XII, g, da CF, por não se tratar de favores fiscais.**

[...]

VII – Demais dispositivos cuja suspensão cautelar foi indeferida (BRASIL, 2006, grifo nosso).

Cumprê destacar o trecho do voto do ministro Ilmar Galvão no julgamento do referido caso, veja-se:

Patente, entretanto, que a transação, meio de extinção do débito tributário, não se confunde com benefício fiscal, não estando sujeita, por isso, ao dispositivo constitucional invocado nem a autorização em Convênio.

A transação, por outro lado, implica, sempre, a redução da exigência fiscal ou de seus acessórios, tendo, no caso, por contrapartida, a realização imediata do débito tributário, resultado nem sempre alcançado na via judicial (BRASIL, 2002).

Ante o exposto, percebe-se que os conceitos não se confundem e por isso não podem sofrer as mesmas imposições legais. A transação tributária, em razão de suas características específicas, não consiste em renúncia de receita decorrente de incentivo ou benefício fiscal de qualquer natureza que justifique a aplicação do art. 14 da LRF.

## **5 CONCLUSÃO**

O instituto da transação tributária, apesar de já previsto há bastante tempo, não tem sido muito utilizado em razão de uma série de preconceitos relacionados aos meios consensuais de resolução de conflitos no âmbito tributário.

Contudo, o mecanismo possui características específicas, como a exigência de lei geral sobre o tema; a existência de litígio prévio que seja resolvido pela transação; e a necessidade de direitos controversos e de concessões mútuas por ambas as partes.

No que se refere à relação da transação tributária com o princípio da supremacia do interesse público, restou demonstrado que a efetivação do instituto não vulnera ao referido princípio, visto que afeta diretamente o interesse público secundário, de certo modo até favorecendo o interesse público primário, por meio de uma arrecadação mais eficiente e um processo mais célere.

Além disso, o simples conceito de interesse público é algo indeterminado, de modo que somente a identificação das circunstâncias do caso concreto é que poderão viabilizar sua perfeita identificação.

Cumpra ainda destacar que os limites estabelecidos pelo art. 14 da LRF não são aplicáveis à transação tributária, uma vez que o instituto não se trata conceitualmente de renúncia de receita decorrente de incentivos ou benefícios fiscais.

A transação em nada se confunde com benefícios fiscais. Enquanto o primeiro consiste em uma modalidade de extinção do crédito tributário por meio de um acordo bilateral com o fim de resolver um litígio específico, o segundo consiste em um favor fiscal concedido unilateralmente pelo ente político com o fim de fomentar alguma atividade econômica ou social, como a geração de empregos ou o desenvolvimento regional.

Desse modo, restou demonstrado que não é necessário à transação tributária, por não se caracterizar renúncia de receitas decorrente de benefícios fiscais, se adequar aos requisitos exigidos pelo art. 14 da LRF, de modo que resta afastado mais um fundamento que dificultava em muito a sua aplicação prática.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, N. **Transação tributária**: possibilidade de consenso na obrigação imposta. Porto Alegre: Núbria Fabris, 2009.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, 27 out. 1966.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, 18 mar. 1993. Disponível em: <https://bit.ly/2lS8zBw>. Acesso em: 4 set. 2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União:** Brasília, DF, 5 maio 2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2405-1. Rio Grande do Sul. Medida cautelar: Lei Estadual (RS) 11.475, de 28 de abril de 2000, que introduz alterações em leis estaduais (6.537/73 e 9.298/91) que regulam o procedimento fiscal administrativo do estado e a cobrança judicial de créditos inscritos em dívida ativa da fazenda pública estadual, bem como prevê a dação em pagamento como modalidade de extinção de crédito tributário. Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Sul. Requerida: Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Carlos Britto, 6 de novembro de 2002. **Lex:** jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, Porto Alegre, v. 28, n. 327, p. 14-56, 2006. Disponível em: <https://bit.ly/2kjhxdV>. Acesso em: 4 set. 2019.

BRASIL. Lei nº 12.465, de 12 de agosto de 2011. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2012 e dá outras providências. **Diário Oficial da União:** Brasília, DF, 15 ago. 2011. Disponível em: <https://bit.ly/2mt6Bak>. Acesso em: 4 set. 2019.

CARVALHO, P. B. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CATARINO, J. R.; FILIPPO, L. G. A transação sobre questões de fato e sobre a interpretação das normas fiscais: novas perspectivas para resolução de litígios. In: HORVATH, E.; CONTI, J. M.; SCAFF, F. F. (org.). **Direito Financeiro, Econômico e Tributário:** homenagem a Regis Fernandes de Oliveira. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 399-422.

CATARINO, J. R. C. ROSSINI, G. M. A transação tributária e o mito da (in)disponibilidade dos interesses fazendários. **Revista da AGU**, Brasília, DF, v. 15, n. 2, p. 155-186, 2016.

CEARÁ. Tribunal de Contas. **Relatório Anual das Contas do Governador do Estado do Ceará**. Fortaleza: TCE-CE, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2lwlysG>. Acesso em: 10 jun. 2019.

CEARÁ. Tribunal de Contas. **Parecer prévio nº 0043/2019**: Processo nº 00032/2019-5. Fortaleza: TCE-CE, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2kigsjw>. Acesso em: 10 jun. 2019.

FERNANDES, A. D.; CAVALCANTE, D. L. Administração fiscal dialógica. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 277, n. 3, p. 49-70, 2018. doi: <http://dx.doi.org/10.12660/rda.v277.2018.77676>

GRADVOHL, M. A. Necessidade de controle dos benefícios tributários. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 14, n. 2, p. 82-115, 2016.

HOLMES, S.; SUNSTEIN, C. **El costo de los derechos**: por qué la libertad depende de los impuestos. Buenos Aires: Siglo XXI, 2012.

JUNQUEIRA, H. M. **Transação Tributária**. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

LOPES, S. A. Anteprojeto de lei geral de transação em matéria tributária: uma análise jurídica. *In*. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 7, n. 38, p. 9-26, 2009.

LUCHIEZI JÚNIOR A. *et al.* Transação tributária e os Projetos de Lei em trâmite no Congresso Nacional. **Tributação em Revista**, Brasília, DF, ano 16, n. 56, p. 54-61, 2010.

MACHADO, H. B. Transação e arbitragem o âmbito tributário. *In*: SARAIVA FILHO, O. O.; GUIMARÃES, V. B. (org). **Transação e arbitragem no direito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. São Paulo: Fórum, 2008. p 111- 136.

MACHADO, H. B; MACHADO SEGUNDO, H. B. Transação em matéria tributária: limites, inconstitucionalidades. **Sindifisco Nacional**, Brasília, DF, 20 ago. 2009. Disponível em: <https://bit.ly/2kucDaN>. Acesso em: 10 set. 2017.

MARTINS FILHO, L. D.; ADAMS, L. I. L. A transação no código tributário nacional (CTN) e as novas propostas normativas de lei autorizadora. *In*: SARAIVA FILHO, O. O. P.; GUIMARÃES, V. B. (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 15-42.

MARTINS, I. G. S.; NASCIMENTO, C. V. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MARTINS, M. G. Facultatividade do exercício da competência tributária e renúncia de receitas na lei de responsabilidade fiscal. *In*: PISCITELLI, T. (org.). **O direito tributário na prática dos tribunais superiores**: sistema tributário nacional e código tributário nacional em debate. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 247-296. 1 v.

MELLO, C. A. B. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MORAES, B. R. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MOREIRA NETO, D. F. **Curso de direito administrativo**: parte introdutória, parte geral e parte especial. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

OLIVEIRA, P. T. P. A transação em matéria tributária no Direito Comparado. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, Brasília, DF, v. 7, n. 41, p. 84-165, 2013.

PEIXOTO, M. M. F.; BOAROLI, C. M. A transação como forma de extinção do crédito tributário: uma análise das alterações preconizadas pelos Projetos de Lei nº 5.082/2009 e 469/2009, sob a égide dos Princípios da Administração Tributária. **Revista Opinião Jurídica**, Fortaleza, ano 9, n. 13, p. 217-255, 2011.

PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.  
TENÓRIO, I.; MAIA, J. M. **Dicionário de direito tributário: direito financeiro, direito fiscal, ciência das finanças, economia financeira**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

TORRES, R. L. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

## **Matrizes de risco como mecanismo de planejamento de auditorias de tecnologia da informação e comunicação: seleção de sistemas governamentais**

Risk matrices as an information and communication technology audit planning mechanism: selection of government systems

**Tiago Monteiro da Silva<sup>1</sup>**

### **RESUMO**

Os grandes recursos financeiros investidos em tecnologia nas organizações devem ser avaliados por auditorias específicas e bem planejadas por meio de ferramentas apropriadas. Este artigo busca o desenvolvimento de matrizes de risco de Sistemas de Informação no âmbito do Poder Executivo Estadual do Ceará, com o objetivo de atender à necessidade de planejamento das auditorias especializadas de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) da Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará (CGE/CE). A metodologia utilizada foi pesquisa quantitativa a partir de questionário enviado pela CGE/CE para quarenta entidades do Governo do Estado do Ceará, possibilitando a avaliação de 611 sistemas informatizados. O resultado são ferramentas que possibilitam classificar de forma objetiva os sistemas governamentais mais críticos, bem como apontar quais entidades possuem maior tendência a serem auditadas pela CGE/CE. A partir deste estudo de caso, pretende-se fomentar as discussões relacionadas às atividades de planejamento de auditoria de TIC.

**Palavras-Chave:** Matriz de Risco. Planejamento. Auditoria de TIC. Sistemas de Informações Governamentais.

---

<sup>1</sup> Auditor de Controle Interno da Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará (CGE) e orientador da Célula de Provimento de Soluções e de Gestão da Informação da Coordenadoria de TIC. Mestre em Economia do Setor Público pela Universidade Federal do Ceará, engenheiro de computação pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte e especialista em Desenvolvimento de Sistemas Corporativos pela UNI-RN. E-mail: tiagomonteirods@gmail.com

## ABSTRACT

The large financial resources invested in technology in organizations should be evaluated by specific and well-planned audits using appropriate tools. This paper seeks to develop the Information Systems Risk Matrices within the State Executive Branch of Ceará, in order to meet the need for planning the specialized audits of Information and Communication Technology (ICT) of General Comptroller and Ombudsman's Office (CGE/CE). The methodology used was a quantitative research based on a questionnaire sent by CGE/CE to forty entities of the Ceará State Government, which allowed the evaluation of 611 computerized systems. The result are tools that enables the objective classification of the most critical government systems, as well as which entities have the highest inclination to be audited by the CGE/CE. From this case study, we intend to encourage discussions related to ICT audit planning activities.

**Keywords:** Risk Matrix. Planning. ICT Audit. Government Information Systems.

Recebido: 01-07-2019

Aprovado: 29-08-2019

## 1 INTRODUÇÃO

As primeiras auditorias especializadas em Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) do Governo do Estado do Ceará foram realizadas em dois sistemas governamentais da Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará (CGE/CE) em caráter experimental. Após essa fase piloto, o planejamento voltou-se para a escolha de sistemas governamentais de TIC que são de responsabilidade de outras entidades do Poder Executivo Estadual.

Para tanto, vislumbrou-se a necessidade de criação de uma ferram-

menta que possibilitasse a classificação objetiva dos sistemas de informação mais críticos no âmbito do Poder Executivo Estadual. O recurso refletiria a ordenação dos sistemas com maior risco e, portanto, com maior necessidade de auditoria.

O Planejamento Estratégico em Auditoria da Controladoria Geral do Rio de Janeiro (RIO DE JANEIRO, 2004, p. 7) define risco como “o potencial de perda para uma organização devido a erro, fraude, ineficiência, falta de aderência aos requisitos estatutários ou ações que tragam descrédito à organização e que possam afetar negativamente o alcance de seus objetivos”.

Em complemento ao conceito de risco, o Manual de Auditoria do Tribunal de Contas do Distrito Federal (DISTRITO FEDERAL, 2011, p. 127) registra em seu glossário que matriz de risco é “resultado da identificação de aspectos importantes para priorizar melhor orientação na audição de uma empresa, levando-se em conta um conjunto de variáveis ou fatores que indicam as situações de risco dela”. Trata-se de metodologia que permite identificar áreas importantes a serem auditadas, visualizando a priorização das ações e a melhor alocação dos recursos, levando-se em conta um conjunto de variáveis que causem impacto no Risco de Auditoria em um contexto global (planejamento de um órgão de auditoria) ou unitário (processo de auditoria).

Os citados conceitos de risco e matriz de risco são aplicados neste trabalho considerando uma abordagem voltada para o setor público e tendo como objeto os sistemas governamentais de TIC utilizados no âmbito do Governo do Estado do Ceará.

Nesse contexto, a Coordenadoria de Auditoria Interna da CGE/CE emitiu uma Ordem de Serviço de Auditoria visando a elaboração de uma matriz de risco para seleção de sistemas governamentais de TIC, com o propósito de subsidiar o planejamento no âmbito da auditoria especializada, focando os esforços em aspectos prioritários e relevantes.

O levantamento dos dados para implementar a metodologia e a matriz de risco foi realizado a partir do envio de um Ofício Circular com um questionário, que pode ser observado na Figura 1. O referido documento solicitou aos órgãos e entidades da administração pública estadual informações acerca da respectiva utilização de sistemas governamentais de TIC. Os dados adquiridos foram consolidados e disponibilizados no formato de planilha eletrônica. O trabalho de análise desses dados ocorreu no período compreendido entre 1 e 26 de setembro de 2016.

Figura 1: Questionário para levantamento dos sistemas de informações governamentais e suas características



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**  
Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado

RELAÇÃO DE SISTEMAS DE INFORMAÇÃO						
Órgão / Entidade:						
Anexo ao Ofício Circular nº /2015/CGE						
NOME / SIGLA DO SISTEMA	Objeto: O QUE FAZ O SISTEMA? (descrição breve da finalidade do Sistema)	Quem desenvolveu o Sistema? (Órgão ou Empresa)	O sistema é utilizado por outros órgãos? (Sim ou Não)	O Órgão possui o código-fonte do Sistema? (Sim ou Não)	Linguagem em que o Sistema foi desenvolvido (Ex.: Cobol, Java, .Net, ASP)	Banco de Dados (Ex.: Oracle, PostgreSQL, Access)

Centro Administrativo Governador Virgílio Távora - Av. General Afonso Albuquerque Lima, 99 - Cambé - CEP: 60.822-325  
 Fortaleza - Ceará - Fone: (85) 3913.1462 - Fax: (85) 3913.1460  
 www.cge.ce.gov.br

Fonte: Ofício Circular CGE/CE.

Além desta seção introdutória, o trabalho está dividido em mais cinco seções. A segunda parte informa o referencial teórico escolhido. A terceira divisão detalha a metodologia utilizada na construção da matriz de riscos. A quarta seção analisa e discute o resultado da aplicação dessa metodologia em matrizes de risco de TIC. A quinta partição, por fim, aborda conclusões acerca do estudo de caso, no sentido de contribuir e fomentar o planejamento das auditorias especializadas de TIC.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Os grandes recursos financeiros investidos em tecnologia nas organizações devem ser avaliados por auditorias específicas e bem planejadas por meio de ferramentas adequadas. Braz (2017, p. 29) corrobora com essa ideia quando afirma que “os consideráveis gastos investidos no processamento eletrônico de dados demandam por auditorias apropriadas. Tais auditorias devem ser baseadas em sistemas e abranger aspectos, tais como: planejamento; [...]”.

Imoniana (2017, p. 10-11) relata que “a atividade de planejamento em auditoria de sistema de informações é apoiada em níveis de riscos aparentes, e essa ação é imprescindível para melhor orientar o desenvolvimento dos trabalhos”. O trabalho de auditoria representa um processo contínuo de avaliação de risco ao qual se adicionam as experiências individuais dos profissionais e a evolução da prática e metodologias. Ainda segundo o autor, o planejamento é caracterizado para evitar quaisquer surpresas que possam acontecer tanto nas atividades empresariais, objetivo de auditoria, como também na relação auditor-cliente, definindo as responsabilidades dos auditores. Desde os primeiros trabalhos deve ser desenhada uma “matriz de risco” que seja permanentemente atualizada a partir dos resultados obtidos nos testes e nas avaliações dos auditores. Assim, devem-se contemplar os impactos das mudanças ocorridas nos negócios resultantes de alterações de estratégias empresariais, evoluções tecnológicas, concorrências, mudanças estatutárias, sociais e econômicas, mudanças nas legislações, nas leis ambientais, ou em qualquer outro fator que tenha reflexo nas demonstrações financeiras, além da continuidade operacional, qualidade dos controles e, sobretudo, nos processos operacionais.

Lyra (2017, p. 195) informa que “a metodologia de uma auditoria depende sempre do contexto a ser auditado”. Mas, de um modo geral, po-

de-se dizer que durante o andamento da auditoria, o auditor terá de efetuar a avaliação dos controles gerais e particulares, apontar os desvios encontrados, elaborar e validar as possíveis soluções e, por fim, redigir o relatório final que deverá ser apresentado aos responsáveis da organização. Especificadamente no caso de auditoria em sistemas de informação, é possível pensar em uma metodologia de trabalho que seja flexível e aderente a todas as modalidades da auditoria e que não se distancie das melhores práticas preconizadas pelos institutos competentes. O autor complementa que essa metodologia é composta pelas seguintes fases:

- 19.5 Levantamento do sistema de informação a ser auditado – O próximo passo é identificar o sistema de informação a ser auditado (ou o conjunto de sistemas). Uma vez delimitado o escopo do trabalho, ou seja, o sistema a ser auditado, inicia-se o processo de levantamento das informações relevantes sobre o sistema. A fim de otimizar os recursos envolvidos, este levantamento deve ser feito de maneira abrangente, de forma que seja possível o entendimento macro das características do sistema. [...]
- 19.7 Priorização e seleção dos pontos de controle do sistema auditado – Esta etapa consiste na seleção e priorização dos pontos de controle, que foram inventariados na etapa anterior, que devem fazer parte do trabalho a ser realizado. A seleção dos pontos de controle pode ser efetuada com base:
- Grau de risco existente no ponto – a análise do risco consiste na verificação dos prejuízos que poderão ser acarretados pelo sistema a curto, médio e longo prazo.
  - Grau do risco existente no ponto em relação ao sistema como um todo. Prevê, com antecedência, quais ameaças prováveis de um ponto.
  - Existências de ameaças – podemos auditar primeiramente os pontos que se encontram sob forte ameaça e depois aqueles sob menos pressão.
  - Disponibilidade de recursos – escolha dos pontos que sejam possíveis de serem auditados com os recursos estimados (LYRA, 2017, p. 203).

De acordo com Information System Audit and Control Association (Isaca) (2019), ao determinar quais áreas funcionais devem ser auditadas,

um auditor de sistemas de informação pode enfrentar uma grande variedade de possibilidades. Cada uma dessas áreas pode representar diferentes tipos de risco. Um auditor de sistemas de informações deve avaliar esses vários riscos possíveis para determinar as áreas de alto risco que devem ser auditadas. Existem muitas metodologias de avaliação de risco que um auditor de sistemas pode escolher. Elas variam de classificações simples de alto, médio e baixo baseadas no julgamento do auditor, até cálculos científicos complexos que fornecem uma classificação numérica de risco. Uma dessas abordagens de avaliação de risco é um sistema de pontuação útil para a priorização de auditorias com base em uma avaliação dos fatores de risco. O sistema considera variáveis como complexidade técnica, nível de procedimentos de controle em vigor e nível de perda financeira. Essas variáveis podem ou não ser ponderadas. Os valores de risco são comparados entre si e as auditorias são escolhidas em relação a esses parâmetros.

Para Lyra (2017), no âmbito da auditoria de sistemas de informação, os questionários têm o objetivo de analisar a situação de um determinado ponto de controle a fim de verificar sua adequação aos parâmetros do controle interno tais como eficiência, eficácia, segurança etc. Na elaboração desses questionários é muito importante levar em consideração dois aspectos: as características do ponto de controle e a finalidade da sua análise e da detecção de suas eventuais fragilidades. O uso de questionários é usualmente acompanhado de outras técnicas de auditoria, podendo ser aplicados à distância. Desse modo o auditor tem a possibilidade de aplicá-los a vários técnicos e usuários sobre um mesmo ponto de controle. Na aplicação de questionário é muito importante que as perguntas sejam formuladas de modo que as respostas sejam quantificáveis ou pelo menos que permitam conclusões diretas. Assim, sempre que possível, as perguntas devem ser fechadas para que tenham apenas respostas “sim” ou “não”.

As informações apresentadas neste referencial teórico, notadamente no que diz respeito à importância das auditorias especializadas de TIC,

ao planejamento dessas auditorias, à avaliação de riscos e consequente criação de matrizes de riscos e ao uso de técnicas de auditoria como a manipulação de questionários, orientaram a metodologia utilizada neste trabalho e será detalhada na seção a seguir.

### 3 METODOLOGIA

A metodologia de construção das matrizes de risco foi desenvolvida de acordo com as seguintes etapas:

#### 3.1 Identificação do universo da auditoria

O Poder Executivo do Estado do Ceará em 2016 estava estruturado em órgãos e entidades com funções e objetivos específicos, nos termos da reforma administrativa estabelecida pelo Governo do Estado do Ceará (2007). Eram 27 secretarias de governo que, dependendo de suas funções, poderiam possuir entidades vinculadas – autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundos especiais. Para efeitos deste estudo, consideram-se entidades as secretarias e suas vinculadas.

O universo da auditoria compreende os sistemas de informação que tenham sido desenvolvidos por meio de recurso oriundo do Governo do Estado do Ceará, de forma direta (pela própria entidade) ou indireta (terceirização), e que foram elencadas em decorrência de um Ofício Circular enviado pela CGE/CE. Caso tenha sido utilizado software livre (*open source*) para a customização de um sistema, será avaliada a importância desse sistema para a entidade e a forma de implementação dele (direta ou indireta). Serão desconsiderados do universo aqueles sistemas que são de uso comum e de pouca complexidade, como intranet, site institucional e *webmail*. Na situação de sistemas corporativos (Viproc, S2GPR, SIOF,

FolhaProd etc.), que são desenvolvidos por uma entidade e utilizados por várias outras, o sistema será computado apenas no escopo daquela entidade que construiu o sistema. Se um sistema foi desenvolvido em parceria entre a entidade e uma terceirizada, será definido que o sistema foi desenvolvido pela própria entidade.

Algumas entidades responderam a uma pergunta de respostas binárias (sim ou não) com uma terceira opção (como um hífen) que será compreendido como se não soubesse a resposta e, por consequência, não será contabilizada. Existiram algumas perguntas para as quais se esperava como resposta apenas uma de duas alternativas: órgão ou empresa. Sendo que algumas respostas utilizaram a sigla de uma dada entidade, que foi entendida como a resposta do tipo ‘órgão’. Por fim, na ocorrência de um dado levantado que estivesse claramente equivocado, ele não seria inserido na análise.

Em que pesem as informações sobre Linguagem de Programação (LP) e Sistema Gerenciador de Banco de Dados (SGBD) terem sido solicitadas pelo Ofício Circular, elas não foram levadas em conta porque não seria pertinente avaliar, para cada sistema, o grau de risco que a LP ou SGBD possuem sem conhecimento prévio de outros aspectos que cercam essas tecnologias (recursos humanos capacitados, recursos de TIC, procedimentos, manuais etc.).

Nesse sentido, o universo desse trabalho engloba 611 sistemas governamentais de TIC, distribuídos em 40 entidades que afirmaram possuir pelo menos um sistema que foi desenvolvido (diretamente ou indiretamente) pela própria entidade. Cabe informar que se um sistema é de responsabilidade de uma entidade vinculada a uma secretaria, o mapeamento foi realizado de forma que a contabilização desse sistema é para a entidade vinculada e não para a secretaria, ou seja, as vinculadas das secretarias são tratadas separadamente das respectivas secretarias.

### 3.2 Estabelecimento dos fatores de risco

Os fatores de risco são os critérios usados para avaliar os sistemas governamentais de TIC das entidades auditáveis e podem ser agrupados em dimensões de acordo com a classificação da sua natureza. O Manual de Auditoria da Controladoria Geral do Estado do Maranhão (MARA-NHÃO, 2012, p. 122) cita que “para permitir a comparabilidade entre entidades auditáveis, os critérios devem ser comuns entre elas”.

Dessa forma, foram identificados os critérios mais comuns dos fatores de risco em diversas instituições do Brasil e selecionadas aquelas que são cabíveis para o estudo, conforme o Quadro 1.

Quadro 1: Principais fatores de risco e respectivas dimensões utilizadas em algumas instituições

Instituição	Criticidade	Relevância	Materialidade	Fonte
CGU	Representa o quadro de situações críticas, efetivas ou potenciais à auditoria, identificadas em uma determinada unidade (diligências, decisões, denúncias, auditorias anteriores etc.).	Importância relativa ou papel desempenhado por uma determinada questão, situação ou unidade, existentes em um dado contexto.	Montante de créditos orçamentários ou recursos financeiros (valores) alocados por uma gestão, em um específico ponto de controle (área, subárea, assunto).	CPLP, 2009.
TCE/CE	-	Importância e impacto que um acontecimento tem para a Administração Pública, ainda que não seja economicamente significativo.	Importância relativa ou representatividade do valor ou do volume de recursos envolvidos.	TCE/CE, 2010.
TJ/CE	Grande quantidade de diferentes rotinas, com a necessidade de seguir regras com muitas exceções e de manusear muitos equipamentos, com elevado número de transações não repetitivas, com muitas interrelações envolvendo sistemas e pessoas.	Representatividade de um objeto, operação ou fato que possa ter para uma entidade, independentemente de valor, ante a perspectiva da legalidade, da percepção do controle externo e de imagem.	Importância relativa em termo de valores que um bem, operação ou fato tem em determinado contexto.	TCE/CE, 2016.

Fonte: Elaborado pelo autor (2016).

Para este primeiro modelo de matriz de risco foram descritos no Quadro 2 os fatores de risco e suas respectivas dimensões:

Quadro 2: Fatores de risco e respectivas dimensões utilizados na presente metodologia

Criticidade	Relevância	Materialidade
Quantidade de Sistemas Sem Código-Fonte à Disposição da entidade (QTD_SEM_CODIGO)	Quantidade de Sistemas utilizados pela entidade que sejam relacionados diretamente ao Fim da entidade (QTD_AREA_FIM)	Risco Consolidado por Entidade (RCE) – composto pelo somatório dos fatores QTD_SEM_CODIGO, QTD_DESENV_PROPRIO, QTD_AREA_FIM e QTD_CORPORATIVO e consolidados por entidade.
Quantidade de Sistemas Desenvolvidos Propriamente pela entidade (QTD_DESENV_PROPRIO)	Quantidade de Sistemas Desenvolvidos Propriamente pela entidade e que são utilizados por outras entidades, ou seja, são sistemas corporativos (QTD_CORPORATIVO).	

Fonte: Elaborado pelo autor (2016).

### 3.3 Elaboração de escala dos fatores de risco e estabelecimento de níveis de risco

Neste tópico, haverá uma descrição acerca dos fatores de risco que foram selecionados considerando a materialidade, criticidade e relevância. Para cada fator, será definido seu objetivo, quais os seus riscos associados, a sua forma de cálculo e os seus níveis de risco:

a) Quantidade de Sistemas Sem Código-Fonte à Disposição da entidade (QTD\_SEM\_CODIGO)

Objetivo: numerar a quantidade de sistemas que não possuem o respectivo código-fonte à disposição da entidade.

Risco associado: sem código fonte disponível à entidade, maior o risco para operação, manutenção, conhecimento, manualização, transferência tecnológica, portabilidade, migração e continuidade do negócio relacionado ao sistema.

Cálculo: para quantificar o risco associado, foi considerado que, caso a entidade não tenha o código fonte do sistema, será adicionado um ponto no somatório dos riscos do sistema. Caso tenha, nada será pontuado.

Valor de nível de risco: a valoração de nível de risco máximo é 1 e o mínimo é 0, conforme o Quadro 3.

Quadro 3: Escala e níveis de risco associado ao fator QTD\_SEM\_CODIGO

Descrição	Escala	Nível de Risco
Possui código fonte	0	0
Não possui código fonte	1	1

Fonte: Elaborado pelo autor (2016).

b) Quantidade de Sistemas Desenvolvidos Propriamente pela entidade (QTD\_DESENV\_PROPRIO)

Objetivo: numerar a quantidade de sistemas que foram desenvolvidos propriamente pela entidade, excetuando a customização de software livre/open source e terceirização).

Risco associado: se a entidade desenvolve o próprio sistema, ela traz para si todos os riscos inerentes ao processo de desenvolvimento de *software*. Considera-se que o propósito das entidades avaliadas não está relacionado diretamente com TIC e, portanto, esse risco é acentuado se o desenvolvimento do *software* não é repassado para uma empresa especializada.

Cálculo: para quantificar o risco associado, foi considerado que caso a entidade tenha desenvolvido o próprio sistema, será adicionado um ponto no somatório dos riscos do sistema. Caso tenha terceirizado o desenvolvimento de *software*, nada será pontuado.

Valor de nível de risco: a valoração de nível de risco máximo é 1 e o mínimo é 0 conforme o Quadro 4.

Quadro 4: Escala e níveis de risco associado ao fator QTD\_DESENV\_PROPRIO

Descrição	Escala	Nível de risco
Desenvolvimento terceirizado	0	0
Desenvolvimento próprio	1	1

Fonte: Elaborado pelo autor (2016).

c) Quantidade de Sistemas utilizados pela entidade que sejam relacionados diretamente ao Fim da entidade (QTD\_AREA\_FIM)

Objetivo: quantificar os sistemas que são relacionados diretamente com a razão de ser da entidade, demonstrando o quanto esse sistema é relevante para os propósitos da instituição.

Risco associado: quanto maior a quantidade de sistemas relacionados com o fim da entidade, maior o risco de causar prejuízos ao negócio dessa entidade e maior também a necessidade de se ter um arcabouço robusto para suportar tais sistemas.

Cálculo: para quantificar o risco associado, foi considerado que caso a entidade possua sistema fim, será adicionado um ponto no somatório dos riscos do sistema. Caso não possua, nada será pontuado.

Valor de nível de risco: a valoração de nível de risco máximo é 1 e o mínimo é 0, conforme o Quadro 5.

Quadro 5: Escala e níveis de risco associado ao fator QTD\_AREA\_FIM

Descrição	Escala	Nível de risco
Não é sistema fim	0	0
É sistema fim	1	1

Fonte: Elaborado pelo autor (2016).

d) Quantidade de Sistemas que são utilizados por outras entidades, ou seja, são sistemas Corporativos (QTD\_CORPORATIVO)

Objetivo: quantificar os sistemas de responsabilidade de uma entidade e que são utilizados por outras entidades (sistemas corporativos).

Risco associado: quando os sistemas são utilizados por outras entidades, o risco tende a aumentar na medida em que pode impactar no negócio de outras entidades, além daquela responsável pelo sistema.

Cálculo: para quantificar o risco associado, foi considerado que, caso o sistema seja corporativo, será adicionado um ponto no somatório dos riscos do sistema. Caso não seja, nada será pontuado.

Valor de nível de risco: a valoração de nível de risco máximo é 1 e o mínimo é 0, conforme o Quadro 6.

Quadro 6: Escala e níveis de risco associado ao fator QTD\_CORPORATIVO

Descrição	Escala	Nível de risco
Não é sistema corporativo	0	0
É sistema corporativo	1	1

Fonte: Elaborado pelo autor (2016).

e) Risco Consolidado por Entidade (RCE) Objetivo: consolidar o risco de todos os sistemas que são de responsabilidade de uma mesma entidade.

Risco associado: quanto maior a quantidade de sistemas que uma entidade possui, maior o risco.

Cálculo: para cada sistema, os fatores de riscos (FR) descritos nas seções de 3.3 a) a 3.3 d) são multiplicados pelos respectivos pesos (P) determinados na seção 3.4. Essa operação é realizada repetidamente e agregada para cada sistema que pertença a uma mesma entidade resultando no Risco Consolidado por Entidade (RCE), conforme a Equação 1:

$$RCE = \sum_k \sum_j FR_j \times P_i \quad (1)$$

Na qual  $\sum_j FR_j \times P_i$  indica o somatório da multiplicação do fator de risco  $i$  pelo respectivo peso de um dado sistema  $j$  e  $\sum_k$  indica a consolidação dos riscos de todos os sistema pertencentes a uma mesma entidade  $k$ .

Valor de nível de risco: a valoração de nível de risco é graduada em faixas, conforme o Quadro 7.

Quadro 7: Escala e níveis de risco associado ao fator RCE

Descrição	Escala	Nível de risco
Baixo	Abaixo de 100	RCE calculado
Médio	100 < x < 200	RCE calculado
Alto	Acima de 200	RCE calculado

Fonte: Elaborado pelo autor (2016).

### 3.4 Determinação do grau de importância e dos pesos para os fatores de risco

Uma vez definidos os fatores de risco, tornou-se necessário estabelecer a relevância entre eles. O peso de cada fator determina a importância que ele possui em relação aos demais. Deste modo, foram definidos os pesos dos fatores de risco conforme o Quadro 8:

Quadro 8: Dimensão e peso dos fatores de risco

Dimensão	Fator de risco	Peso
MATERIALIDADE	RCE	4
RELEVÂNCIA	QTD_AREA_FIM	5
	QTD_CORPORATIVO	4
CRITICIDADE	QTD_DESENV_PROPRIO	2
	QTD_SEM_CODIGO	3

Fonte: Elaborado pelo autor (2016).

### 3.5 Avaliação e enquadramento dos sistemas nas escalas e nos níveis de risco

Após a definição dos fatores de risco, escalas, níveis de risco e graus de importância, enquadra-se cada sistema de acordo com o respectivo nível, bem como se procede à análise do risco de sistemas consolidado por entidade.

#### 3.6 Cálculo do índice de risco por sistema e do risco total por sistema

Cada sistema terá sua pontuação calculada por meio do somatório da multiplicação de cada fator de risco pelo seu respectivo peso, resultando no valor do Risco por Sistema (RS), vide Equação 2:

$$RS = \sum_n FR_i \times P_i \quad (2)$$

Em que  $\sum_n FR_i \times P_i$  indica o somatório da multiplicação do fator de risco  $i$  pelo respectivo peso de um dado sistema  $j$ .

A esse valor de risco por sistema computado anteriormente, será somado o RCE daquela entidade responsável pelo devido sistema, de forma a resultar no montante do Risco Total por Sistema (RTS), conforme Equação 3:

$$\text{RTS} = \text{RS} + \text{RCE} \quad (3)$$

### 3.7 Definição da matriz de risco por entidade e da matriz de risco por sistema

Por meio da consolidação do RCE, é viável indicar as entidades que possuem maior risco no gerenciamento de seus sistemas informatizados e, portanto, gerar a matriz de risco por entidade (MRE), vide Anexo I. Já a partir da ordenação dos sistemas pelo maior valor de RTS, é possível produzir a matriz de risco por sistema (MRS) limitada a quinze sistemas por classificação de risco para efeitos didáticos, conforme Anexo II.

O resultado da aplicação da metodologia descrita no presente capítulo (MRE e MRS) será discutida na próxima seção.

## 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

Inicialmente, faz-se necessário registrar que a citação do nome das entidades e de seus respectivos sistemas de informação nas matrizes de riscos geradas foram preservadas para respeitar o devido sigilo dessas organizações. A exposição dessas nomenclaturas indicaria para possíveis invasores quais as entidades e sistemas possuem maior vulnerabilidades, facilitando eventuais ataques cibernéticos, por exemplo.

Os produtos gerados pela metodologia descrita no capítulo 3 servem para dois propósitos, basicamente: o primeiro, referente a MRE, é permitir uma avaliação macro de quais entidades governamentais estão com maior risco e, portanto, são mais aderentes a ações corretivas estrutu-

rantes. Trata-se de um panorama global e estratégico da situação em que se encontram as entidades governamentais no que tange à TIC; o segundo, referente a MRS, é viabilizar a indicação de qual sistema de uma dada entidade possui maior risco e, por consequência, uma maior propensão a ser auditado. Trata-se, portanto, de uma abordagem micro.

A organização da equipe de auditores pode ser planejada para cada nível de classificação de risco de uma entidade (alto, médio e baixo), na medida em que entidades com maior complexidade exigem maiores equipes de auditores com mais experiência. Para embasar a tomada de decisão nesse caso, pode-se lançar mão da MRE.

Não há recursos na CGE/CE suficientes para realizar auditorias em todos os sistemas de todas entidades governamentais. É nesse contexto que a MRE pode filtrar uma entidade com maior risco e a MRS pode indicar qual sistema é mais propenso a ser auditado do conjunto de sistemas da entidade analisada.

Mesmo após a utilização da MRS para a escolha de um sistema para auditar, existe a possibilidade de mais de um sistema possuir a mesma pontuação de nível de RTS. Nesse caso, sugere-se uma abordagem subjetiva para desempatar, como por exemplo uma reunião com a equipe de auditoria e/ou coordenação da área de auditoria para captar a sensação de cada auditor. Outra sugestão, para efeitos de desempate, é avaliar a existência de reclamações e denúncias de ouvidorias referentes àqueles sistemas empatados, bem como pesquisar notícias negativas na mídia em geral a respeito desse sistema ou outro que possua o mesmo nível de RTS.

A partir da comparação das matrizes geradas com a realidade observada pelo autor que desempenha atividades profissionais de auditoria na CGE/CE, verifica-se que existe uma necessidade direta de trabalhos de auditoria nos sistemas que apresentam riscos classificados como alto. É fundamental que as auditorias de TIC sejam realizadas em outras entidades do Governo do Estado do Ceará, além da CGE/CE, de modo a proporcionar

experimentação e retroalimentação da metodologia de construção das matrizes de risco. Uma vez que as auditorias de TIC se tornem frequentes no âmbito governamental, será possível proceder novas otimizações no modelo, como por exemplo, a inclusão do ponto de controle “auditoria de TIC já realizada no sistema” no questionário de levantamento de informações.

## 5 CONCLUSÃO

Após a elaboração das etapas que culminaram na criação das matrizes de risco para seleção de sistemas governamentais no contexto de planejamento de auditorias de TIC, faz-se necessário o monitoramento pela CGE/CE dos sistemas governamentais de TIC que apresentaram maiores riscos. Inclusive, realizando novos e frequentes levantamentos e análises para viabilizar planejamentos de auditorias eficazes.

A matriz de risco é uma ferramenta eficaz de planejamento estratégico e de direcionamento das atividades de auditoria de TIC. Entretanto, ela por si só não tem o condão de efetivar as atividades de auditoria, necessitando de ações complementares de modo a viabilizar a execução dos trabalhos.

Assim, sugere-se a realização de outras ações a fim de fomentar as atividades de auditoria de TIC por parte da Controladoria do Estado do Ceará, conforme proposto a seguir:

a) Distribuição das auditorias de TIC ao longo de todo ano, tendo em vista o grande número de sistemas governamentais de TIC (611) e a equipe reduzida de auditores de controle interno especializados em TIC (6);

b) Criação de grupo de trabalho com o fito de discutir e elaborar documentos técnicos sobre temas polêmicos, como terceirização do processo de desenvolvimento de *software*, contagem por pontos de função, licitações de TIC, governança etc.;

c) Capacitação e participação em congressos relacionados à auditoria de TIC para treinamento da equipe, uma vez que essa categoria de auditoria é de recente implantação (não apenas na CGE/CE, mas no Brasil como um todo), além de ser uma área tecnológica que necessita estar em contínuo aperfeiçoamento;

d) Reuniões periódicas entre as coordenadorias da CGE/CE a fim de difundir os conhecimentos adquiridos nas auditorias de TIC;

e) Atualização do procedimento de auditoria de TIC (P.Caint.004), cuja sigla indica o tipo de documento (procedimento), a área responsável pelo documento na CGE/CE (Coordenadoria de Auditoria Interna – Caint) e numeração identificadora do documento (004);

f) Certificação da equipe de auditores de controle interno de TIC em *Certified Information System Audit* (Cisa);

g) Atualização periódica das matrizes de riscos relacionadas às auditorias especializadas de TIC.

Por fim, conclui-se que o estudo contribuiu para o planejamento das auditorias de TIC sob responsabilidade da CGE/CE, na medida em que viabiliza uma análise objetiva a respeito da escolha de sistemas governamentais de TIC com maior risco no âmbito do Poder Executivo Estadual para serem objetos de auditoria desta Controladoria.

## REFERÊNCIAS

BRAZ, M. R. **Auditoria de TI: o guia da sobrevivência**. Brasília, DF: ASE Editorial, 2017.

CEARÁ. Lei nº 13.875, de 07 de fevereiro de 2007. Dispõe sobre o modelo de Gestão do poder executivo, altera a estrutura da administração estadual, promove a extinção e criação de cargos de direção e assessoramento

superior, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Ceará:** Fortaleza, p. 3-15, 7 fev. 2007. Disponível em: <https://bit.ly/2lx7yyJ>. Acesso em: 1 set. 2016.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Metodologia para seleção de auditorias de tecnologia da informação no Tribunal de Contas do Estado do Ceará.** Fortaleza: TCE/CE, 2010. Disponível em: <https://bit.ly/2lA4KRq>. Acesso em: 1 set. 2016.

CEARÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Ceará. **Plano Anual das atividades e auditoria exercício 2016 do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará.** Fortaleza: TCE/CE, 2016. Disponível em: <https://bit.ly/2lU4vU>. Acesso em: 1 set. 2016.

CPLP. **Manual de controle/control interno.** Brasília, DF: CPLP, 2009. Disponível em: <https://bit.ly/348Mro3>. Acesso em: 1 set. 2016.

DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Contas do Distrito Federal. **Manual de auditoria:** parte geral. Brasília, DF: Tribunal de Contas do Distrito Federal, 2011. Disponível em: <https://bit.ly/2k50j0H>. Acesso em: 1 set. 2016.

IMONIANA, J. O. **Organização de trabalho de auditoria de sistemas de informações.** In: IMONIANA, J. O. Auditoria de sistemas de informação. 3. ed. São Paulo: Atlas, p. 10-11, 2017.

ISACA. **Certified information system auditor review manual.** 27. ed. [S. l.]: Isaca, 2019.

LYRA, M. R. **Segurança e auditoria em sistemas de informação.** 2. ed. Rio de Janeiro: Ciência Moderna, 2017.

MARANHÃO. Controladoria Geral do Estado. **Manual de Auditoria da Controladoria Geral do Estado do Maranhão**. São Luís: CGE, 2012. Disponível em: <https://bit.ly/2lWjABP>. Acesso em: 1 set. 2016.

RIO DE JANEIRO (Cidade). Controladoria Geral do Rio de Janeiro. **Planejamento estratégico em auditoria da Controladoria Geral do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro: Controladoria Geral, 2004. Disponível em: <https://bit.ly/2lEjMWw>. Acesso em: 1 set. 2016.

Anexo I: matriz de risco por entidades (MRE)

XENTIDADE	QTD_ SIS	QTD_ ARE A_FIM	QTD_DESEN V_PROPRIO	QTD_CORPO RATIVO	QTD_SEM_CODIGO	RCE	RISCO
001	90	60	83	4	1	485	Alto
002	41	38	40	35	1	413	Alto
003	40	19	28	3	38	277	Alto
004	35	21	27	14	2	221	Alto
005	29	15	28	12	0	179	Médio
006	35	15	35	1	0	149	Médio
007	23	13	23	3	0	123	Médio
008	23	14	23	0	0	116	Médio
009	18	11	9	8	1	108	Médio
010	28	9	20	3	0	97	Baixo
011	15	11	13	3	0	93	Baixo
012	15	9	15	3	0	87	Baixo
013	15	8	11	1	1	69	Baixo
014	12	7	10	2	1	66	Baixo
015	12	6	0	0	12	66	Baixo
016	15	7	10	1	2	65	Baixo
017	9	5	8	0	6	59	Baixo
018	11	8	9	0	0	58	Baixo
019	16	7	7	2	0	57	Baixo
020	11	5	10	0	0	45	Baixo
021	9	5	8	0	1	44	Baixo
022	10	4	9	0	1	41	Baixo
023	11	4	7	0	1	37	Baixo
024	13	2	13	0	0	36	Baixo
025	10	6	2	0	0	34	Baixo
026	8	3	2	0	5	34	Baixo
027	11	4	5	0	0	30	Baixo
028	10	2	9	0	0	28	Baixo
029	5	3	0	0	4	27	Baixo
030	3	2	3	2	1	27	Baixo
031	3	2	3	0	3	25	Baixo
032	5	1	5	1	0	19	Baixo
033	5	1	2	0	3	18	Baixo
034	3	2	2	1	0	18	Baixo
035	4	0	0	0	4	12	Baixo
036	1	1	1	1	0	11	Baixo
037	2	0	0	0	2	6	Baixo
038	2	0	0	0	2	6	Baixo
039	2	1	0	0	0	5	Baixo
040	1	1	0	0	0	5	Baixo

Anexo II: matriz de risco por sistema (MRS) limitado a 15 sistemas por classificação de risco para efeitos didáticos.

XEID	ENTIDADE	SISTEMA	AREA_FIM	DESENV_PROPRIO	CORPORATIVO	SEM_CODIGO	RS	RCE	RTS	CLASS.
1	001	1	1	1	1	1	14	485	499	Alto
2	001	2	1	1	1	1	14	485	499	Alto
3	001	3	1	1	1	1	14	485	499	Alto
4	001	4	1	1	1	1	14	485	499	Alto
5	001	5	1	1	0	1	10	485	495	Alto
6	001	6	1	1	0	1	10	485	495	Alto
7	001	7	1	1	0	1	10	485	495	Alto
8	001	8	1	1	0	1	10	485	495	Alto
9	001	9	1	1	0	1	10	485	495	Alto
10	001	10	1	1	0	1	10	485	495	Alto
11	001	11	1	1	0	1	10	485	495	Alto
12	001	12	1	1	0	1	10	485	495	Alto
13	001	13	1	1	0	1	10	485	495	Alto
14	001	14	1	1	0	1	10	485	495	Alto
15	001	15	1	1	0	1	10	485	495	Alto
207	005	1	1	1	1	0	11	179	190	Médio
208	005	2	1	1	1	0	11	179	190	Médio
209	005	3	1	1	1	0	11	179	190	Médio
210	005	4	1	1	1	0	11	179	190	Médio
211	005	5	1	1	1	0	11	179	190	Médio
212	005	6	1	1	1	0	11	179	190	Médio
213	005	7	1	1	1	0	11	179	190	Médio
214	005	8	1	1	1	0	11	179	190	Médio
215	005	9	1	1	1	0	11	179	190	Médio
216	005	10	1	1	1	0	11	179	190	Médio
217	005	11	1	1	1	0	11	179	190	Médio
218	005	12	1	1	1	0	11	179	190	Médio
219	005	13	1	1	0	0	7	179	186	Médio
220	005	14	1	1	0	0	7	179	186	Médio
221	005	15	1	1	0	0	7	179	186	Médio
357	010	13	0	1	0	0	2	97	99	Baixo
358	010	14	0	1	0	0	2	97	99	Baixo
359	010	15	0	1	0	0	2	97	99	Baixo
360	010	16	0	1	0	0	2	97	99	Baixo
361	010	17	0	1	0	0	2	97	99	Baixo
362	010	18	0	1	0	0	2	97	99	Baixo
363	010	19	0	1	0	0	2	97	99	Baixo
364	010	20	0	1	0	0	2	97	99	Baixo
365	010	21	0	1	0	0	2	97	99	Baixo
366	010	22	0	1	0	0	2	97	99	Baixo
367	011	11	0	1	1	0	6	93	99	Baixo
368	011	12	1	0	0	0	5	93	98	Baixo
369	012	1	1	1	1	0	11	87	98	Baixo
370	010	23	0	0	0	0	0	97	97	Baixo
371	010	24	0	0	0	0	0	97	97	Baixo

## **Regras para envio de artigos ao Conselho Editorial da Revista Controle – Doutrina e Artigos**

A Revista Controle – Doutrina e Artigos é uma publicação do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE). Os artigos publicados na Revista devem abordar assuntos relacionados às seguintes áreas: Direito Constitucional, Direito Administrativo, Finanças Públicas, Controle Externo, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei de Licitações e Contratos, Políticas Públicas, Processo Administrativo, Contabilidade Pública, Auditoria Operacional, de Gestão e de Processos e temas afins.

### **SUBMISSÃO E CADASTRO ONLINE**

1 As submissões de artigos à Revista Controle – Doutrina e Artigos são realizadas exclusivamente via plataforma eletrônica própria, OJS (Open Journal Systems), por meio do seguinte link:

<<http://www.revistacontrole.ipc.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA>>;

2 O cadastro no sistema e posterior acesso, por meio de login e senha, são obrigatórios para a submissão de artigos, bem como para acompanhar o processo editorial em curso;

3 Para o cadastro de novos usuários, o acesso pode ser realizado por meio do banner fixo da Revista Controle, localizado na margem direita do site institucional do Tribunal de Contas do Estado (<<http://www.tce.ce.gov.br>>) ou, ainda no mesmo site, pelo menu “Comunicação”, em seguida pela aba “Publicações”, na sequência pela aba “Revista Controle” e, por último, pela aba “Submissões Online”;

4 Os novos usuários também podem realizar o cadastro por meio do seguinte link:

<<http://revistacontrole.ipc.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/user/register>>;

5 Na plataforma de cadastro, no campo “Metadados”, deve(m) ser apresentado(s) o(s) nome(s) completo(s) do(s) autor(es), acompanhado(s) de breve currículo, relatando a experiência acadêmica e/ou profissional, endereço, números de telefones e e-mails; e

6 Os usuários já cadastrados na plataforma da Revista não precisam criar um novo login e senha.

### **PADRONIZAÇÃO DOS ARTIGOS (DIRETRIZES PARA AUTORES)**

1 O artigo pode ser submetido em português, inglês ou espanhol;

2 A estruturação do texto do artigo deve se adequar às exigências de um trabalho científico, contendo: introdução, desenvolvimento, conclusão/considerações finais e referências bibliográficas (os tópicos do texto podem receber designações diferentes);

3 Para os artigos com pesquisas empíricas, sugere-se a seguinte estrutura: título no idioma do artigo, título em inglês, resumo, palavras-chave, *abstract*, *keywords*, introdução, fundamentação teórica, metodologia da pesquisa, resultados da pesquisa, análise e discussão dos resultados, considerações finais (principais conclusões, limitações da pesquisa e recomendações para estudos posteriores) e as referências bibliográficas;

4 O artigo deve ser escrito em linguagem clara e objetiva. O autor deve evitar a linguagem coloquial, jargões da área e termos técnicos sem a devida explicação;

5 O artigo deve ser submetido à revisão de grafia de sua língua original, pois textos com problemas dessa natureza poderão ser rejeitados pelos Editores;

6 Para redação e apresentação do texto é requerida a sua adequação às normas da Associação Brasileira de Normas e Técnicas – ABNT (NBRs 6022/2018, 6023/2018, 6024/2012, 6028/2003 e 10.520/2002);

7 Os Editores podem sugerir alterações do artigo, tanto no que se refere ao conteúdo da matéria, quanto em relação à adequação do texto às normas de redação e apresentação da ABNT (NBRs 6022/2018, 6023/2018, 6024/2012, 6028/2003 e 10.520/2002);

8 Quando o trabalho for escrito por vários autores, é preciso ordená-los de acordo com a contribuição de cada um, com o autor principal em primeiro lugar. Caso seja adotado outro procedimento, os autores deverão explicitar a razão;

9 Não serão permitidas alterações (inclusão e substituição) na autoria dos artigos após a etapa de *double blind review* (revisão duplo-cega);

10 A fundamentação teórica deve ser consistente, com pesquisa bibliográfica atualizada e realizada em periódicos nacionais e internacionais renomados na área de conhecimento;

11 Os artigos devem ter, no mínimo, 10 e, no máximo, 20 páginas, incluindo quadros, tabelas, gráficos, figuras, mapas, notas e referências;

12 O título do artigo deve ser apresentado em seu idioma original e em inglês, escrito em negrito, centralizado e em letras caixa-baixa. O título em inglês deve constar logo abaixo do título no idioma original. Procede-se de forma idêntica à apresentação do resumo, imediatamente acompanhado das palavras-chave, em seus idiomas originais e em inglês (*abstract e keywords*);

13 O título do artigo deve ter no máximo 20 (vinte) palavras. Os resumos em português, inglês ou espanhol devem conter no máximo 10 (dez) linhas e ser indicadas de 3 (três) a 5 (cinco) palavras-chave nos mesmos idiomas para indexação;

14 O resumo em inglês (*abstract*) deverá ser uma tradução fiel do resumo no idioma original do artigo, assim como as palavras-chave (*keywords*);

15 O resumo deve ressaltar, no mínimo, o objetivo, o método de pesquisa e os principais resultados do trabalho;

16 Não deve haver, em hipótese alguma, identificação do(s) autor(es) no corpo do trabalho e no arquivo de submissão. Recomenda-se utilizar a ferramenta “Inspeccionar Documento”, como exemplo de submissão na extensão “doc”, para verificar e excluir propriedades ocultas e/ou informações pessoais do arquivo;

17 O arquivo deve ser digitado em qualquer processador de texto (ex.: MS-Word, LibreOffice, Google Docs etc.), não podendo ultrapassar 2MB;

18 O texto deve ser escrito em fonte Times New Roman, tamanho 12, em espaçamento simples e alinhamento justificado, com exceção das referências bibliográficas, que devem estar alinhadas à esquerda;

19 Nos parágrafos, o recuo especial da primeira linha é de 1,25cm e não há espaçamento entre eles;

20 O layout da página deve ser feito em papel A4 (29,7 x 21 cm), com margens: superior (3 cm), esquerda (3 cm), inferior (2 cm) e direita (2 cm);

21 As seções do artigo devem ser escritas em caixa alta e os subtítulos em caixa baixa, ambos em negrito e com a numeração arábica correspondente;

22 O resumo no idioma original do artigo, o *abstract*, as notas de rodapé, as citações longas, assim como as ilustrações, devem ser incluídos no documento principal, na sequência em que aparecem no texto (e não ao final do documento), escritos em fonte com tamanho 10;

23 A identificação da(s) ilustração(ões) deve aparecer na parte superior precedida da palavra designada (quadro, tabela, figura, gráfico, mapa, imagem e outros), seguida de seu número de ordem de ocorrência no texto, em algarismos arábicos, travessão e do respectivo título. Na parte inferior da ilustração, é obrigatório indicar a fonte consultada, ainda que seja uma produção do(s) próprio(s) autor(es), assim como as legendas, notas e outras informações necessárias à sua compreensão, se houver. A ilustração deve ser citada no texto;

24 A definição da(s) ilustração(ões) deve estar em alta qualidade para visualização e leitura, assim como o tamanho utilizado da fonte. A Revista Controle – Doutrina e Artigos é impressa em tonalidade monocolor (preta), logo as ilustrações que apresentem cores devem ser modificadas para visualização nas tonalidades preta e cinza;

25 Negritos devem ser utilizados apenas em títulos e subtítulos;

26 Palavras estrangeiras devem ser grafadas em itálico, enquanto neologismos ou acepções incomuns entre “aspas”;

27 As notas devem ser evitadas; quando utilizadas devem ser breves, servindo para explicar ou esclarecer o texto, de maneira sucinta, e não se confundirem com a referência utilizada; devem vir ao final do texto, com

numeração sequencial em algarismos arábicos, devendo figurar: último sobrenome do(s) autor(es), ano e indicação de volume, capítulo e página (quando for o caso);

28 As URLs para as referências devem ser informadas no texto, sempre que possível;

29 As citações e referências devem seguir as normas da Associação Brasileira de Normas e Técnicas – ABNT (NBR 10520/2002 e NBR 6023/2018), sendo cuidadosamente conferidas pelo(s) autor(es), e suas fontes precisam constar no próprio corpo do texto, conforme os exemplos seguintes:

a) Citação direta:

Sobrenome de um autor:

Segundo Fulano (ano, página), “entende-se que ...”, ou “Entende-se que ...” (FULANO, ano, página).

Sobrenome de dois autores:

Conforme Fulano e Sicrano (ano, página), “entende-se que ...”, ou “Entende-se que ...” (FULANO; SICRANO, ano, página).

Sobrenome de três autores:

De acordo com Fulano, Sicrano e Beltrano (ano, página), “entende-se que ...”, ou “Entende-se que ...” (FULANO; SICRANO; BELTRANO, ano, página).

Sobrenome de mais três autores:

Na aceção de Fulano et al. (ano, página), “entende-se que ...”, ou “Entende-se que ...” (FULANO et al., ano, página).

b) Citação indireta (Exclui-se apenas a numeração da página):

Sobrenome de um autor:

Segundo Fulano (ano), “entende-se que ...”, ou “Entende-se que ...” (FULANO, ano).

Sobrenome de dois autores:

Fulano e Sicrano (ano) entendem que ...”, ou “Entende-se que ...” (FULANO; SICRANO, ano).

Sobrenome de três autores:

Fulano, Sicrano e Beltrano (ano) entendem que ...”, ou “Entende-se que ...” (FULANO, SICRANO; BELTRANO, ano).

Sobrenome de mais três autores:

Fulano et al. (ano) entendem que ...”, ou “Entende-se que ...” (FULANO et al., ano).

c) Citações de diferentes autores:

Ex.: Texto...(LAKATOS; MARCONI, 2017; BARDIN, 2011; OLIVEIRA et al., 2012).

**ATENÇÃO:**

Ao final do artigo, o texto deverá conter uma lista com as referências completas dos documentos utilizados pelo(s) autor(es) para seu embasamento teórico.

As referências deverão ser apresentadas em ordem alfabética e alinhadas à esquerda. Toda referência citada no artigo deve constar na lista de referências bibliográficas apresentadas no final do artigo e vice-versa.

As obras devem ser referenciadas em parte ou no todo, em formato impresso ou digital, conforme os exemplos na sequência:

d) Artigo ou matéria de revista, boletim etc.:

NORRIS, D. F.; REDDICK, C. G. Local e-government in the United States: transformation or incremental change? **Public Administration Review**, v. 73, n. 1, p. 165-175. 2013.

VIEIRA, P. R. Em busca de uma teoria de descentralização. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 46, n. 5, p. 1409-1425, set./out. 2012.

e) Livro:

SCHINDLER, P. S; COOPER, D. R. **Métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2016.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

f) Monografias/dissertações/teses:

AKUTSU, L. **Sociedade da informação, accountability e democracia delegativa**: investigação em portais eletrônicos no Brasil. 2002. 152 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Núcleo de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal da Bahia (UFBA), Salvador, 2002.

PLATT NETO, O. A. **Construção de um modelo para avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal com vistas a favorecer o controle social**. 2005. 348 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Florianópolis, 2005.

g) Parte de Monografia:

QUINTIERE, Marcelo de Miranda Ribeiro. A importância da dimensão ambiental nas contas públicas: alguns temas para análise no Tribunal de Contas de Santa Catarina. In: **Concurso de Monografia do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina**, 1, 2006, Florianópolis. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina: contas públicas: transparência, controle social e cidadania. Florianópolis: TCE, 2006. p. 73-147.

h) Trabalho apresentado em anais de eventos (congressos, simpósios, encontros, colóquios, seminários):

PINHO, J. A. G. de; SACRAMENTO, A. R. S. Transparência na Administração Pública: o que mudou depois da lei de responsabilidade fiscal? Um estudo exploratório em seis municípios da região metropolitana de Salvador. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA, 1., 2004, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: EnAPG, 2004. p. 1-13.

SANTANA, G. A. da S. et al. A representação social na interpretação de um sonho de cidade coletivamente construído. In: COLÓQUIO INTERNACIONAL SOBRE PODER LOCAL, XII, Salvador. **Anais...** Salvador: UFBA, 2012. p. 1-17.

SANTIN, J. R. O tratamento histórico do poder local no Brasil e a gestão democrática municipal. In: SEMINÁRIO NACIONAL MOVIMENTOS SOCIAIS, PARTICIPAÇÃO E DEMOCRACIA, 2., 2007, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis, 2007. p. 323-340.

i) Trabalhos em meio eletrônico:

ROCHA, H. H. N. Transparência e accountability no Estado Democrático de Direito: reflexões à luz da lei de acesso à informação. **Revista do TCE/MG**, n. esp., 2012. Disponível em: <<http://revista.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/1682.pdf>>. Acesso em: 01 set. 2013.

WEST, D. M. **Assessing e-government**: the internet, democracy, and service delivery by state and federal governments. Providence, USA: Brown University, September, 2000. Disponível em: <<http://www.insidepolitics.org/egovtreport00.html>>. Acesso em: 25 ago. 2013.

j) Legislação:

BRASIL. **Lei Complementar nº 4320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília: Presidência da república, 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)>. Acesso em: 09 jan. 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.784**, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília: Presidência da República. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm)>. Acesso em: 16 out. 2019.

k) Jurisprudência:

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 016/2002-TCU-Plenário**. Relator: Ministro Ubiratan Aguiar. Brasília, 30 de janeiro de 2002. Diário Oficial de União, 15 de fev. 2002.

## **POLÍTICA EDITORIAL**

1 Os artigos devem ser submetidos à Revista Controle – Doutrina e Artigos pelo(s) próprio(s) autor(es);

2 O artigo deve ser inédito no Brasil ou em outro país, não sendo considerada quebra de ineditismo uma versão preliminar apresentada em anais de eventos científicos nacionais e/ou internacionais;

3 O artigo não pode ser submetido à avaliação simultânea em outro periódico;

4 Após a submissão do artigo, o sistema envia uma mensagem de confirmação para o(s) autor(es) e, ao mesmo tempo, para os Editores, avisando-lhes da nova submissão;

5 O(s) autor(es) com um artigo em processo de avaliação não deve(m) submeter outro até receber a avaliação final da submissão;

6 O artigo submetido à Revista Controle – Doutrina e Artigos será avaliado primordialmente quanto a seu mérito científico;

7 Os artigos passam pela primeira etapa, o “Desk Review”, em que os Editores verificam se o artigo se ajusta à linha editorial da Revista Controle – Doutrina e Artigos, se há uma contribuição teórica-empírica, e se está de acordo com o formato indicado. Essa etapa pode durar até 2 (dois) meses, tendo como resultado a rejeição da submissão ou sua seleção para continuar no processo de avaliação;

8 Os Editores podem, independentemente da oitiva do Conselho Editorial, devolver ao(s) autor(es) os artigos que não atenderem aos requisitos vigentes;

9 As avaliações são feitas em formulários de avaliação padronizados, havendo espaço para comentários personalizados, que são encaminhados ao(s) autor(es) após as avaliações;

10 O artigo passa pela avaliação *double blind review* (revisão duplo-cega), sendo analisado por, pelo menos, 2 (dois) avaliadores (pareceristas) externos às cegas (sem a identificação de autoria e dos pareceristas) para a emissão dos pareceres. A dupla avaliação por pares garante o anonimato tanto dos autores quanto dos pareceristas;

11 A avaliação considera: a relevância do artigo; a estrutura textual; a coerência entre a introdução e a problematização; a relevância do referencial teórico; o rigor dos métodos e técnicas de pesquisa; a análise e a discussão consistente de dados (quando aplicável); e as conclusões/considerações finais;

12 Os Editores emitem o parecer de desempate, em situações de divergência entre os pareceristas, ou podem encaminhar para um terceiro parecerista;

13 No caso de “Revisões Requeridas”, será dada ciência ao(s) autor(es) para justificar(em) a manutenção da forma original ou para efetuar(em) as correções em, no máximo, 15 dias. A nova versão do documento poderá ser novamente encaminhada aos pareceristas para sua revisão ou analisada pelos Editores para verificação do atendimento das “Revisões Requeridas” pelos pareceristas;

14 No caso de parecer pela “Rejeição” por 2 (dois) pareceristas, o artigo é imediatamente excluído do processo de avaliação, com posterior comunicação ao(s) autor(es);

15 Compete aos Editores analisar as razões do(s) autor(es) nas situações em que o parecer for pela “Rejeição” ou “Revisões Requeridas”;

16 O(s) autor(es) pode(m) reenviar os artigos devolvidos, desde que efetuadas as modificações necessárias nos prazos estabelecidos pelos Editores;

17 A critério dos Editores, é possível haver uma segunda rodada de correções, antes de o artigo ser aceito definitivamente; ou, também, pode haver a possibilidade de as correções não terem sido satisfatoriamente realizadas. Nesse último caso, o artigo é rejeitado;

18 Sendo aceito o artigo, os Editores enviam um comunicado ao(s) autor(es) pelo sistema para, em seguida, iniciar o processo de edição, que leva aproximadamente 1 (um) mês;

19 Os artigos selecionados para publicação são encaminhados à revisão estilística, linguística e gramatical, normalização, indexação, bem como à produção gráfica e eletrônica, sujeitando-se aos ajustes necessários, a critério dos Editores, desde que não impliquem alteração do sentido;

20 Antes da publicação definitiva, o(s) autor(es) recebe(m) um e-mail com um link da versão do artigo pós-correções para fazer(em) uma última revisão do formato e emitir(em) sua aquiescência final;

21 Quando uma edição é publicada, os Editores enviam um e-mail com um link de acesso a todos os associados cadastrados na plataforma da Revista Controle – Doutrina e Artigos;

22 Não será publicado, no mesmo semestre, mais de um artigo de um autor, independentemente da posição deste na autoria do trabalho;

23 O(s) autor(es) terá(ão) a submissão de seu(s) artigo(s) automaticamente recusada, caso não aceite(m) ou descumpra(m) a declaração de direitos autorais do periódico;

24 No Sistema OJS são registrados a data de entrada e os passos do processo de avaliação e editoração do artigo, de forma que o(s) autor(es) pode(m) acompanhar o status de seu artigo automaticamente pela plataforma;

25 A duração do processo de publicação dos artigos adequados às normas editoriais é estimada entre a data de submissão e a data de lançamento da edição da Revista Controle – Doutrina e Artigos; e

26 Cada autor receberá, sem nenhum ônus, 3 (três) exemplares do número da Revista Controle – Doutrina e Artigos em que foi publicado o seu trabalho.



**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO CEARÁ**  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTAS E GESTÃO PÚBLICA MINISTRO PLÁCIDO CASTELO

---

RUA SENA MADUREIRA, 1047 - CENTRO  
CEP: 60.055-080 - FORTALEZA - CEARÁ



[revistacontrole.tce.ce.gov.br](http://revistacontrole.tce.ce.gov.br)

