

REVISTA

# Controle

Doutrina e Artigos

**UMA PROPOSTA DE AVALIAÇÃO DA PERFORMANCE FISCAL DOS GOVERNOS REGIONAIS NO BRASIL, POR MEIO DE UM INDICADOR SÍNTESE DE GESTÃO FISCAL**

Jurandir Gurgel Gondim Filho

**EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DO DIREITO DIGITAL: A INFLUÊNCIA EUROPEIA NA LEI GERAL DE PROTEÇÃO DE DADOS E NA CRIAÇÃO DA AUTORIDADE NACIONAL DE PROTEÇÃO DE DADOS**

Clara Amédée Péret Motta

**O AUMENTO DAS ALÍQUOTAS DO ITCMD E SUA ARRECADAÇÃO: UMA ANÁLISE PARA O ESTADO DO CEARÁ APÓS A LEI Nº 15.812/2015**

Darlene Teixeira, Francisco Antônio Sousa de Araújo  
Natanael Soares Leite, Paulo de Melo Jorge Neto

**A EFICÁCIA DO CONTROLE PRÉVIO DAS DESPESAS PÚBLICAS PARA ENFRENTAMENTO DA COVID-19:**

**UM ESTUDO QUALITATIVO NO RIO GRANDE DO SUL**  
Ednaldo Tavares Rufino Filho, Poala Vettorato



REVISTA *Controle*  
Doutina e Artigos

Volume XX - Nº 1

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.

## Tribunal de Contas do Estado do Ceará

### **Conselheiro Presidente**

José Valdomiro Távora de Castro Júnior

### **Conselheiro Vice-Presidente**

Edilberto Carlos Pontes Lima

### **Conselheira Corregedora**

Patrícia Lúcia Mendes Saboya

### **Conselheiro Ouvidor**

Ernesto Saboia de Figueiredo Júnior

### **Conselheiros**

Luís Alexandre A. Figueiredo de Paula Pessoa

Soraia Thomaz Dias Victor

Rholden Botelho de Queiroz

### **Conselheiros Substitutos**

Itacir Todero

Paulo César de Souza

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**

Conselheira 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**

Fabício 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

### **Coordenador Adjunto do Núcleo de Pesquisa do TCE (NUPESQ)**

Raimir Holanda Filho

### **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). Vice-Presidente do Tribunal de Contas do Estado do 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 Vice-Presidência do Tribunal de Contas do Estado do Ceará.

### **Alexandre Figueiredo**

Membro Nato, Professor da Unifor, Conselheiro do TCE Ceará

### **Alexandre Cialdini**

Doutor em Administração Pública pela Universidade de Lisboa

### **Antonino Fontenele de Carvalho**

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

### **Bernardo Mueller**

Pós-doutor em Economia, Professor da UnB

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

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

### **Fernando Luiz Ximenes Rocha**

Mestre em Direito, Desembargador do Tribunal de Justiça do Ceará

### **Fernando Rezende**

Mestre em Economia, Professor da FGV

### **Francisco Otávio de Miranda Bezerra**

Advogado, Mestre em Políticas Públicas, Diretor de Ensino, Pesquisa, Extensão e Pós-Graduação do IPC/TCE Ceará

### **Humberto Falcão Martins**

Doutor em Administração pela FGV/RJ

### **Jair do Amaral Filho**

Pós-doutor em Economia, Professor do CAEN, UFC

### **Jorge Katsumi Niyama**

Pós-doutor em Contabilidade, Professor de Contabilidade da UnB

### **José Oswaldo Cândido Júnior**

Doutor em Economia, Pesquisador do IPEA

### **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

### **Marcus Abraham**

Pós-doutor em Direito, Professor Adjunto da UERJ

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

Pós-doutor em Direito, Professor da Unifor

### **Raul Wagner dos Reis Velloso**

Doutor em Economia, Consultor

### **Sebastião Helvecio Ramos de Castro**

Doutor em Saúde Coletiva, Conselheiro do TCE/MG

### **Alcimir Aguiar Rocha Neto**

Mestre em Filosofia do Direito, Professor da Unifor

### **Amandino Nunes**

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

### **Augusto Sherman**

Mestre em Direito, Ministro do TCU

### **Carlos Mauro Benevides Filho**

Doutor em Economia, Professor do CAEN/UFC

### **Fernando Boarato Meneguim**

Doutor em Economia e em Law and Economics, Consultor Legislativo do Senado

### **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

### **Jaime de Jesus Filho**

Doutor em Economia, Pesquisador do NUPESQ/IPC

### **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 (ISCS), Universidade de Lisboa

### **José Maurício Conti**

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

### **José Roberto Afonso**

Doutor em Economia, Economista do IBRE/FGV

### **Juarez Freitas**

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

### **Marcos Mendes**

Doutor em Economia, Consultor Legislativo do Senado

### **Marcus Mello**

Doutor em Ciência Política, Professor da UFPE

### **Raul Araújo Filho**

Ministro do STJ

### **Roberto Ellery**

Doutor em Economia, Professor da UnB

### **Valmir Pontes Filho**

Mestre em Direito, Professor da UFC

## Lista de Avaliadores desta Edição

### **Alexandre Oliveira Lima**

Doutorado em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza

### **Diego de Queiroz Machado**

Doutorado em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza

### **George Henrique de Moura Cunha**

Doutorado em Economia pela Universidade de Brasília

### **Jaime de Jesus Filho**

Doutor em Economia pela Universidade Federal do Ceará

### **Maira Coutinho Ferreira Giroto**

Doutora em Linguística e Língua Portuguesa pela Universidade Estadual Paulista

### **Marcus Vinicius Veras Machado**

PhD em Higher Education pela University of Arizona

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

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

### **Paulo Rogério Faustino Matos**

Doutorado em Economia pela Fundação Getúlio Vargas

### **Roberto Sérgio do Nascimento**

Doutorado em Contabilidade pela Universidad de Zaragoza

### **Sarah Mesquita Lima**

Doutorado em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza

### **Bruno Caminha Scarano**

Mestrado em Economia pela Universidade Federal do Ceará

### **Francisco Antônio Sousa de Araújo**

Mestrado em Economia pela Universidade Federal do Ceará

### **Glinton José Bezerra de Carvalho Ferreira**

Mestrado em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará

### **Marco Antônio Praxedes de Moraes Filho**

Mestrado em Planejamento e Políticas Públicas pela Universidade Estadual do Ceará

### **Maria Carolina Costa Madeira**

Mestrado em Economia pela Universidade Federal da Paraíba

### **Raimunda Edna Xavier da Silva**

Mestrado em Administração pela Universidade Estadual do Ceará

### **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

### **Artur Gomes de Oliveira**

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

### **Leonino Gomes Rocha**

Doutorado em Estado de Direito e Governança Global pela Universidade de Salamanca

### **Manuel Salgueiro Rodrigues Júnior**

Doutor em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará

### **Maria Anáber Melo e Silva**

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

### **Paulo Araújo Pontes**

Doutorado em Administração Pública e Governo pela Fundação Getúlio Vargas

### **Polyana Karina Mendes Ximenes**

Doutorado em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza

### **Samuel Leite Castelo**

Doutor em Gestão de Empresas pela Universidade de Coimbra

### **Simone Coêlho Aguiar**

Doutorado em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza

### **Cintia Muniz Rebouças de Alencar Araripe**

Mestrado em Direito 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

### **Lorena Lyra**

Mestrado em Direito pela Universidade Federal do Ceará

### **Maria Alice Pinheiro Nogueira Gomes**

Mestrado em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza

### **Nikael de Carvalho Almeida**

Mestrado em Economia pela Universidade Federal do Ceará

### **Ricardo Pessoa de Carvalho**

Mestrado em Engenharia de Transportes pela Universidade Federal do Ceará

### **Tatyanne Cavalcante Pimenta Gomes**

Mestrado em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará

### **Viviane Moura de Farias**

Mestrado em Economia pela Universidade Federal do Ceará

## Expediente

**Coordenadora de Comunicação Social**  
Kelly Cristina Caixeta de Castro 46162MTb/DF

**Revisão e Organização de Artigos**  
Gleison Mendonça Diniz  
Josimar Batista dos Santos

**Diagramação e Capa**  
Lorena Barbosa

**Revisão Ortográfica**  
Discovery Serviços Profissionais Ltda.

**Tiragem**  
500 exemplares

**Distribuição gratuita**

Impressa em 2021

Dados internacionais de catalogação na Fonte  
Biblioteca Ministro Raimundo Girão

R454 Revista Controle / Tribunal de Contas do Estado do Ceará. – Vol. 20, n.1  
(jan. / jun. 2022). - Fortaleza: TCE-CE, 2022.

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

2022  
Tribunal de Contas do Estado do Ceará  
Rua Sena Madureira, 1047 – Centro  
Fortaleza/CE - Cep. 60055-080  
Telefone: (3488-5928)  
[www.tce.ce.gov.br](http://www.tce.ce.gov.br)

## **Nota do Editor**

A Revista Controle – Doutrina e Artigos apresenta mais um número com assuntos de substancial importância para a gestão pública, envolvendo reflexões de caráter técnico e científico, reafirmando o periódico como difusor de pesquisas e ensaios abrangentes e atuais nas áreas de administração pública, direito, contabilidade, economia, engenharia, dentre outras.

No primeiro estudo desta edição, “Uma proposta de avaliação da performance fiscal dos governos regionais no Brasil, por meio de um indicador síntese de gestão fiscal”, Jurandir Gurgel Gondim Filho apresenta uma proposta metodológica de construção de um Indicador Síntese para a Gestão Fiscal Eficiente (IS-GEFISE), amparada em indicadores compostos padronizados, que possibilitam avaliar a performance fiscal de estados e municípios. Para tanto, foram utilizados recursos de estatística descritiva e inferencial combinados às métricas consagradas nos ditames legais e definidas nos manuais dos demonstrativos fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, notadamente do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal, cujos anexos são fontes de dados para a construção do IS-GEFISE. Além disso, para além da análise da sustentabilidade fiscal, o indicador proposto contempla os pilares da gestão fiscal eficiente e sinaliza situações de vulnerabilidade fiscal, apontando os aspectos-chave para a proposição de políticas e a atuação da governança fiscal, a fim de que sejam antecipados eventuais problemas fiscais e seu impacto sobre o crescimento econômico.

Em continuidade, Clara Amédée Péret Motta, no estudo denominado “Evolução legislativa do direito digital: a influência europeia na Lei Geral de Proteção de Dados e na criação da Autoridade Nacional de Proteção de Dados”, analisou a Lei nº 13.709/2018, chamada de Lei Geral de Proteção de Dados, que entrou em vigor no dia 18 de setembro de 2020, a fim de melhor compreender a influência que o Regulamento Geral de Proteção de



Dados, norma reguladora da União Europeia, teve na lei brasileira. Abordou-se na pesquisa a evolução do Direito Digital no Brasil, por meio de uma análise do arcabouço legislativo preexistente que trata do tema, a fim de contextualizar o desenvolvimento do assunto no Brasil até chegar aos dias atuais, para análise da Autoridade Nacional de Proteção de Dados (ANPD), sua natureza jurídica e atividades que já estão sendo desempenhadas. Foram levados em consideração vários artigos, assim como todo o material educativo divulgado pela ANPD para, ao final, comprovar e justificar a enorme influência da legislação europeia ao tratar da visibilidade da legislação brasileira no contexto mundial.

Em seguida, Darlene Teixeira, Francisco Antonio Sousa de Araújo, Natanael Soares Leite e o Prof. Paulo de Melo Jorge Neto, por meio do artigo “O aumento das alíquotas do ITCMD e sua arrecadação: uma análise para o estado do Ceará após a Lei nº 15.812/2015”, examinaram, por meio da alteração de alíquotas, se houve incremento na arrecadação do Imposto de Transmissão Inter Vivos Causa Mortis e Doação (ITCMD) no estado do Ceará, por meio de um modelo de quebra estrutural, mediante dados fornecidos pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará e contemplando o período de janeiro de 2005 a novembro de 2019. Constatou-se que houve indícios, somente, de mudanças na estrutura da arrecadação do “ITCMD Parcelamento”, apontando que o contribuinte tomou a decisão de transferir seus bens, pagando o imposto de forma parcelada, antes que a lei entrasse em vigor. Dessa forma, o contribuinte evitava o pagamento do imposto com alíquotas mais altas e prazos mais curtos.

A Revista ainda abriga um interessante trabalho de Ednaldo Tavares Rufino Filho e Poala Vettorato, intitulado “A eficácia do controle prévio das despesas públicas para enfrentamento da Covid-19: um estudo qualitativo no Rio Grande do Sul”. Utilizou-se no estudo o método de *process tra-*

*cing*, visando analisar os impactos da pandemia na Contadoria e Auditoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul (Cage). Nesse contexto, verificou-se que: a pandemia não interferiu na organização administrativa; que o órgão atua *ex ante* no controle da despesa pública, mas não possui um modelo de atividades baseado em riscos; e que os resultados financeiros alcançados podem ser atribuídos a um processo de trabalho consolidado, que obteve melhor desempenho com a adoção de ferramentas de tecnologia da informação que contribuíram para aumentar a eficácia das ações preventivas. Assim, ratificou-se o exercício do controle prévio como um instrumento eficaz na racionalização dos gastos públicos, considerando que as ações preventivas possibilitaram à Cage orientar o gestor quanto ao regular exercício do *mínus* público e reduziram a probabilidade de desperdício de recursos, permitindo, com isso, lastro financeiro para a realização de outras políticas públicas ou para o robustecimento das existentes.

Quanto às demais publicações deste exemplar, outros assuntos valiosos à administração pública são abordados, tais como: controle interno; corrupção; federalismo fiscal; contas e dívida pública; orçamento público; ciclo político-orçamentário; governança pública; algoritmos e normas financeiras; e tribunais de contas.

Por fim, agradecemos a confiança de todos os autores pelo compartilhamento de suas pesquisas, importantes para o progresso contínuo do setor público. Desejamos uma boa leitura.

**Conselheiro Edilberto Carlos Pontes Lima**

Editor-Chefe da Revista Controle

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

## Sumário

<b>Uma proposta de avaliação da performance fiscal dos governos regionais no Brasil, por meio de um indicador síntese de gestão fiscal</b> Jurandir Gurgel Gondim Filho.....	15
<b>Evolução legislativa do direito digital: a influência europeia na Lei Geral de Proteção de Dados e na criação da Autoridade Nacional de Proteção de Dados</b> Clara Amédée Péret Motta.....	50
<b>O aumento das alíquotas do ITCMD e sua arrecadação: uma análise para o estado do Ceará após a Lei nº 15.812/2015</b> Darlene Teixeira, Francisco Antonio Sousa de Araújo, Natanael Soares Leite, Paulo de Melo Jorge Neto.....	70
<b>A eficácia do controle prévio das despesas públicas para enfrentamento da Covid-19: um estudo qualitativo no Rio Grande do Sul</b> Ednaldo Tavares Rufino Filho, Poala Vettorato.....	94
<b>Sistema de controle interno municipal: em busca de uma estrutura funcional mínima necessária</b> Valdiana de Araújo Maia, Thicia Stela Lima Sampaio, Rubens Carlos Rodrigues, Marcus Vinícius Veras Machado, Gleison Mendonça Diniz.....	122
<b>Avaliação da estrutura do sistema de controle interno dos poderes e instituições públicas do Ceará para os anos de 2016 a 2018</b> Leonel Gois Lima Oliveira, Fernando Freire Vasconcelos, Victor Mateus da Silva Viana.....	163

**Corrupção e jurimetria: um estudo sobre o Estado do Ceará baseado em julgados do Tribunal de Contas da União**

Gilson Piqueras Garcia ..... 190

**Transferências voluntárias: aspectos teóricos e práticos no contexto do federalismo fiscal brasileiro**

Ana Lúcia Lima Gadelha, Luis Borges Gouveia, Anabela Mesquita.....218

**Consolidação das contas públicas: uma análise comparativa dos indicadores econômicos e financeiros dos entes federativos**

Samuel Leite Castelo, Aline Duarte Moraes Castelo, Plácido Aderaldo Castelo Neto..... 254

**Análise condicional de solvência das dívidas interna e externa do Governo do Estado do Ceará**

Paulo Rogério Faustino Matos..... 274

**Processos eleitorais, ciclos político-orçamentários e manipulação da despesa pública**

Claudia Valani Barcellos, Roberto Sérgio do Nascimento, Ricardo Viotto..... 305

**Credibilidade orçamentária do estado do Ceará**

Jéssyca Flávia Albuquerque Pereira, Cíntia Vanessa Monteiro Germano Aquino ..... 331

**Administração pública e governança: uma discussão teórica**

Verivaldo Alves de Freitas, Francisco Edson Rodrigues da Silva..... 354

**Algoritmos computacionais e a eficácia das normas financeiras**

Francisco Edilson Teixeira Neto..... 380

**As implicações da competência dos Juizados Especiais para anular ato administrativo do Tribunal de Contas**

Lucas Araújo Meneses.....399

**Regras para envio de artigos ao Conselho Editorial da Revista Controle..... 432**



# Uma proposta de avaliação da performance fiscal dos governos regionais no Brasil, por meio de um indicador síntese de gestão fiscal

Proposal for assessing the fiscal performance of regional governments in Brazil, by means of a fiscal management summary indicator

**Jurandir Gurgel Gondim Filho<sup>1</sup>**

## RESUMO

Considerando os impactos das crises econômicas recentes nas finanças públicas dos entes regionais no Brasil, o presente artigo apresenta uma proposta metodológica de construção de um Indicador Síntese para a Gestão Fiscal Eficiente (IS-GEFISE), fundamentada em indicadores compostos padronizados, que possibilitam avaliar a performance fiscal de estados e municípios. Para tanto, utilizaram-se recursos de estatística descritiva e inferência combinados às métricas consagradas nos ditames legais e definidas nos manuais dos demonstrativos fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, notadamente do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal, cujos anexos são fontes aos dados para a construção do IS-GEFISE. Ademais, para além da análise da sustentabilidade fiscal, o indicador proposto contempla os pilares da gestão fiscal eficiente e sinaliza situações de vulnerabilidade fiscal, apontando os aspectos-chave para a proposição de políticas e a atuação da governança fiscal a fim de se antecipar eventuais problemas fiscais e seu impacto sobre o crescimento econômico.

**Palavras-chave:** Governança. Sustentabilidade Fiscal. Vulnerabilidade e Performance Fiscal. Crescimento Econômico.

---

<sup>1</sup> Mestre em Economia pela Universidade Federal do Ceará (UFC). MBA em Finanças pelo Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais – IBMEC. Especialista em Finanças Públicas pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Atuou como secretário municipal das Finanças de Fortaleza e como presidente da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais. Atualmente, é coordenador administrativo financeiro do Grupo de Gestores Financeiros Estaduais (GEFIN). E-mail: jggondim@terra.com.br

## ABSTRACT

Considering the impacts of recent economic crises on the public finances of regional governments in Brazil, this paper presents a methodological proposal for the construction of a Synthesis Indicator for Efficient Fiscal Management (IS-GEFISE), based on standardized composite indicators that make it possible to evaluate the fiscal performance of states and municipalities. To this end, descriptive statistics and inference resources were used combined with the metrics enshrined in the legal dictates and defined in the manuals of the fiscal statements of the National Treasury Secretariat – STN, notably the Summary Report of Budget Execution and the Fiscal Management Report, whose annexes are sources of data for the construction of the IS-GEFISE. Moreover, in addition to the analysis of fiscal sustainability, the proposed indicator includes the pillars of efficient fiscal management and signals situations of fiscal vulnerability, pointing out the key aspects for the proposition of policies and the performance of fiscal governance in order to anticipate possible fiscal problems and their impact on economic growth.

**Keywords:** Governance. Fiscal Sustainability. Vulnerability and Fiscal Performance. Economic Growth.

Recebido: 08-07-2021

Aprovado: 20-08-2021

## 1 INTRODUÇÃO

Qualquer investigação da cena contemporânea revelará grandes transformações econômicas, políticas e tecnológicas surgidas nos últimos tempos e que têm provocado mudanças nas funções do Estado em torno das decisões relacionadas às finanças públicas. Isso traz à tona a preocupação com o equilíbrio fiscal intertemporal, sem desvencilhar a função do Estado na alocação de recursos, na função distributiva como garantidor de



direitos sociais e como ente estabilizador da economia.

Nesse sentido, um desafio se impõe aos governos e às administrações públicas quanto à necessidade de repensar as questões de gestão e de governança fiscal para resultado a fim de atender às crescentes demandas da população. Entende-se, portanto, que o Estado deve exercer, de forma adequada, a sua atividade financeira e atuar como eixo transmissor entre o Poder público e a sociedade.

A abordagem dos aspectos fundamentais da gestão fiscal consiste em estabelecer o contexto para este artigo, que tem por objetivo apresentar uma metodologia de construção de um indicador síntese da gestão fiscal eficiente, que possibilite, no âmbito de uma gestão e de governança fiscal, como resultados o monitoramento, a avaliação e o direcionamento de ações para o processo de aperfeiçoamento da gestão fiscal. A metodologia coaduna-se com um modelo de gestão e de governança fiscal para resultado, uma vez que busca o fortalecimento institucional da gestão e a melhoria da performance fiscal com transbordamento sobre o crescimento econômico sustentável local. Ademais, afirma-se que os entes federativos com uma estrutura de gestão e de governança consistente têm mais credibilidade nos esforços para efetivar os seus objetivos estratégicos.

O sequenciamento estruturado do conteúdo do artigo está baseado em uma fundamentação teórica conjugada às técnicas matemáticas e estatísticas aplicadas ao contexto dos resultados fiscais dos estados da Federação referentes ao ano de 2019, com destaque para os entes da região Nordeste, dos seus respectivos relatórios de execução orçamentária (RREO) e relatórios de gestão fiscal (RGF) conforme os ditames legais. Desse modo, o artigo divide-se em cinco seções além desta introdução: a seção 2 consiste na compreensão dos aspectos fundamentais da gestão fiscal, abordando a importância do equilíbrio das finanças públicas, nos pilares da gestão fiscal eficiente e no fundamento jurídico pertinente à ação governamental. Na sequência, a seção 3 discorre sobre o referencial teórico e o referencial

legal-institucional. Na seção 4, são apresentados a estratégia metodológica e o exercício empírico para aplicação e avaliação da performance fiscal com todos os seus elementos estruturadores. Na seção 5, encontram-se os resultados e a análise conclusiva da aplicação da metodologia.

Finalmente, na seção 6, o artigo, em suas considerações finais, mostra uma abordagem sobre o protagonismo local, com base na visão contemporânea do mundo sobre a importância das cidades. Pretende-se, assim, com o argumento conceitual e teórico, e a aplicação de procedimentos matemáticos e estatísticos, apresentar uma ferramenta revestida da melhor técnica para aferição da gestão e da performance fiscal a fim de contribuir com o protagonismo local, por meio de um indicador de resultado que evidencia a qualidade da gestão e da governança fiscal para resultado.

## **2 ASPECTOS FUNDAMENTAIS DA GESTÃO FISCAL**

### **2.1 O EQUILÍBRIO DAS FINANÇAS PÚBLICAS**

É cediço que, à medida que o governo aumenta seus gastos de maneira ineficiente e mais do que proporcionalmente às receitas, geram-se déficits fiscais recorrentes e, por conseguinte, eleva-se a dívida pública. Um mecanismo deletério desse processo é que, ao emitir lotes de dívidas para financiar o déficit, o governo aumenta as taxas de juros para torná-las atrativas, estimulando o empresariado a investir sua poupança em ativos financeiros em detrimento do investimento produtivo em novas fábricas e equipamentos. Alia-se a isso o fato de que, quanto maior o déficit público e menor a disponibilidade de recursos financeiros para o governo aplicar em infraestrutura, cessa o mecanismo catalisador que viabiliza a iniciativa privada a gerar mais investimentos e empregos, impulsionando, assim, o crescimento econômico.

Na esteira da importância do equilíbrio das finanças públicas, é fundamental considerar a afirmação de Krugman e Wells (2008) de que o governo pode equilibrar o orçamento em média, isto é, aceita-se que incorram em déficits em anos economicamente desfavoráveis, compensados por superávits em anos economicamente favoráveis. O governo não deve ser forçado a ter um orçamento equilibrado todos os anos, pois isso solaparia o papel dos impostos e dos gastos públicos como estabilizadores automáticos, uma vez que, por natureza, algumas receitas e despesas reagem automaticamente às mudanças na atividade econômica. Assim, reduzem a magnitude dos ciclos estimulando a atividade econômica nos períodos de recessão ou desestimulando nos períodos de expansão. A lógica consiste em evitar os principais inconvenientes da política tradicional de orçamento equilibrado, na qual se elevavam os impostos e diminuía-se as despesas públicas durante a crise e, dessa forma, acentuavam-se as flutuações econômicas e retardava-se a recuperação.

Nessa mesma linha, Stiglitz (2018) afirma que os déficits não são, necessariamente, problemáticos: não há problema se o dinheiro é gasto em investimentos e, principalmente, se esse gasto ocorre quando a economia está fraca. Todavia, é importante manter-se diligente com o aumento do déficit orçamentário prolongado, sobretudo quando os gastos governamentais apresentados inicialmente como extraordinários para o enfrentamento das crises e recessões tendem a ser mantidos, gerando, assim, déficits fiscais persistentes e prejudicando a sustentabilidade fiscal intertemporal.

Para os fins deste artigo, propõe-se uma metodologia própria de avaliação das boas práticas fiscais para possibilitar caminhos efetivos ao processo de uma gestão fiscal eficiente e impulsionar a capacidade de investimento, fortalecendo o protagonismo local, pois um Estado com as finanças equilibradas adquire credibilidade perante a sociedade e os agentes econômicos privados se sentem estimulados quanto ao cumprimento das suas obrigações, bem como para realizar os investimentos necessários

ao crescimento econômico, gerando emprego e melhoria da qualidade de vida da sociedade. Ademais, é razoável afirmar, portanto, que o princípio do equilíbrio das contas públicas se assenta em uma perspectiva muito maior do que o simples cotejo entre receitas e despesas públicas. Para ser mais exato, é um princípio que vai muito além da mera dimensão financeira. Na arquitetura do sistema econômico, o governo, como um poderoso agente econômico, mantendo as contas do setor público ajustadas no tempo, é parte crucial de um modelo de crescimento econômico que se pretenda sustentável e capaz de ampliar o bem-estar social.

Por fim, cumpre destacar a compreensão de Keynes (2009), que deixa claro, em sua obra-prima, **A teoria geral do emprego, do juro e da moeda**, que o sistema capitalista apresentava defeitos congênitos, entre eles, o aumento da concentração da renda e da riqueza, que, se não corrigido pela ação do Estado na implementação de políticas públicas inclusivas o conduziria, inexoravelmente, ao colapso. Destarte, políticas fiscais seriam direcionadas para evitar ou mitigar os efeitos das crises cíclicas características do capitalismo, bem como para manter o pleno emprego e promover o crescimento econômico.

## 2.2 OS PILARES DA GESTÃO FISCAL EFICIENTE

O dinamismo do sistema econômico tem levado os entes federados a buscar sua autonomia financeira para o atendimento às demandas de uma população cada vez mais consciente, exigindo mais resultados e transparência, tornando-se um desafio para os agentes públicos e, diante de um quadro de finanças combalidas decorrentes das graves crises política e fiscal do país, tem exigido dos gestores públicos muita habilidade e competência na gestão de suas pastas. Nessa linha, Matias-Pereira (2017) indica que a política fiscal parte do entendimento do uso consciente dos meios fiscais do governo – tributação, gastos e dívida pública – com o objetivo de neutralizar as tendências cíclicas da economia, traduzidas por

inflação e recessão, e, assim, contribuir para o crescimento econômico.

Nesse sentido, o artigo se propõe a apresentar uma metodologia que, para além de evidenciar os pontos relevantes de uma gestão fiscal eficiente, visa estimular, também, as boas práticas fiscais diante da complexidade da atividade econômica. A metodologia permite o monitoramento periódico da performance fiscal mediante a combinação dos pilares da gestão fiscal eficiente com a definição de índices de representatividade das variáveis-chave de resultado escolhidas e que, ancorado nesses pressupostos, calculará índices de referência padronizados, definidos por um método matemático estatístico. No sequenciamento metodológico, permitirá a construção de um Indicador Síntese da Gestão Fiscal Eficiente e, como tal, vai indicar a causa raiz da situação fiscal, permitir avaliações próprias, análises comparativas e de posicionamento em áreas-chave de resultado dos diversos entes regionais, além de contribuir para a governança fiscal. Então, é importante destacar a preocupação da modelagem proposta com os princípios da gestão fiscal eficiente focada nessas áreas-chave de resultados e fundada em seis pilares conforme a figura 1.

Figura 1 – Pilares da gestão fiscal eficiente



Fonte: Elaborada pelo autor (2021).

Cumprе ressaltar que a elaboração própria dos pilares da gestão fiscal eficiente é calcada na literatura sobre finanças públicas em seus principais fundamentos e tem por objetivo sintetizar, de forma esquemática, esses fundamentos. Nessa linha, Matias-Pereira (2017) salienta que o objeto precípua das finanças públicas é o estudo da atividade fiscal, ou seja, aquela desempenhada pelos poderes públicos com o propósito de obter e aplicar recursos para o custeio dos serviços públicos. Dessa afirmação, percebe-se, claramente, o 1º e 2º pilares.

Mankiw (2018) afirma que, quando o governo incorre em déficit orçamentário, a poupança pública é negativa e isso reduz a poupança nacional. O fato persistente da parcela das despesas realizadas que não são cobertas pelas receitas leva-nos à preocupação com a desordem estrutural das finanças públicas e pode inibir o efeito dos multiplicadores fiscais, notadamente em relação ao consumo e ao investimento público, componentes importantes da demanda agregada e essenciais à produtividade da economia quando da maturação do capital público investido. A consequência inevitável desse processo seria a redução do índice de crescimento tornando a economia menos pujante no longo prazo.

Portanto, torna-se essencial, no âmbito da gestão fiscal eficiente, evidenciar a capacidade de geração de poupança dos entes federados por meio da captura do 3º e do 4º pilares. Dessa forma, como os investimentos requeridos pela sociedade são potencialmente superiores à capacidade de geração de poupança pública, é fundamental, para o atendimento das necessidades sociais, a captação de recursos de terceiros, que são onerosos e que geram endividamento. Daí a preocupação com os pilares 5 e 6, pois a dívida pública é uma das principais bases de uma economia. Se usada adequadamente, pode significar uma alavanca para o desenvolvimento, um instrumento para o governo financiar seus gastos e investimentos. Quando descontrolada, acaba funcionando como um freio ao desenvolvimento, pela necessidade de geração contínua de grandes superávits primários, que comprometem a capacidade de gastos e de investimento do governo.

Segundo Rosen e Gayer (2015), um déficit não é necessariamente ruim e um superávit não é necessariamente bom. Mais importante é saber se os níveis de serviços de governo são adequados, especialmente considerando os custos de garantia dos recursos necessários para a prestação desses serviços sem comprometer a capacidade de pagamento e o endividamento do poder público.

De forma conclusiva, a lógica do esquema da gestão fiscal eficiente é (1º pilar) melhorar a arrecadação e controlar os gastos correntes (2º pilar), a fim de gerar poupança pública (3º pilar), com o intuito de suportar a elevação dos investimentos (4º pilar), aliada à captação de recursos onerosos (5º pilar), com a finalidade de complementar o financiamento dos investimentos requeridos pela sociedade e, conseqüentemente, controlar, de forma diligente, o nível de endividamento público (6º) decorrente da obtenção de recursos em instituições financeiras nacionais e internacionais e garantir a efetividade dos gastos públicos.

Por fim, ainda a respeito dos pilares, cabe salientar a visão estratégica da gestão fiscal eficiente, cuja tradução pelo lado da receita é otimizar a receita própria sem aumento de impostos. Do lado da despesa, otimizar os gastos públicos com aumento dos serviços sem prejuízo à qualidade. Cumpre destacar que a modelagem proposta definirá índices para cada pilar; uma tarefa crucial para contemplar informações relevantes sobre determinados atributos e dimensões das variáveis-chave de resultado observadas, servindo, portanto, de base para a definição de metas, rumos e ações estratégicas em busca do equilíbrio fiscal intertemporal.

### **2.3 FUNDAMENTO JURÍDICO**

Como aspecto fundamental da gestão fiscal, o fundamento jurídico ressalta o princípio federativo e da indissolubilidade, consagrado no art. 1º da Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, e confirmado no inciso

I, §4º, art. 60, cuja dicção determina o respeito à autonomia federativa e financeira dos entes e delimita os campos de atuação, estabelecendo prerrogativas, divisão de recursos e responsabilidades para o cumprimento das funções de Estado. Ademais, salienta-se o princípio da cooperação entre os entes federativos, cuja base encontra-se esculpida no parágrafo único do art. 23, que retoma a ideia de aplicação direta do princípio da cooperação. Por esse ângulo, a arquitetura da metodologia se compagina, também, com o princípio do federalismo fiscal, uma vez que esse princípio consiste em um conjunto de providências constitucionais, legais e administrativas, orientado ao financiamento das políticas públicas dos diversos entes federados, com o objetivo de atender às necessidades da população de forma eficiente, eficaz, efetiva e cooperada. De igual modo, o modelo proposto se propõe a contribuir com essa ação governamental obediente aos ditames de uma gestão e governança fiscal voltadas a resultados, sob o primado da lei.

Ainda com relação ao fundamento jurídico, destaca-se o disposto no art. 11, da Lei de Responsabilidade Fiscal, cuja dicção dispõe que constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Da mesma forma, e de maneira combinada ao disposto no inciso I, do art. 16 da LRF, revela-se a preocupação com a criação, a expansão ou o aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa e que esta deve ser acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois exercícios subsequentes, expondo o cuidado com a sustentabilidade fiscal. Desse modo, não há dúvidas de que a Lei de Responsabilidade Fiscal, ao estabelecer normas de finanças públicas voltadas à responsabilidade na gestão fiscal, torna-se um diploma legal importante para a manutenção do equilíbrio das contas públicas. Nessa linha, evidencia-se, como fundamento jurídico, o Regime de Recuperação Fiscal (RRF), aprovado pela Lei Complementar nº 159/2017, criado para



fornecer aos estados com grave desequilíbrio financeiro os instrumentos para o ajuste de suas contas. Nesse sentido, ele complementa e fortalece a Lei de Responsabilidade Fiscal, que não trazia, até então, previsão para o tratamento dessas situações de vulnerabilidade fiscal.

### **3 REFERENCIAL TEÓRICO E LEGAL-INSTITUCIONAL**

Definido, em geral, como uma divisão entre duas variáveis, um indicador é uma medida, dotada de significado particular, que permite captar as informações relevantes dos elementos que compõem o objeto de observação/análise, possibilitando descrever, classificar, ordenar, comparar ou quantificar esses elementos, constituindo recurso metodológico que informa, empiricamente, a evolução do aspecto observado.

Com a finalidade de construção de um indicador composto, o presente artigo tem como referencial o Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF, que estabelece regras de harmonização a serem observadas, de forma permanente, pela Administração Pública para a elaboração do Anexo de Riscos Fiscais (ARF), do Anexo de Metas Fiscais (AMF), do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF). Além disso, define orientações metodológicas, consoante os parâmetros definidos pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

Desse modo, o modelo de construção do indicador síntese proposto terá seus componentes selecionados a partir do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – SICONFI, da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, com base no Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO e do Relatório de Gestão Fiscal – RGF, ambos instrumentos de transparência da gestão fiscal e definidos por lei. Os referidos relatórios têm sua exigência descrita na LRF, em sua seção II - Da Escrituração e Consolidação das Contas, o art. 51; em sua seção III - Do Relatório Resumido da Execução Orçamentária-RREO, os arts.

52 e 53; e na seção IV- Do Relatório de Gestão Fiscal-RGF, o art. 55. Os relatórios em epígrafe serão referentes ao 6º bimestre, já no caso do RREO e do RGF, o 3º quadrimestre, todos alusivos ao ano de 2019, pelo fato de a regularidade econômica desse exercício ser diferente dos anos de 2020 e 2021, que foram impactados pela crise sanitária e econômica imposta pela pandemia da Covid-19.

Cumprido destacar, ainda, que, de acordo com a Lei Complementar nº 156, que instituiu o Regime de Recuperação Fiscal – RRF, estabeleceu-se que o desequilíbrio financeiro é considerado grave quando: 1) a Receita Corrente Líquida (RCL) anual do Estado é menor do que a Dívida Consolidada ao final do último exercício; 2) quando as despesas correntes são superiores a 95% da RCL ou as despesas com pessoal ultrapassam 60% da RCL; 3) quando o valor total de obrigações é superior ao valor das disponibilidades de caixa. Esse item também é uma relação importante incorporada à metodologia e que consiste na apuração da Disponibilidade de Caixa Bruta, composta por ativos de alta liquidez, como Caixa, Bancos, Aplicações Financeiras e Outras Disponibilidades Financeiras, deduzidos das obrigações financeiras que corresponde a obrigações presentes que, por força de lei ou de outro instrumento, devem ser extintas até o final do exercício financeiro de referência do demonstrativo (STN/MDF, 2020).

Ainda com relação às variáveis-chave incorporadas à metodologia proposta, ressalta-se a importância da poupança, decorrente da diferença entre as receitas correntes e as despesas correntes. É o equilíbrio fiscal sem levar em conta os gastos de capital, como despesas de investimento ou transferências de capital. A poupança corrente está associada à “regra de ouro” das finanças públicas, que defende que, ao longo de um ciclo econômico, as despesas correntes devem ser totalmente pagas pelas receitas correntes. Essa regra implica que a dívida pública só deve ser emitida para pagar investimentos que promovam o crescimento. Operar de acordo com essa regra ajuda os governos a manter uma postura fiscal sustentável (OCDE, 2021).

Diante da definição apontada na lei retromencionada, percebe-se, claramente, algumas variáveis-chave importantes para o processo de gestão fiscal. Segundo Pontes (2016), o uso de indicadores de sustentabilidade fiscal tem sido praticado em diversos países do mundo, com o intuito de atestar se a política fiscal levará a um crescimento da dívida pública e, assim, comprometer o desenvolvimento econômico.

Dessa forma, é importante a construção de novos indicadores compostos que incorporem as diversas dimensões e métricas que possam evidenciar uma gestão fiscal eficiente. A dinâmica fiscal dos estados brasileiros tem sido motivo de grande preocupação nos últimos anos. Após um longo período de relativa tranquilidade, a situação dos governos estaduais tornou-se bastante grave em tempos recentes, caracterizada pela elevação da dívida e, principalmente, pela piora expressiva dos resultados fiscais (TINOCO, 2018).

A partir de 2015, a necessidade do ajuste fiscal era clara não só nos estados como também em todo o setor público. Assim, a estabilidade da relação Dívida/PIB é uma condição satisfatória para garantir a sustentabilidade da dívida pública. Nessa linha, e para efeito da metodologia proposta no artigo, destaca-se que, de acordo com Simonassi et al. (2018), é factível, como proxy para o Produto Interno Bruto (PIB), a utilização da Receita Corrente Líquida (RCL) dos entes regionais, o que permite avaliar a capacidade de pagamento, uma vez que relaciona a dívida do ente com sua capacidade de gerar receita. Ademais, é uma métrica já tradicionalmente utilizada em diversos indicadores legais previstos tanto na LRF quanto nas Resoluções nº 40/2001 e nº 43/2001 do Senado Federal. A dinâmica da sustentabilidade da política fiscal de uma nação tende a ser uma questão crucial para a condução da política econômica. O equilíbrio da relação entre as receitas, as despesas e o estoque de dívida bruta representa um indicador de confiança e de formação de expectativas para os agentes econômicos.

Aponta-se, ainda, como elemento relevante na constituição do indicador síntese, o índice de representatividade da variável referente à regra de ouro. Em conformidade com Tollini e Maciel (2016), a regra de ouro é um regramento meritório, complementar e harmônico tanto ao teto de gastos quanto ao limite da dívida, na medida em que protege os investimentos públicos, sobretudo nos momentos em que é necessário cortar gastos.

A análise trazida por Cerovic *et al.* (2018) evidencia que países podem reduzir a frequência de crises fiscais adotando políticas fiscais prudentes e melhorando sua gestão de riscos, exatamente o que se pretende demonstrar na aplicação da metodologia proposta com o indicador síntese e com a análise de dispersão via Boxplot, que identifica quais indicadores têm maiores dispersões com a identificação de outliers, apontando quais índices de representatividade e entes regionais apresentam comportamentos discrepantes; tudo isso para o direcionamento de ações e definições de diretrizes no âmbito da governança fiscal.

Dessa forma, o presente artigo pretendeu analisar a performance fiscal dos estados em 2019, por meio do cálculo do IS-GEFISE e a consequente análise das dimensões embutidas nesse indicador composto, apontados, anteriormente, com desdobramentos sobre a sustentabilidade da política fiscal adotada pelos entes regionais. Percebe-se, assim, que, na concepção do IS-GEFISE, estão contempladas essas dimensões de preocupações com a sustentabilidade fiscal que os entes federados precisam observar.

#### **4 ESTRATÉGIA METODOLÓGICA E EXERCÍCIO EMPÍRICO**

A metodologia apresentada consiste em uma arquitetura cujo substrato são referenciais teóricos, conceituais, fundamento jurídico, apontados anteriormente, e um conjunto de técnicas baseadas em procedimentos matemáticos e estatísticos que serão tratados na sequência, a fim de possibilitar a análise e a interpretação das informações embutidas nos diferentes conjuntos de dados contidos no RREO e RGF.

Para efeito da análise do conjunto de dados e dos respectivos procedimentos matemáticos e estatísticos, optou-se, no âmbito da estatística descritiva como medida de tendência central, pela média, por ser um valor único representativo de um conjunto de todos os dados disponíveis das variáveis de interesses. De forma auxiliar, costuma-se usar uma medida de dispersão complementar à informação contida na medida de posição central. No caso da metodologia apresentada, optou-se pelo desvio-padrão, a mais clássica medida de dispersão para analisar o afastamento em relação à média encontrada, cuja associação ao valor da média, somado ou subtraído, permite determinar frequências relativas dos valores analisados e perceber a existência de comportamento de normalidade dessa distribuição do conjunto de dados. Essa escolha permite, também, uma aplicação conjunta da média e do desvio-padrão no procedimento no qual denominamos padronização, que também servirá para um processo de classificação por meio de critérios associados a essa combinação. Esclarece-se, ainda, que a escolha da média e do desvio-padrão, para efeito da metodologia, teve como premissas as características dessas duas medidas, em especial em relação ao fato de que, ao somar ou subtrair uma constante positiva a todos os valores de uma distribuição, a média aritmética dessa distribuição fica aumentada ou diminuída dessa constante. E, ao somar ou subtrair uma constante positiva a todos os valores de uma distribuição, o desvio-padrão dessa distribuição não se altera.

#### **4.1 DEFINIÇÕES DA TÉCNICA PARA CONSTRUÇÃO DO INDICADOR SÍNTESE**

A maior parte das decisões administrativas deve ser tomada em uma atmosfera de incerteza e é impossível estar seguro das consequências de cada escolha. Isso vale, também, para um processo de avaliação de gestão fiscal, pois, para uma classe de variáveis de interesses e seus respectivos conjuntos de dados que farão parte do pacote analítico, os conceitos de

média, desvio-padrão, correlação, técnica de padronização, distribuição de probabilidade, distribuição normal trazem conteúdo e qualidade e podem ser úteis na construção de um indicador síntese no uso da comparabilidade avaliativa de performance fiscal e, conseqüentemente, para o processo de tomada de decisão em ambientes de incertezas.

Nesse sentido, para efeito do conjunto de procedimentos da metodologia utilizada no artigo, inicialmente, precisamos definir qual técnica usar para o processo de composição de um indicador, que doravante será denominado Indicador Síntese de Gestão Fiscal Eficiente (IS-GEFISE). Existem, basicamente, duas técnicas: padronizar e normalizar; ambas com o mesmo objetivo: transformar todas as variáveis na mesma ordem de grandeza. Para efeito da modelagem, foi escolhida a técnica da padronização; um recurso importante oriundo da estatística descritiva que usa a média e o desvio-padrão para a transformação de uma variável em outra cuja média é igual a 0 e o desvio-padrão é igual a 1. Assim, contornamos problemas advindos de uma ponderação implícita quando do agrupamento de indicadores ou índices para a obtenção de um indicador síntese, pois evitaríamos como identificar, exatamente, o fator de ponderação que compensaria a sobrestimação ou subestimação de um indicador.

Outro ponto de destaque na construção do indicador síntese é a definição dos Indicadores Chaves de Performance, ou KPI (*Key Performance Indicators*), que irão compor o indicador cuja característica é ter vínculo direto com a estratégia. O alinhamento entre os indicadores propostos e a estratégia é fundamental. Com efeito, muitas vezes mensura-se algo que não está vinculado diretamente aos objetivos estratégicos e os indicadores precisam ter significado a fim de se evitar levantar dados sem utilidade prática, no caso específico, para o desenvolvimento da metodologia e, conseqüentemente, o seu objetivo de avaliar performance fiscal. Uma observação importantíssima quando se consideram indicadores envolvidos na composição de um indicador síntese é saber de que tipo são, isto é, do tipo “Maior Melhor” ou “Maior Pior”. Quando ocorrer essa dicotomia de

polaridade inversa, é fundamental equalizar as polaridades. No caso do IS-GEFISE, a expressão do Índice de Referência Padronizado já considera a redefinição da polaridade da variável para que todas estejam no mesmo sentido de compreensão.

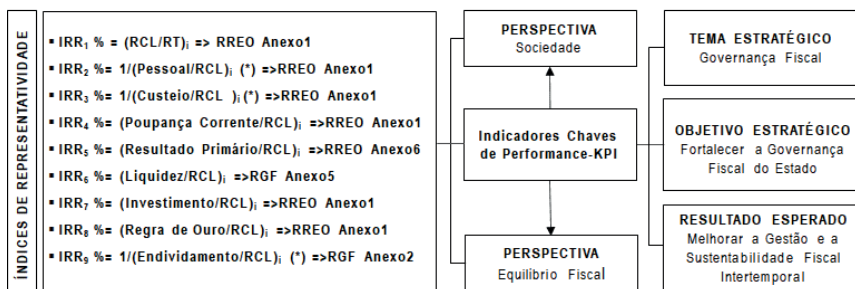
#### **4.2 DEFINIÇÃO DOS INDICADORES-CHAVE DE PERFORMANCE DE COMPOSIÇÃO DO IS-GEFISE**

No intuito de compor um Indicador Síntese da Gestão Fiscal Eficiente (IS-GEFISE), para auxiliar a gestão e governança fiscal, notadamente no monitoramento dos pilares mencionados e dos índices construídos, lançou-se mão de uma metodologia que também incorpora componentes estratégicos para que o indicador síntese tenha significado. É uma modelagem que possibilita a tradução dos objetivos estratégicos por indicadores que dialogam com a estratégia para informar se, a partir de uma situação fiscal no presente, está-se, efetivamente, em direção a uma situação fiscal almejada no futuro. Já apresentamos que o foco precípua em estratégias fiscais robustas é permitir a geração de valor público para a população local. Para tanto, os preceitos de uma gestão fiscal eficiente devem ser seguidos, focando em áreas-chave de resultado fundadas em seis pilares definidos na figura 1. A partir de cada um dos seis pilares da Gestão Fiscal Eficiente (vide figura 2) definem-se os Índices de Referência de Representatividade – IRR, que irão consistir em nossos KPIs correspondentes, no total de nove, e estes, por sua vez, vinculam-se, ao mesmo tempo, às perspectivas sociedade e equilíbrio fiscal e aos componentes estratégicos: tema, objetivo e resultado, e, assim, constituir-se-ão nos elementos estratégicos conjugados aos elementos estruturadores da metodologia.

A título de exemplo, apresentamos esses componentes estratégicos para ancoragem e significado do indicador com base no Planejamento Estratégico da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (\*\*), cujos objetivos estratégicos são: assegurar a sustentabilidade fiscal do estado;

aprimorar a gestão fiscal com foco no controle do gasto público para o desenvolvimento do Ceará; e construir um relacionamento de confiança com a sociedade. Percebemos, claramente, que os objetivos descritos referendam os Índices de Referência de Representatividade – IRR, bem como as perspectivas Sociedade e Equilíbrio Fiscal.

Figura 2 – Definição das métricas dos Índices de Referência de Representatividade-IRR



(\*) polaridade invertida e procedimento conforme observação da subseção 4.1.

(\*\*) Planejamento Estratégico 2019-2022 (intranet.sefaz.ce.gov.br/2019/08/29/planejamento-estratégico/)

Fonte: Elaborada pelo autor (2021).

Cumprе ressaltar que a variável de referência para todos os IRRs será a Receita Corrente Líquida – RCL e, portanto, é garantido o impacto da riqueza do setor público. Opta-se pela RCL, e não pelo PIB, conforme proposto na literatura internacional, porque, no Brasil, esta é, inclusive, uma variável mais usual quando se avaliam os Resultados no RREO e RGF, enquanto fora do Brasil não há métrica tradicional como essa. Portanto, a RCL é uma proxy incontestada da atividade econômica, uma vez que as investigações acerca da sustentabilidade da gestão fiscal do setor público costumam envolver metodologias de análise entre receitas e despesas que, por sua vez, refletem os impactos absorvidos da atividade econômica, aliadas à definição de indicadores que permitem inferir acerca da existência de uma gestão fiscal ativa na geração de poupança pública diante do aumento da dívida pública preexistente em relação à Receita Corrente



Líquida – RCL. Sugere-se, então, que o aumento da RCL revela uma melhora da capacidade de pagamento do ente federado. Além disso, a RCL se mostra uma opção, por causa da obtenção mais tempestiva, rastreável e adequada para a análise dos entes regionais.

### 4.3 DEFINIÇÃO DO INDICADOR DE REFERÊNCIA PARA A GESTÃO FISCAL – (IS-GEFISE)

Posteriormente à definição dos Indicadores Chaves de Performance sugerida na metodologia deste artigo, inicia-se o processo de construção do IS-GEFISE com base nos anexos dos respectivos RREO e RGF. Essa etapa consiste em um processo de análise e transformação de dados, em que é feita a coleta, a filtragem e a integração dos dados para o desenvolvimento de atributos necessários para melhorar a informação e gerar conhecimento do conjunto de dados analisados com a finalidade de possibilitar a aferição da performance fiscal dos entes regionais e, assim, apoiar a governança e o processo de tomada de decisão.

Após a definição de cada IRR dos pilares, é calculado um Índice de Referência Padronizado (IRP) da seguinte forma:

Definição do Índice de Referência Padronizado

$$IRP_i = \frac{IRR_i - \overline{IRR}}{S_{IRR}}$$

Indicador Síntese de Gestão Fiscal Eficiente Padronizado

$$IS - GEFISE = \sum_{i=1}^n \frac{IRP_i}{n}$$

Onde  $IRP_i$  = Índice de Referência Padronizado dos Índices de Referência de Representatividade “i”;

$\overline{IRR}$  = é a média dos IRR de cada pilar;

$S_{IRR}$  = é o desvio-padrão dos IRR de cada pilar.

#### 4.4 ETAPAS DE APURAÇÃO DO INDICADOR SÍNTESE DA GESTÃO FISCAL EFICIENTE PADRONIZADO

Após a escolha das variáveis-chave de interesse e de resultado conforme demonstrado na figura 2, serão construídos os IRRs, cuja definição será a partir da razão entre a parcela da variável de interesse observada e o todo (uma variável de referência), no caso a RCL, de acordo com o explicitado no tópico 4.2.

**1ª etapa:** Apurar o Índice de Referência de Representatividade IRRi de cada ente da Federação:

$$\text{IRR}\% = \left[ \frac{\text{Valor Observado}}{\text{Variável de Referência}} \right] \times 100$$

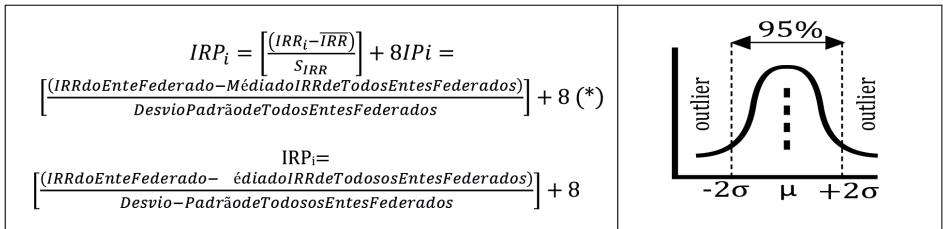
Onde os IRRs das variáveis de interesses referentes aos indicadores dos pilares de gestão fiscal eficiente de cada ente regional respeitarão a redefinição da polaridade e, na sequência, será extraída a média e o desvio-padrão do conjunto de dados conforme descrito no apêndice 1 (ver ao final deste artigo).

**2ª etapa:** Apurar o Índice de Referência Padronizado (IRPi) de cada ente da Federação:

A opção metodológica para a apuração dos indicadores sugere uma aproximação normal para os Índices de Referência Padronizados e aos quais também impõe-se média 8 (oito). Os escores padronizados de cada Índice de Referência de Representatividade (IRRi) nos dizem quantos desvios-padrão um IRRi está acima ou abaixo da média do conjunto de dados ao qual pertence, cujo intervalo corresponde à média 8 e mais ou menos a dois desvios-padrão, e a probabilidade de ocorrência de esses valores padronizados estarem contidos no intervalo será de 95%. Desse modo, considerar-se-á outlier qualquer valor de indicador abaixo de dois desvios da média e além de dois desvios dessa mesma medida de tendência central, já que tais valores extremos podem viesar o resultado ou

o comportamento dos outliers pode ser exatamente um fato revelador de uma causa discrepante do conjunto de dados analisados.

Figura 3 – Cálculo do Índice de Referência Padronizado e do Intervalo de Confiança



Fonte: Elaborada pelo autor (2021).

Importante ressaltar, para efeito de cálculo dos IRPis, que não há nenhum prejuízo metodológico no deslocamento da média (0 para 8), pois, somando-se ou subtraindo-se uma constante positiva a todos os valores de uma distribuição, a média aritmética dessa distribuição fica aumentada ou diminuída dessa constante. Somando-se ou subtraindo-se uma constante positiva a todos os valores de uma distribuição, o desvio-padrão dessa distribuição não se altera. Ademais, esse processo servirá, também, como um ponto de checagem quando calcularmos a média e o desvio-padrão dos Índices de Referência Padronizados e verificarmos se terão média igual a 8 e desvio-padrão igual 1. Da mesma forma, deve-se checar se o IS-GEFISE do conjunto de dados também terá média igual a 8 e desvio-padrão igual a 1 (vide apêndice 1 ao final deste artigo).

Cabe destacar que, mesmo nessa pequena amostra, a distribuição dos indicadores não sendo normal, a imposição dessa aproximação não nos leva a erros que comprometem o exercício de Estatística Descritiva, que consiste na apuração do Indicador Síntese IS-GEFISE, já que não se está conduzindo nenhum processo de inferência ou, especificamente, análise de regressão que implique causalidade.

**3ª etapa:** Apurar a Média do Índice Referência Padronizado IRPI de cada ente da federação.

$$IS-GEFISE \Rightarrow \sum_{i=1}^n \frac{IRP_i}{n} = \left[ \frac{IRP_1 + IRP_2 + IRP_3 + IRP_4 + IRP_5 + IRP_6 + IRP_7 + IRP_8 + IRP_9}{9} \right]$$

#### 4.5 UMA PROPOSTA DE CLASSIFICAÇÃO

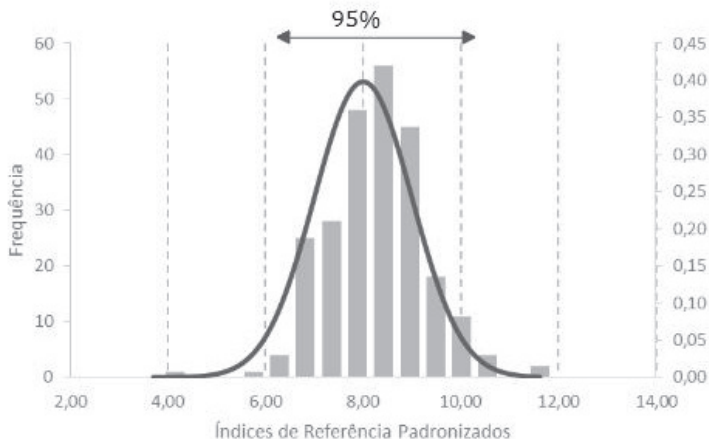
Diversas são as aplicações práticas do uso conjunto da média e do desvio-padrão. Por exemplo, o Instituto de Estudos e Pesquisas Educacionais (INEP) classificava as instituições de nível superior existentes no Brasil com base no Exame Nacional de Cursos, cujos critérios de classificação empregavam conceitos associados à distribuição normal. Exemplo de uma instituição com classificação A: cursos com desempenhos acima de um desvio-padrão (inclusive) da média geral. Por analogia, a metodologia por estabelecer um intervalo de 95% de probabilidade de ocorrência correspondente a  $8 \pm 2\sigma$ , cujos limites variam de 6 a 10, e que, fora desse intervalo, constituem-se em valores outliers. Então, pode-se estabelecer a classificação de acordo com os critérios seguintes (vide também apêndice 1 ao final deste artigo):

- Classificação OUTLIER: valores menores do que 6;
- Classificação D: valores maiores ou iguais a 6 e menores do que 7;
- Classificação C: valores maiores ou iguais a 7 e menores do que 8;
- Classificação B: valores maiores ou iguais a 8 e menores do que 9;
- Classificação A: valores maiores ou iguais a 9 e menores ou iguais a 10;
- Classificação OUTLIER: valores maiores do que 10.

## 4.6 O COMPORTAMENTO DA DISTRIBUIÇÃO DOS ÍNDICES DE REFERÊNCIA PADRONIZADOS-IRPI

A metodologia proposta, ao utilizar procedimentos matemáticos e estatísticos, manteve seu escopo de avaliação das variáveis de interesse no âmbito da análise de dados descritiva, isto é, descrever corretamente e apresentar dados de uma forma mais significativa e de mais compreensão usando medidas estatísticas e gráficos. Nesse sentido, a seguir apresentamos um método gráfico, no qual é possível visualizar a forma da distribuição do nosso conjunto de dados por meio do seu histograma e comparar esse histograma com a função densidade de probabilidade da distribuição normal (de mesma média e desvio-padrão) e verificarmos se o comportamento da distribuição dos índices aproxima-se de uma distribuição normal. Com base na análise da frequência dos números coletados empiricamente do nosso conjunto de dados, verificamos que o resultado é uma curva conforme o gráfico 1, sugerindo o comportamento assemelhado a uma distribuição normal.

Gráfico 1 – Distribuição empírica dos Índices de Referência Padronizados (IRPi) das UFs Brasileiras em 2019 STN-SICONFI/RREO 6º bimestre e RGF 3º quadrimestre 2019

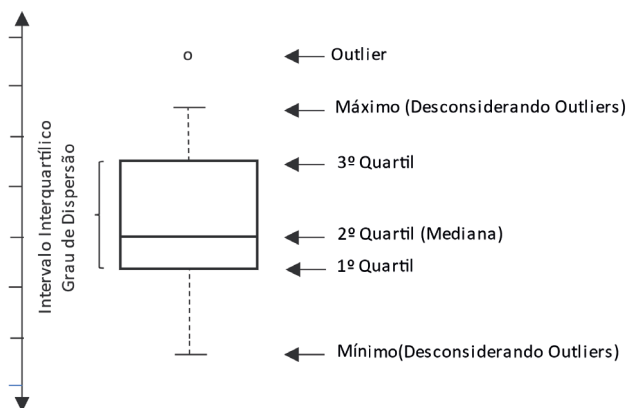


Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Salienta-se que, em um processo de análises de dados, é importante encontrarmos a normalidade e as anormalidades (outliers), as quais deverão ser passíveis de uma análise mais percuciente.

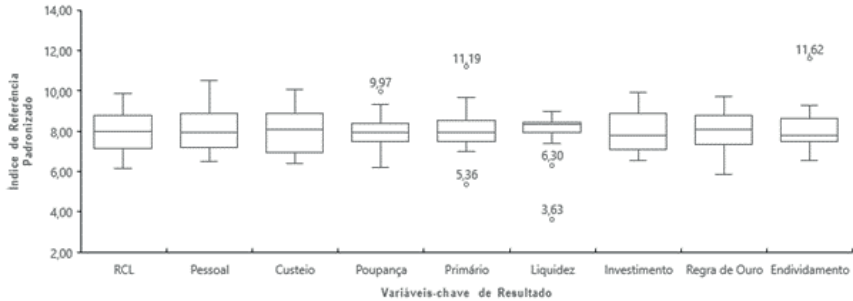
Como dito anteriormente (2ª etapa), 95% das observações dos Índices de Referência Padronizados estariam entre o intervalo de  $8 \pm 2\sigma$  e, fora desses intervalos, estariam os pontos denominados outliers, os quais são importantes também por haver uma razão específica para serem diferentes dos demais e identificar a qual variável de interesse eles pertencem, pois podem ser um resultado genuíno, indicando um comportamento extremo da variável que merece ser estudado, e não removido. E, após uma avaliação e a descoberta da causa raiz, conduz-se ao direcionamento de ações de correção de rumo. Para essa identificação e para efeito de informação, utilizamo-nos, complementarmente, da ferramenta gráfica Boxsplo, cuja compreensão está demonstrada na figura 4 e sua análise do conjunto de dados no gráfico 2. Assim, conseguimos perceber que cada uma das variáveis de interesses tem um comportamento distinto: o Boxsplo mais achatado, por exemplo, indica uma baixa variabilidade.

Figura 4 – Compreendendo os marcadores da ferramenta gráfica Boxsplo



Fonte: Elaborada pelo autor (2021).

Gráfico 2 – Análise dos Índices de Referência padronizados em gráfico Boxplot  
 STN/SICONFI/RREO 6º bimestre e RGF 3º quadrimestre 2019

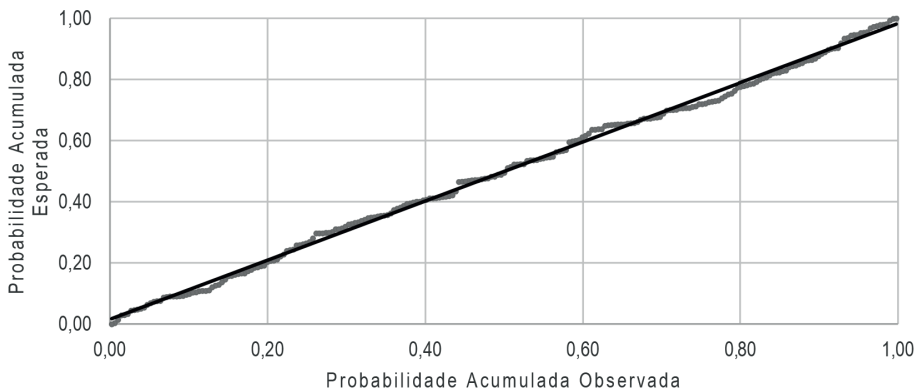


Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Uma outra análise importante em relação ao aspecto da normalidade, é que, em estatística, existem os testes de normalidade, usados para determinar se um conjunto de dados se comportam como uma distribuição normal ou não. No teste de normalidade utilizado na nossa metodologia, tivemos a intenção de testarmos a hipótese nula ( $H_0$ ), a qual afirma que os dados seguem uma distribuição normal. Desse modo, é importante observarmos o valor de  $p$ , que é uma probabilidade que mede a evidência contra a hipótese nula, cujo valor de  $p \leq \alpha$  indica que os dados não seguem uma distribuição normal (Rejeite  $H_0$ ). Agora, se o valor de  $p > \alpha$  indica que não é possível concluir que os dados não seguem uma distribuição normal não se deve rejeitar  $H_0$ . Nos resultados obtidos, cujo valor de  $p=0,224$ , maior do que o nível de significância de  $\alpha=0,05$ , a decisão é deixar de rejeitar a hipótese nula. Concluímos, então, que o nosso conjunto de dados evidenciados no apêndice 2 (ver ao final deste artigo) segue uma distribuição normal. Outrossim, no gráfico 3 de probabilidade normal (IRPi), os dados formam uma linha aproximadamente reta ao longo da linha, o que revela, também, que a distribuição normal parece ser um bom ajuste para o nosso conjunto de dados. A estatística de Anderson-Darling mede o quão bem os dados seguem uma distribuição em particular. Por exemplo, você pode usar a estatística de Anderson-Darling para determinar se os dados

atendem à suposição de normalidade. O Action/Excel usa a estatística de Anderson-Darling para calcular o valor de p. Se o valor de p for menor do que um alfa escolhido (geralmente  $\alpha=0,05$ ), rejeite a hipótese nula. Resultado de p-valor: 0,224  $\Rightarrow H_0$  aceita.

Gráfico 3 – Gráfico de probabilidade normal – Índice de Referência Padronizado (IRPi)  
STN-SICONFI/RREO 6º bimestre e RGF 3º quadrimestre 2019



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

A despeito de a metodologia aplicada estar circunscrita no âmbito da análise descritiva, e não preditiva, ainda assim verificamos o grau de correlação das variáveis-chave de resultado do nosso modelo. Nessa linha, na sequência apresentamos uma análise da correlação, a qual determina um número que expressa uma medida do grau de relação encontrado no estudo do conjunto de dados das variáveis de interesse.

O resultado da análise de correlação é expresso na forma de um coeficiente, cuja variação está compreendida entre -1 e 1. A partir da análise da matriz de correlação na tabela 1 a seguir, fica demonstrado, na grande maioria, um baixo sombreamento, isto é, a maioria das correlações entre os indicadores apresenta valores próximos a zero, com baixa correlação. No nosso caso, esses resultados supõem que os indicadores escolhidos para mensurar as práticas de gestão fiscal estão captando aspectos inde-



pendentes entre si, o que torna a metodologia mais consistente. Dessa forma, para uma melhor análise apontamos para uma classificação em que: a) 0.9 para mais ou para menos indica uma correlação muito forte; b) 0.7 a 0.9 positivo ou negativo indica uma correlação forte; c) 0.5 a 0.7 positivo ou negativo indica uma correlação moderada; d) 0.3 a 0.5 positivo ou negativo indica uma correlação fraca; e) 0 a 0.3 positivo ou negativo indica uma correlação muito fraca.

Tabela 1 – Matriz de correlação  
 STN-SICONFI/RREO 6º bimestre e RGF 3º quadrimestre 2019

Variável de Interesse	RCL	Pessoal	Custeio	Poupança	Primário	Liquidez	Investimento	Regra de Ouro	Endividamento
RCL	1								
Pessoal	0,27	1							
Custeio	0,27	-0,05	1						
Poupança	0,43	0,77	0,40	1					
Primário	0,23	0,54	0,39	0,76	1				
Liquidez	0,26	0,55	0,22	0,58	0,31	1			
Investimento	-0,16	0,28	-0,16	0,15	-0,27	0,33	1		
Regra de Ouro	-0,09	-0,08	0,00	0,06	-0,03	0,10	0,51	1	
Endividamento	0,17	0,27	0,19	0,31	0,03	0,28	0,26	-0,19	1

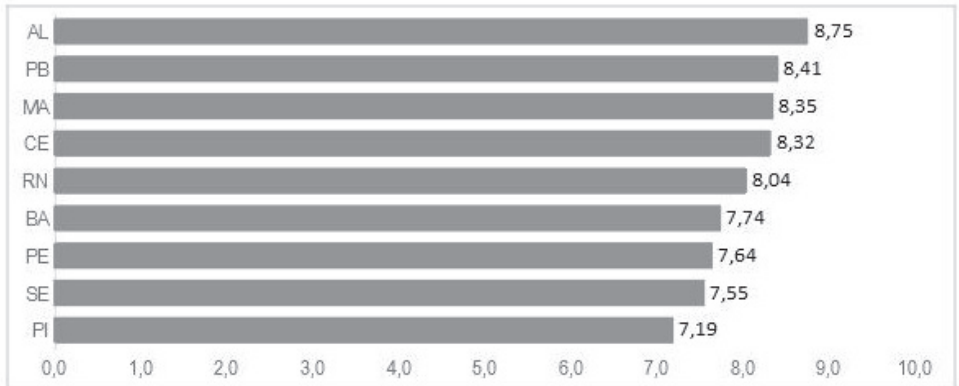
Fonte: Elaborada pelo autor (2021).

Ainda que os Índices de Referência Padronizados das variáveis de interesses apresentassem entre si um coeficiente de correlação de classificação conforme o item “b”, sem constatação de causalidade, a teoria subjacente suporta a manutenção das variáveis-chave de resultados escolhidas, uma vez que estas garantem a potencialidade para efeito de uma importante avaliação de uma gestão fiscal eficiente.

## 5 CONCLUSÃO

No presente estudo, realizou-se uma análise quantitativo-comparativa com o objetivo de avaliar a performance fiscal dos estados com base no IS-GEFISE. As evidências empíricas obtidas, após submissão aos procedimentos matemáticos e estatísticos, mostraram-se consistentes. A metodologia proposta de construção do Indicador Síntese de Gestão Fiscal Eficiente revelou alguns resultados específicos e comparáveis entre os 27 estados da Federação. Pode-se observar que, ao aplicar a metodologia aos estados do Nordeste, percebe-se, pelo gráfico 4, o posicionamento em ordem decrescente do IS-GEFISE, sendo possível afirmar que, em 2019, o conjunto de dados das variáveis escolhidas com base na teoria, e o consequente tratamento matemático estatístico desses dados, revelou que Alagoas ficou na 1ª posição, o Ceará na 4ª e o Piauí na 9ª posição em performance fiscal. E, a partir da análise da tabela 2 e do gráfico 4, na sequência, pode-se identificar em quais indicadores-chaves= de performance esses três estados em epígrafe se destacaram. Já no âmbito dos 27 estados da Federação, a melhor performance ocorreu no Espírito Santo. Vide apêndice 1. Segundo os indicadores utilizados e analisados, referentes a 2019, os governos desses dois estados mostraram um desempenho acima da média da Federação, destacando-se os indicadores referentes ao comprometimento do gasto com pessoal e de geração de poupança, no caso do Espírito Santo, entre os 27 estados. Já em relação a Alagoas, o destaque foi para o indicador relacionado à regra de ouro no âmbito da região Nordeste.

Gráfico 4 – Estimativa do IS-GEFISE aos estados do Nordeste



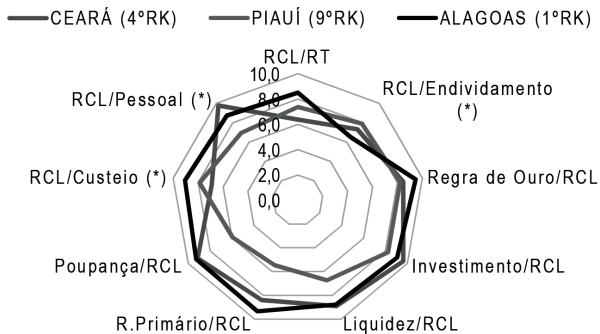
Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Tabela 2 – Indicadores padronizados do estado do Ceará versus 1º e 9º lugares  
 STN-SICONFI/RREO 6º bimestre e RGF 3º quadrimestre 2019

Indicador-chave de performance	Piauí (9º)	Ceará (4º)	Alagoas (1º)
RCL	7,37	6,38	8,51
Pessoal	6,96	9,79	8,73
Custeio	7,89	6,92	9,07
Poupança Corrente - Poupança	5,93	9,15	9,30
Poupança Primária – Res. Primário	5,45	8,39	9,34
Poupança de Liquidez- Liquidez	6,73	8,90	8,78
Investimento	8,24	9,62	9,07
Regra de Ouro	8,22	8,45	9,46
Endividamento	7,91	7,33	6,51

Fonte: Elaborada pelo autor (2021).

Gráfico 5 – Análise dos indicadores padronizados do Ceará em relação a Alagoas e Piauí  
STN-SICONFI/RREO 6º bimestre e RGF 3º quadrimestre 2019



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Assim, com base na classificação definida no subtópico 4.5, o exercício empírico, com uma amostra que compreende os 27 estados da Federação, permite inferir que o Espírito Santo ficaria com A e Amapá com B. No entanto, pelo IS-GEFISE ambos estariam no ranking em 1º e 2º lugares. Contudo, em uma subamostra que compreende apenas os estados do Nordeste, Alagoas e Ceará ficariam com A e o Piauí seria B.

A partir do apêndice 1 (ver ao final deste artigo), pode-se verificar a construção de um painel com todos os cálculos dos índices de representatividade, dos índices padronizados e da construção do indicador síntese da gestão fiscal eficiente-IS-GEFISE, a partir do qual pode-se fazer análises comparativas mais amplas e regionalizadas dos dados dos estados, extraídos do RREO e RGF. Fica clara, também, a possibilidade de identificar quais indicadores revelam maiores preocupações para o desempenho fiscal do ente federado e, por conseguinte, onde se requer uma ação mais incisiva para mitigar a deterioração das finanças públicas estaduais comprometendo, portanto, a sustentabilidade fiscal intertemporal.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS: PROTAGONISMO DAS CIDADES

A ONU afirma que mais de 70% da população mundial viverá em cidades até 2050. Espera-se que a população urbana quase duplique, fazendo da urbanização uma das tendências mais transformadoras do século XXI. Então, gerir áreas urbanas tem se tornado um dos desafios mais importantes do século XXI. A Nova Agenda Urbana adotada na Conferência das Nações Unidas sobre Habitação e Desenvolvimento Urbano Sustentável (Habitat III), aprovada pela Assembleia Geral das Nações Unidas (AGNU) em 23 de dezembro de 2016, apresenta uma mudança de paradigma na ciência das cidades e estabelece padrões e princípios para planejamento, construção, desenvolvimento, administração e melhora das áreas urbanas, ratificadas nos seus cinco principais pilares de implantação: 1) políticas nacionais urbanas; 2) legislação e regulação urbanas; 3) planejamento e desenho urbano; 4) economia local e finança municipal; e 5) implantação local. É um direcionamento de esforços para realizar esse ideal comum em todos os níveis de governo: federal, estadual e local.

Por fim, a partir da leitura das premissas da Nova Agenda Urbana constata-se a coerência da metodologia apresentada e seu objetivo precípuo de avaliar a gestão e a performance fiscal dos entes regionais, uma vez que se coaduna com a quarta premissa, “economia local e finança municipal”. Nessa premissa, revela-se a preocupação em fomentar estruturas e instrumentos efetivos, inovadores e sustentáveis, que reforcem as finanças e os sistemas fiscais locais para criar, sustentar e compartilhar as boas práticas fiscais para geração de valor público, visando ao desenvolvimento urbano sustentável de maneira inclusiva.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília: Senado Federal / Secretaria de Editoração e Publicações, 1988.

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. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 3 set. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 159, de 19 de maio de 2017**. Institui o Regime de Recuperação Fiscal dos Estados e do Distrito Federal e altera as Leis Complementares no 101, de 4 de maio de 2000, e no 156, de 28 de dezembro de 2016. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp159.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp159.htm). Acesso em: 3 set. 2021.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrativos Fiscais**: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 11. ed. Brasília: Ministério da Fazenda / Secretaria do Tesouro Nacional, 2020.

CEROVIC *et al.* Predicting fiscal crisis. **IMF Working Paper**, [Washington], n. 181, ago. 2018.

FREUND, J. E. **Estatística aplicada**: economia, administração e contabilidade. Tradução Clauss Ivo Doering. 11. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

KEYNES, J. M. **A teoria geral do emprego, do juro e da moeda**. Tradução Mário R. da Cruz e Cláudio Roberto Contador. 14. reimp. São Paulo: Atlas, 2009.

KRUGMAN, P.; WELLS, R. **Macroeconomia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015.

MANKIWI, N. G. **Macroeconomia**. Tradução e revisão técnica Tereza Cristina Padilha de Sousa. 8. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2018.

MATIAS-PEREIRA, J. **Finanças públicas**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2017. *E-book*.

OECD. **Government at a Glance 2021**. Paris: OECD Publishing, 2021. Disponível em: <http://doi.org/10.1787/1c258f55-en>. Acesso em: 3 set. 2021.

PONTES, P. A. Uma aplicação de indicadores de sustentabilidade fiscal no estado do Ceará. **Textos para Discussão**, Fortaleza: IPECE, n. 119, 2016.

ROSEN, H. S. **Finanças públicas**. Tradução Rodrigo Dubal. Revisão técnica Stefano Florissi. 10. ed. Porto Alegre: AMGH, 2015.

SIMONASSI, A. G.; GONDIM, J. G. F. Endividamento, investimentos e desempenho fiscal dos governos subnacionais no Brasil: uma análise via funções de reação no período 2008-2016. **Série Estudos Econômicos CAEN**, Fortaleza, n. 36, abr. 2019.

STIGLITZ, J. E. **O grande abismo**: sociedades desiguais e o que podemos fazer sobre isso. Rio de Janeiro: Alta Books, 2016.

TINOCO, G. A sustentabilidade fiscal dos estados brasileiros: análise recente e notas para o futuro. **Revista BNDES**, Rio de Janeiro, v. 25, n. 50, p. 299-344, dez. 2018.

## APÊNDICE 1 – PLANILHA DE APURAÇÃO DO INDICADOR SÍNTESE DA GESTÃO FISCAL EFICIENTE (IS-GEFISE-2019)

Unidade da Federação (UF)	INDICADOR SÍNTESE										IP	CLASSIF.							
	Pilar 1: Melhorias de Arrecadação Equilíbrio Fiscal		Pilar 2: Controle dos Gastos Correntes Equilíbrio Fiscal		Pilar 3: Capacidade de Gerar Poupança de Socialidade		Pilar 4: Elevação dos Investimentos em Sociedade		Pilar 5: Captação de Recursos Equilíbrio Fiscal				Pilar 6: Endividamento Equilíbrio Fiscal						
	1 - Perspectiva Equilíbrio Fiscal (RCL) (s-melhor) Fonte RREO Anexo 3	2 - Perspectiva Equilíbrio Fiscal (s-pior) Fonte RREO Anexo 1	3 - Perspectiva Equilíbrio Fiscal (s-melhor) Fonte RREO Anexo 1	4 - Perspectiva Equilíbrio Fiscal (s-pior) Fonte RREO Anexo 1	5 - Perspectiva Socialidade (s-melhor) Fonte RREO Anexo 6	6 - Perspectiva Socialidade (s-pior) Fonte RRF Anexo 5	7 - Perspectiva Sociedade (s-melhor) Fonte RREO Anexo 1	8 - Perspectiva Sociedade (s-pior) Fonte RREO Anexo 9	9 - Perspectiva Equilíbrio Fiscal (s-melhor) Fonte RREO Anexo 9	10 - Perspectiva Equilíbrio Fiscal (s-pior) Fonte RREO Anexo 2			Valor da UF	IS-GEFISE					
AC	92,2%	77	140,0%	7,3	342,9%	8,1	10,7%	12,6%	8,5	3,8%	85	2,6%	7,0	78	7,8	C			
AL	80,0%	80	165,2%	8,0	425,6%	8,9	15,8%	8,6	2,6%	8,4	8,5	11,7%	8,6	11,6%	97	8,6	B		
AM	91,9%	76	182,2%	9,2	197,0%	8,3	14,1%	8,4	2,5%	8,4	8,5	11,7%	8,6	11,6%	97	8,6	B		
AP	99,9%	99	178,1%	9,0	468,8%	9,2	27,9%	9,7	11,8%	9,0	8,4	27,9%	9,7	11,8%	97	8,9	B		
BA	88,5%	63	154,2%	7,8	189,3%	6,7	9,1%	7,7	2,9%	7,3	10,0%	8,0%	9,3	9,0%	85	133,6%	B		
CE	97,2%	64	179,5%	6,1	206,4%	6,9	14,9%	7,8	3,3%	8,5	9,5%	9,9	9,4%	8,8	140,1%	77	7,5	C	
DF	88,5%	96	171,6%	8,7	304,2%	7,7	8,0%	7,6	0,8%	7,0	4,3%	7,4	4,0%	6,1	241,0%	88	7,9	C	
ES	90,7%	80	209,9%	10,5	395,5%	8,6	26,8%	10,0	14,2%	9,0	8,1%	8,8	8,8%	9,6	224,6%	86	9,0	A	
GO	87,9%	61	142,4%	7,2	359,4%	8,3	2,1%	6,8	9,5%	8,3	10,2%	7,7	6,8%	7,5	187,7%	75	7,3	A	
MA	94,1%	92	184,0%	8,3	328,7%	8,0	9,7%	7,8	4,7%	7,6	4,3%	7,9	6,2%	8,6	111,1%	96	197,0%	B	
MG	96,1%	94	134,6%	6,8	325,9%	7,0	1,5%	6,7	7,4%	8,0	9,3%	6,3	7,6	11,0%	91	48,1%	B		
MS	96,1%	92	134,6%	6,8	325,9%	7,0	1,5%	6,7	7,4%	8,0	9,3%	6,3	7,6	11,0%	91	48,1%	B		
MT	89,6%	68	146,5%	7,4	445,5%	10,1	14,5%	8,1	11,8%	7,6	3,4%	8,1	7,6%	9,1	107,7%	94	265,6%	B	
MT	89,6%	68	146,5%	7,4	445,5%	10,1	14,5%	8,1	11,8%	7,6	3,4%	8,1	7,6%	9,1	107,7%	94	265,6%	B	
PA	94,4%	85	169,9%	8,6	291,4%	7,0	14,5%	8,4	4,5%	7,6	2,6%	8,4	7,1%	8,9	68,8%	75	501,7%	B	
PA	94,4%	85	169,9%	8,6	291,4%	7,0	14,5%	8,4	4,5%	7,6	2,6%	8,4	7,1%	8,9	68,8%	75	501,7%	B	
PE	92,7%	79	157,3%	7,9	197,8%	6,8	7,5%	7,5	4,0%	7,5	3,0%	8,1	4,4%	7,8	70,9%	77	7,4	C	
PE	92,7%	79	157,3%	7,9	197,8%	6,8	7,5%	7,5	4,0%	7,5	3,0%	8,1	4,4%	7,8	70,9%	77	7,4	C	
PR	90,6%	71	141,0%	7,1	216,4%	6,9	3,0%	6,2	10,5%	8,0	7,6	11,7%	8,9	9,0%	85	170,5%	B		
PR	90,6%	71	141,0%	7,1	216,4%	6,9	3,0%	6,2	10,5%	8,0	7,6	11,7%	8,9	9,0%	85	170,5%	B		
RS	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RS	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RN	95,1%	78	176,4%	6,5	407,1%	9,5	7,5%	6,3%	7,8	15,5%	7,4	5,9%	8,7%	8,0%	81	284,8%	B		
RN	95,1%	78	176,4%	6,5	407,1%	9,5	7,5%	6,3%	7,8	15,5%	7,4	5,9%	8,7%	8,0%	81	284,8%	B		
RO	92,5%	85	191,0%	8,7	452,5%	9,1	27,8%	10,0	20,6%	9,2	1,7%	8,5%	3,2%	7,2	70,9%	77	81	8,2	B
RO	92,5%	85	191,0%	8,7	452,5%	9,1	27,8%	10,0	20,6%	9,2	1,7%	8,5%	3,2%	7,2	70,9%	77	81	8,2	B
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1%	7,5	4,0%	7,3	1,6%	8,4	6,4%	8,6	105,5%	93	148,2%	B	
RJ	95,5%	86	192,7%	7,6	358,9%	8,2	7,1												



## APÊNDICE 2 – PLANILHA DOS INDICADORES DE REFERÊNCIA PADRONIZADOS PARA ANÁLISE DOS DADOS

Parâmetros dos Estados	VARIÁVEIS DE INTERESSES E OS INDICADORES PADRONIZADOS									
	RCL	Pessoal	Custeio	Poupança	Primário	Liquidez	Investimento	Regra de Ouro	Endividamento	
Acre	7,7354	7,2550	8,1028	7,9146	8,7196	8,5229	7,0138	8,0569	7,6780	
Alagoas	7,9888	8,3490	8,8593	8,5636	8,5835	8,4489	9,5144	9,7050	7,2333	
Amazonas	7,6337	9,2288	6,7688	8,3495	8,3970	8,3877	8,1080	7,1080	8,4189	
Amapá	9,8628	9,0161	9,1624	10,1044	9,6735	8,9993	7,0610	8,0874	7,7491	
Bahia	6,3414	7,7797	6,6981	7,7128	7,3086	8,3537	9,2911	8,5442	7,6283	
Ceará	6,3647	9,0892	6,8545	8,4562	7,7903	8,4954	9,9208	8,7531	7,6882	
Distrito Federal	9,6089	8,6812	7,7483	7,6272	6,9968	7,9216	7,3614	6,1041	8,7922	
Espírito Santo	8,7607	10,5029	8,5836	9,9742	8,9543	8,7787	9,6124	7,3514	8,6141	
Goiás	6,1250	7,1719	8,2541	6,8267	8,2603	7,6891	6,6645	7,4816	7,4666	
Maranhão	8,4479	8,2856	7,9733	7,7953	7,5644	7,9179	8,5577	9,5998	8,3149	
Minas Gerais	9,1997	7,6684	7,0322	6,7441	7,9560	6,3006	7,0778	9,0970	6,7124	
Mato G. Sul	8,6087	7,3843	9,0420	8,1643	7,7778	8,0918	9,1229	9,4035	7,6223	
Mato Grosso	6,7629	7,1989	10,0505	8,4043	8,1220	7,5929	7,5301	8,0926	9,0578	
Pará	8,5459	8,5893	6,9941	8,4054	7,5539	8,4491	8,9320	7,4732	11,6168	
Paraíba	8,4845	7,9290	8,5460	8,1579	7,9404	8,5281	8,0938	7,5827	8,6627	
Pernambuco	7,9304	7,9422	6,7756	7,5054	7,4663	8,1150	7,7770	7,5503	7,9277	
Piauí	7,1207	7,1003	7,7609	6,1760	5,3588	7,6492	8,8980	8,5307	8,0274	
Paraná	8,8436	7,5710	6,9459	8,3946	7,3007	8,3908	8,6201	9,2969	7,7429	
Rio Janeiro	8,6018	7,1846	8,2494	7,4662	7,4713	8,0596	6,6552	5,8276	6,5606	
Rio G. Norte	7,8350	6,5157	9,5303	7,9063	7,8030	7,3713	8,8173	8,0567	9,2659	
Rondônia	8,7972	8,9286	8,6904	9,3061	8,7699	8,5273	7,2927	8,3835	8,0601	
Roraima	8,4579	9,6818	9,1047	10,0368	11,1870	8,2420	6,5515	7,0218	8,6415	
Rio G. Sul	6,6766	6,4784	6,6686	6,3230	7,1284	3,6275	6,6404	7,0294	6,6632	
Santa Catarina	8,9193	8,1175	8,3965	7,9579	8,0360	8,3963	7,7294	8,1774	7,3526	
Sergipe	7,9364	7,5131	7,7890	6,9082	7,4207	8,4094	7,6145	6,5670	7,9732	
São Paulo	6,6645	8,8698	6,3942	7,6109	8,5444	8,4380	8,3551	8,9476	6,7362	
Tocantins	7,7656	8,8678	9,0244	7,6081	7,9149	8,2960	7,1873	8,1702	7,7830	

Fonte: Elaborado pelo autor, 2021.

# **Evolução legislativa do direito digital: a influência europeia na Lei Geral de Proteção de Dados e na criação da Autoridade Nacional de Proteção de Dados**

Legislative evolution of digital law: the European influence on the General Data Protection Law and the creation of the National Data Protection Authority

**Clara Amédée Péret Motta<sup>1</sup>**

## **RESUMO**

Este artigo busca analisar a Lei nº 13.709/2018, chamada de Lei Geral de Proteção de Dados, que entrou em vigor no dia 18 de setembro de 2020, a fim de melhor compreender a influência que o Regulamento Geral de Proteção de Dados, norma reguladora da União Europeia, teve na lei brasileira. Será abordada, inicialmente, a evolução do Direito Digital no Brasil, por meio de uma análise do arcabouço legislativo preexistente, que tratava do tema a fim de contextualizar o desenvolvimento do assunto no Brasil até chegar nos dias atuais, em que será analisada a Autoridade Nacional de Proteção de Dados, sua natureza jurídica e atividades que já estão sendo desempenhadas. Foram levados em conta vários artigos e todo o material educativo divulgado pela ANPD para, ao final, comprovar e justificar a enorme influência da legislação europeia ao tratar da visibilidade da legislação brasileira no contexto mundial.

**Palavras-chave:** Lei Geral de Proteção de Dados. Regulamento Geral de Proteção de Dados. Autoridade Nacional de Proteção de dados. Evolução. Natureza Jurídica.

---

<sup>1</sup> Graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas), pós-graduada em Lei Geral de Proteção de Dados pela Faculdade Legale. Membro da Associação Nacional dos Advogados de Direito Digital e integrante do Comitê de Startups e E-commerce. Atualmente, é consultora de proteção de dados na Camargo & Vieira Sociedade de Advogados. E-mail: clara.peretadv@outlook.com

## ABSTRACT

This paper seeks to analyze Law nº 13.709/2018, called the General Data Protection Law, which came into force on September 18, 2020, in order to better understand the influence of the General Data Protection Regulation, a regulatory norm of the European Union, had on the Brazilian law. Initially, the evolution of Digital Law in Brazil will be addressed by means of an analysis of the preexisting legislative framework that dealt with the topic in order to contextualize the development of the subject in Brazil until the current days, in which the National Authority of Data Protection will be analyzed, its legal nature and activities that are already being performed. Several papers and all the educational material released by ANPD were taken into account to, at the end, prove and justify the enormous influence of the European legislation when dealing with the visibility of Brazilian legislation in the world context.

**Keywords:** General Data Protection Law. General Data Protection Regulation. National Data Protection Authority. Evolution. Legal Nature.

Recebido: 12-05-2021

Aprovado: 24-08-2021

## 1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA LEI

No Brasil, a privacidade e a proteção de dados foram colocadas como direitos fundamentais diante de sua grande relevância, sendo previstos no art. 5º da Constituição Federal de 1988, em seu inciso X, em que é resguardada a inviolabilidade da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem das pessoas, e no inciso XII, que protege o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas.

No entendimento do professor Tércio Sampaio Ferraz Junior<sup>2</sup>, a privacidade assegurada pela Constituição em relação ao sigilo de dados

---

<sup>2</sup> FERRAZ, T. Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado. Revista da Faculdade de Direito, São Paulo, v. 88, p. 446-447, 1993.

se restringe à interpretação de que protege apenas os dados relativos à sua comunicação. Essa interpretação também ficou visível quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 418.416, em 10 de maio de 2006, em que o ministro Sepúlveda Pertence defendeu que “a proteção a que se refere o art. 5º, XII, da Constituição, é da comunicação ‘de dados’ e não dos ‘dados em si mesmos’, ainda quando armazenados em computador”.<sup>3</sup> Contudo, pode-se afirmar que esse entendimento não abarca a realidade atual decorrente do *Big Data*, definido comumente como a obtenção de informação por meio de um infinito conjunto de dados com o intuito de gerar ideias úteis, bens e serviços de valor significativo.

Em conformidade com a Constituição, ao definir sobre o tema, o Código Civil prevê, em seu art. 21, como um direito inviolável a vida privada da pessoa natural.<sup>4</sup> Também seguindo esse entendimento, o Código de Defesa do Consumidor define direitos básicos e invioláveis do consumidor, que podem ser feridos por algumas das práticas de negócios usadas para a captura de dados. No caput do art. 43<sup>5</sup>, faz-se menção ao princípio da informação, determinando ser direito do titular ter informações sobre os dados coletados e armazenados, além de garantir a possibilidade da solicitação de exclusão.

O artigo também faz menção ao princípio da publicidade, em que o consumidor deve ser informado a respeito da coleta e do armazenamento dos dados, e do princípio da exatidão dos dados pessoais, concedendo ao titular o direito de alterar os dados incorretos.

A legislação não era específica para proteção de dados, sendo que eventuais disposições eram segmentadas em diferentes áreas da atividade econômica, tendo como exemplo a Lei do Cadastro Positivo (Lei nº

3 BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 418.416, 10 de maio, 2006.** Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=395790>. Acesso em: 17 set. 2020.

4 Art. 21. A vida privada da pessoa natural é inviolável, e o juiz, a requerimento do interessado, adotará as providências necessárias para impedir ou fazer cessar ato contrário a esta norma.

5 Art. 43. O consumidor, sem prejuízo do disposto no art. 86, terá acesso às informações existentes em cadastros, fichas, registros e dados pessoais e de consumo arquivados sobre ele, bem como sobre as suas respectivas fontes.

12.414/2011) e a Lei de Acesso à Informação Pública (Lei nº 12.527/2011), de forma que foi criado um sistema fragmentado e pouco responsivo. Também houve episódios pontuais que atraíram a atenção pública e foram rapidamente transformados em lei, como o caso da Lei nº 12.737/2012, conhecida como Lei Carolina Dieckmann, que dispõe sobre a tipificação criminal de delitos informáticos. Tais fragilidade e insegurança jurídica às quais se submetiam empresas que tinham como um dos pilares de seus negócios o tratamento de dados foram bastante criticadas.

Em 23 de abril de 2014, foi promulgada a Lei nº 12.965, chamada de Marco Civil da Internet, que ratificou o que já havia sido vislumbrado pelas outras legislações: a garantia do princípio da privacidade na internet, protegendo tanto a segurança quanto a privacidade dos dados pessoais ao restringir o acesso ou o uso de informações privadas. No art. 7<sup>o</sup> da referida lei, estão elencados os direitos do usuário, que definem a proteção da confidencialidade e a inviolabilidade da vida privada digital e os fluxos de tráfego da internet, disponibilização de registros de conexão e de acesso a aplicações à internet que resguardem a intimidade, a honra e a imagem de seus usuários.

Segundo o advogado e doutor em Ciência Política, Diego Rafael Canabarro, devido à sua importância legal, o Marco Civil da Internet foi uma das leis inspiradoras da Declaração de Direitos na Internet Italiana,

6 Art. 7º O acesso à internet é essencial ao exercício da cidadania, e ao usuário são assegurados os seguintes direitos: I - inviolabilidade da intimidade e da vida privada, sua proteção e indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação; II - inviolabilidade e sigilo do fluxo de suas comunicações pela internet, salvo por ordem judicial, na forma da lei; III - inviolabilidade e sigilo de suas comunicações privadas armazenadas, salvo por ordem judicial; IV - não suspensão da conexão à internet, salvo por débito diretamente decorrente de sua utilização; V - manutenção da qualidade contratada da conexão à internet; VI - informações claras e completas constantes dos contratos de prestação de serviços, com detalhamento sobre o regime de proteção aos registros de conexão e aos registros de acesso a aplicações de internet, bem como sobre práticas de gerenciamento da rede que possam afetar sua qualidade; VII - não fornecimento a terceiros de seus dados pessoais, inclusive registros de conexão, e de acesso a aplicações de internet, salvo mediante consentimento livre, expresso e informado ou nas hipóteses previstas em lei; VIII - informações claras e completas sobre coleta, uso, armazenamento, tratamento e proteção de seus dados pessoais, que somente poderão ser utilizados para finalidades que: a) justifiquem sua coleta; b) não sejam vedadas pela legislação; e c) estejam especificadas nos contratos de prestação de serviços ou em termos de uso de aplicações de internet; IX - consentimento expresso sobre coleta, uso, armazenamento e tratamento de dados pessoais, que deverá ocorrer de forma destacada das demais cláusulas contratuais; X - exclusão definitiva dos dados pessoais que tiver fornecido a determinada aplicação de internet, a seu requerimento, ao término da relação entre as partes, ressalvadas as hipóteses de guarda obrigatória de registros previstas nesta Lei; [...]

publicada em 13 de outubro de 2014 (CANABARRO, 2014). A lei abriu caminho para a Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais, uma vez que relacionou proteções, como direitos dos usuários de internet, à inviolabilidade da intimidade e da vida privada; à preservação do sigilo das comunicações privadas pela rede, transmitidas ou armazenadas; o não fornecimento de dados pessoais coletados pela internet a terceiros sem prévio consentimento do usuário; além de ter estabelecido o dever de informar aos usuários acerca da coleta de dados sobre eles, quando houver justificativa para tal fato.

Em 2016, a União Europeia publicou o Regulamento Geral de Proteção de Dados (*General Data Protection Regulation*, ou GDPR) com o propósito de assegurar maior privacidade aos indivíduos, garantindo uma transparência maior no processo de coleta e de tratamento dos dados, e de acompanhar os avanços na regulação do mercado da comercialização de bens e serviços on-line. Em 25 de maio de 2018, a Lei de Proteção de Dados da União Europeia entrou em vigor e despertou a necessidade de outros países criarem leis específicas para a proteção de dados, além de fomentar o debate na implementação de leis a respeito do tema.

Em observância a esse novo contexto e diante da necessidade de tutela jurídica de defesa de dados pessoais, em 10 de julho de 2018 o Congresso Nacional aprovou o Projeto de Lei Complementar nº 53/2018, que deu origem à Lei Geral de Proteção de Dados. A Lei nº 13.709/2018 é a legislação brasileira que regula as atividades de tratamento de dados pessoais e foi sancionada em agosto de 2018 para entrar em vigor a partir de 16 de agosto de 2020. Acerca da harmonização do desenvolvimento da tecnologia e da preservação dos direitos de personalidade dos titulares de dados, atesta a professora adjunta de Direito Civil da Universidade de Brasília, Laura Schertel Mendes (2014, p. 58):

A importância do modelo de lei geral reside no fato de que ela constrói uma arquitetura regulatória que busca consolidar o tema de proteção de dados pessoais como um setor de políticas

públicas, composto por instrumentos estatutários, sancionatórios, assim como por um órgão administrativo, responsável pela implementação e aplicação da legislação.

Utilizando diferentes justificativas, como o curto período de tempo para que as empresas se adaptassem e se adequassem à lei; a morosidade na instalação da Autoridade Nacional de Proteção de Dados (ANPD), responsável por fiscalizar e aplicar sanções em caso de tratamento de dados realizado em descumprimento à legislação; e a crise diante do novo coronavírus (COVID-19), surgiram diversos instrumentos estratégicos que tinham como objetivo prorrogar a vigência da LGPD. Entre eles, deve-se destacar o Projeto de Lei nº 1.179/2020 e a Medida Provisória nº 959/2020.

Em 30 de março de 2020, o Projeto de Lei nº 1.179/2020 surgiu com o objetivo de prorrogação da LGPD, com vigência em 1º de janeiro de 2021 e sanções aplicáveis a partir de 1º de agosto de 2021. No dia 3 de abril de 2020, esse Projeto de Lei foi aprovado no Senado Federal e encaminhado à Câmara dos Deputados para revisão.

No dia 24 de abril de 2020, a Medida Provisória nº 959/2020 surgiu com o objetivo de modificar a redação relativa à vigência da LGPD de “24 meses após a data de sua publicação” (dois anos depois) para “em 3 de maio de 2021”, de forma que a prorrogação tanto da vigência quanto da aplicação de sanções seria a partir de 3 de maio de 2021. A Medida Provisória foi encaminhada à Câmara dos Deputados para análise.

No dia 14 de maio de 2020, o Projeto de Lei nº 1.179/2020 foi aprovado na Câmara dos Deputados, quanto aos dispositivos relativos às sanções, para que entrassem em vigor em agosto de 2021. Quanto à vigência dos demais dispositivos do Projeto de Lei, incluindo os que dispõem sobre o dia da vigência da LGPD, os deputados resguardaram-se de debates para que eles fossem pauta na apreciação da Medida Provisória nº 959/2020. Após isso, o projeto de lei foi reencaminhado ao Senado.

Em 19 de maio de 2020, o Senado Federal rejeitou o substitutivo da Câmara dos Deputados no Projeto de Lei nº 1.179/2020 e retomou o texto original da LGPD, a fim de que a vigência da lei ocorresse em agosto de 2020 e sanções aplicáveis para agosto de 2021. Eles justificaram a decisão dizendo que, neste momento de epidemia, é preciso que se colete e se faça o uso de dados pessoais com base em parâmetros legais, garantindo a segurança e a privacidade dos processos. O Projeto de Lei nº 1.179/2020 foi, então, encaminhado para sanção presidencial.

No dia 10 de junho de 2020, foi sancionada a Lei nº 14.010/2020 que, entre outras questões, altera a LGPD, determinando que as suas sanções só poderiam ser aplicadas a partir de 1º de agosto de 2021. No final do mesmo mês, o presidente do Congresso Nacional prorrogou por mais 60 dias a apreciação da MP nº 959/20.

Em agosto de 2020, a Câmara dos Deputados votou a Medida Provisória nº 959/20, alterando sua data de vigência para o dia 31 de dezembro de 2020, e o Senado reprovou o texto final. Em que pese que o dispositivo da MP que tratava da LGPD tivesse sido retirado do texto, era necessário um trâmite constitucional de 15 dias para que o dispositivo fosse aprovado ou rejeitado pelo presidente da República. Ainda em agosto, foi publicado o Decreto nº 14.474/2020, aprovando a estrutura regimental e o quadro demonstrativo dos cargos em comissão e das funções de confiança da Autoridade Nacional de Proteção de Dados (ANPD).

A Lei Geral de Proteção de Dados entrou em vigor em 18 de setembro de 2020, com exceção das sanções administrativas previstas na legislação, que começaram a ser aplicadas em agosto de 2021.

## **2 LEI GERAL DE PROTEÇÃO DE DADOS E O REGULAMENTO GERAL DE PROTEÇÃO DE DADOS**

A Lei Geral de Proteção de Dados sofreu forte influência do Regulamento Geral de Proteção de Dados (RGPD), por ter valorizado a esfera



da proteção de dados pessoais, com sua aplicação extraterritorial, ao exigir conformidade de empresas situadas dentro e fora da União Europeia. Por mais que outros países tenham publicado, anteriormente, leis sobre a regulação da internet e da proteção de dados, nenhum país conseguiu ter uma regulamentação tão expressiva quanto o RGPD, de tal forma que a lei brasileira reproduziu grande parte de suas disposições. Assim, torna-se necessária a familiarização com os mecanismos do RGPD, pois, além da influência legislativa, também há reflexos na atuação das empresas no Brasil, de forma que aquelas que tenham negócios com empresas europeias devem implementar práticas de compliance que atendam ao RGPD. Sobre o tema, Renato Opice Blum, vice-presidente da Comissão Especial de Direito e Inovação da Ordem dos Advogados de São Paulo (OAB/SP), afirma que “o texto – enorme, detalhado e contundente, foi aprovado em 2016, cumpriu dois anos de vacância e destina-se a todos aqueles que possuem negócios ou ofertem serviços com coleta/tratamento de dados pessoais, mesmo que gratuitamente, ao público europeu”<sup>7</sup>.

Podemos destacar como os principais pontos da lei europeia adotados pela lei brasileira: a abrangência da lei na tutela dos dados pessoais e sensíveis; a obrigatoriedade do consentimento dos titulares para o tratamento de seus dados pessoais; o direito ao esquecimento; a avaliação de impacto da proteção de dados quando o tratamento for suscetível a riscos dos direitos e liberdades individuais dos titulares; implementação de um programa de governança corporativa com responsabilidade das empresas e sanções quando do descumprimento da lei. Por mais que haja uma diferença geográfica, a aplicabilidade das leis se apresenta perfeitamente cabível. Nesse mesmo sentido, a mestre em Direito de Regulação e advogada da Petrobrás, Ludimilla Santos Derbili (2019, p. 188), aponta o seguinte:

---

7 BLUM, O.; SILVA, R. M. da. GDPR – General Data Protection Regulation: destaques da regra europeia e seus reflexos no Brasil. **Revista dos Tribunais** [recurso eletrônico], São Paulo, n. 994, ago. 2018. Disponível em: <http://dspace.almg.gov.br/handle/11037/28636>. Acesso em: 17 set. 2020.

Acompanho o entendimento de Papadopoulos (2016, p. 894) no sentido de que é possível evoluir para se alcançar um ponto de equilíbrio ou um meio termo com os transplantes denominados heurísticamente de botânicos. As regras podem se deslocar, mas seu significado se adapta aos valores do país que a importa, desde que não sejam absolutamente discrepantes do seu significado no país de origem.

De acordo com o que foi observado pela análise comparativa entre a legislação nacional e estrangeira, conclui-se que o regime de proteção de dados da União Europeia pode ter sido transferido para o cenário brasileiro, pois as regras do GDPR têm significado compatível e são plenamente adaptáveis ao modelo brasileiro. Dessa forma, entende-se que, uma vez consumado o transplante jurídico, na acepção botânica, não haverá impactos negativos na uniformidade e no processo de harmonização entre os sistemas jurídicos nacional e europeu.

Outro ponto que deve ser ressaltado em nível de comparação entre as legislações é o fato de que sempre houve uma tensão para elaborar normas em nível regional e transnacional convergentes que não restringissem o fluxo de informações. Tanto a LGPD quanto o RGPD ampliaram as formas pelas quais essa transferência internacional de dados pode ocorrer por criar ou reforçar válvulas de escape que têm como base compromissos privados de organizações que dependem desse livre trânsito de dados para suas operações. Ao analisar o desenvolvimento do tema de privacidade e proteção de dados em uma escala mundial, é possível concluir que houve um consenso em relação aos princípios básicos norteadores das atividades de tratamento de dados. Esses princípios impõem limitação ao tratamento e atribuem poderes ao titular, que é capaz de determinar o que é feito com seus dados.

Além das normas do RGPD serem coerentes com a realidade brasileira, a utilização do texto europeu como base para o brasileiro possibilita que o Brasil seja reconhecido, internacionalmente, como um país que preza pela segurança dos dados, por possuir uma regulação de proteção de dados robusta. O advogado Gustavo Tepedino, doutor em Direito Civil

pela Universidade de Camerino, na Itália, e Chiara Spadaccini de Teffé, doutoranda em Direito Civil pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), a respeito da LGPD, apontam (2019, p. 293):

A Lei Geral de Proteção de Dados brasileira e o Regulamento Geral Europeu sobre a Proteção de Dados 2016/679 (General Data Protection Regulation – GDPR) representam no contexto atual instrumentos para a proteção e garantia da pessoa humana, uma vez que facilitam o controle dos dados tratados, impõem deveres e responsabilidades aos agentes de tratamento e proporcionam segurança para que as informações circulem. Os dois sistemas encontram-se fortemente alinhados, como desejou o legislador brasileiro, para que a norma nacional, nos próximos anos, seja reconhecida como adequada ao sistema europeu, uma vez que isso facilitará realizações de transações e cooperações com países do bloco.

É interessante destacar que, além da brasileira, o RGPD também influenciou a Lei de Privacidade do Consumidor da Califórnia<sup>8</sup>, que obriga empresas, como as gigantes da tecnologia Amazon, Facebook, Google e Uber, a informar quais tipos de dados coletam de seus clientes, os motivos pelos quais o fazem e com quem compartilham as informações. A lei permite que os usuários neguem a venda de suas informações pessoais para empresas terceiras e dá aos californianos a capacidade de ter seus dados excluídos, além de tornar mais difícil o compartilhamento ou a venda de informações de crianças e adolescentes. A legislação também concede ao procurador-geral do Estado autoridade de fiscalização.

### **3 AUTORIDADE NACIONAL DE PROTEÇÃO DE DADOS (ANPD)**

A Autoridade Nacional de Proteção de Dados, também chamada de ANPD, tem por objetivo zelar pela implementação, pela fiscalização e

<sup>8</sup> CALIFORNIA Consumer Privacy Act. *Lei de Privacidade do Consumidor da Califórnia*, de 24 de setembro de 2018. Disponível em: [https://leginfo.ca.gov/faces/billTextClient.xhtml?bill\\_id=201720180SB112](https://leginfo.ca.gov/faces/billTextClient.xhtml?bill_id=201720180SB112). Acesso em: 4 out. 2020.

pelo monitoramento do cumprimento da Lei Geral de Proteção de Dados. Esse órgão nacional editará normas e publicará orientações e instruções normativas, uma vez que ainda existem algumas lacunas e informações incompletas na estrutura da lei. Ainda não está definido como funcionará a fiscalização pela ANPD; contudo, há fortes influências e inspirações de outras legislações já vigentes ao redor do mundo, principalmente do Regulamento Europeu, como apresentado anteriormente.

As atribuições da ANPD estão elencadas no art. 55-J, em seus 16 incisos.<sup>9</sup> Entre as suas funções estão: zelar pela proteção dos dados pessoais, assim como estimular a adoção de padrões técnicos, prevendo regulamentações específicas, diante de eventuais lacunas de aplicabilidade, como códigos de conduta setoriais e de certificações que possam garantir a observância das regras da norma, chamados de Códigos de Conduta e Certificação. Caberá à ANPD incentivar a realização de relatórios de impacto, que são uma descrição de uma operação de tratamento de dados pessoais, executados pela empresa juntamente com as medidas que tenha adotado para aumentar a segurança e mitigar o risco presente no tratamento.

Também será realizada, pela ANPD, a fiscalização e a aplicação de sanções em caso de tratamento de dados realizado em descumprimento à legislação. Entre as sanções, podem ser aplicadas advertências e sanções administrativas, como proibição total ou parcial de tratamento de dados e multas, variando entre 2% do faturamento da empresa a cinquenta milhões de reais por infração, tendo, ainda, a possibilidade de multa diária para compelir a entidade a cessar as violações.<sup>10</sup>

No primeiro ano do RGPD, segundo estudo da *International Association of Privacy Professionals (IAPP)*, foram apresentadas mais de

---

9 Art. 55-J da Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD) de 2018.

10 Art. 52. Os agentes de tratamento de dados, em razão das infrações cometidas às normas previstas nesta Lei, ficam sujeitos às seguintes sanções administrativas aplicáveis pela autoridade nacional: I - advertência, com indicação de prazo para adoção de medidas corretivas; II - multa simples, de até 2% (dois por cento) do faturamento da pessoa jurídica de direito privado, grupo ou conglomerado no Brasil no seu último exercício, excluídos os tributos, limitada, no total, a R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) por infração; III - multa diária, observado o limite total a que se refere o inciso II;

281 mil notificações em 27 países.<sup>11</sup> Em relação ao papel fiscalizador da ANPD, diante da experiência europeia, é essencial que o órgão brasileiro de proteção de dados estabeleça um canal direto de comunicação com os titulares, de modo que facilite a apresentação de reclamações ou de preocupações em relação ao tratamento destinado a dados pessoais nos casos em que as reclamações encaminhadas ao(s) controlador(es) não tenham sido efetivamente solucionadas. Assim, a ANPD deve, também, promover o conhecimento das normas e das políticas públicas sobre proteção de dados pessoais e das medidas de segurança.

A ANPD deve assegurar o efetivo cumprimento da lei, atuando por iniciativa própria, promovendo ações de cooperação com autoridades de proteção de dados pessoais de outros países; dispor sobre as formas de publicidade das operações de tratamento de dados pessoais; e solicitar às entidades do Poder Público, que realizem operações de tratamento de dados pessoais, que informem especificamente o âmbito, a natureza e os demais detalhes dos tratamentos realizados nos dados; e realizar ou determinar a realização de auditorias, no âmbito da atividade de fiscalização, sobre o tratamento de dados pessoais efetuado pelos agentes de tratamento, incluindo o Poder Público.

A experiência trazida pela legislação europeia sobre a proteção de dados mostra a importância relacionada à existência de uma Autoridade Nacional específica para fiscalizar a aplicação da LGPD, de modo a garantir segurança jurídica, respeito ao direito à privacidade e proteção de dados dos titulares, fomentando o desenvolvimento socioeconômico do país, inserindo o Brasil no rol de países que conferem segurança jurídica relacionada à proteção de dados pessoais e à segurança da informação. Por fim, a ANPD deve atuar como facilitadora entre empresas, cidadãos e governo, promovendo medidas que difundam a cultura de proteção de dados

---

11 TCE-SC. Seminário no TCE/SC mostra como é a GDPR, lei de proteção de dados europeia que serviu de base para o modelo brasileiro. 5 nov. 2019. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/intranet-acom-icon/noticia/51360/semin%C3%A1rio-no-tcesc-mostra-como-%C3%A9-gdpr-lei-de-prote%C3%A7%C3%A3o-de-dados>. Acesso em: 4 out. 2020.

no Brasil, tornando as previsões da LGPD mais claras, acessíveis e palatáveis, tanto para os titulares de dados quanto para os agentes de tratamento.

Durante a ausência de diretrizes específicas da ANPD, imperam os parâmetros gerais de boas práticas e governança determinados pela LGPD, que devem ser ajustados de acordo com as especificidades de cada setor econômico. Entre essas diretivas, podem-se destacar algumas orientações que também estão presentes no RGPD, como a necessidade de demonstrar o comprometimento em adotar processos e políticas internas que assegurem o cumprimento de normas relativas à proteção de dados pessoais, estabelecer uma relação de confiança com o titular dos dados por meio de atuação transparente, estar integrado à sua estrutura geral de governança, estabelecer mecanismos de supervisão internos e externos, possuir planos de resposta a incidentes e remediação, atualizar-se constantemente e realizar um efetivo e contínuo monitoramento, além de avaliações periódicas.

Esses procedimentos adotados pelas empresas poderão ser reconhecidos, atualizados e publicados pela ANPD por meio da autorregulação regulada, prevista no art. 50, §3º da LGPD<sup>12</sup>. Assim, são conciliados os interesses do Estado e da sociedade, unindo o conhecimento da prática setorial e a necessidade de constante revisão de conceitos inerente à dinamicidade da sociedade atual.

É interessante ressaltar que, dos 120 países que têm Lei de Proteção de Dados, apenas 12 não criaram uma autoridade independente, como Angola e Nicarágua. Entre os países da América Latina, Argentina, Panamá e Colômbia são exemplos de países que já possuem uma Autoridade de dados pessoais. Outros, como Chile, Paraguai e Rússia, estão se organizando para, em breve, também instituir as respectivas Autoridades.

---

12 Art. 50. Os controladores e operadores, no âmbito de suas competências, pelo tratamento de dados pessoais, individualmente ou por meio de associações, poderão formular regras de boas práticas e de governança que estabeleçam as condições de organização, o regime de funcionamento, os procedimentos, incluindo reclamações e petições de titulares, as normas de segurança, os padrões técnicos, as obrigações específicas para os diversos envolvidos no tratamento, as ações educativas, os mecanismos internos de supervisão e de mitigação de riscos e outros aspectos relacionados ao tratamento de dados pessoais. [...] § 3º As regras de boas práticas e de governança deverão ser publicadas e atualizadas periodicamente e poderão ser reconhecidas e divulgadas pela autoridade nacional.

### 3.1 NATUREZA JURÍDICA DA ANPD

A expectativa da Autoridade Nacional de Proteção de Dados, tal qual prevista no projeto de lei, era de que fosse uma autarquia federal, vinculada ao Ministério de Justiça, que gozaria de independência administrativa, ausência de subordinação hierárquica, autonomia financeira e mandato fixo e estabilidade de seus dirigentes. Contudo, de acordo com o texto da lei aprovado a criação foi de uma autoridade de proteção de dados integrante do Poder Executivo. Segundo as razões de veto da medida provisória que previa a outra natureza da ANPD, o Poder Legislativo não poderia criar órgãos que resultassem em novos gastos ao orçamento, ou seja, o Legislativo não poderia criar órgãos que gerassem despesas para o Executivo, de forma que essa seria uma prerrogativa do próprio Poder Executivo.

O art. 55-A determina que “fica criada, sem aumento de despesa, a Autoridade Nacional de Proteção de Dados (ANPD), órgão da administração pública federal, integrante da Presidência da República”.<sup>13</sup> Assim, a ANPD não é uma autoridade totalmente independente em suas decisões e também depende do orçamento previsto pelo Poder Executivo. Com essa nova natureza jurídica, muitos especialistas da área criticaram a criação da ANPD nesse modelo, justamente por dificultar as decisões da autoridade, retirando sua tecnicidade diante da dependência da opinião do Poder Executivo e talvez dificultando a aplicação de sanções para o setor público. Isso também pode vir a ser uma barreira para o Brasil ser considerado um país com nível de proteção adequado aos dados pessoais pela comunidade europeia, tendo em vista que o RGPD prevê a necessidade de autonomia técnica e financeira para a validação da autoridade. Todavia, o §1º desse mesmo artigo define que essa natureza jurídica poderá mudar, prevendo sua transitoriedade. Veja-se a norma (BRASIL, 2019):

---

13

Art. 55-A da Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD) de 2018.

Art. 55-A. §1º A natureza jurídica da ANPD é transitória e poderá ser transformada pelo Poder Executivo em entidade da administração pública federal indireta, submetida a regime autárquico especial e vinculada à Presidência da República. (Incluído pela Lei nº 13.853, de 2019)

Caso seja transformada em entidade submetida ao regimento autárquico especial, a ANPD passará a integrar as agências reguladoras, como ANATEL, ANS, ANAC entre outras. Porém, não é apresentada uma condicionante para que essa transformação efetivamente aconteça.

Nesse período inicial de estruturação, a ANPD já apresentou sua composição e disponibilizou guias orientativos sobre temas que geravam distintas interpretações, como acerca da atuação dos agentes de tratamento existentes na lei. A Autoridade Nacional de Proteção de Dados também divulgou que exercerá, a princípio, majoritariamente seu papel educativo, a fim de instruir a população sobre a lei para, posteriormente, cumprir o seu papel fiscalizador. Contudo, diante de um cenário em que incidentes de segurança estão cada vez mais frequentes, é esperado que as penalidades comecem a ser aplicadas antes do que o esperado.

A ANPD deve cumprir suas funções, não obstante a possibilidade de alteração de sua natureza jurídica. Para tanto, deve assegurar o efetivo cumprimento da lei, atuando por iniciativa própria, promovendo ações de cooperação com autoridades de proteção de dados pessoais de outros países, dispondo sobre as formas de publicidade das operações de tratamento de dados pessoais e solicitando às entidades do Poder Público que realizem operações de tratamento de dados pessoais que informem especificamente o âmbito, a natureza e os demais detalhes dos tratamentos realizados nos dados. Ademais, deve realizar ou determinar a realização de auditorias no âmbito da atividade de fiscalização, sobre o tratamento de dados pessoais efetuado pelos agentes de tratamento, incluindo o Poder Público.



## 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O compartilhamento de dados surge como uma preocupação no cenário jurídico em razão dos desdobramentos da conectividade e da grande troca de informações e de armazenamento de dados por empresas, intensificados na medida em que mais equipamentos têm a possibilidade de interação virtual, o que impacta os direitos constitucionais de privacidade e dados pessoais, como preferências, localizações, rotinas e informações confidenciais. Nesse contexto, o Direito brasileiro tenta acompanhar as mudanças sociais e tem dado passos para a evolução do Direito Digital e suas aplicações. Por ainda ser um tema novo na seara jurídica, muito deve se aprofundar no assunto e ainda surgirão doutrinas e jurisprudências que solidificarão entendimentos práticos sobre a questão.

A LGPD sofreu uma grande influência do Regimento Geral de Proteção de Dados da União Europeia de uma forma altamente benéfica, tendo em vista que, diante de uma matéria pouco regulada tanto no Brasil quanto em outros países, este último serviu de referência para a elaboração da lei brasileira. Ao espelhar e incluir princípios e definições estabelecidos pelo RGPD, o Brasil conseguiu aproximar sua legislação da europeia e aumentar a chance de ser reconhecido como um país adequado no ponto de vista de privacidade e proteção de dados.

A Autoridade Nacional de Proteção de Dados é fundamental para garantir a efetividade dos direitos dos cidadãos, mas também deve ser considerada como um facilitador da adequação das empresas à lei ao determinar padrões de aplicação. Em relação à natureza jurídica da ANPD, sua autonomia se mostra cada vez mais necessária, uma vez que se apresenta como um requisito para que o país obtenha a validação de adequação europeia, o que permitiria o livre fluxo de dados entre Brasil e Europa, um mercado de 500 milhões de consumidores para empresas brasileiras, um grande benefício econômico e político, conforme também defende Bruno Bioni (2020). Entretanto, espera-se que, independentemente de sua

natureza jurídica, a ANPD seja considerada um órgão que preza pela segurança de dados e com autonomia suficiente para realizar suas funções nacionais e internacionais, visto que o Brasil apresenta uma lei robusta no sentido de proteção de dados e vêm dando relevância ao tema ao longo dos últimos anos. Apesar de já ter sido iniciado o processo de implementação da nova lei no Brasil, ainda há definições a serem feitas pela ANPD, que também devem ser favorecidas pelas experiências e inovações legislativas de países que estão avançando nesse campo.

A incorporação da legislação europeia pela LGPD foi essencial para a criação de uma cultura de proteção de dados, o que deve ser considerado um enorme avanço no ramo do Direito Digital. A mudança de mentalidade da população brasileira deve ser impulsionada também pelas penalidades a serem impostas àqueles que infringirem a lei, mas, acima de tudo, pela autodeterminação informativa que será desenvolvida; aspecto que norteia inúmeros princípios da lei brasileira e europeia.

Diante do contexto atual de intensas mudanças, mas muita insegurança sobre quais serão os padrões aceitáveis pela ANPD, espera-se que sejam suficientes as medidas estabelecidas para a proteção dos usuários e seus dados pela Lei Geral de Proteção de Dados, bem como seja realizada a aplicação das responsabilizações por infrações cometidas por empresas ou órgãos públicos, a fim de que seja resguardado o direito constitucional da privacidade. Espera-se, também, que, diante da importância que o Brasil deu ao tema e da forte influência europeia na lei brasileira, reste comprovado pelo sistema europeu de proteção de dados que o Brasil é um país adequado e que as entidades públicas e privadas possam tratar e transferir dados entre esses países.

## REFERÊNCIAS

BIONI, B. R.; MENDES, L. S. O Regulamento Europeu de Proteção de Dados Brasileira: mapeando convergências na direção de um nível de equivalência. *In*: TEPEDINO, G. *et al.* (org.). **Lei geral de proteção de dados pessoais e suas repercussões no direito brasileiro**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

BLUM, O.; SILVA, R. M. da. GDPR – General Data Protection Regulation: destaques da regra europeia e seus reflexos no Brasil. **Revista dos Tribunais** [recurso eletrônico], São Paulo, n. 994, ago. 2018. Disponível em: <http://dspace.almg.gov.br/handle/11037/28636>. Acesso em: 17 set. 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. *In*: Vade Mecum Saraiva compacto. 21. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

BRASIL. **Lei nº 12.737, de 30 de novembro de 2012**. Dispõe sobre a tipificação criminal de delitos informáticos; altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2012]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/112737.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112737.htm). Acesso em: 17 set. 2020.

BRASIL. **Lei nº 12.965, de 23 de abril de 2014**. Marco Civil da Internet. *In*: Vade Mecum Saraiva compacto. 21. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

BRASIL. **Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018**. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Brasília, DF: Presidência da República, [2018]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Lei/L13709.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13709.htm). Acesso em: 17 set. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 418.416, 10 de maio, 2006.** Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=395790>. Acesso em: 17 set. 2020.

CALIFORNIA Consumer Privacy Act. **Lei de Privacidade do Consumidor da Califórnia**, de 24 de setembro de 2018. Disponível em: [https://leginfo.legislature.ca.gov/faces/billTextClient.xhtml?bill\\_id=201720180SB112](https://leginfo.legislature.ca.gov/faces/billTextClient.xhtml?bill_id=201720180SB112). Acesso em: 4 out. 2020.

CANABARRO, D. R. **A contribuição do Brasil para o Marco Civil da Internet na Itália.** Disponível em: <http://observatoriodainternet.br/post/a-contribuicao-do-brasil-para-o-marcocivil-da-internet-na-italia>. Acesso em: 18 set. 2020.

DERBILI, L. S. O transplante jurídico do regulamento geral de proteção de dados da união europeia (“GDPR”) para o direito brasileiro. **E-legis**, Rio de Janeiro, n. 30, p. 181-193, set./dez. 2019. ISSN 2175.0688.

FERRAZ, T. Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado. **Revista da Faculdade de Direito**, São Paulo, v. 88, p. 446-447, 1993.

MENDES, L. S. **Privacidade, proteção de dados e defesa do consumidor: linhas gerais de um novo direito fundamental LGPD.** São Paulo: Saraiva, 2014.

PRIVAZYPLAN. **UE Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados:** conteúdo. Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho de 27 de abril de 2016. Relativo à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados e que revoga a Diretiva 95/46/CE (Regulamento Geral sobre a

Proteção de Dados). Alemanha, 5 set. 2018. Disponível em: <https://www.privacy-regulation.eu/pt/>. Acesso em: 19 set. 2020.

**TCE-SC. Seminário no TCE/SC mostra como é a GDPR, lei de proteção de dados europeia que serviu de base para o modelo brasileiro.** 5 nov. 2019. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/intranet-acom-icon/noticia/51360/semin%C3%A1rio-no-tcesc-mostra-como-%C3%A9-g-dpr-lei-de-prote%C3%A7%C3%A3o-de-dados>. Acesso em: 4 out. 2020.

TEPEDINO, G.; TEFFÉ, C. S. de. Consentimento e proteção de dados pessoais na LGPD. *In*: FRAZÃO, A.; TEPEDINO, G.; OLIVA, M. D. (coord.). **Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais e suas repercussões no direito brasileiro**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

## **O aumento das alíquotas do ITCMD e sua arrecadação: uma análise para o estado do Ceará após a Lei nº 15.812/2015**

The increase in ITCMD rates and its collection: an analysis for the state of Ceará after 15.812/2015 Law

**Darlene Teixeira<sup>1</sup>**

**Francisco Antonio Sousa de Araújo<sup>2</sup>**

**Natanael Soares Leite<sup>3</sup>**

**Paulo de Melo Jorge Neto<sup>4</sup>**

### **RESUMO**

O estado do Ceará instituiu, pela Lei nº 15.812/2015, o aumento da progressividade das alíquotas sobre transmissão, a título gratuito inter vivos (doação), passando de 2% e 4% para 2%, 4%, 6% e 8%. Buscou-se examinar se, com a alteração das alíquotas, houve incremento na arrecadação do Imposto de Transmissão Inter Vivos Causa Mortis e Doação (ITCMD), por meio de um modelo de quebra estrutural. Os dados foram fornecidos pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ-CE), os quais contemplam janeiro de 2005 a novembro de 2019. Constatou-se que somente houve indícios de mudanças na estrutura da arrecadação do ITCMD

---

1 Graduada em Administração de Empresas pela Universidade Estadual do Ceará (UECE), especialista em Gerência Avançada em Finanças Públicas pela Fundação Getúlio Vargas (FGV-Rio) e Gestão Governamental pela Universidade Federal do Ceará (UFC), mestre em Economia do Setor Público (Mestrado Profissional) pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Exerce o cargo de auditora fiscal do Tesouro Estadual na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. E-mail: darlene.teixeira@hotmail.com

2 Graduado em Economia pela Universidade Federal do Ceará (UFC, 2010), mestre em Economia pela Universidade Federal do Ceará (UFC, 2013) e doutorando em Economia pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Atualmente, é pesquisador no Laboratório de Estudos e Pesquisas em Economia Social (LEPES-USP) e no Centro de Gestão para Resultados (CGPR-UFC). E-mail: tonyaraujoce@gmail.com

3 Doutorando em Economia pela Universidade Federal do Ceará (UFC/CAEN), mestre em Economia pelo Curso de Pós-Graduação em Economia – UFC/CAEN (2017). Graduado em Finanças pela Universidade Federal do Ceará (UFC, 2014). Foi professor substituto do Departamento de Economia Aplicada (DEA) da Universidade Federal do Ceará (UFC) em 2019 e 2020. Atualmente, é pesquisador no Observatório do Federalismo Brasileiro (OFB/SEPLAG). E-mail: natanaelsoaresleite@gmail.com

4 Graduado em Ciências Econômicas pela Universidade Federal do Ceará (UFC, 1990), mestre em Economia pela Universidade Federal do Ceará (UFC, 1992) e doutor em Economia pela University of Illinois – System (1996). Atualmente, é professor associado da Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: pjneto@caen.ufc.br

PARCELAMENTO, apontando que o contribuinte tomou a decisão de transferir seus bens, pagando o imposto de forma parcelada, antes que a lei entrasse em vigor. Assim, o contribuinte evitaria o pagamento do imposto com alíquotas mais altas e prazos mais curtos.

**Palavras-chave:** Alteração de Alíquotas. ITCMD. Quebra Estrutural.

## ABSTRACT

The State of Ceará instituted, by Law n. 15.812/2015, the increase in the progressiveness of the rates on inter vivos free transmission (donation), from 2% and 4% to 2%, 4%, 6% and 8%. We sought to examine whether, with the change in rates, there was an increase in the collection of the Inter Vivos Causa Mortis and Donation Transmission Tax (ITCMD), by means of a structural break model. The data were provided by the Department of Finance of the State of Ceará (SEFAZ-CE), which cover January 2005 to November 2019. It was found that there were only signs of changes in the structure of the ITCMD PARCELAMENTO collection, pointing out that the taxpayer made the decision to transfer its assets, paying the tax in installments, before the law came into force. Thus, the taxpayer would avoid paying the tax at higher rates and shorter deadlines.

**Keywords:** Rates Change. ITCMD. Structural Break.

Recebido: 08-07-2021

Aprovado: 20-08-2021

## 1 INTRODUÇÃO

No sistema tributário brasileiro, os impostos sobre o patrimônio incidem diretamente sobre os bens de particulares, tributando a propriedade do bem em si ou a sua transmissão a terceiros de forma onerosa ou gratuita. São impostos cuja função fiscal e extrafiscal contribuem de forma

direta no incremento da arrecadação e, por meio de alíquotas progressivas, colaboram para a diminuição da desigualdade social, onerando com mais rigor os contribuintes de maior poder aquisitivo.

E, entre eles, encontra-se o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD (ICD ou ITCMD, dependendo do estado da Federação), objeto do presente estudo, que é um tributo de competência dos estados e do Distrito Federal, que incide quando da transmissão não onerosa de quaisquer bens ou direitos, seja por recebimento de herança de pessoa falecida (*causa mortis*), seja por doação.

Machado (1992, p. 4) afirma que a tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ela, não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é, inegavelmente, a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.

Desconhecido pelos contribuintes brasileiros e de pouca relevância no sistema tributário nacional, o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD, como imposto direto, faz parte dos impostos sobre o patrimônio, assim definido pelo Código Tributário Nacional, e incide sobre a transmissão gratuita de patrimônio que pode ser por motivo de morte do proprietário (*causa mortis*) ou por motivo de doação (*inter vivos*) a terceiros.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a competência tributária do ITCMD passou a ser dos estados e do Distrito Federal, com incidência aos bens imóveis e também aos bens e direitos móveis. Cada estado tem uma legislação própria, a qual pode estabelecer alíquotas progressivas, podendo chegar à máxima de 8% (Resolução nº 9/1992 do Senado Federal).

Segundo o FFEB, (2014, p. 22), o ITCMD vem apresentando um crescimento significativo nos últimos anos e tal crescimento pode estar associado a diversas iniciativas dos estados, como a efetivação dos convênios firmados entre a Receita Federal e os estados; a atualização dos



sistemas informatizados; a edição de novas legislações estaduais; novas metodologias de avaliações de bens; entre outros.

Em 2015, o estado do Ceará, em sintonia com a tendência nacional, instituiu, com a Lei nº 15.812/2015, o aumento da progressividade das alíquotas sobre a transmissão, a título gratuito *inter vivos* (doação), passando de 2% e 4% para 2%, 4%, 6% e 8%, equiparando-as com as alíquotas sobre transmissão *causa mortis*.

Dessa forma, o objetivo deste trabalho é examinar se, com a alteração das alíquotas, houve um incremento na arrecadação do ITCMD. Para tanto, foram elaborados testes de quebras estruturais nas séries de arrecadação do ITCMD. Tais séries se diferenciam pela forma que o pagamento foi feito: se à vista (ITCMD), inscrito na dívida ativa do estado (ITCMD DÍVIDA ATIVA), ou parcelado (ITCMD PARCELAMENTO), referentes ao período de janeiro de 2005 a novembro de 2019, com dados fornecidos pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ-CE).

Os resultados sugerem que ocorreram mudanças na arrecadação ITCMD PARCELAMENTO entre os meses de maio e novembro de 2015, indicando um aumento na arrecadação do imposto, via pagamento parcelado, justamente no período em que a lei foi sancionada e vigorada. Vale ressaltar que a lei proposta diminui o prazo de recolhimento do imposto.

Este trabalho possui mais cinco seções além da Introdução. A segunda seção traz uma breve revisão bibliográfica com alguns trabalhos correlatos ao tema. A terceira explana sobre o ITCMD no estado do Ceará e as leis pertinentes. A seção seguinte é sobre a base de dados do estudo, a abordagem empírica empregada. Na seção cinco, os resultados são apresentados. Por fim, a última seção trata das considerações finais.

## **2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA**

No Brasil, há poucos trabalhos publicados sobre o ITCMD. Isto se dá pelo fato de que esse imposto é pouco conhecido pelos brasileiros

e de pouca relevância na arrecadação dos impostos estaduais. Fernandes (2002) traz, em seu trabalho, um estudo completo acerca desse imposto, abordando-o de forma sistemática, sob a luz dos preceitos constitucionais e infraconstitucionais, enquadrando-o no sistema normativo nacional, observando a aplicabilidade de institutos jurídicos do Direito Civil e do Direito Processual Civil para a integração e a caracterização dos impostos.

Ademais, a autora faz um breve relato dos impostos sobre transmissão desde a introdução na legislação nacional, ainda no Brasil Colônia, e sua evolução no sistema normativo, analisando a Constituição de 1988 com suas peculiaridades e a necessidade de lei complementar no que diz respeito à transmissão de bens e direitos móveis.

Diante da crise fiscal do Governo Dilma Rousseff, o modelo brasileiro de tributação, no qual os impostos indiretos têm preponderância, passou a ser analisado e questionado. Com isso, veio à tona a questão da progressividade dos impostos aliada à capacidade contributiva dos contribuintes e ao impacto na vida dos brasileiros. O ITCMD, por ser um imposto direto e mais justo socialmente, começou a despertar interesse dos meios acadêmicos e de administrações fazendárias, que promoveram mais estudos sobre o tema.

Hurtado *et al.* (2014) buscavam proporcionar aos estados informações relevantes para incrementar a arrecadação. Os autores procuraram fazer um exame comparativo das legislações estaduais do ITCMD com base na regra-matriz da incidência tributária, destacando as diferenças significativas e os conflitos entre essas legislações, demonstrando o crescimento da arrecadação desse imposto nos estados da Federação, por meio de um índice comparativo entre a razão da arrecadação do ITCMD e o ICMS. Além disso, identificaram como positivas para a arrecadação as iniciativas por parte dos estados, tais: convênio com a Receita Federal do Brasil, a implementação de sistemas informatizados e a mudança de metodologia na avaliação de bens.

Ademais, realizaram, também, uma análise da incidência do imposto em outros países por meio de um estudo comparado, que determina os principais elementos e aspectos que diferenciam a sua tributação nos demais países. Os autores concluíram que as alíquotas adotadas no Brasil são mais baixas em relação a países desenvolvidos. E, por fim, elaboraram propostas de mudanças na legislação tributária do ITCMD, mediante lei complementar nacional, com o intuito de evitar divergências e conflitos entre os estados.

Freitas (2015) traz um panorama da arrecadação do tributo em questão, no âmbito estadual e nacional, fazendo uma análise comparativa da arrecadação desse imposto no estado do Ceará com a arrecadação no Brasil do período de 2000 a 2010, constatando que a arrecadação do referido imposto é, em média, superior à arrecadação nacional. O autor acrescenta, ainda, uma análise do desempenho do imposto com relação ao PIB estadual e verifica que, naquela década, a arrecadação do ITCMD teve um crescimento maior do que a do PIB, exceto nos anos de 2004 e 2007. E chega à conclusão de que essa forma de arrecadação está intrinsecamente ligada ao desempenho industrial do estado, que provoca um aumento no custo do metro quadrado dos bens imóveis por conta da aceleração da atividade econômica.

Pacheco (2016) verifica como se deu a evolução do ITCMD do período de 2001 a 2014, comparando os dados entre todos os estados da Federação, a fim de tentar identificar padrões, tendências e características no período. Para quantificar o peso do imposto na estrutura estadual ou no PIB, o autor utiliza os indicadores ITCMD/(ICMS + IPVA) e o ITCMD/PIB, e constata que o ITCMD melhorou sua participação na receita total, passando de 0,34%, em 2001, para 1,03%, em 2014, e também como proporção do PIB estadual, que passou de 0,02% para 0,07% entre 2001 e 2012.

Diante desses dados, o autor passa a analisar o desenvolvimento do tributo em questão por estado e buscou identificar como esse imposto se comporta comparado aos PIBs estaduais ou PIBs *per capita*, com o objetivo

de verificar se havia uma tendência de que o ITCMD fosse mais importante do que os outros impostos em economias estaduais mais ricas. Para testar tal hipótese, o Pacheco (2016) utiliza a ferramenta estatística de coeficiente de correlação de Pearson entre os seguintes indicadores: 1) PIB  $\times$  ITCMD/Impostos; 2) PIB  $\times$  ITCMD/PIB; 3) PIB *per capita*  $\times$  ITCMD/Impostos; 4) PIB *per capita*  $\times$  ITCMD/PIB.

O autor afirma que os indicadores 1, 2, e 3 apresentam correlação moderada para quase todos os anos calculados, e o indicador 4 não obteve significância para nenhum dos anos. Acrescenta, ainda, que o estado de São Paulo e o Distrito Federal destoaram: o primeiro com um PIB muito alto e o segundo com um PIB *per capita* também mais elevado, sendo que a participação proporcional do ITCMD não se destacou. Desse modo, a correlação de Pearson sem esses estados passou a ser bem mais elevada, chegando a ser forte em vários anos, principalmente a partir do indicador PIB  $\times$  ITCMD/Impostos.

Portanto, concluiu que a hipótese foi parcialmente comprovada. Segundo o autor, é possível identificar as causas, que são: 1) haver um acúmulo de patrimônio proporcionalmente maior em estados mais ricos, pois o PIB é uma medida de fluxo da produção, enquanto o ITCMD é um imposto sobre o patrimônio. Dessa forma, em estados mais ricos poderia haver um estoque de riqueza proporcionalmente maior em relação ao próprio PIB do que em estados mais pobres; 2) pressão política de uma sociedade mais organizada, bem informada e estruturada; 3) os entes federativos mais ricos passarem a ter um corpo burocrático e técnico mais bem preparado e em condições de ampliar sua arrecadação, sem, necessariamente, mudar a legislação e as alíquotas dos impostos.

Graça Couto (2016) traz, em seu trabalho, a mudança de paradigma em relação ao ITCMD e o poder de tributar dos entes federados, fazendo uma análise acerca do substrato econômico de incidência tributária de tributos existentes e a base de incidência preponderante no Brasil, realizando, também, uma comparação com outras nações. A autora conclui que a adoção de uma tributação mais progressiva pelos estados federados em relação

ao ITCMD é positiva na sua utilização para fins de redistribuição de renda e riqueza, em um contexto de desigualdades, mas não se deve tributar os mais abastados de forma desenfreada e impensada, sob pena de violação ao princípio da vedação ao confisco. Além do que, em um país com extrema necessidade de investimento externo, elevar a tributação de forma demasiada mostra-se algo negativo, sob a perspectiva de atração de capital.

Couto (2016) analisa, em seu trabalho, o impacto na arrecadação do estado do Ceará, referente ao período de 2003 a 2013, a partir das medidas de intercâmbio de informações com a Receita Federal do Brasil, que, por meio de dados da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF, possibilitou a identificação de contribuintes domiciliados no estado do Ceará que fizeram ou receberam doações e não recolheram o ITCMD.

O autor investiga o crescimento da arrecadação do imposto, bem como a evolução do universo de contribuintes do imposto no estado do Ceará, aplicando o estimador de Diferenças em Diferenças em uma base de dados contendo ICMS Dívida Ativa, ICMS Outros e ITCMD dos anos de 2003 a 2013, de contribuintes do estado do Ceará, considerando 2007, ano de implementação do convênio, como marco temporal para uma comparação entre o antes e o depois.

Os resultados encontrados sugerem que a mudança na legislação não fez a arrecadação média por contribuinte aumentar, porém, graças à implementação do novo mecanismo de fiscalização, a base de contribuintes do ITCMD aumentou consideravelmente, sobretudo os contribuintes com valores arrecadados menores.

Vale destacar outro imposto que incide sobre a propriedade e é relativamente mais importante na receita tributária cearense: o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Júnior (2017) salientou o aumento da participação desse imposto na arrecadação total das receitas próprias do estado. De 1998 até 2016, houve um aumento na participação do IPVA, passando de 4%, em 1998, para 6%, em 2016. O principal motivo apontado foi o crescimento da frota de veículos.

Outros autores, como Pontes (2017), também destacam a relevância do IPVA na receita tributária do Ceará. Segundo o autor, em 2010, mais de 99% dessa receita era composta de ICMS e IPVA. Lopes (2011), ao analisar o mesmo período, afirma que, no mês de janeiro, o IPVA representa um percentual de 15% sobre a fatia de arrecadação de tributos estaduais cearenses. Historicamente, a importância relativa do IPVA é maior do que a do objeto de estudo desta pesquisa, o ITCMD.

Por fim, ressalta-se que a literatura sobre o IPVA cearense não apresenta trabalhos mais recentes, pois a maioria está voltada na busca por um modelo de previsão dessa receita, provavelmente porque o imposto não apresentou mudanças significativas no período, as quais possam impactar os resultados dos artigos já realizados.

### 3 IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE PROPRIEDADE NO CEARÁ

No Ceará, o imposto foi instituído pela Lei nº 11.527, de 30 de dezembro de 1988, tendo, em sua essência, as funções fiscal e extrafiscal cuja finalidade é gerar recursos financeiros e diminuir a desigualdade social.

Em meio à crise fiscal de 2015, os estados e o Distrito Federal modificaram as suas leis, visando incrementar a arrecadação tributária com o intuito de estabelecer mais progressividade com relação às alíquotas do ITCMD, respeitando a capacidade contributiva dos contribuintes. Até então, somente Bahia, Ceará e Santa Catarina adotavam a alíquota máxima de 8%, e 21 (vinte e um) estados possuíam uma alíquota única (PACHECO, 2017).

Amparado pelos Princípios Constitucionais da Legalidade, Igualdade e Capacidade Contributiva<sup>5</sup>, o ITCMD era regido pela Lei nº 13.417, de 30 de dezembro de 2003, que foi substituída pela Lei nº 15.812, de 20 de julho de 2015. Essa lei equiparou as alíquotas de transmissão *inter vivos*

---

<sup>5</sup> Princípio Legalidade – nenhum tributo será instituído nem aumentado a não ser através de lei. Princípio Igualdade – é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Princípio da Capacidade Contributiva – os tributos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (MACHADO, 1992, p. 8).

(doação) às de transmissão *causa mortis*, modificando, também, as faixas de valores totais de bens. As modificações estão descritas na Tabela 1.

Tabela 1 – Alíquotas do ITCMD

ALÍQUOTAS DO ITCMD	
Lei nº 13.417/03	Lei nº 15.812/15
<b>CAUSA MORTIS</b>	
2% até 5.000 Ufirces	2% até 10.000 Ufirces
4% acima de 5.000 até 15.000 Ufirces	4% acima de 10.000 até 20.000 Ufirces
6% acima de 15.000 até 40.000 Ufirces	6% acima de 20.000 até 40.000 Ufirces
8% acima de 40.000 Ufirces	8% acima de 40.000 Ufirces
<b>DOAÇÕES</b>	
2% até 25.000 Ufirces	2% até 25.000 Ufirces
4% acima de 25.000 Ufirces	4% acima de 25.000 até 150.000 Ufirces
	6% acima de 150.000 até 250.000 Ufirces
	8% acima de 250.000 Ufirces

Fonte: CEARÁ (2003) e CEARÁ (2015).

Ademais, o contribuinte passou a ter um prazo menor para o recolhimento do imposto, conforme os artigos a seguir discriminados. Pela Lei nº 13.417/03, era até o dia 10 (dez) do terceiro mês subsequente ao da lavratura do instrumento particular ou na data em que, tomando ciência do fato, a autoridade fazendária fixar para recolhimento. Esse recolhimento é realizado por um sistema de códigos de recolhimento, que compõe os respectivos Códigos de Receita (Código Raiz), a seguir relacionados, que, juntos, formam a Receita Total do ITCMD no período:

a) 4014 – ITCMD – são as receitas oriundas do pagamento espontâneo do imposto à vista. No caso de *Causa Mortis*, o prazo para recolhimento são 60 dias, e Doação são 30 dias;

b) 4022 – ITCMD PARCELAMENTO – são as receitas oriundas do pagamento espontâneo do imposto parcelado, com os devidos acréscimos moratórios, que podem ser em até 30 parcelas, desde que o valor de cada parcela não seja inferior a 50 Ufirces. Nesse código de receita, não estão incluídos os parcelamentos de Autos de Infração nem os da Dívida Ativa. O contribuinte tem a opção de efetuar o parcelamento de acordo com os dispositivos do Decreto nº 32.082, de 11 de novembro de 2016, que regulamenta a Lei nº 15.812/15, *in verbis*:

Art. 42. O crédito tributário relativo ao ITCMD poderá ser parcelado em até 30 (trinta) parcelas mensais, iguais e sucessivas, desde que o valor de cada parcela não seja inferior a 50 (cinquenta) Ufirces, e será acrescido de juro de mora equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), acumulada mensalmente, apurada e divulgada pelo Banco Central do Brasil.

§ 1º Ao pedido de parcelamento do imposto fora dos prazos previstos nos artigos 38 e 39, inclusive o inscrito em Dívida Ativa do Estado, relacionados com a infração decorrente do inadimplemento, aplica-se o disposto no art. 41.

§ 2º Entende-se por crédito tributário a consolidação resultante do somatório dos seguintes valores:

I – originários do imposto e da multa;

II – dos juros de mora;

III – da atualização monetária, quando couber.

§ 3º Para efeito de consolidação do crédito tributário, os valores oriundos do imposto, dos juros e da multa serão atualizados monetariamente até o dia da concessão do parcelamento pela autoridade fazendária.

§ 4º O parcelamento poderá ser concedido ainda que o contribuinte recolha à vista parte do montante relativo ao crédito tributário, na forma do art. 40-A deste Decreto. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto nº 33.082 de 24/05/2019).

c) 4030 – ITCMD AUTO DE INFRAÇÃO – são as receitas oriundas mediante a lavratura de Auto de Infração. Nesse código, são incluídos os pagamentos à vista e parcelado. E, de acordo com o Decreto nº 30.082/16, tem-se:



Art. 59. Considera-se infração à legislação tributária relacionada com o ITCMD toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, praticada por pessoa física ou jurídica que resulte em descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória.

d) 4049 – ITCMD DÍVIDA ATIVA – são as receitas oriundas do pagamento à vista e parcelado de créditos inscritos na Dívida Ativa do estado, conforme o art. 40 do Decreto nº 32.082/16, *in verbis*:

Art. 40. Não tendo o contribuinte recolhido o imposto lançado nos prazos previstos nos artigos 38 e 39, a autoridade fazendária, após o transcurso de 30 (trinta) dias da inadimplência do sujeito passivo, o inscreverá no Cadastro de Inadimplentes da Fazenda Pública Estadual (CADINE).

Parágrafo único. Transcorrido o prazo previsto no caput deste artigo sem que o sujeito passivo efetue o recolhimento do respectivo crédito tributário, o titular da unidade fazendária na qual se processou a cobrança do imposto remeterá os autos do processo administrativo à Célula da Dívida Ativa (CEDAT), da Procuradoria-Geral do Estado, para a devida inscrição na Dívida Ativa do Estado.

## 4 ASPECTOS METODOLÓGICOS

### 4.1 DADOS

Para a realização deste estudo, foram utilizados os Dados Mensais da Arrecadação do ITCMD, fornecidos pela SEFAZ-CE, apresentados pelas receitas<sup>6</sup> já definidas na seção anterior: ITCMD, ITCMD DÍVIDA ATIVA e ITCMD PARCELAMENTO. O período de análise está compreendido entre janeiro de 2013 e novembro de 2019, totalizando 83 observações em cada série temporal. Todos os valores monetários foram deflacionados pela variação mensal do Índice de Preços para o Consumidor Amplo (IPCA), obtido na base de dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), o Ipeadata.

<sup>6</sup> A receita ITCMD AUTO DE INFRAÇÃO não foi incluída na análise, pois apresentou somente sete observações no período de 2013 a 2019.

Os dados coletados foram submetidos a uma análise estatística para melhor compreensão do objetivo deste estudo, que estão descritos na Tabela 2. Observa-se que os maiores valores arrecadados do período são do ITCMD e estão em torno 718 e 545 milhões de reais, referentes aos anos de 2016 e 2019, respectivamente. Os valores arrecadados do ITCMD DÍVIDA ATIVA saltaram de 2,8 milhões em 2016 para 12,8 milhões em 2019. E o ITCMD PARCELAMENTO teve um comportamento crescente até o ano de 2017, com um pico de 9,3 milhões. No ano de 2019, não foram computados os valores do último mês.

Tabela 2 – Estatísticas descritivas ITCMD mensal (R\$ milhões)

Estadística	ITCMD	ITCMD DÍVIDA ATIVA	ITCMD PARCELAMENTO	Ano
Obs.	12	12	12	2013
Média	6,800	0,606	0,357	
Desvio-Padrão	4,728	0,408	0,121	
Mín.	3,168	0,144	0,199	
Máx.	21,14	1,333	0,582	
<b>Total</b>	<b>81,602</b>	<b>7,266</b>	<b>4,282</b>	
Obs.	12	12	12	2014
Média	6,039	0,49	0,409	
Desvio-Padrão	2,302	0,302	0,173	
Mín.	3,233	0,242	0,213	
Máx.	11,91	1,282	0,837	
<b>Total</b>	<b>72,462</b>	<b>5,874</b>	<b>4,908</b>	
Obs.	12	12	12	2015
Média	7,622	0,462	0,52	
Desvio-Padrão	2,692	0,415	0,154	
Mín.	3,399	0,0785	0,358	
Máx.	11,29	1,173	0,916	
<b>Total</b>	<b>91,463</b>	<b>5,549</b>	<b>6,240</b>	

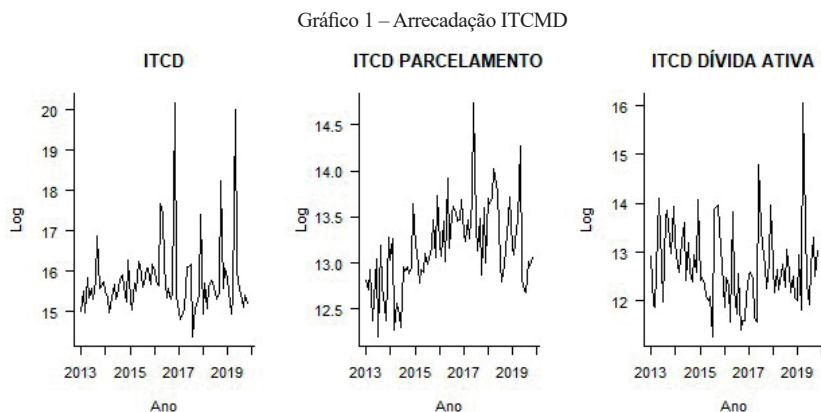
Tabela 2 – Estatísticas descritivas ITCMD mensal (R\$ milhões) (continuação)

Estadística	ITCMD	ITCMD DÍVIDA ATIVA	ITCMD PARCELAMENTO	Ano
Obs.	12	12	12	2016
Média	59,86	0,237	0,703	
Desvio-Padrão	162,7	0,249	0,189	
Mín.	4,489	0,0899	0,451	
Máx.	574,5	1,001	1,118	
<b>Total</b>	<b>718,328</b>	<b>2,843</b>	<b>8,440</b>	
Obs.	12	12	12	2017
Média	7,886	0,584	0,781	
Desvio-Padrão	9,674	0,71	0,56	
Mín.	1,767	0,105	0,389	
Máx.	36,93	2,628	2,503	
<b>Total</b>	<b>94,637</b>	<b>7,012</b>	<b>9,366</b>	
Obs.	12	12	12	2018
Média	12,24	0,275	0,771	
Desvio-Padrão	22,36	0,0855	0,274	
Mín.	3,101	0,173	0,364	
Máx.	83,02	0,471	1,225	
<b>Total</b>	<b>146,925</b>	<b>3,301</b>	<b>9,246</b>	
Obs.	11	11	11	2019
Média	49,62	1,167	0,571	
Desvio-Padrão	146,8	2,703	0,353	
Mín.	3,151	0,135	0,32	
Máx.	492,2	9,295	1,578	
<b>Total</b>	<b>545,813</b>	<b>12,833</b>	<b>6,280</b>	

Fonte: Elaborada pelos autores (2021).

Vale ressaltar que, durante esse período, o estado do Ceará implementou o Programa de Recuperação Fiscal – Refis por meio das Leis nº 15.384/2013, nº 15.713/2014, nº 15.826/2015 e nº 16.259/2016, com o objetivo de renegociar créditos tributários inscritos ou não na Dívida Ativa do estado, oferecendo descontos de multa e juros. Um possível impacto desse programa seria somente sobre as séries de arrecadação ITCMD DÍVIDA ATIVA e ITCMD AUTO DE INFRAÇÃO, cujos créditos sofrem penalidades estabelecidas em lei.

Em virtude da grande dispersão dos dados para se obter a trajetória das variáveis estudadas, aplicou-se operador logarítmico. O gráfico 1 exibe a trajetória ao longo do intervalo de tempo pesquisado. Cabe destacar que todos os testes realizados na seção seguinte utilizaram os valores em logaritmo.



Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

## 4.2 ABORDAGEM EMPÍRICA

Ao iniciar esta abordagem, cabe destacar a impossibilidade de se fazer uma análise utilizando o arcabouço teórico dos modelos de resultados potenciais, uma vez que existe grande dificuldade em se montar um bom contrafactual, pois houve leis de cunho semelhante aplicadas em diferentes datas em outros estados brasileiros.

Dessa forma, optou-se pela realização de testes estatísticos para detectar se há uma ou mais mudanças na inclinação ou no nível das séries temporais investigadas, utilizando testes que buscam estimar a data de quebra. Assim, caso seja encontrada alguma quebra estrutural na data em que a lei entrou em vigor, ou em sua vizinhança, existirá um forte indicativo de impacto de quebra sobre o imposto em questão.

Considere, então, o modelo de regressão:

$$Y_t = X_t' \beta_t + u_t \quad (1)$$

Onde  $t=0, \dots, T$ , é o tempo;  $Y_t$  é um vetor de variáveis dependentes; e  $X_t'$  um vetor de variáveis explicativas.  $\beta_t$  são os parâmetros a serem estimados, e  $u_t$ , os erros aleatórios. Em suma, os testes de quebra buscam averiguar se  $H_0: \beta_t = \beta_0$ .

Para realizar esse procedimento, foram feitos três testes. O primeiro foi o OLS-CUSUM, que se baseia na soma acumulada dos resíduos de uma regressão de Mínimos Quadrados Ordinários (MQO). Tal soma é denotada pelo *Empirical Fluctuation Process* (EFP), descrito a seguir.

$$EFP = \frac{\sum_{t=1}^{ns} \hat{u}_t}{\hat{\sigma} \sqrt{n}}, 0 \leq s \leq 1 \quad (2)$$

Em que  $n$  é o tamanho da amostra;  $\hat{\sigma}$  é a raiz da variância estimada; e  $\hat{u}_t$  é o erro estimado. Propõe-se o uso de linhas críticas paralelas ao eixo horizontal rejeitando-se a estabilidade dos coeficientes sempre que o máximo da soma acumulada dos resíduos for excessivamente grande em termos absolutos. No OLS-CUSUM, o processo limitante é um movimento *browniano* padrão. Em outras palavras, caso os limites sejam ultrapassados, há uma quebra (PLOBERGER; KRAMER, 1992; KLEIBER; ZEILEIS, 2008).

Outra abordagem empregou o teste SUP-WALD, que se baseia em uma série de estatísticas  $F$  computadas a partir da diferença entre os resíduos da estimação por MQO, feita utilizando toda a amostra e frações ( $i$ ) da mesma amostra.

$$F_i = \frac{\hat{u}' \hat{u} - \hat{u}(i)' \hat{u}(i)}{\hat{u}(i)' \hat{u}(i) / n - 2k} \quad (3)$$

Onde  $\hat{u}(i)$  são os resíduos estimados para frações da amostra,  $i = n_h, \dots, n - n_h$  ( $n_h \geq k$ ), são as subamostras feitas;  $k$  é o número de regressores e  $n_h = n \times h$ , onde o valor de  $h$  é escolhido como 0,1 ou 0,15 usualmente (KLEIBER; ZEILEIS, 2008).

Por fim, empregou-se o teste desenvolvido por Bai-Perron (2003) para que se pudesse achar a data da quebra, caso exista alguma. A metodologia consiste em outra vez particionar a amostra sequencialmente e calcular a soma dos quadrados dos resíduos (SQR) para todas as possíveis partições. Depois, compara-se o SQR e as quebras são identificadas, as quais minimizam essa soma. Tal otimização é feita utilizando o algoritmo de programação dinâmica. Sintetizando, testa-se a hipótese de ausência de quebra; caso ela seja rejeitada, particiona-se a amostra em dois segmentos. A data é determinada pela minimização do SQR. A partir daí, repete-se o procedimento até que não seja mais possível identificar uma quebra. Ressalta-se que é necessário um segmento (partição) de tamanho mínimo, assim como no teste SUP-WALD.

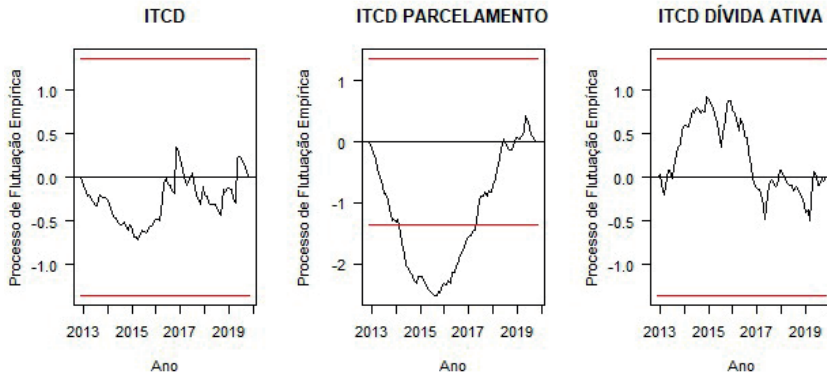
Omitiu-se a investigação de existência de raiz unitária nesta pesquisa. Segundo Hansen (2001), os testes de raiz unitária são enviesados na presença de quebras estruturais. Adicionalmente, a presença de raiz unitária envia o teste de quebra estrutural, mas possui parâmetros estáveis (PERRON, 2005).

## 5 RESULTADOS

Os testes de OLS-CUSUM e SUP-WALD foram realizados, de acordo com os gráficos 3 e 4 respectivamente. Os resultados para o OLS-CUSUM demonstram a não existência de mudanças estruturais na arrecadação do ITCMD e do ITCMD DÍVIDA ATIVA. No entanto, observa-se uma clara mudança estrutural entre 2015 e 2017, englobando o ano que a lei entrou em vigor, para arrecadação com o ITCMD PARCELAMENTO.

Afinal, existem picos que excedem o limite estabelecido pelo teste. Portanto, rejeita-se a hipótese nula de ausência de quebras.

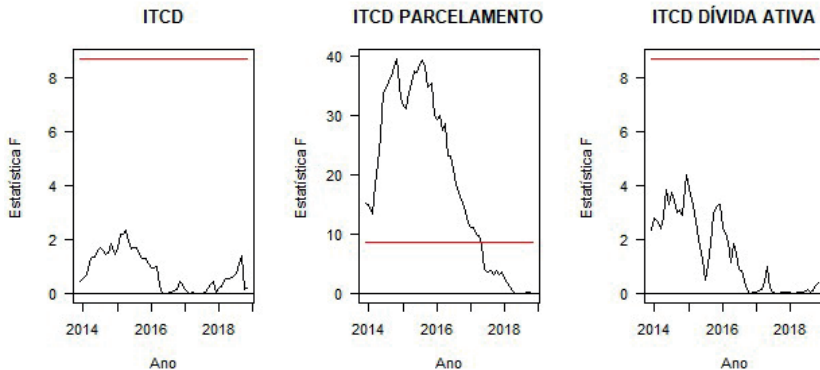
Gráfico 2 – Teste OLS-CUSUM



Nota: Limites em um nível de significância (assintótico) de 5%.

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Gráfico 3 – Estatística F (SUP-WALD)



Nota: limites correspondentes a um teste SUP-WALD no nível de significância de 5%.

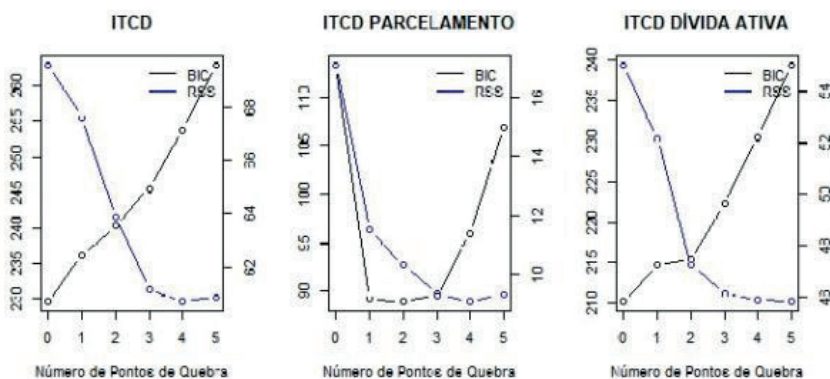
Fonte: Elaborado pelos autores, 2021.

Os testes baseados na estatística F apresentam as mesmas conclusões apresentadas pelo OLS-CUSUM, em que somente o ITCMD PAR-

CELAMENTO apresenta mudança estrutural. Adicionalmente, de modo a verificar o número ótimo de quebras realizou-se o procedimento formal de Bai-Perron (BP).

Segundo Bai e Perron (2003), o critério de seleção de Akaike (AIC) superestima o número de quebras, porém o critério de Schwarz (BIC) possui um bom desempenho na presença de quebras e é um procedimento adequado em muitas situações. Assim, a gráfico 4 mostra que o BIC chega ao seu valor mínimo quando ocorrem duas quebras, ou seja, selecionando um modelo com duas mudanças estruturais para a série do ITCMD PARCELAMENTO. Vale ressaltar que os resultados encontrados para ITCMD e ITCMD DÍVIDA ATIVA corroboram os encontrados nos testes OLS-CUSUM e SUP-WALD.

Gráfico 4 – Otimização do número de quebras – BIC

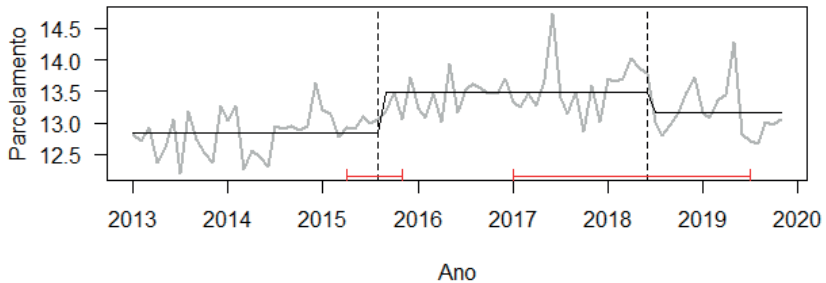


Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Com base nos resultados obtidos pelo procedimento BP, observa-se, por meio de análise gráfica dos segmentos ótimos escolhidos (gráfico 5), um primeiro intervalo de confiança relativamente curto. Já o mesmo não se pode afirmar para a última quebra.



Gráfico 5 – Série do logaritmo do ITCMD Parcelamento dividida em três segmentos ótimos pelo método BP



Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Tabela 3 – Datas das quebras e intervalos de confiança identificados pelo procedimento Bai-Perron

Quebra	2,5%	Data*	97,5%
1	2015(4)	2015(8)	2015(11)
2	2017(1)	2018(6)	2019(7)

\* Ano e respectivo mês em parênteses.

Fonte: Elaborada pelos autores (2021).

Isso significa que o resultado do teste Bai-Perron corrobora os testes OLS-CUSUM e SUP-WALD em relação às três séries de arrecadação do ITCMD estudada. E, em relação à série ITCMD PARCELAMENTO, apresenta como resultado, no intervalo de confiança entre os meses de abril e novembro de 2015, a primeira quebra em agosto, mês seguinte ao da aprovação da Lei nº 15.812/15, que alterou as alíquotas do imposto de doação, indicando que houve uma tendência por parte dos contribuintes em antecipar as doações e, conseqüentemente, o pagamento do imposto a fim de evitar alíquotas mais altas, tanto por motivo de doação a terceiros quanto também por motivo de morte, uma vez que as alíquotas foram equiparadas.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa foi pautada em examinar se houve um impacto na arrecadação do ITCMD, sobretudo no segundo semestre de 2015, em virtude da alteração das alíquotas de doação instituída pela Lei nº 15.812/15, que passou a vigorar em 1º de janeiro de 2016.

Com base na receita estadual mensal do imposto, dividida em três categorias: ITCMD, ITCMD DÍVIDA ATIVA e ITCMD PARCELAMENTO, entre os anos de 2013 e 2019, foram aplicados três testes de quebra estrutural em cada série temporal. Utilizaram-se o OLS-CUSUM e SUP-WALD para detectar se houve alguma quebra, e o teste desenvolvido por Bai e Perron (2003) para determinar a data de tal quebra.

Em suma, a lei analisada não alterou o volume de arrecadação ou da dívida do ITCM no estado. Porém, há indícios de mudança na estrutura do parcelamento. Tal resultado, provavelmente, deve-se ao fato de que os prazos de recolhimento do imposto das doações foram encurtados para 30 dias.

Constatou-se que, nas séries temporais descritas como ITCMD e ITCMD DÍVIDA ATIVA, não houve nenhum impacto que causasse mudanças na arrecadação do imposto. Entretanto, houve indícios de mudanças na estrutura da arrecadação com o ITCMD PARCELAMENTO, que apresentou duas quebras em agosto de 2015 e em junho de 2018.

A primeira quebra ocorreu exatamente um mês após a aprovação da lei estudada, indicando que o contribuinte tomou a decisão de transferir os bens antes que a lei entrasse em vigor, evitando, assim, o pagamento do imposto com alíquotas mais altas e com o prazo de recolhimento mais curto.

Quanto à última data, salienta-se que o seu intervalo de confiança é muito grande: mais de doze meses. Além disso, pode ter sido ocasionada por fatores exógenos, que não se relacionam com a lei, uma vez que esta não foi alterada novamente, e fogem do escopo deste estudo.

Em suma, a lei analisada não alterou o volume de arrecadação ou da dívida do ITCM no estado. Todavia, há indícios de mudança na estrutura do

parcelamento. Tal resultado, provavelmente, dá-se pelo fato de que os prazos de recolhimento do imposto das doações foram encurtados para 30 dias. Dito de outra forma, os contribuintes optaram por antecipar o pagamento e de forma parcelada.

## REFERÊNCIAS

BAI, J.; PERRON, P. Computation and analysis of multiple structural change models. **Journal of applied econometrics**, [s. l.], v. 18, n. 1, p. 1-22, 2003.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Texto constitucional promulgado em 15 de outubro de 1988. Brasília: Senado Federal/Subsecretaria de Edições Técnicas, 2010.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1965**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário, aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 2 set. 2021.

CEARÁ. **Lei nº 13417, de 30 dezembro de 2003**. Dispõe acerca do Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de quaisquer Bens ou Direitos – ITCD, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=122381>. Acesso em: 2 set. 2021.

CEARÁ. **Lei nº 15812, 20 de julho de 2015**. Dispõe acerca do Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=287406>. Acesso em: 2 set. 2021.

COUTO, A. A. do. **Reflexo do compartilhamento de informações entre os fiscos na arrecadação do ITCMD no Estado do Ceará.** 2016. 33 f. Dissertação (Mestrado profissional) – Universidade Federal do Ceará, Programa de Pós-graduação em Economia, CAEN, Fortaleza, 2016.

COUTO, A. B. M. G. **A progressividade do ITCMD à luz do poder de tributar dos entes federados.** 2016. 72 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – FGV Direito Rio, Rio de Janeiro, 2016.

FERNANDES, R. C. P. **Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação** – ITCMD. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

FREIRE JÚNIOR, J. Proposta de modelo de previsão do IPVA no estado do Ceará. **Textos para Discussão**, Fortaleza: Ipece, n. 124, dez. 2017. Disponível em: [https://www.ipece.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/45/2014/02/TD\\_124.pdf](https://www.ipece.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/45/2014/02/TD_124.pdf). Acesso em: 2 set. 2021.

FREITAS, C. F. ITCMD: uma visão da arrecadação deste imposto no Brasil e no estado do Ceará entre 2000 a 2010. **Âmbito Jurídico**. 1 mar. 2015. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/ITCMD-uma-visao-da-arrecadacao-deste-imposto-no-brasil-e-no-estado-do-ceara-entre-2000-e-2010>. Acesso em: 2 set. 2021.

HANSEN, B. E. The new econometrics of structural change: dating breaks in US labour productivity. **Journal of Economic perspectives**, [s. l.], v. 15, n. 4, p. 117-128, 2001.

HURTADO, A. W. *et al.* Estudo sobre a estrutura do ITCMD no Brasil e as iniciativas para melhorar sua arrecadação. **Fórum fiscal dos estados brasileiros: programa de estudos 2014**. Brasília: Esaf, 2014. p. 13.

KLEIBER, C.; ZEILEIS, A. **Applied econometrics with R**. [s. l.]: Springer Science & Business Media, 2008.

LOPES, P. S. B. **Avaliação do desempenho preditivo de modelos autorregressivos na arrecadação do IPVA de veículos novos**. 2011. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) – Programa de Pós-Graduação em Economia, Universidade Federal Do Ceará, Fortaleza, 2011.

MACHADO, H. B. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1992.

PACHECO, C. S. A. Evolução, padrões e tendências na arrecadação do imposto sobre heranças e doações. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, [s. l.], v. 5, n. 5, 2017.

PERRON, P. *et al.* Dealing with structural breaks. **Palgrave handbook of econometrics**, [s. l.], v. 1, n. 2, p. 278-352, 2006.

PLOBERGER, W.; KRÄMER, W. The CUSUM test with OLS residuals. **Econometrica: Journal of the Econometric Society**, [s. l.], v. 60, n. 2, p. 271-285, mar. 1992.

PONTES, P. H. X. de. **O desempenho das receitas correntes e de capital no estado do Ceará no período da crise mundial recente entre 2008 e 2010**. 2012. 36 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Economia Profissional, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2012.

ZEILEIS, A. *et al.* Testing and dating of structural changes in practice. **Computational Statistics & Data Analysis**, [s. l.], v. 44, n. 1-2, p. 109-123, 2003.

## **A eficácia do controle prévio das despesas públicas para enfrentamento da Covid-19: um estudo qualitativo no Rio Grande do Sul**

The effectiveness of public expenditure prior control to address Covid-19: a qualitative study in Rio Grande do Sul

**Ednaldo Tavares Rufino Filho<sup>1</sup>**  
**Poala Vettorato<sup>2</sup>**

### **RESUMO**

A pandemia da Covid-19 exigiu que os entes federativos estaduais adotassem novas práticas de accountability e de controle interno. Realizou-se, nesse sentido, um estudo qualitativo, utilizando o método de process tracing, com o objetivo de analisar os impactos da pandemia na Contadoria e Auditoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul (Cage), com o seguinte recorte: a) levantar informações sobre os arranjos institucionais; b) analisar o processo de trabalho; c) avaliar os resultados alcançados pela instituição no ano de 2020. Identificou-se que a pandemia não interferiu na organização administrativa. Além disso, observou-se que o órgão atua ex ante no controle da despesa pública, mas não possui um modelo de atividades baseado em riscos. Os resultados financeiros alcançados podem ser atribuídos a um processo de trabalho consolidado, que obteve melhor desempenho com a adoção de ferramentas de tecnologia da informação que contribuíram para aumentar a eficácia das ações preventivas. Portanto,

---

1 Mestrando em Políticas Públicas pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Especializando em Licitações e Contratos pela Faculdade Centro de Estudos Renato Saraiva. Especialista em Direito Tributário pela Universidade Anhanguera (Uniderp). Bacharel em Direito pelo Centro Universitário de João Pessoa – PB. Auditor do estado do Rio Grande do Sul. Exerce a função de coordenador substituto da Seccional da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado na Subsecretaria da Administração Central de Licitações. E-mail: ednaldorufino@hotmail.com

2 Mestre em Saúde Coletiva pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Residência em Saúde Coletiva com ênfase em Atenção Básica pela Escola de Saúde Pública do Estado do Rio Grande do Sul. Bacharel em Odontologia pela Universidade Federal de Santa Maria (UFSM). Atua como especialista em Saúde na Secretaria Estadual da Saúde do Estado do Rio Grande do Sul. E-mail: vettorato.p24@gmail.com

o exercício do controle prévio é um instrumento eficaz na racionalização dos gastos públicos.

**Palavras-chave:** Eficácia. Controle Prévio. Despesa Pública. Covid-19.

## ABSTRACT

Covid-19 pandemic required the state federative entities to adopt new accountability and internal control practices. In this context, a qualitative study was carried out, using the process tracing method, to analyze the impacts of the pandemic on the Accountability and General Audit of the State of Rio Grande do Sul (Cage), with the following scope: a) collect information about institutional arrangements; b) analyze the work process; c) evaluate the results achieved by the institution in 2020. It was identified that the pandemic did not interfere in the administrative organization. Besides that, it was observed that the body acts *ex ante* and in controlling public expenditure, but it does not have a model of activities based on risks. So, the financial results achieved can be attributed to a consolidated work process, which performed better with the adoption of IT tools that contributed to increase the effectiveness of preventive actions. Therefore, the exercise of prior control is an effective instrument to rationalize public expenditure.

**Keywords:** Effectiveness. Prior Control. Public Expenditure. Covid-19.

Recebido: 04-07-2021

Aprovado: 20-08-2021

## 1 INTRODUÇÃO

Em 30 de janeiro de 2020, a Organização Mundial da Saúde (OMS) declarou que o surto da *Coronavirus Disease* – Doença do Coronavírus (Covid-19) constituía-se em uma emergência de saúde pública de impor-

tância internacional (WHO, 2020). Não se trata de situação inédita, pois a história é marcada pelo enfrentamento de diversas doenças e enfermidades. Por exemplo, a partir de 2009 deu-se uma série de epidemias: H1N1, em 2009; ebolavírus, em 2014; zika vírus, em 2015; coronavírus – Mers, em 2015; e o novo coronavírus – Covid-19, em 2019 (UNIFESP, 2020)

Todavia, esta pandemia é um caso excepcional quando comparada a outras precedentes, visto que, além de ser uma crise de saúde pública, também atingiu, sobremaneira, estruturas sociais, econômicas e administrativas dos países (NIEBUHR, 2020). O novo coronavírus desafia o sistema de saúde pública, a economia, as fontes produtoras de bens e serviços, a logística de compras públicas (COMISIÓN EUROPEA, 2020) e, conseqüentemente, o sistema de controle interno dos Estados (BRAGA *et al.* 2020).

No Brasil, o Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020, reconheceu, para os fins do art. 65 da Lei Complementar nº 101/2000, a ocorrência do estado de calamidade pública decorrente da Covid-19. Diante disso, promoveu-se um conjunto de medidas administrativas e legais para combater a emergência, no país, nas três esferas de governo.

Nesse sentido, Justen Filho *et al.* (2020, p. 10) obtemperam que “é indispensável que a Administração se organize para enfrentar as dificuldades, nas diversas áreas e setores. As tarefas devem ser organizadas e os recursos humanos alocados de modo compatível com as circunstâncias a serem enfrentadas”.

Assim, debates e estudos foram realizados para analisar as consequências do advento da pandemia sobre os arranjos institucionais, as ações de controle promovidas e os resultados obtidos. Exemplos disso são os trabalhos de Araújo e Oliveira (2021) e Braga *et al.* (2020), nos quais destacam-se as atividades de controle de caráter antecipatório, o uso intensivo de ferramentas de inteligência, os alertas de riscos nas aquisições e a parceria com o gestor no acompanhamento concomitante.

Nessa perspectiva, considerando que a Contadoria e Auditoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul (Cage) foi o primeiro órgão de



controle interno estadual instituído no Brasil (BALBE, 2013), buscou-se analisar, como objetivo geral, os impactos da pandemia nessa instituição, com foco nos seguintes objetivos específicos: a) levantar informações sobre os arranjos institucionais; b) analisar o processo de trabalho; c) avaliar os resultados alcançados pelo órgão no ano de 2020. Para isso, realizou-se uma abordagem qualitativa, utilizando o método de *process tracing*.

Este artigo está organizado em introdução e mais quatro seções. A segunda seção trará um referencial teórico sobre o conceito de controle interno, atividades desenvolvidas e os efeitos da pandemia da Covid-19 nas funções de controle. A metodologia aplicada para analisar a estrutura do órgão, o viés de trabalho e os benefícios gerados pela sua atuação encontram-se descritos na terceira seção. Na quarta seção, são apresentados os resultados e a discussão dos achados. A quinta seção trata das considerações finais com as principais conclusões, além das limitações da pesquisa e de recomendações de possíveis estudos posteriores. O artigo é concluído com as referências bibliográficas.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 CONTROLE INTERNO E CONTROLE PRÉVIO**

De acordo com Filgueiras (2018), o processo de democratização foi fundamental para o desenvolvimento das burocracias de controle, visto que, no regime republicano, o povo é titular da soberania, possuindo o direito de saber como são gerenciadas as riquezas do país (MENDES; BRANCO, 2015).

Filgueiras (2018) também destaca que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/1988) iniciou um processo incremental de mudança, criando um sistema potente para combater e punir os desvios e os descaminhos do interesse público. Segundo o autor, a CF/1988 fixou

competências a um conjunto de instituições que compõe um complexo quadro de controle e de fiscalização entre os poderes da República.

Neves e Naves (2019), ao analisarem o conceito de controle, relacionam o termo à verificação de conformidade dos atos da Administração que permite adoção de medidas corretivas. No entanto, Freitas, superando a compreensão de controle como mera ferramenta de análise de conformidade, defende que: “o Estado Constitucional prescreve uma espécie de controle administrativo de constitucionalidade da implementação das políticas públicas, tarefa a ser cumprida, de ofício, pela Administração Pública e pelos controles em geral, não apenas os jurisdicionais” (FREITAS, 2015, p. 204-205).

Nesse trilhar, Marx (2016, p. 356) elucida que, a partir da Teoria da Explosão da Auditoria de Michael Power, a atividade de “auditoria deixou de ser um instrumento de controle formal para atuar como instrumento de operacionalização de ideias de eficiência e eficácia das políticas públicas”.

Quanto às classificações, o presente estudo selecionou, para compreensão teórica do assunto, as seguintes: origem e oportunidade (ou momento). No que se refere ao momento do exercício, o controle se classifica em antecedente, concomitante e subsequente. O antecedente (prévio) é praticado antes da operatividade do ato, buscando evitar irregularidades; o concomitante (sucessivo) objetiva acompanhar a realização para averiguar a regularidade do ato; o subsequente (corretivo) visa a atos já concluídos para correção de possíveis defeitos, declarar a nulidade do ato ou lhe dar eficácia (LUNKES; SCHNORREBERGER, 2009).

Em relação à origem, o controle pode ser classificado como interno ou externo. Quando for realizado por autoridade fiscalizadora alheia àquela que o praticou, é denominado exterior. Por sua vez, sendo dentro da esfera de cada poder e sobre seus próprios atos, é denominado interno. Em síntese, o controle interno é a atividade exercida no interior de cada órgão, entidade ou poder, enquanto o controle externo é realizado por ator que não integra o arranjo institucional do controlado (SANTOS, 2002; ATRICON, 2015; INTOSAI, 2016).

O Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission conceitua controle interno como: “um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade” (COSO, 2013, p. 6).

O controle interno atua na verificação da legalidade, sob os aspectos da eficiência, da eficácia e da economicidade, bem como no liame entre os gastos e os objetivos da instituição (ROSÁRIO, 2016).

Destarte, infere-se que o controle interno tem a missão constitucional de zelar pelo patrimônio público, contribuindo com a melhoria da gestão pública e, conseqüentemente, permitindo a concretização do direito fundamental à boa Administração pública (FREITAS, 2015).

Por derradeiro, quanto à organização dos sistemas de controle interno constituídos, Mello (2012) adverte que, nas esferas dos entes federados, a estrutura administrativa pode variar de acordo com a legislação de cada qual, mas não podem ser afastados ou modificados os objetivos do controle interno.

## 2.2 CONTROLE INTERNO E A PANDEMIA DA COVID-19

Com a pandemia da Covid-19, os gestores se depararam com o desafio de encontrar soluções imediatas e assertivas, as quais são imprescindíveis para preservar a saúde e a vida dos cidadãos, porém sem desrespeitar as leis e as normas que regem a atuação da Administração pública, ampliando, assim, a tensão entre tempestividade e eficiência das políticas públicas, e efetividade dos mecanismos de controle (COSTA *et al.*, 2020).

Desse modo, as grandes mudanças causadas pela pandemia trouxeram um cenário que exige atuação célere dos governos, fazendo emergir novos riscos e, conseqüentemente, exigindo um processo de adaptação das práticas de *accountability* e controle interno (BRAGA *et al.*, 2020).

Logo, há necessidade de compatibilizar a urgência na implementação de medidas de combate ao covid-19 e o sistema de controle vigente, seja interno ou externo (ARAÚJO, 2020).

Vale salientar que a literatura indica que o desenvolvimento dos órgãos de controle ocorre de forma incremental, sendo paulatinamente acrescentadas novas regras e rotinas para o funcionamento das instituições de *accountability*. Esse incrementalismo ocorre diante de fatores exógenos, por meio de conjunturas críticas que exigem mudanças nas práticas exercidas anteriormente (FILGUEIRAS, 2018).

Nesse sentido, Braga *et al.* (2020), ao estudarem as inovações nas atividades de controle diante do enfrentamento à Covid-19, concluem que se destacam as de caráter antecipatório, como orientações específicas para prevenção contra a corrupção, uso intensivo de ferramentas de inteligência, inversão do foco *ex post* para *ex ante*, alertas de riscos nas aquisições e parceria com o gestor no acompanhamento concomitante. Os autores demonstram que a situação excepcional exigiu remodelações para o monitoramento da execução da despesa pública, fortalecendo o viés de ação preventiva e concomitante, mas sem causar entraves às contratações públicas.

De fato, outros estudos indicam que desempenhar a função de controle de forma antecipatória torna a atividade mais colaborativa e pedagógica, tratando-se de uma oportunidade de correção tempestiva, priorizando o diagnóstico célere de equívocos e de inconsistências. Assim, contribui-se para a melhoria das escolhas orçamentárias e para a efetividade na atuação dos auditados (NAVES; NEVES, 2019).

Ante o contexto teórico apresentado, buscou-se analisar os impactos da pandemia na Cage. Para isso, elencaram-se os seguintes objetivos específicos: a) levantar informações sobre os arranjos institucionais; b) analisar o processo de trabalho; c) avaliar os resultados alcançados pelo órgão, no ano de 2020.

### 3 METODOLOGIA

#### 3.1 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este trabalho qualitativo adotou uma abordagem de estudo de caso, utilizando o método de *process tracing*, pelo qual foram analisadas conjunções específicas de fatores e resultados para desenhar a análise e a inferência causal em casos particulares (LITTLE, 1996). Destarte, trata-se de instrumento de análise de evidências de um caso individual para derivar ou testar explicações (BENNET, 2010). Resumidamente, o método de rastreamento do processo permite conectar causas e efeitos (SCHETTINI *et al.*, 2018). Destaca-se a utilização dessa metodologia em estudo recente sobre a experiência de auditoria interna no enfrentamento da Covid-19 (OLIVEIRA; ARAUJO, 2021).

Assim, é uma pesquisa exploratória documental em publicações oficiais, relatórios públicos administrativos da Cage e posterior pesquisa bibliográfica sobre o tema explorado. Salienta-se que o marco temporal escolhido decorre dessa pandemia e da entrada em vigor do Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020, que reconheceu o estado de calamidade pública e que vigorou até 31/12/2020. Para o estudo, definiu-se a atuação do órgão em tela, no ano de 2020, e realizou-se uma comparação com os exercícios de 2017, 2018 e 2019.

Desse modo, foi promovida uma análise de três dimensões:

1. Arquétipo institucional;
2. Processo de trabalho;
3. Resultados alcançados pelo órgão no ano de 2020.

Segue o quadro 1 com uma sistematização das dimensões, dos documentos e das variáveis elencadas na análise. Salienta-se que os documentos escolhidos normatizam a estruturação do órgão e as diretrizes de trabalho. Já os elementos utilizados na análise foram escolhidos intencionalmente pelos pesquisadores, com base no conhecimento prévio e experiência de trabalho dos autores.

Quadro 1 – Documentos e variáveis analisadas

Dimensão	Documento	Variável considerada	Endereço eletrônico de acesso
Arquétipo institucional	Constituição Estadual de 1989	Competência do órgão	<a href="http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=97397&amp;inpCodDispositivo=&amp;inpDsKeywords=">http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=97397&amp;inpCodDispositivo=&amp;inpDsKeywords=</a>
Arquétipo institucional	Lei Complementar Estadual nº 13.451/20210	Competência do órgão	<a href="http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=172964&amp;inpCodDispositivo=&amp;inpDsKeywords=13451">http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=172964&amp;inpCodDispositivo=&amp;inpDsKeywords=13451</a>
Arquétipo institucional	Decreto Estadual nº 47.590/2010	Organograma	<a href="http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=179031&amp;inpDtTimeTunnel=">http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=179031&amp;inpDtTimeTunnel=</a>
Arquétipo institucional	Decreto Estadual nº 55.290/2020	Organograma	<a href="http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=273761&amp;inpCodDispositivo=&amp;inpDsKeywords=55290">http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=273761&amp;inpCodDispositivo=&amp;inpDsKeywords=55290</a>
Arquétipo institucional	Portaria Cage nº 34/2019	Organograma	<a href="http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=268409&amp;inpCodDispositivo=&amp;inpDsKeywords=">http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=268409&amp;inpCodDispositivo=&amp;inpDsKeywords=</a>
Processo de trabalho	Lei Complementar Estadual nº 13.451/2010	Modelo de atuação	<a href="http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=172964&amp;inpCodDispositivo=&amp;inpDsKeywords=13451">http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=172964&amp;inpCodDispositivo=&amp;inpDsKeywords=13451</a>
Processo de trabalho	Decreto nº 35.045/1994	Modelo de atuação	<a href="http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=97453&amp;inpCodDispositivo=&amp;inpDsKeywords=35045">http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=97453&amp;inpCodDispositivo=&amp;inpDsKeywords=35045</a>
Processo de trabalho	Instrução Normativa Cage nº 6/2019	Modelo de atuação	<a href="http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=271106&amp;inpCodDispositivo=&amp;inpDsKeywords=">http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=271106&amp;inpCodDispositivo=&amp;inpDsKeywords=</a>
Processo de trabalho	Portaria Cage nº 68/2017	Qualificação dos resultados	<a href="http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=259105&amp;inpCodDispositivo=&amp;inpDsKeywords=">http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=259105&amp;inpCodDispositivo=&amp;inpDsKeywords=</a>
Resultados	Relatórios de atividades de 2017, 2018, 2019 e 2020	Benefícios financeiros e não financeiros produzidos	<a href="https://cage.fazenda.rs.gov.br/lista/665/relatorios-de-atividades-da-cage">https://cage.fazenda.rs.gov.br/lista/665/relatorios-de-atividades-da-cage</a>

Fonte: Elaborado pelos autores, 2021.

Por fim, o manuscrito seguiu os aspectos éticos preconizados, sendo os documentos e os dados analisados de acesso público e irrestrito. Por isso, o estudo dispensou a necessidade de ser submetido a um comitê de ética de pesquisa.

## **4 RESULTADO E DISCUSSÃO**

### **4.1 ARQUÉTIPO INSTITUCIONAL: MODELO ORGANIZACIONAL DA CONTADORIA E AUDITORIA-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**

A Constituição Estadual do Rio Grande do Sul, de 1989 (CE/1989), prescreve que o sistema de controle interno tem organização una e integrada. Assim, compõe-se de um órgão de contabilidade e de auditoria-geral do estado, com delegações nas unidades administrativas dos três poderes, tendo sua competência e quadro de pessoal definidos em lei (art. 76 da CF/1989).

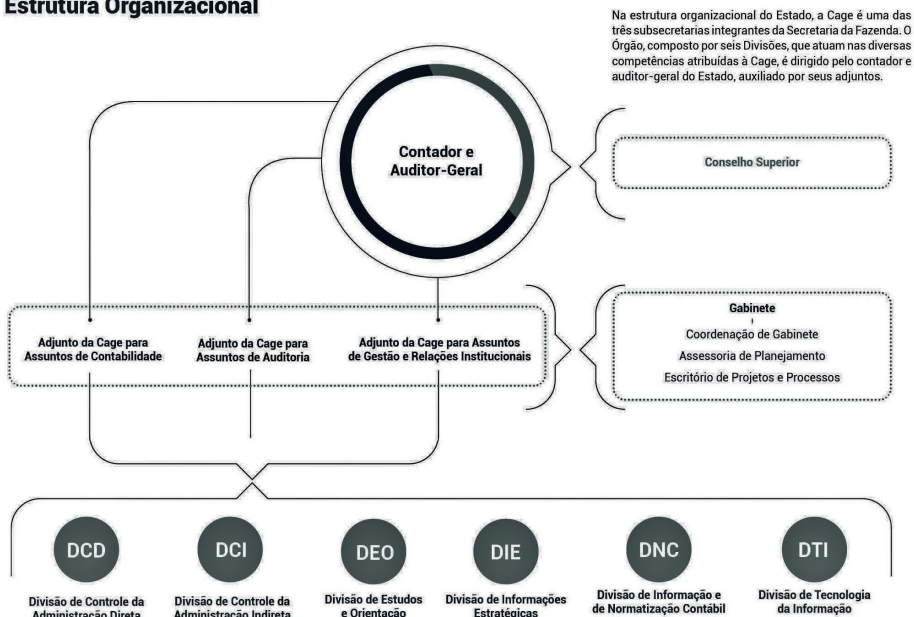
Malgrado ser órgão integrante do Poder Executivo, em decorrência do texto constitucional, a Cage possui a característica da transversalidade, exercendo a função de órgão central de controle interno de todos os poderes constituídos. Portanto, denota-se que há uma peculiaridade não identificada em outros modelos de controle interno existentes no país (PINTO, 2012; BALBE, 2013).

A Lei Complementar Estadual nº 13.451, de 26 de abril de 2010, regulamentou o texto constitucional e dispôs que a Contadoria e Auditoria-Geral do Estado é órgão de execução subordinado à Secretaria da Fazenda (Sefaz-RS). A literatura indica que a constituição do órgão central de controle interno, por meio da lei orgânica, além de proporcionar proteção e estabilidade em decorrência do *status* de órgão de estado, possibilita o direcionamento das ações nos interesses e prioridades do estado (BENINI; GOMES, 2016).

Quanto à estrutura do órgão propriamente dita, o Decreto Estadual nº 47.590/2010 estabelecia o arranjo institucional da Sefaz-RS. No entanto, foi revogado pelo Decreto Estadual nº 55.290, de 3 de junho de 2020. Na figura a seguir, ilustra-se a nova estrutura da Cage:

Figura 1 – Estrutura organizacional da CAGE

### Estrutura Organizacional



Fonte: Relatório de Atividades da Cage (2020).

Apesar de o novo diploma ter sido publicado no cenário da Covid-19, a Cage manteve a estrutura, exceto quanto às modificações de nomenclatura da antiga Divisão de Custos e Controles Especiais na Divisão de Informações Estratégicas e da outrora Divisão de Tecnologia e Projetos na Divisão de Tecnologia da Informação (art. 8º do Decreto Estadual nº 55.290/2020). Assim, não foi encontrada qualquer alteração no organograma como resposta às novas dinâmicas e aos desafios enfrentados por causa da pandemia.



A Divisão de Controle da Administração Direta (DCD) é dividida em 17 delegações denominadas seccionais e compostas por auditores, responsáveis pelo controle prévio e concomitante da execução da despesa pública da Administração Direta, bem como do Poder Legislativo, Judiciário, Ministério Público, Tribunal de Contas e Defensoria Pública (Portaria Cage nº 34/2019).

Dessa forma, a DCD acompanha o processo de dispêndio de recursos desde a fase licitatória até a liquidação da despesa pública, efetuando a análise dos atos e emitindo manifestação orientativa antecedente à conclusão do ato administrativo. Nesse ponto, observou-se que o controle prévio da despesa pública, por meio das seccionais, existe desde a instituição do órgão, por meio da Lei Estadual nº 521/48, e que não sofreu alterações devido à pandemia atual.

Verificou-se que o arquétipo da Cage está alinhado com as recomendações do TCU e da Organização não Governamental Transparência Internacional-Brasil no guia de Recomendações para Transparência de Contratações Emergenciais em resposta à Covid-19:

A legislação sobre contratações emergenciais deve também atribuir aos órgãos de controle, explicitamente, a competência para acompanhar todas as fases dos processos administrativos relacionados às contratações com vistas a permitir a sua realização de forma célere e eficiente, garantir a sua transparência, prevenir a corrupção e oferecer maior segurança aos gestores públicos. (TCU; TI, 2020)

Logo, diferentemente do apontado por Braga et al. (2020), a Cage não necessitou se adaptar para exercer ações antecipatórias, visto que já adotava essa dinâmica de trabalho antes dessa pandemia.

Entretanto, isso não significa que mudanças não precisam ser realizadas, inclusive, no contexto da pandemia. Por exemplo, apenas a seccional com a central de licitações possui normativa estabelecendo parâmetros de análise, considerando critérios de risco, de relevância, de materialida-

de, de criticidade e de oportunidade envolvidos nos processos auditados (Instrução Normativa Cage nº 6/2019).

Portanto, apesar de as atividades de controle serem realizadas preventivamente, nas outras 16 seccionais os processos de trabalhos ainda não foram devidamente estruturados para auditoria baseada em riscos, gerando excesso de trabalho e reduzindo as chances de a organização alcançar seu objetivo.

## **4.2 PROCESSO DE TRABALHO: CONTROLE PRÉVIO DA DESPESA PÚBLICA PELAS SECCIONAIS DA CAGE**

No que se refere à auditoria governamental, em especial no controle da despesa pública, a Lei Orgânica da Cage determina que é função institucional do órgão examinar licitações, contratos ou outros instrumentos que, direta ou indiretamente, possam originar despesas públicas (art. 2º, inciso XVI). Insta observar que a expressão legal “possam originar” sinaliza que o legislador estadual impõe atuação antecedente da Cage com a finalidade de prevenir atos administrativos irregulares.

De acordo com a Instrução Normativa Cage nº 6/2019, o exame dos processos licitatórios é de competência da seccional da Cage na Subsecretaria da Administração Central de Licitação. Essa seccional recebe cada processo licitatório em dois momentos distintos: a) após concluída a fase interna da licitação (previamente à publicação do edital); e b) após a declaração do vencedor do certame (antecedente à homologação da licitação).

O recebimento dos processos licitatórios antes da conclusão de cada fase contribui para a segurança das licitações públicas no estado do Rio Grande do Sul, porquanto permite análise de conformidade dos atos de forma tempestiva, medida que viabiliza as correções necessárias para o regular trâmite do certame.

Verifica-se que o exercício de auditoria prévia possibilita a realização de uma análise verticalizada e direcionada nos aspectos mais relevantes de cada fase do processo licitatório. Por exemplo, se o expediente se encontra na fase interna, a auditoria buscará comprovar a legalidade e avaliar a justificativa apresentada pelo gestor, a pesquisa de preço, os estudos técnicos preliminares, o instrumento convocatório, o termo de referência e a minuta de contrato. Por sua vez, como o processo também aporta na seccional previamente à homologação, o trabalho de auditoria pode ser centrado na condução do certame pelo pregoeiro ou pela comissão de licitação, nos atos dos licitantes, bem como na documentação de habilitação e proposta.

Após concluído o processo administrativo de contratação pública, inicia-se o acompanhamento da execução orçamentária das secretarias estaduais e dos poderes constituídos por meio das demais seccionais.

A atividade também é executada previamente, porquanto, em regra, cada processo de execução de despesa tramita na seccional responsável pelo órgão ou poder em duas oportunidades: a) antes do empenho; e b) previamente à liquidação da despesa. Nessas ocasiões, a equipe de auditores efetua análise dos atos, promovendo manifestação orientativa quando necessário (Decreto nº 35.045/1994; Instrução Normativa Cage nº 2/1984).

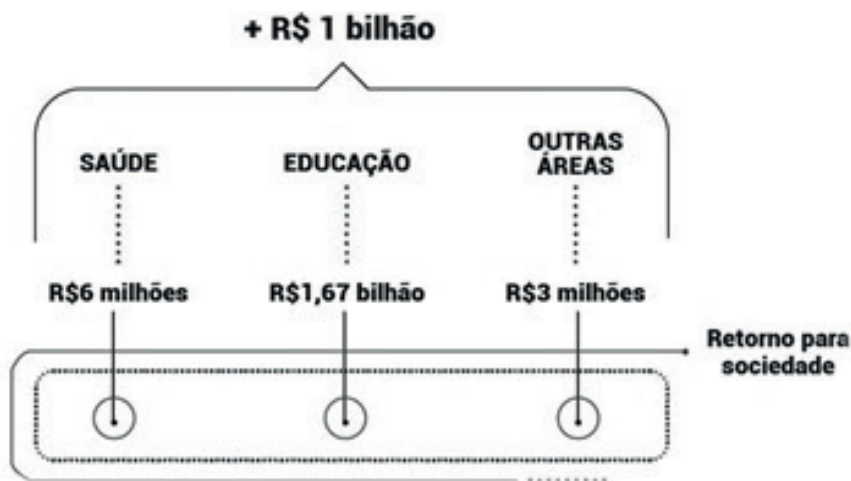
### **4.3 RESULTADOS ALCANÇADOS PELA CAGE**

Segundo Pinto (2012), há um liame entre o resultado do controle interno e o momento das ações acerca dos atos e fatos da Administração. O autor entende que os resultados são mais efetivos quanto mais preventivamente ocorrer a atuação do controle.

Então, buscou-se conferir se o modelo institucional de controle prévio por meio de seccionais, adotado pela Cage desde de 1948, foi suficiente para fornecer respostas às adversidades decorrentes da pandemia e gerar resultados ao estado.

Quanto ao aspecto financeiro, o relatório de atividades de 2020 indica que os benefícios efetivos gerados pela atuação preventiva das 17 seccionais da Divisão de Controle da Administração Direta (DCD/Cage) superaram R\$1 bilhão em 2020, conforme ilustra a figura 2.

Figura 2 – Benefícios financeiros por políticas públicas setoriais



Fonte: Relatório de Atividades da Cage (2020).

A figura 2 indica que o órgão promove uma categorização dos benefícios financeiros por áreas de políticas públicas setoriais. A partir dessa informação, a Cage pode identificar setores com maior fragilidade ou suscetibilidade ao erro/à falha nas contratações públicas, bem como avaliar quais apresentam maiores riscos de desperdícios de recursos públicos.

Assim, apesar de possuir modelo unificado de controle preventivo em toda a Administração direta, esses dados estratégicos permitem que a Cage revise seu plano anual de trabalho para promover ações de fortalecimento da primeira e da segunda linhas de defesa do controlado que apresentou maior risco no ano anterior. A título ilustrativo, esse órgão pode realizar recomendações, orientações ou capacitações visando evitar novas

instaurações de licitações indevidas.

Vale salientar que a falta de acesso dos pesquisadores aos processos de contratações promovidos e aos documentos orientativos emitidos pela Cage é uma limitação da pesquisa que impede compreender quais as causas dos cancelamentos das licitações e, por conseguinte, das discrepâncias existentes na economia gerada por política pública setorial.

Ademais, salienta-se que a Portaria Cage nº 68/2017 instituiu uma sistemática da qualificação, da quantificação e do registro dos benefícios gerados pela atuação desse órgão. Logo, é possível analisar a economia gerada ao longo dos últimos anos e promover comparações entre órgãos de controle interno ou entre exercícios financeiros do próprio órgão. Por exemplo, a Controladoria Geral da União (CGU) também adota um sistema de classificação, que inclui a categoria “cancelamento de licitações”, de forma semelhante ao adotado pela CAGE.

Quadro 2 – Benefícios financeiros por classificação

Ano	Benefício financeiro	Classificação
2017	R\$ 4,9 milhões	Atuação preventiva em processos administrativos
2018	R\$ 158 milhões	Suspensões de pagamentos indevidos e redução dos valores licitados
2019	R\$ 50 milhões	Suspensões de pagamentos indevidos e redução dos valores licitados
2020	R\$ 1 bilhão	Cancelamentos de licitações indevidas

Fonte: Elaborado pelos autores, extraído dos Relatórios de Atividades da Cage (2020).

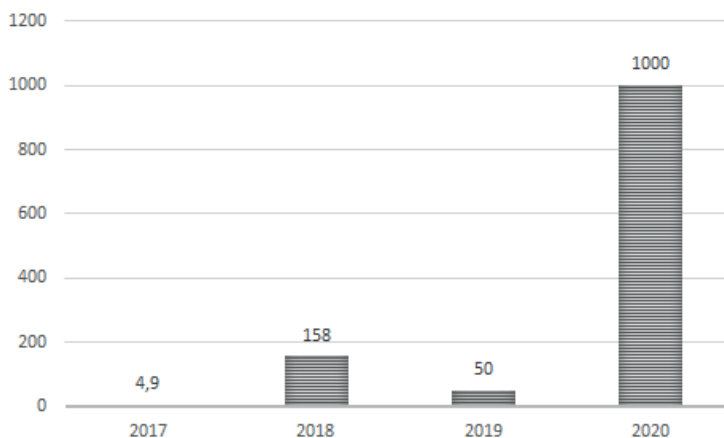
O Relatório de Atividades de 2020 da Cage, ao classificar os benefícios financeiros, identifica que a maior parte do total de recursos economizados decorreu do cancelamento de licitações e de contratos desnecessários ou indevidos, conforme demonstra o quadro 2.

Do mesmo modo, os resultados apresentados pela CGU (2021) informam que o cancelamento de licitações ou contratos com objetos desne-

cessários, inconsistentes ou inadequados geraram benefícios de R\$ 2,416 bilhões de reais em 2020. Nota-se que a categoria “cancelamento de licitações indevidas” aponta que não foi realizada uma execução de despesa pública irregular, porque o problema foi identificado e tratado previamente pelos órgãos de controle interno. O exposto confirma que o exercício do controle prévio é eficaz e tem a vantagem de poder impedir a ocorrência de prejuízo ao erário.

Vale salientar que é esperado que a CGU divulgue, nos seus resultados, uma economia superior à da Cage, visto que a quantidade de contratações públicas promovidas pela União e o volume de recursos públicos envolvidos são superiores aos praticados pelo RS, por atender demandas de órgãos administrativos presentes em todas as unidades da federação. Por meio do gráfico 1, é possível visualizar o marcante crescimento de benefícios financeiros no ano de 2020.

Gráfico 1 – Benefícios financeiros por milhões na série histórica



Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Preliminarmente, identifica-se que os resultados do ano de 2017 foram inferiores em comparação com os anos seguintes. Entre as causas que justificam essa discrepância, cita-se que, somente em 17 de novembro de

2017, foi instituída a sistemática de qualificação, quantificação e o registro dos benefícios gerados pelo órgão. Assim, os dados constantes do relatório de atividade representam apenas resultados parciais, abrangendo 44 dias do ano. Por sua vez, os anos de 2018 e 2019 já representam um elevado volume de economia decorrente do exercício do controle prévio.

Os resultados de 2020 coincidem com o desenvolvimento do Painel Covid-19, pela Divisão de Informações Estratégicas da Cage, para monitorar os movimentos da execução orçamentária e financeira relacionados ao combate à pandemia. Além disso, o painel se vincula à base de dados dos convênios, permitindo alcançar um nível detalhado de informações, a exemplo da justificativa e do objetivo de cada documento (CAGE, 2021).

Dessa maneira, os resultados alcançados podem ser atribuídos a um processo de trabalho consolidado, que obteve melhor desempenho com a adoção de ferramentas auxiliares de tecnologia da informação, que contribuíram para aumentar a eficácia das ações preventivas. Todavia, ressalta-se que, por se tratar de uma atividade na qual a qualidade está vinculada ao saber técnico dos servidores públicos, é essencial o contínuo investimento na qualificação dos servidores públicos.

Também deve ser ressaltado que o Painel Covid-19 não é de acesso público e irrestrito. Desse modo, ainda carece de ser disponibilizado à sociedade com o objetivo de incentivar o controle social e de obter os benefícios da participação popular nas atividades desenvolvidas pelo órgão.

Além disso, não há relação direta entre a maior cifra de economia e a melhor atuação em si do órgão de controle, visto que diversos fatores podem influenciar o resultado, como o controlador possuir bons mecanismos de controle, as contratações envolverem menor/maior volume de recursos ou a existência de um regime jurídico de contratação vulnerável.

Sobre essa última hipótese, por meio da Lei nº 13.979/2020 e de diversas medidas provisórias, o rito tradicional de compras públicas foi afastado com a justificativa de desburocratizar o processo de contratação para enfrentamento da pandemia.

Entre as inovações no ordenamento jurídico, estão a dispensa da realização de robusta pesquisa de preços, a permissão de contratação com empresa declarada inidônea, a autorização de compra de bens usados e a possibilidade de realização de pagamentos antes do recebimento das mercadorias (NIEBUHR, 2020; JUSTEN FILHO *et al.*, 2020).

Ribeiro Pinto e Ferreira Pinto (2021, p. 326), ao analisarem a Lei nº 13.979/2020, inferem que há fragilidades no uso de recursos públicos com base nessa norma e alertaram que havia “necessidade do estabelecimento ou aprimoramento da boa governança, em todas as instâncias federativas, assentada em rígidos programas de compliance”.

Portanto, mesmo com a implantação de um novo instrumento capaz de contribuir com as atividades de controle, insta destacar que a economia gerada pode estar atrelada às necessidades extraordinárias de aquisições exigidas pela pandemia que foram baseadas em um regime jurídico excepcional de rito simplificado, o qual os órgãos não estavam preparados para utilizar.

Ademais, no âmbito das ações de transparência pública, o relatório de atividades de 2020 da Cage indica que o órgão instituiu um grupo de trabalho para realizar levantamentos de dados relacionados a contratações emergenciais, a doações e demais ações vinculadas à Covid-19; sendo desenvolvida aba específica no portal da transparência para informações sobre contratações emergenciais fundamentadas na Lei nº 13.979/2020.

Destarte, infere-se que, apesar de não realizar alterações no modelo de atuação da Cage e no arranjo institucional como resposta à pandemia, o órgão incorporou inovações ao adotar novas formas de monitoramento e ampliar transparência dos gastos públicos, obtendo, por conseguinte, expressiva economia em comparação aos anos anteriores.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pandemia da Covid-19 questionou os países sobre diversos aspectos, desde a estrutura de saúde pública até as bases jurídicas das medidas



de prevenção, exigindo dinâmicas adequações institucionais com o fito de combater um dos maiores desafios da história recente da humanidade.

Por meio do estudo, verificou-se que o arquétipo jurídico-administrativo da Cage se encontra consolidado para o exercício do controle prévio das contratações públicas, mesmo diante da situação emergencial. O órgão inovou ao desenvolver um instrumento para o monitoramento do gasto público e para subsidiar sua equipe de servidores no exercício da auditoria governamental. Além disso, a adoção de novos espaços, dados e informações no portal da transparência colaboram no exercício do controle social.

Entretanto, o órgão ainda necessita evoluir na regulamentação das atividades para que possa realizar a função de controle com base em critérios predefinidos de risco, de relevância, de materialidade, de criticidade e de oportunidade, com o objetivo de otimizar as ações e melhorar os resultados.

Em vista dos benefícios financeiros divulgados pela Cage, confirmou-se a literatura, que indica que o exercício do controle prévio é um instrumento eficaz na racionalização dos gastos públicos, porque os dados demonstraram que as ações preventivas possibilitaram ao órgão em tela orientar o gestor quanto ao regular exercício do múnus público e reduziram a probabilidade de desperdício de recursos, permitindo, com isso, lastro financeiro para a realização de outras políticas públicas ou para o robustecimento das existentes.

Quanto às limitações da pesquisa, citam-se a ausência de informações descritivas sobre os processos analisados e as recomendações exaradas pelo órgão que geraram os resultados financeiros. Nessa perspectiva, o estudo qualitativo é recomendado para maior compreensão dos objetos que tiveram o rito de aquisição indeferido. Além disso, o Painel Covid-19 não é de acesso público, o que não permitiu avaliar a funcionalidade dele para o exercício das atividades de controle.

Por fim, considera-se que novos estudos podem ser promovidos para avançar sobre a análise das fragilidades do modelo de atuação preventiva, eventuais lacunas existentes ou possíveis entraves que o sistema possa causar

na implementação de políticas públicas urgentes, como as decorrentes dessa pandemia; e, dessa forma, contribuir à atuação do controle interno para cumprir seu dever constitucional em zelar pelo bom uso do recurso público.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, T. Medição, controle e pandemia. **Portal L&C**. Disponível em: [http://www.licitacaocontrato.com.br/assets/artigos/artigo\\_downlo-ad\\_59.pdf](http://www.licitacaocontrato.com.br/assets/artigos/artigo_downlo-ad_59.pdf). Acesso em: 29 jun. 2021.

ATRICON. **Diretrizes para o aprimoramento dos Tribunais de Contas do Brasil**: resoluções da Atricon. Recife: Atricon, 2015.

BALBE, R. S. **Controle interno e o foco nos resultados**. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

BENINI, E. G.; GOMES, D. P. Modelo organizacional do controle interno do Poder Executivo Federal: uma breve análise das propostas de emenda à Constituição em trâmite no Congresso Nacional. **Revista da CGU**, Brasília, v. 8, n. 12, 2016.

BENNETT, A. Process-tracing and causal inference. *In*: BRADY, H. E.; COLLIER, D. (ed.). **Rethinking social inquiry**. Lanham: Rowman & Littlefield Publishers Inc., 2010. p. 207-219.

BRAGA, M.; CALDEIRA, D.; SABENÇA, S. Inovação em accountability no combate à Covid-19 no Brasil: uma análise empírica do controle interno. **Revista da CGU**, Brasília, v. 12, n. 22, 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm). Acesso em: 10 jun. 2020.

BRASIL. **Decreto legislativo nº 6, de 2020**. Reconhece, para os fins do art. 65 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a ocorrência do estado de calamidade pública, nos termos da solicitação do Presidente da República encaminhada por meio da Mensagem nº 93, de 18 de março de 2020. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/portaria/DLG6-2020.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/portaria/DLG6-2020.htm). Acesso em: 10 jun. 2020.

CGU. **Resultados**. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/resultados>. Acesso em: 11 ago. 2021.

COMISIÓN EUROPEA. Comunicación de la Comisión. Orientaciones de la Comisión Europea sobre el uso del marco de contratación pública en la situación de emergencia relacionada con la crisis del covid-19. **Diario Oficial de la Unión Europea**, Espanha, 1 abr. 2020. p. 1. Disponível em: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020XC0401\(05\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020XC0401(05)&from=EN). Acesso em: 11 jun. 2020.

COSO. **Controle interno – estrutura integrada**: sumário executivo. Tradução de Pricewaterhouse Coopers. Brasil, maio 2013. Disponível em: [http://escoladegoverno.ro.gov.br/wp-content/uploads/2019/11/COSO-I-ICIF\\_2013\\_Sumario\\_Executivo.pdf](http://escoladegoverno.ro.gov.br/wp-content/uploads/2019/11/COSO-I-ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf). Acesso em: 26 set. 2021.

COSTA, F. L. da; GRIN, E. J.; OLIVEIRA JUNIOR, T. M. Accountability e controle em tempos de pandemia: desafios e interlocução entre os campos científico e profissional. **Revista CGU**, Brasília, v. 12, n. 22, p. 1-14, jul./dez. 2020. Disponível em: [https://revista.cgu.gov.br/Revisita\\_da\\_CGU/article/view/392](https://revista.cgu.gov.br/Revisita_da_CGU/article/view/392).

FILGUEIRAS, F. Burocracias do controle, controle da burocracia e accountability no Brasil. *In*: PIRES, R.; LOTTA, G.; OLIVEIRA, V. E. (org.). **Burocracia e políticas públicas no Brasil: interseções analíticas**. Brasília: Ipea: Enap, 2018. Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=33720](https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=33720). Acesso em: 7 jul. 2020.

FREITAS, J. As políticas públicas e o direito fundamental à boa administração. **Revista da Pós-graduação em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 35, n.1, jan./jun. 2015. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/2079>. Acesso em: 11 jun. 2020.

JUSTEN FILHO, M. *et al.* **Covid-19 e o direito brasileiro**. Curitiba: Justen, Pereira, Oliveira & Talamini, 2020.

LITTLE, D. Causal explanation in the social sciences. **The Southern Journal of Philosophy**, [s. l.], v. 34, n. S1, p. 31-56, 1996.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D. **Controladoria na coordenação de sistemas de informação**. São Paulo: Atlas, 2009.

MARX, C. A. Combate à corrupção e aprimoramento da gestão: a dualidade do controle interno no Brasil. **Revista da CGU**, Brasília, v. 8, n. 12, p. 351-371, jan./jun. 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.36428/revistadacgu.v8i12>. Acesso em: 26 set. 2021.

MELLO, C. A. B. **Curso de Direito Administrativo**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MENDES, G. F.; BRANCO, P. G. G. **Curso de Direito Constitucional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

NEVES, C. B.; NAVES, F. M. R. Controle concomitante de editais de licitação de obras como política pública de prevenção à corrupção. **Fórum Administrativo – FA**, Belo Horizonte, ano 19, n. 220, p. 20-32, jun. 2019. Disponível em: [https://www.academia.edu/40395795/Controle\\_concomitante\\_de\\_editais\\_de\\_licita%C3%A7%C3%A3o\\_de\\_obras\\_como\\_pol%C3%ADtica\\_p%C3%BAblica\\_de\\_preven%C3%A7%C3%A3o\\_%C3%A0\\_corrup%C3%A7%C3%A3o](https://www.academia.edu/40395795/Controle_concomitante_de_editais_de_licita%C3%A7%C3%A3o_de_obras_como_pol%C3%ADtica_p%C3%BAblica_de_preven%C3%A7%C3%A3o_%C3%A0_corrup%C3%A7%C3%A3o). Acesso em: 9 jun. 2020.

NIEBUHR, J. M. **Regime emergencial de contratação pública para o enfrentamento à pandemia de COVID-19**. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

OLIVEIRA, P.; ARAUJO, F. Auditoria just-in-time e gestão de riscos no contexto da covid-19: a experiência do ICMBio. **Revista da CGU**, Brasília, v. 13, n. 23, 2021.

PINTO, L. P. F. **Controle interno no setor público, um investimento necessário**. 2012. Disponível em: [http://conaci.org.br/wp-content/uploads/2012/10/Controle-Interno-no-Setor-P%C3%BAblico-um-Investimento-Necess%C3%A1rio\\_-2012.pdf](http://conaci.org.br/wp-content/uploads/2012/10/Controle-Interno-no-Setor-P%C3%BAblico-um-Investimento-Necess%C3%A1rio_-2012.pdf). Acesso em: 1 jul. 2020.

RIBEIRO PINTO, J. I.; FERREIRA PINTO, R. N. Regimes jurídicos excepcionais nas contratações públicas e compliance em tempos de pandemia. **Revista Controle: doutrina e artigos**, Fortaleza, v. 19, n. 1, p. 296-333, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.32586/rcda.v19i1.641>. Acesso em: 31 ago. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. [Constituição do Estado (1989)]. **Constituição do Estado do Rio Grande do Sul de 1989**. Porto Alegre: Secretaria Estadual da Fazenda, 2020. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Search.aspx?a=&CodArea=2>. Acesso em: 2 jun. 2020.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto estadual nº 55.290/2020**. Dispõe sobre a estrutura básica da Secretaria da Fazenda e aprova seu Regimento Interno. Porto Alegre: Secretaria Estadual da Fazenda, 2020. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=273761&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=55290>. Acesso em: 26 jun. 2020.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei complementar nº 13.451, de 26 de abril de 2010**. Dispõe sobre a Lei Orgânica da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado, órgão central do sistema de controle interno do Estado do Rio Grande do Sul, disciplina o regime jurídico do cargo da carreira de Auditor do Estado e dá outras providências. Porto Alegre: Secretaria Estadual da Fazenda, 2020. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=172964&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=13451>. Acesso em: 11 jul. 2020.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto estadual nº 47.590/2010**. Dispõe sobre a estrutura básica da Secretaria da Fazenda e aprova seu Regimento Interno. Porto Alegre: Secretaria Estadual da Fazenda, 2020. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=179031&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=47590>. Acesso em: 26 jun. 2020.

RIO GRANDE DO SUL. **Instrução Normativa CAGE nº 2/1984**. Norma de Controle, com a finalidade de disciplinar os procedimentos relativos aos processos de Contratos de Prestação de Serviços. Porto Alegre: Secretaria Estadual da Fazenda, 2020. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=95799&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=>. Acesso em: 9 jul. 2020.

RIO GRANDE DO SUL. Instrução Normativa CAGE nº 6/2019. Dispõe sobre procedimentos relativos ao exame de processos licitatórios pela Seccional da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado – CAGE junto à Subsecretaria da Administração Central de Licitações – CELIC. Porto Alegre: Secretaria Estadual da Fazenda, 2020. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=271106&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=>. Acesso em: 2 jun. 2020.

RIO GRANDE DO SUL. Portaria CAGE nº 34, de 5 de abril de 2019. Atualizar a vinculação dos órgãos da Administração Direta do Estado às Seccionais da CAGE prevista no anexo da Portaria CAGE nº 28, de 24 de abril de 2017. Porto Alegre: Secretaria Estadual da Fazenda, 2020. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=268409&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=>. Acesso em: 11 jun. 2020.

RIO GRANDE DO SUL. Relatório Anual de Atividades 2017. Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. Porto Alegre: Secretaria Estadual da Fazenda, 2020. Disponível em: <https://cage.fazenda.rs.gov.br/conteudo/8878/relatorio-de-atividades-da-cage-2017>. Acesso em: 11 jul. 2020.

RIO GRANDE DO SUL. Relatório Anual de Atividades 2018. Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. Porto Alegre: Secretaria Estadual da Fazenda, 2020. Disponível em: <https://cage.fazenda.rs.gov.br/conteudo/11154/relatorio-de-atividades-da-cage-2018>. Acesso em: 11 jul. 2020.

RIO GRANDE DO SUL. Relatório Anual de Atividades 2019. Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. Porto Alegre: Secretaria Estadual da Fazenda, 2020. Disponível em: <https://cage.fazenda.rs.gov.br/conteudo/13217/relatorio-de-atividades-da-cage-2019>. Acesso em: 11 jul. 2020.

RIO GRANDE DO SUL. **Relatório Anual de Atividades 2020**. Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. Porto Alegre: Secretaria Estadual da Fazenda, 2020. Disponível em: <https://cage.fazenda.rs.gov.br/conteudo/15625/relatorio-de-atividades-da-cage-2020>. Acesso em: 23 jun. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Contadoria e Auditoria-Geral do Estado**. Sistema de Informações da CAGE. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Area.aspx?inpKey=2>. Acesso em: 7 ago. 2020.

ROSÁRIO, W. C. **El rol del control interno en la lucha contra la corrupción con énfasis en la investigación conjunta desarrollada en Brasil y España**. 2016. Dissertação (Máster Universitario en Corrupción y Estado de Derecho) – Universidad de Salamanca, Salamanca, 2016. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/42041>. Acesso em: 5 jun. 2020.

SANTOS, J. L. O TCU e os controles estatal e social da administração pública. **Revista do TCU**, Brasília, v. 33, n. 94, p. 13-47, 2002. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/767>. Acesso em: 2 ago. 2020.

SCHETTINI, E. *et al.* **Process tracing nas ciências sociais: fundamentos e aplicabilidade**. Brasília: Enap, 2018.

THE INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Declaração de Lima**. Brasília: TCU, 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO; ORGANIZAÇÃO TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL – BRASIL. **Recomendações para transparência de contratações emergenciais em resposta à Covid-19**. 2020. Disponível em: <https://comunidade.transparenciainternacional.org.br/asset/86:tibr-recomendacoes-de-contratacoes-emergenciais-covid19?stream=1>. Acesso em: 3 jul. 2020.



UNIFESP. A história das pandemias. **Telessaúde São Paulo**. 14 jul. 2021. Disponível em: <https://www.telessaude.unifesp.br/index.php/dno/opinia/231-a-historia-das-pandemias>. Acesso em: 25 set. 2020.

WHO. **Coronavírus disease (Covid-19) pandemic**. Genebra: WHO, 2020. Disponível em: <https://www.who.int/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019>. Acesso em: 1 nov. 2020.

## **Sistema de controle interno municipal: em busca de uma estrutura funcional mínima necessária**

Municipal internal control system: in search of a minimum functional structure required

**Valdiana de Araújo Maia<sup>1</sup>**  
**Thicia Stela Lima Sampaio<sup>2</sup>**  
**Rubens Carlos Rodrigues<sup>3</sup>**  
**Marcus Vinícius Veras Machado<sup>4</sup>**  
**Gleison Mendonça Diniz<sup>5</sup>**

### **RESUMO**

Este artigo objetiva analisar o grau de aderência das Controladorias Municipais da Região Metropolitana de Fortaleza (RMF) às regras da IN nº 01/2017 do extinto Tribunal de Contas dos Municípios – CE, que trata sobre a obrigatoriedade de os municípios cearenses possuírem um Sistema de Controle Interno Municipal. A relevância do controle interno para a tomada de decisão, a alocação de recursos e o combate a atos de corrupção justificam esta pesquisa, a qual trata-se de um estudo descritivo, com abordagem qualitativa, sob a forma de um estudo de caso múltiplo, tendo como unidades de estudo seis municípios da RMF, com coleta de dados via aplicação de entrevistas semiestruturadas aos gestores municipais das unidades de Controladoria, em 2018. Os resultados demonstraram

---

1 Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Ceará (UECE). Servidora do Tribunal de Contas do Ceará. E-mail: maiavaldiana@gmail.com

2 Mestranda em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC) e bacharel em Ciências Contábeis pela UFC. E-mail: thiciasampaio@gmail.com

3 Doutorando em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza (Unifor). Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Bacharel em Ciências Contábeis pela Unifor. Servidor técnico federal da UFC. E-mail: rubenscarlos@fisica.ufc.br

4 Ph.D em Higher Education pela University of Arizona (USA). Professor associado e pró-reitor de Gestão de Pessoas da Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: marcusmachado@ufc.br

5 Pós-doutorado em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Doutor em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza (Unifor). Mestre em Administração de Empresas pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Assessor da vice-presidência do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE). E-mail: gleison.diniz@tce.ce.gov.br

que os municípios analisados não conseguiram aderir aos preceitos da instrução, sendo os municípios de Fortaleza e de Maracanaú os mais aderentes (> 50%). Conclui-se que há uma precariedade na implantação de sistemas de controle interno nos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza, acrescida da falta de amparo técnico e de recursos humanos de que esses municípios dispõem para, efetivamente, atender às premissas da instrução.

**Palavras-chave:** Controladoria. IN nº 01/2017 TCM-CE. Sistema de Controle Interno. Controle Público.

## ABSTRACT

This paper aims at analyzing the degree of adherence of the Municipal Controllerships of the Metropolitan Region of Fortaleza (MRF) to the rules of Act Number 01/2017 of the former Court of Auditors of Municipalities of the state of Ceará, which deals with the requirement for municipalities of Ceará to have a Municipal Internal Control System. The relevance of internal control for decision making, resources allocation and combating acts of corruption justify this paper, which is a descriptive study, with a qualitative approach, in the form of a multiple case study having as study units six MRF municipalities, with data collection via application of semi-structured interviews for municipal managers of controllership units, in 2018. The results showed that the analyzed municipalities were unable to adhere to the precepts of instruction, with the municipalities of Fortaleza and Maracanaú being the most adherent (> 50%). It is concluded that there is precariousness in the implementation of internal control systems in the municipalities of the Metropolitan Region of Fortaleza in addition to the lack of technical support and human resources that these municipalities have to effectively meet the premises of the instruction.

**Keywords:** Controllership. IN No. 01/2017 TCM-CE. Internal Control System. Public Control.

Recebido: 24-05-2021

Aprovado: 26-08-2021

## 1 INTRODUÇÃO

No Brasil, os casos de corrupção, revelados nos últimos anos, envolvendo agentes públicos têm causado transtornos e danos ao patrimônio público, acarretando prejuízos ao atendimento das políticas públicas. A publicização de tais eventos tem vindo à tona devido, em grande parte, a investigações realizadas pela Polícia Federal e por órgãos de controle. Fatos como esses colocaram o tema em foco nos atuais debates científicos, políticos e econômicos, trazendo para a agenda pública a importância de uma política efetiva pautada em princípios norteadores, como a legalidade, a ética, a moralidade e a integridade, com a conjunta aplicação e ação dos organismos de controle e fiscalização.

O problema da corrupção está presente em todos os países; no entanto, os efeitos mais pronunciados acontecem nas chamadas democracias emergentes que, em vez de evoluírem para estruturas de boa governança, permanecem presas a leis e práticas que favorecem a monopolização do poder (TCU, 2020). Diante desse cenário, as organizações devem manter um Sistema de Controle Interno eficiente, que permita a detecção de eventuais falhas, erros ou fraudes, para que sejam adotadas as providências cabíveis, evitando, assim, danos financeiros e patrimoniais à entidade (RIBEIRO; RIBEIRO, 2011).

Nesse contexto, o extinto Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE) – o qual teve suas atribuições absorvidas pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE), sem prejuízo da produção de efeitos dos atos anteriores emanados pelo extinto órgão – editou a Instrução Normativa (IN) nº 01/2017, que regulamentou a criação, a implantação, a manutenção e a coordenação do Sistema de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo municipais no âmbito do estado do Ceará.

Entre os municípios cearenses, os componentes da região metropolitana de Fortaleza (RMF), conforme Pinho (2017), têm grande representatividade no cenário estadual, abrangendo os campos econômico, político

e social, em comparação às demais macrorregiões do estado do Ceará, constituindo um bom campo para efetuar pesquisas.

Com base no exposto, esta pesquisa visa responder à seguinte questão-problema: “Como se encontra a adesão das controladorias municipais da Região Metropolitana de Fortaleza às normas estabelecidas pelo órgão de controle externo?” Para tanto, estabeleceu-se como objetivo geral desta pesquisa analisar o grau de aderência das Controladorias Municipais da RMF às regras estipuladas pela IN nº 01/2017 do TCM-CE. A fim de alcançar o objetivo geral proposto, estabeleceram-se como objetivos específicos: a) verificar as condutas das controladorias municipais quanto às regras estipuladas na IN nº 01/2017 do TCM-CE, mediante pontuação, com ponderação das principais exigências da referida IN constantes em um *checklist* elaborado pelos autores, com base na relevância doutrinária destas; e b) identificar o estágio de aderência das controladorias municipais da RMF às regras da referida IN.

Diante desse cenário, e tendo como base a teoria da agência, criou-se a necessidade de que o agente realize *accountability* (prestação de contas) aos *stakeholders* (demais pessoas jurídicas ou físicas que se relacionam com a corporação, ou na esfera pública com o ente público), a fim de garantir que os interesses e os objetivos delegados estão sendo perseguidos, implementados e alcançados, assim como o uso e a alocação de bens e valores estejam de acordo com a finalidade determinada, em prol da eficiência, eficácia e efetividade, haja vista que Sistemas de Controles Internos, além de auxiliar os profissionais no exercício das suas atividades, também permitem uma melhor alocação de recursos.

A relevância acadêmica desse estudo justifica-se pela geração de contribuições oriundas do uso dos instrumentos investigativos empregados, os quais poderão permitir um diagnóstico da aplicação da IN nº 01/2017 nos sistemas de controladorias municipais, podendo, assim, constituir-se um instrumento de análise de outros segmentos da Administração

Pública, objetivando ajustar, de modo adequado, seus órgãos de controle, no que tange, principalmente, os em vigência. Contribuirá para averiguar como se encontra a adoção dessa normativa referente às informações relacionadas ao sistema de controles internos, pois pressupõe-se que os municípios analisados têm, em conjunto, a relevância destacada por Pinho (2017) e deveriam estar se adequando às condutas requeridas.

Esta pesquisa encontra-se estruturada em seis seções além desta introdução, nas quais serão abordadas a temática da controladoria e do controle, e como ambas se relacionam. Posteriormente, as premissas e as motivações para a elaboração da IN nº 01/2017 do extinto TCM-CE constituem o referencial teórico. As demais seções contemplam a metodologia, os resultados obtidos pela organização dos dados coletados via questionário aos gestores, finalizando com as conclusões, com base nas análises realizadas.

## **2 POR QUE CONTROLAR?**

### **2.1 A TEORIA DA AGÊNCIA APLICADA À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Na esfera privada, no desenvolvimento das grandes corporações, a necessidade do controle ganhou destaque mediante a separação da propriedade e do controle, no século XIX, em alguns setores econômicos dos Estados Unidos da América (BERLE; MEANS, 1932). Como consequência, surgem as corporações de propriedade pulverizada, ou seja, com diversos proprietários, denominados acionistas, o que enseja o desenvolvimento da Teoria da Agência por Jensen e Meckling (1976).

Devido à pulverização da propriedade e à busca por geração de valor e riqueza para os acionistas, Jensen e Meckling (1976) observaram a existência de dois atores importantes: o executivo e o acionista. Ao executivo, cabe a gestão da empresa de forma alinhada com os detentores

da propriedade da corporação, ou seja, dos acionistas. Entretanto, a delegação das atribuições de gestão à pessoa que difere daquele que detém a propriedade da corporação expôs a existência de um conflito entre esses dois atores: o conflito de agência.

O conflito de agência se caracteriza pelo desalinhamento de interesses entre o executivo e os acionistas, aos quais Jensen e Meckling (1976) denominaram de agente e principal, respectivamente. Nessa situação, é possível que o executivo, ao qual foi delegado o gerenciamento da empresa e que deveria agir focado no objetivo de maximizar a riqueza dos interesses dos acionistas, desvirtue-se do seu objetivo e distancie-se dos interesses em prol da corporação, passando a não mais exercer suas funções em benefício dos acionistas, e sim em seu próprio benefício, ou de forma diferente da esperada e preconizada pelo principal, resultando em uma alocação ineficiente dos recursos da corporação.

Esse mesmo conflito, ora relatado como uma realidade observada na esfera privada (corporativo), também ocorre na esfera pública, onde o Estado delega aos seus agentes (servidores, celetistas, terceirizados, contratados, empresas que atuam mediante concessão, permissão ou autorização de serviços públicos, empresas públicas etc.) atividades de serviços públicos, os quais devem atuar em nome do poder público, administrando seus bens e recursos em prol da coletividade e do bem comum (PETERS, 2007).

O agente público, nesse caso, engloba tanto o servidor público (titular de cargo público efetivo e/ou em comissão, com ou sem função de confiança, com vínculo estatutário e institucional de trabalho mediante a Administração Pública direta, as autarquias ou as fundações públicas, obtido via concurso público) ou o funcionário público (pessoa que esteja exercendo emprego ou função pública temporária, mesmo que em situação transitória, em entidade paraestatal ou que trabalhe em prestadora de serviços outra contratada para realizar atividade típica da Administração Pública), e os políticos, os quais são agentes públicos com mandatos elegíveis (BRASIL, 1988; 1990; 1993).

## 2.2 OS CRIMES CONTRA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O agente público, no exercício da sua tarefa de gestão da coisa pública, está sujeito ao risco moral, o qual ocorre quando o agente realiza ações contrárias às almejadas por seus contratantes. No caso da Administração Pública, pode esse contratante ser a União, os estados ou os municípios. Acrescenta-se, ainda, um ambiente de assimetria de informações, no qual o agente pode não deter todas as informações pertinentes para a tomada de decisão no tocante à melhor alocação dos recursos públicos (AKERLOF, 1970; SNYDER; NICHOLSON, 2008).

A realização do risco moral pode ser manifestada em um ato de corrupção. Segundo a corrente teórica funcionalista, tipifica-se um ato de corrupção como aquele que “se desviam das normas aceitas a fim de servir a interesses particulares, comum em sociedades que não detém uma institucionalização política e econômica consolidada” (MACEDO, VALADARES, 2021, p. 172). Comumente, relata-se a corrupção como única possibilidade de crime contra a Administração Pública; entretanto, na esfera pública a realização do risco moral enseja um ato de corrupção (ativa e passiva), peculato, prevaricação e concussão.

Ademais, os agentes envolvidos em suspeitas de crimes contra a Administração Pública podem sofrer Processo Administrativo Disciplinar (PAD), pelo ato de improbidade administrativa na esfera administrativa e/ou civil, que independe do processo em seara penal, e que pode resultar na exoneração do cargo ocupado, perda de bens, suspensão de poder contratar com a Administração Pública, ressarcimento do dano, suspensão dos direitos políticos, mesmo que já tenha adquirido estabilidade funcional (BRASIL, 1992).

Na esfera privada, busca-se a geração de riqueza para os acionistas, o que, na esfera pública, traduzir-se-ia no sucesso obtido com as políticas públicas definidas em instrumentos do modelo orçamentário, como o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), a Lei Or-



çamentária Anual (LOA), além da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Como forma de conduzir e garantir o alcance dos objetivos pelo agente responsável pela gestão da coisa pública, criou-se uma estrutura para monitorar as ações do agente, promovendo, assim, o controle, seja interno ou externo, ao organismo para o qual o agente público trabalha. Esta pesquisa se concentra no aspecto do Controle Interno, o qual pode ser definido como um conjunto de métodos e de procedimentos que visam à identificação e ao monitoramento dos riscos, de forma preventiva e concomitante, quanto a possíveis erros, fraudes e desvios, constituindo uma defesa para salvaguardar o patrimônio que a entidade detém e os objetivos que se propõem a cumprir e a atingir, sendo o Controle Interno uma função, dentre outras diversas, pela qual a Controladoria se materializa dentro das organizações (BORINELLI, 2006).

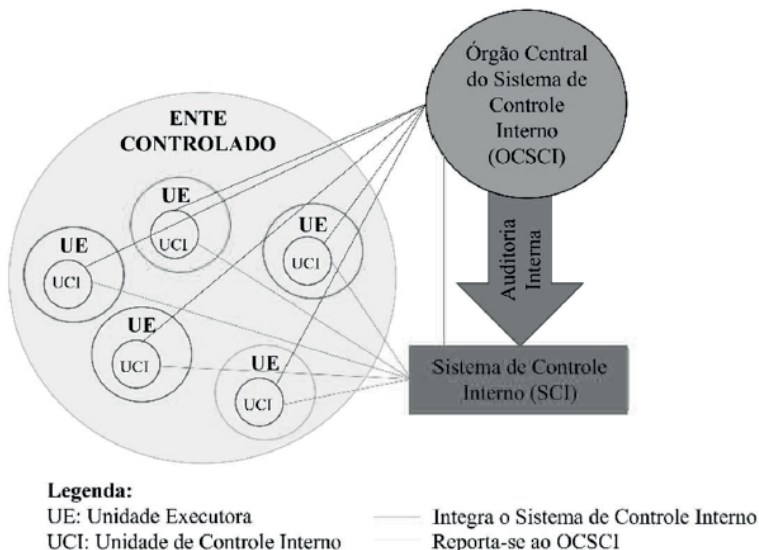
### **3 O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO PÚBLICO**

#### **3.1 CONTROLE INTERNO**

O controle interno é o controle realizado pelo próprio órgão executor, no âmbito da sua administração, exercido de forma adequada, capaz de propiciar uma razoável margem de garantia de que os objetivos e metas serão atingidos de maneira eficaz, eficiente e com a necessária economicidade (BRASIL, 2001; BOTELHO, 2006).

Com base no texto da IN 01/2017 do TCM-CE, a Figura 1 ilustra a estrutura que suporta o sistema de controle interno municipal do Ceará.

Figura 1 – Estrutura de suporte ao sistema de controle interno municipal do Ceará



Fonte: Elaborada pelos autores (2021), com base na IN nº 01/2017.

Na Figura 1, tem-se o Sistema de Controle Interno (SCI), o qual não se confunde com o controle interno administrativo praticado por cada unidade; as unidades de controle interno forjam o SCI e se reportam diretamente ao OCSCI, independentemente da gerência da Unidade Executora na qual estejam inseridas. Dessa forma, as UCIs atuam sobre as UEa na qual estão inseridas. Por sua vez, o OCSCI realiza a auditoria interna sobre o SCI, ou seja, o conjunto de UCI do ente controlado.

A auditoria, exercida pelo OCSCI sobre o SCI, tem como finalidade avaliar a qualidade do controle interno por meio da eficácia e da eficiência dos processos de controle interno efetivamente realizados. Não cabe, portanto, ao OCSCI a definição das estratégias da gestão do controle interno, mas somente avaliá-la e promover as sugestões de melhorias cabíveis, visando corrigir ilegalidades ou irregularidades detectadas, determinar o

ressarcimento de dano causado ao Erário e atuar na prevenção e na recorrência de eventos danosos à Administração Pública.

O controle interno deve (BRASIL, 2001; BRASIL, 2020; PINHO; 2017):

i) analisar se as recomendações de melhorias foram devidamente praticadas pelos gestores;

ii) certificar a conformidade de procedimentos, como normas, regulamentos e leis aplicáveis (*compliance*);

iii) acompanhar a implantação das metodologias, modelos e ferramentas de gestão corporativa do risco operacional, em conformidade com as regras aplicáveis;

iv) avaliar os relatórios elaborados por órgãos reguladores e auditorias quanto às deficiências dos controles internos e respectivas providências das áreas envolvidas;

v) Emitir, periodicamente, pareceres sobre a efetividade dos Sistemas de Controle Interno em vigor na organização e submetê-los à concordância dos respectivos órgãos de controle responsáveis;

vi) conferir eficiência, eficácia e efetividade às operações da Administração Pública operacional, com observâncias aos preceitos éticos;

vii) produção e disponibilização de informações confiáveis para a tomada de decisões, e realização da *accountability*;

viii) salvaguardar os bens públicos a fim de evitar o mau uso, perda, desperdício e desvios de finalidade.

Mediante a diferenciação entre as UCI, o SCI e o OCSCI, é relevante localizar a controladoria municipal dentro dessa estrutura. No entendimento do Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno (CONACI), a controladoria é o órgão responsável pelo controle interno.

### 3.2 A CONTROLADORIA

A definição de controladoria pelo CONACI é de que ela seja: “função do controle interno que tem por finalidade orientar e acompanhar a gestão governamental, para subsidiar a tomada de decisões a partir da geração de informações, de maneira a garantir a melhoria contínua da qualidade do gasto público” (CONACI, 2010, p. 30).

Tal conceituação diverge da preconizada por Padoveze (2016), pois restringe a controladoria a uma função do Controle Interno, e não a uma evolução da ciência contábil ou como fonte de informações úteis para assegurar e dar suporte, evidenciando um distanciamento entre o pensamento básico sobre o tema no tratamento doutrinário e o tratamento regulamentar.

Para Padoveze (2016, p. 3) a controladoria deve ser tratada como uma ciência, fruto da evolução da ciência contábil, um aperfeiçoamento, pois “à Controladoria cabe a responsabilidade de implantar, desenvolver, aplicar e coordenar todo o ferramental da ciência contábil dentro da empresa, nas suas mais diversas necessidades”.

A conceituação de Slomski (2003) funde as conceituações de Padoveze (2016) e do CONACI (2010), quando aborda o aspecto objetivo e técnico da controladoria, com sua função de produção de conhecimento. Segundo Slomski (2003, p. 373), a controladoria, no âmbito municipal, tanto se reveste de um “órgão administrativo que gerencia todo o sistema de informações econômico-físico-financeiras, a fim de instrumentalizar os gestores das atividades-fim e das atividades-meio” quanto também um ramo de conhecimento, a qual foi inserida como disciplina nos cursos de graduação e pós-graduação na década de 1970 (LUNKES; SCHNORRENBERGER; ROSA, 2013; WIGGERS; LUNKES; SOUZA, 2015).

No que tange à operacionalização das atividades de controladoria, podem-se elencar algumas de suas funções (ASSIS; SILVA; CATAPAN, 2016; BORINELLI, 2006): i) contábil; ii) gerencial e estratégica; iii) de

custos; iv) tributária; v) de controle e proteção dos ativos; vi) de controle interno; vii) de controle de riscos; e viii) de gestão da informação. Para Bianchi, Backes e Giongo (2006), a controladoria possui, ainda, outras duas funções: i) função de facilitadora (gera informações para facilitar a tomada de decisão e diretrizes para gestão estratégica); ii) função integradora (conecta diferentes setores do ente).

Assis, Silva e Catapan (2016) ressaltam que não há, ainda, um consenso restrito sobre as funções da controladoria, o que se alinha aos argumentos de Borinelli (2006), para o qual torna-se função de controladoria a atividade que se adéque às necessidades da entidade, o que torna o rol de funções da controladoria flexível mediante o ambiente no qual está inserida, e as definições estratégicas tidas como prioridade de atuação no que tange à determinação da sua missão, visão e objetivos institucionais determinados (BOUHALI *et al.*, 2015).

Embasando-se nas teorias americana e italiana relacionadas à ciência contábil, pode-se estabelecer e entender a evolução da controladoria destacando-se duas abordagens: a controladoria como ramo de conhecimento ou ciência (escola italiana) e a controladoria, na escola americana, como órgão, unidade ou setor administrativo (GLAUTIER, 1977; IUDÍCIBUS, 1980; PADOVEZE, 2016).

Portanto, a controladoria apresenta-se tanto como unidade técnica e executora de diversas funções em prol do controle e auxílio à gestão, assim como também é uma ciência contábil aplicada, contemporânea, complexa e ampla dentro da estrutura organizacional, não se limitando a uma função do controle, mas a toda a base sobre a qual o controle é exercido. Para tanto, é preciso entender a necessidade do controle e sua similaridade da teoria aplicada à esfera privada na esfera pública, e, assim, poder abordar a controladoria inserida em uma entidade (RIBEIRO, 2019).

No Quadro 1, consta um resumo de aspectos conceituais e terminologias que permeiam a atividade de controladoria.

Quadro 1 – Resumo conceitual da controladoria

CONTROLADORIA						
<b>Objeto</b>	A organização como um todo e os seus eventos econômicos					
<b>Agente</b>	<i>Controller</i> » esfera privada / <i>Comptroller</i> » esfera pública					
<b>Missão</b>	Propósito	Amplitude	Meio	Forma	Papel	Motivação
	Assessorar e suportar a gestão	Toda a entidade	Sistema de informações	Coeso e cooperativo	Participar Controlar Avaliar	Eficácia Eficiência Otimização de resultados
Detalhamento da missão em nível operacional						
<b>Objetivo</b>	Subsidiar com informações os gestores	Propiciar um ambiente de controle e seu aperfeiçoamento contínuo	Monitorar as decisões dos gestores	Promover a sinergia entre as áreas	Promover a interação com os <i>stakeholders</i> e atender às suas demandas	Obter bom desempenho e viabilizar a gestão econômica

Fonte: Elaborado pelos autores (2018), com base em BOUHALI et al. (2015), GLAUTIER (1977), IUDÍCIBUS (1980) e PADOVEZE (2016).

Com base no exposto no Quadro 1, a controladoria é exercida pelos *controllers/comptrollers*, os quais a realizam, mediante análise dos eventos econômicos envolvidos, com a missão de otimização dos resultados e de continuidade da entidade, alcançados por meio dos objetivos definidos pela gestão e alinhados aos objetivos da entidade. Nessa lógica, Siqueira e Solte-linho (2001) elencam como atividades do *controller/comptroller*: i) planejamento para o controle; ii) confecção de relatórios gerenciais e interpretação; iii) avaliação e assessoramento; iv) administração tributária, v) elaboração de relatórios para o governo; vi) proteção de ativos e avaliação econômica (capacidade de trabalhar com cenários previamente estabelecidos).

### 3.3 A CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO

O setor público, representado pelos entes federativos e sua multiplicidade de organismos, seja da administração direta e indireta, tem como finalidade prover bens e serviços à sociedade, além de atender às suas

necessidades em sua pluralidade, promovendo a redução de desigualdades em suas diferentes nuances (CARNEIRO; MENICUCCI, 2013; COSTA *et al.*, 2019; MESSIAS; WALTER, 2016).

A Administração Pública reflete a sua estrutura organizacional e decorre da gestão dos recursos alocados no setor público para o alcance de sua finalidade. Contemporaneamente, e à medida do incremento da complexidade das atividades desempenhadas pelo setor público, a sociedade demanda informações sobre a alocação dos recursos públicos.

Como forma de suprir essa demanda social e de acompanhar a evolução da complexidade dos negócios, a implantação da controladoria no setor público mostra-se útil para divulgar informações à sociedade e conferir transparência aos atos dos agentes públicos, além de fazer a conciliação do planejamento estipulado pela Administração Pública com a execução orçamentária (PINHEIRO *et al.*, 2013).

O amparo legal para a inserção da controladoria no setor público data com a Lei nº 4.320/1964, em seu art. 75, e posteriormente ratificado nos arts. 70 e 74 da Carta Magna de 1988, LRF/2000 e na Lei Federal nº 10.180 de 2001. Esse arcabouço legal foi elaborado em similaridade à gestão de recursos exercida no setor privado, de forma a adaptá-la para que servisse à estrutura administrativa do setor público (KREIN; WERNKE; ZANIN, 2020).

No Brasil, a controladoria tem como responsabilidade principal o exercício do controle, o qual deve ser realizado de forma imparcial e independente. Esse controle deve permear todas as demais etapas dos processos operacionais existentes na entidade e produzir informações que as integrem e auxiliem a gestão pública. A presença holística e integradora da controladoria nas ações do ente público pode ser compreendida como uma dimensão de governança aplicada ao setor público (CAVALCANTE; DE LUCA, 2013).

Outrossim, as atividades de controladoria amparam o gestor público no que concerne a análise das políticas públicas e resultados auferidos pelos entes controlados, conduzindo-o ao cumprimento do programa de governo

estabelecido, com observância à execução financeira-orçamentária, melhorando a qualidade do gasto público (KREIN; WERNKE; ZANIN, 2020).

O exercício do controle realizado pela controladoria, visa, no setor público brasileiro, prioritariamente, ao acompanhamento das movimentações do orçamento público, a fim de fornecer informações sobre alocação, eficiência, eficácia e efetividade dos programas de governo. A produção dessas informações constitui uma rede cíclica de informações, com foco na garantia de que as ações do ente público alcancem os objetivos estabelecidos, além de identificar possíveis desvios e oferecer soluções que possam ser implementadas em tempo hábil para a devida correção desses desvios e evitar sua recorrência. No Quadro 2, tem-se o resumo da relação da controladoria com o processo de gestão.

Quadro 2 – Controladoria no processo de gestão

PLANEJAMENTO	EXECUÇÃO	CONTROLE
Fornecer informações relevantes para definir as ações a serem realizadas para atingir o objetivo	Auxiliar e cobrar os gestores quanto à implementação do plano traçado	Propor medidas corretivas
		Cobrar os gestores a aplicar as medidas corretivas
Auxiliar os gestores no rol das possíveis ações, mediante as informações obtidas	Levantar consumo de recurso para a geração de produtos/ serviços	Garantir a eficácia
		Garantir a eficiência
Classificar as ações possíveis quanto ao grau de melhor alcance do objetivo	Propiciar o desempenho para geração de resultados	Mensurar o desempenho
Participar / auxiliar os gestores sobre quais as ações serão realizadas		Fomentar os gestores com informações para procederem à avaliação do desempenho

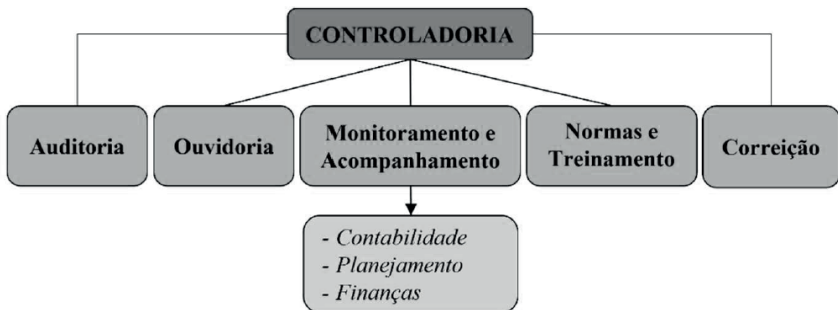
Fonte: Elaborado pelos autores (2018), adaptado de OLIVEIRA (2014, p. 102).

Ressalta-se que, para a devida realização das atividades e funções da controladoria no processo de gestão, é necessário que tal unidade esteja munida de artefatos que possibilitem a execução dos seus trabalhos, como a análise *Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats (SWOT)*, o *5W1H*, e o *Balanced Scoreboard* (BORINELLI, 2006; PADOVEZE, 2016; CEARÁ, 2017).



Com base nos objetivos do controle interno e nas diversas funções da controladoria, a Figura 2 apresenta as estruturas centrais, nas quais são desempenhadas as atividades de controladoria para o atendimento de suas funções, a saber: a auditoria interna; a ouvidoria; o monitoramento e o acompanhamento; a elaboração de normas e realização de treinamentos; e a correição.

Figura 2 – Estruturas centrais do exercício das atividades de controladoria



Fonte: Elaborada pelos autores (2021), com base em CONACI (2010) e BORINELLI (2006).

Conforme apresentado na Figura 2, no setor público brasileiro as atividades de controladoria desenvolvem-se perante o exercício da auditoria sobre os controles internos implementados pelo ente controlado. A existência de um canal de ouvidoria, no qual se oferece uma oportunidade de coletar informações oriundas de denúncias, reclamações de experiências reais vivenciadas por cidadãos com o ente controlado, relaciona-se à função de gestão da informação e de controle de riscos.

A estrutura de monitoramento e acompanhamento, por sua vez, permite o exercício das funções contábil, de custos, tributária, de controle de riscos, proteção de ativos, sendo efetivada por meio da análise e da avaliação dos dados oriundos dos setores de contabilidade, finanças e planejamento, ao passo que a estrutura de normas e treinamentos visa ao *compliance* dos atos do ente controlado perante o arcabouço legal ao qual está

sujeito, assim como a manutenção da capacitação dos agentes públicos que conduzem as atividades de controladoria. Por fim, a estrutura de correção se conecta à função de controle de riscos e à prerrogativa estipulada na IN 01/2017 do TCM-CE de que cabe ao OCSCI exigir o ressarcimento, propor melhorias, corrigir ilegalidade ou irregularidades detectadas.

A estrutura do sistema de controle no estado do Ceará foi elaborada mediante a integração das ações de planejar, desenvolver, checar e agir com transparência, acesso à informação e ouvidoria, consolidados pelos órgãos que exercem a controladoria, a auditoria e a correção, os quais exercem, respectivamente, ações preventivas, ações de detecção, ações de correção (CEARÁ, 2017).

#### **4 A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/2017 DO TCM-CE**

O extinto TCM-CE elaborou e publicou a IN nº 01/2017 com o intuito de definir meios e parâmetros mínimos para que os municípios cearenses criassem, implantassem e estruturasse seu Sistema de Controle Interno Municipal (SCIM). Entre as regras estipuladas para as Controladorias Municipais por essa instrução, ressalta-se a preocupação com os aspectos: instituição e plano de ação; estrutura; atividades a serem desempenhadas; corpo funcional, hierarquia; e penalidades e sanção por inobservância à IN nº 01/2017 do TCM-CE.

O Anexo I da IN nº 01/2017 do TCM-CE prevê uma série de atividades de controle a serem desempenhadas: execução orçamentária e financeira; atos de pessoal; bens patrimoniais; obras públicas e serviços de engenharia; licitações contratos e convênios; operações de crédito; suprimento de fundos, adiantamentos e cartão corporativo; gestão fiscal; transparência; doações, subvenções, auxílios e contribuições concedidas.

A IN supracitada elenca ações no quesito de verificação da conformidade e legalidade, além de realizar o acompanhamento, a fiscalização e a análise dos atos e fatos relativos aos servidores ativos e inativos, com o de-

vido registro e manutenção das informações desses servidores. As ações de controle esperadas, minimamente, sobre a execução orçamentária e financeira são de conformidade e de legalidade, abordando a conformidade do cumprimento dos prazos para emissão dos relatórios estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), bem como o cumprimento da impressão e o registro dos livros contábeis e o local de guarda desses documentos, haja vista a proibição de mantê-los em escritórios de contabilidade.

Conforme os vários requisitos mínimos e recomendações elencadas no normativo para a implantação do SCIM, o extinto TCM-CE concedeu um prazo de carência de 180 dias, após a sua data de publicação, para a completa aderência dos municípios a essa IN. Tal prazo findou em outubro de 2017, tendo sido estipulado um novo prazo de 60 dias para que os municípios entregassem ao extinto TCM-CE os documentos que comprovassem o início dos procedimentos para se adequarem às exigências dessa IN.

## **5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

A proposta deste trabalho é analisar o grau de aderência das Controladorias Municipais da Região Metropolitana de Fortaleza às regras estipuladas pela IN nº 01/2017 do TCM-CE, tratando-se de uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa, a qual se revestirá sob a forma de um estudo de caso múltiplo (BEUREN, 2014).

As diversas atividades ou serviços que essas unidades possuem dificultam a realização de coleta de dados acerca de cada elemento que as compõe, assim como a distância geográfica entre as unidades de caso e o pesquisador-entrevistador. Por essas razões, tornou-se necessário estabelecer um critério para definir um quantitativo de quais seriam as unidades de caso a serem analisadas, o que, para Yin (2015, p. 36), trata-se de esclarecimentos para delimitação do caso: “Uma vez que a definição geral de caso tenha sido estabelecida, outros esclarecimentos – às vezes, chamados de delimitação do caso – tornam-se importantes”.

O critério de seleção dos municípios, que irão compor os casos a serem estudados, baseou-se no Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), calculado segundo o Programa de das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) e engloba mensurações sobre longevidade, educação e renda, sendo um indicador com respaldo e utilidade para estudos e pesquisas, desenvolvimento de políticas governamentais e critérios de análise estrutural local mundialmente utilizado (MIQUEL, 1997; PNUD, 2013).

Dessarte, visando contemplar municípios com perfis distintos, com características que reflitam a heterogeneidade desses municípios, diante das normas da IN nº 01/2017 do TCM-CE, participaram desse estudo os seis municípios da RMF detentores dos maiores e menores IDHs dessa região geográfica, os quais, ao longo do estudo, serão confrontados com a finalidade de se estabelecer uma possível relação entre seu IDH e o grau de aderência das suas atividades aos padrões mínimos apresentados na referida Instrução dessa região geográfica, conforme apresentado na Tabela 1.

Tabela 1 – Municípios da RMF selecionados com base no critério de IDH

#	Nome	IDH	Posição
1	Fortaleza	0,754	1º melhor
2	Eusébio	0,701	2º melhor
3	Maracanaú	0,686	3º melhor
4	Guaiúba	0,617	3º pior
5	Trairi	0,606	2º pior
6	Chorozinho	0,604	1º pior

Fonte: Elaborada pelos autores (2021), com base nos dados do PNDU (2010).

As estruturas centrais da doutrina, contempladas pela IN nº 01/2017 do TCM-CE, foram identificadas por meio das atividades mínimas a serem desempenhadas pelas Controladorias Municipais, apresentadas no Quadro 3, no que tange aos temas: auditoria, monitoramento e acompanhamento, normas e treinamento e correção.

Quadro 3 – Principais atividades de controladoria da IN nº 01/2017 do TCM-CE

Descrição das principais atividades de controladoria elencadas na IN nº 01/2017 do TCM-CE	Estrutura doutrinária relacionada
Controle de admissão de terceirizados	Auditoria
Realiza inventários periódicos	
Emite os relatórios e demonstrativos em atendimento às normas aplicadas ao setor público	
Vistorias nas obras e serviços de engenharia	
Auditorias anuais nas contas dos responsáveis	
Emissão dos relatórios de auditorias anuais	
Estratégia global de auditoria sob o enfoque da materialidade	
Avaliação dos controles internos	
Execução do Plano Anual de Auditoria	
Relatório de atividades de auditoria e/ou relatórios especiais, com os respectivos pareceres e certificados de auditorias	
Alerta para a instauração de processo de tomada de contas especiais	
Acompanhamento dos prazos para apresentação das prestações de contas dos gestores	
Elaboração dos demonstrativos anuais e relatórios substanciados	
Contabilidade	
Finanças	
Controle de receita e despesa pública e dos créditos orçamentários e adicionais	
Atos de nomeações e exonerações dos servidores efetivos	
Concessões de aposentadorias e de reforma e pensão	
Realiza depreciação dos bens públicos e controle de bens em poder dos funcionários	
Realização de licitação para aquisição de bens e serviços para obter a proposta mais vantajosa	
Acompanhamento, por planilhas, dos prazos de início e de término de contratos e convênios	
Realiza controle dos gastos com recursos oriundos de convênios para fins específicos	
Acompanhamento dos prazos de início e de término dos contratos de obras	
Monitoramento de todo o ciclo de execução da obra	
Contabilização das operações de crédito interno e externo	
Controle analítico dos saldos das operações de crédito interno e externo	
Correta classificação dessas operações quando dos Demonstrativos Contábeis	
Controle de suprimento de fundos/adiantamentos	
Controle e monitoramento referentes aos cartões corporativos	
Controle sobre doações, subvenções, auxílios e contribuições concedidas	

Quadro 3 – Principais atividades de controladoria da IN nº 01/2017 do TCM-CE (continuação)

Publicação tempestiva dos atos referentes aos procedimentos licitatórios, contratos e convênios	Normas e treinamentos
Controle e prevenção de riscos, controle e prevenção dos riscos referentes a esses créditos	Correição

Fonte: Elaborado pelos autores (2021), com base em CEARÁ (2017), CONACI (2010) e BORNELLI (2006).

As atividades identificadas no Quadro 3 representam, em conjunto, as estruturas basilares da Unidade de Controladoria Municipal (UCM). No processo de coleta de dados, cada uma dessas atividades consta no questionário aplicado, no qual, caso o respondente confirmasse a existência da atividade na UCM, foi atribuído o valor de 1 (um). Após totalizados os valores para cada uma das quatro estruturas, aplicou-se o peso definido para cada uma das estruturas, conforme consta na Tabela 2. Os pesos foram atribuídos de forma que o total perfizesse o valor de 1, ou seja 100%.

Tabela 2 – Ponderação das atividades de controladoria contidas na IN nº 01/2017 - TCM-CE

Relevância	Estruturas da doutrina contempladas na IN nº 01/2017 do TCM-CE	Peso atribuído
1	Auditoria	0,4
2	Monitoramento e acompanhamento	0,3
3	Normas e treinamentos	0,2
4	Correição	0,1
<b>Total</b>		<b>1,00</b>

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

Ressalta-se que a IN nº 01/2017 não fez qualquer menção à existência de ouvidoria dentro das estruturas centrais para o exercício das atividades de controladoria. Por esse motivo, não foi considerada essa estrutura na formação.

Destaca-se que a atribuição dos pesos levou em consideração a aplicação lógica e em sequência do SCI, iniciando pelas estruturas responsáveis pela auditoria, com posterior monitoramento e acompanhamento de normas e treinamentos, finalizando com a estrutura de correição, a qual é uma resultante das atividades estruturais anteriores.

Sob esse enfoque, entre as estruturas da Tabela 2, a auditoria ganhou maior quantificação de peso, pelo fato de que, por meio dela, exercem-se atividades às quais a doutrina dá maior destaque, bem como pelos efeitos e resultados por ela apresentados, impactando positivamente a gestão municipal, além do maior volume e frequência dessas atividades.

Diante da pulverização dos municípios em um vasto território geográfico, a opção de uso de uma entrevista semiestruturada, com aplicação de questionário, mostra-se a mais adequada, pois proporciona objetividade na entrevista e permite aos pesquisadores a coleta direta dos dados dos municípios selecionados.

O questionário foi direcionado aos gestores das Unidades de Controladoria dos municípios pertencentes à amostra, composto de perguntas englobando os aspectos ligados a: plano de ação; estrutura (patrimonial e organizacional); quantitativo de recursos humanos; fluxo de procedimentos; atividades desempenhadas; hierarquia e subordinação.

Destaque-se que o pesquisador responsável pela coleta de dados e aplicação do questionário é servidor público do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, órgão de controle externo do estado do Ceará, e se identificou para os entrevistados sobre o seu cargo, o que, conjuntamente com a presunção de veracidade das informações que devem ser prestadas pelos agentes públicos, baliza os dados coletados como verídicos.

Os dados oriundos das respostas do questionário foram transferidos para planilha eletrônica do *software* Excel®, organizados e ilustrados por gráficos e tabelas, mediante codificação e categorização escolhidas, a fim de extrair dados (média, frequência e nível percentual de aderência) que possam subsidiar os meios necessários ao alcance dos objetivos propostos.

## 6 RESULTADOS

O município de Chorozinho não retornou o questionário de pesquisa, após inúmeras tentativas, impossibilitando quantificar seus dados. Com a finalidade de não enviesar a análise e os resultados, tal município foi retirado das tabelas aqui elencadas. Tendo como objetivo descobrir quais são os vínculos dos ocupantes das atividades do Sistema de Controle Interno com os municípios, no Quadro 4, estão elencadas as respostas.

Quadro 4 – Ocupantes das atividades do órgão central de controle interno

Municípios da RMF	Servidores efetivos	Ocupantes de cargo em comissão	Terceirizados	Empresa de consultoria
Fortaleza	X	X		X
Eusébio	X	X		X
Maracanaú		X		X
Guaiúba		X		X
Trairi	X		X	X

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Conforme apresentado no Quadro 4, todos os municípios utilizam órgão de assessoramento (empresa de consultoria) para execução das atividades de controle interno, embora tenham, formalmente, um órgão para execução das atividades desse fim. Em Guaiúba, nenhum dos servidores tem vínculo efetivo com o município. Considera-se, portanto, satisfatório o atendimento desse item à legislação correlata.

Em seguida, foi questionado sobre a vinculação da estrutura do Sistema de Controle Interno (SCI), sendo os dados referentes à vinculação do SCI apresentados no Quadro 5.



Quadro 5 – Localização da estrutura do sistema de controle interno

Municípios da RMF	Poder Executivo	Poder Legislativo	Secretaria de Finanças	Órgão de assessoramento
Fortaleza	X			
Eusébio	X			
Maracanaú	X			
Guaiúba			X	
Trairi	X			

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

As controladorias municipais da RMF apresentam estrutura administrativa ligada ao Poder Executivo, mais especificamente ao Gabinete do Prefeito. Apenas o município de Guaiúba possui estrutura ligada à Secretaria de Finanças, o que não atende ao disposto na IN nº 01/2017 do extinto TCM-CE. A categorização dos órgãos de controladoria da RMF dá-se como unidade independente, depreendendo-se, portanto, que há autonomia desses órgãos, contribuindo, assim, para que suas ações sejam executadas, tendo em vista a independência direta com aquele ou aqueles que poderão vir a ser alvo das fiscalizações que forem necessárias.

No Quadro 6, são apresentadas as atividades desenvolvidas pela controladoria dos municípios.

Quadro 6 – Atividades orçamentárias e financeiras

Municípios da RMF	Contabilidade	Finanças	Controle de Receita e Despesa	Créditos orçamentários e adicionais
Fortaleza	X	X	X	X
Eusébio	X	X		
Maracanaú	X	X	X	
Guaiúba	X			
Trairi				

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

As atividades são desenvolvidas pela controladoria geral dos municípios pesquisados, seguindo o padrão mínimo definido no art. 12 da IN nº

01/2017. Quanto à execução orçamentária e financeira, foi observado que apenas o município de Fortaleza atende, na totalidade, aos padrões estabelecidos na norma, ao contrário do município de Trairi, que não cumpre as prescrições legais. Os dados referentes às atividades de controle de bens patrimoniais estão expostos no Quadro 7.

Quadro 7 – Atividades desenvolvidas acerca dos bens patrimoniais

Municípios da RMF	Inventários periódicos	Depreciação dos bens públicos	Controle de bens em poder dos funcionários	Emissão de relatórios e demonstrativos em atendimento às normas aplicadas ao setor público
Fortaleza			X	X
Eusébio				
Maracanaú	X	X	X	X
Guaiúba			X	
Trairi	X			

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Somente o município de Maracanaú cumpre, na totalidade, o item; já o município de Fortaleza cumpre, em parte, essas atividades, enquanto os municípios de Guaiúba e Trairi raramente cumprem as obrigações, e o município do Eusébio não cumpre, de forma alguma, essas atividades. O Quadro 8 apresenta os dados referentes ao controle acerca de licitações, contratos e convênios.

Quadro 8 – Atividades desenvolvidas acerca de licitações, contratos e convênios

Municípios da RMF	Controle de licitações	Acompanhamento da publicação tempestiva das licitações	Acompanhamento dos prazos de contratos e convênios	Controle de gastos com recursos oriundos de convênios para fins específicos
Fortaleza	X	X		X
Eusébio			X	X
Maracanaú	X	X	X	X
Guaiúba	X	X		
Trairi				

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Apenas o município de Maracanaú cumpre as atividades ligadas acerca da referida área, enquanto o município de Fortaleza cumpre, parcialmente, essas atividades. Em relação aos municípios de Guaiúba e Eusébio, pouco cumprem as obrigações, e o município de Trairi não cumpre, de forma alguma, as funções ligadas ao controle de bens. Convém salientar que a ausência de controle de obras públicas e serviços de engenharia representa um grave risco devido à aplicação de grande parte dos recursos públicos nessa área.

As atividades desenvolvidas no controle de obras públicas e serviços de engenharia constam no Quadro 9.

Quadro 9 – Atividades desenvolvidas no controle de obras públicas e engenharia

Municípios da RMF	Vistorias nas obras públicas e engenharia	Prevenção de riscos	Acompanhamento dos prazos de contratos de obras	Monitoramento de todo o ciclo de execução de obras
Fortaleza		X		
Eusébio			X	
Maracanaú	X	X	X	
Guaiúba				
Trairi				

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

O município de Maracanaú é o único que cumpre as atividades ligadas acerca dessa área. Os municípios de Fortaleza e Eusébio cumprem parcialmente essas atividades. Os municípios de Guaiúba e Trairi não cumprem as funções ligadas às atividades de controle interno. O Quadro 10 apresenta os dados relativos ao controle acerca de operações de crédito.

Quadro 10 – Atividades desenvolvidas acerca das operações de crédito

Municípios da RMF	Contabilização das operações de crédito interno e externo	Controle analítico dos saldos desses créditos	Controle e prevenção de riscos	Correta classificação das operações nos demonstrativos
Fortaleza				
Eusébio				X
Maracanaú				
Guaiúba				
Trairi				

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Somente o município de Eusébio informou que observa um dos quatro itens no que tange às operações de crédito, em oposição aos demais municípios da amostra, que não cumprem nenhum dos itens relativos às operações de crédito.

O controle acerca de outras atividades ligadas ao controle interno consta no Quadro 11.

Quadro 11 – Outras atividades desenvolvidas ligadas ao controle interno

Municípios da RMF	Controle de suprimento de fundos/adiantamento	Controle e monitoramento dos cartões corporativos	Controle sobre doações, subvenções, auxílios e contribuições concedidas
Fortaleza	X		
Eusébio	X		X
Maracanaú	X		
Guaiúba	X		
Trairi			

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Os municípios de Fortaleza, Maracanaú e Guaiúba cumprem raramente as atividades relativas a controle sobre doações; já o município de Trairi não cumpre, de forma alguma, as funções relacionadas a nenhuma dessas outras atividades. O controle e monitoramento dos cartões corporativos, caso

existam, não é realizado por nenhum dos municípios da amostra. Quanto ao controle acerca das auditorias, os dados estão expostos no Quadro 12.

Quadro 12 – Atividades desenvolvidas pelos municípios relacionadas às auditorias

<b>Municípios da RMF</b>	<b>Realiza auditorias anuais nas contas dos responsáveis, emitindo relatórios</b>	<b>Alerta, formalmente, a autoridade administrativa competente para instauração de possíveis TCEs</b>	<b>Realiza estratégia global de auditoria enfoque da materialidade</b>
Fortaleza		X	X
Eusébio			
Maracanaú			
Guaiúba			
Trairi			

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

O município de Fortaleza cumpre parcialmente as atividades ligadas a essa área; já os demais municípios não cumprem as funções relacionadas às normas para a realização de auditorias anuais nas prestações de contas dos responsáveis pelo uso dos recursos públicos, bem como há a ausência da emissão de Relatório Anual de Auditoria.

Quanto à prestação de contas, no Quadro 13 é demonstrado que os municípios de Fortaleza, Eusébio e Maracanaú cumprem raramente as atividades ligadas a essa área, enquanto os municípios de Guaiúba e Trairi descumprem as funções relacionadas a tal questão.

Quadro 13 – Atividades desenvolvidas relacionadas as prestações de contas

<b>Municípios da RMF</b>	<b>Acompanha os prazos para apresentação das prestações de contas</b>	<b>O responsável anexa os demonstrativos anuais e relatórios substanciados</b>
Fortaleza	X	
Eusébio	X	
Maracanaú	X	
Guaiúba		
Trairi		

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Na Tabela 3, é exposta a frequência e a média de aderência dos municípios relativas às questões sobre atividades da estrutura de auditoria.

Tabela 3 – Aderência às atividades de auditoria

Item		Descrição	F	f
5.2	D	Controle de admissão de terceirizados	2	40%
5.3	A	Realiza inventários periódicos	2	40%
	D	Emite os relatórios e demonstrativos em atendimento às normas aplicadas ao setor público	2	40%
5.5	A	Vistorias nas obras e serviços de engenharia	1	20%
5.8	A	Realiza auditorias anuais nas contas dos responsáveis, emitindo relatório de auditoria	0	0%
	B	Alerta, formalmente, a autoridade administrativa competente para que instaure Tomada de Contas Especial sempre que tiver conhecimento de quaisquer ocorrências citadas nas legislações de controle externo	1	20%
	C	Realiza a estratégia global de auditoria sob o enfoque da materialidade, avaliando os controles internos, por meio da execução do plano anual de auditoria, culminando no relatório de atividades de auditoria e/ou relatórios especiais, com os respectivos pareceres e certificados de auditorias, e enviando-os ao órgão de controle externo?	1	20%
5.9	A	O SCI acompanha os prazos para apresentação das prestações de contas dos gestores municipais aos órgãos de controle externo		60%
	B	O responsável pelo SCI, quando da prestação de contas, anexa os demonstrativos anuais e relatórios substanciados, atestando que a documentação encaminhada foi submetida à devida análise		20%
<b>Média geral de aderência às atividades de auditoria</b>				<b>29%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Com base na Tabela 3, relativa às atividades de auditoria, percebe-se que nenhum dos municípios realiza a emissão de relatórios e de demonstrativos em cumprimento às normas aplicadas ao setor público. Observou-se, também, que a atividade mais realizada no segmento auditoria é o acompanhamento dos prazos das contas dos gestores municipais.

Na Tabela 4, são expostas a frequência e a média de aderência dos municípios relativas às questões sobre atividades da estrutura de monito-

ramento e acompanhamento. Percebe-se que, entre as atividades relacionadas à estrutura de monitoramento e acompanhamento, 80% dos municípios da amostra fazem-nas em relação à contabilidade, sendo este o monitoramento mais realizado nos municípios.

Tabela 4 – Aderência às atividades de monitoramento e acompanhamento

Item	Descrição	F	f
5.1	A Contabilidade	4	80%
	B Finanças	3	60%
	C Controle de Receita e Despesa Pública	2	40%
	D Créditos Orçamentários e Adicionais	1	20%
5.2	A Atos de nomeações e exonerações dos servidores efetivos	1	20%
	B Concessões de aposentadorias	1	20%
	C Concessão de reforma e pensão	1	20%
5.3	B Realiza depreciação dos bens públicos	1	20%
	C Realiza controle de bens em poder dos funcionários	3	60%
5.4	A Realização de licitação para aquisição de bens e serviços para obter a proposta mais vantajosa	3	60%
	C Acompanhamento por planilhas dos prazos de início e de término de contratos e convênios celebrados pelo Poder Público	2	40%
	D Realiza controle dos gastos com recursos oriundos de convênios para fins específicos	3	60%
5.5	C Acompanhamento dos prazos de início e de término dos contratos de obras	2	40%
	D Monitoramento de todo o ciclo de execução da obra	0	0%
5.6	A Contabilização das operações de crédito interno e externo	0	0%
	B Controle analítico dos saldos desses créditos	0	0%
	D Correta classificação dessas operações quando dos Demonstrativos Contábeis	1	20%
5.7	A Controle de suprimento de fundos/adiantamento	4	80%
	B Controle e monitoramento referentes aos cartões corporativos	0	0%
	C Controle sobre doações, subvenções, auxílios e contribuições concedidas	1	20%
<b>Média geral de aderência às atividades de monitoramento e acompanhamento</b>			<b>33%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

As Tabelas 5 e 6 contemplam os itens relativos às atividades da estrutura de normas e treinamento, e correição, respectivamente, nos quais expõe-se a frequência e a média de aderência dos municípios relativa aos itens dessa seara.

Tabela 5 – Aderência às atividades de normas e treinamentos

Item		Descrição	F	f
5.4	B	Publicação tempestiva dos atos referentes aos procedimentos licitatórios, contratos e convênios	3	60%
<b>Média geral de aderência às atividades de normas e treinamentos</b>				<b>60%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Tabela 6 – Aderência à atividade de correição

Item		Descrição	F	f
5.5	B	Controle e prevenção de riscos	2	40%
5.6	C	Controle e prevenção dos riscos referentes a esses créditos	0	0%
<b>Média geral de aderência às atividades de correição</b>				<b>20%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Percebe-se, comparativamente às frequências expostas para cada item nas Tabelas 3, 4, 5 e 6, que as atividades listadas a seguir apresentaram frequência zero, ou seja, são atividades não desempenhadas por nenhum dos municípios da amostra: i) controle e prevenção dos riscos referentes a esses créditos; ii) monitoramento de todo o ciclo de execução da obra; iii) controle e monitoramento referentes aos cartões corporativos; contabilização das operações de crédito interno e externo; iv) controle analítico dos saldos desses créditos; e v) realização de auditorias anuais nas contas dos responsáveis, emitindo relatório de auditoria

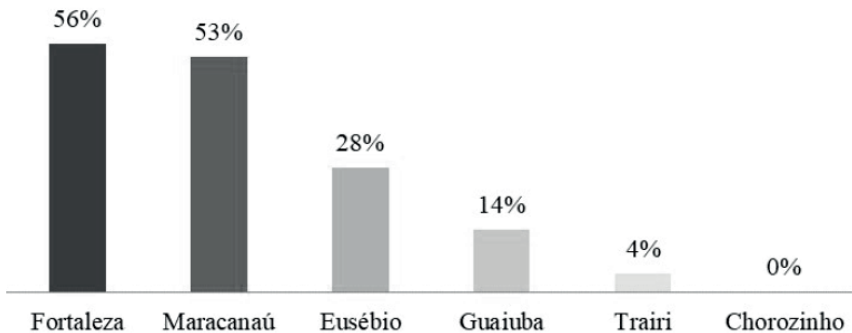
Pode-se observar, também, que os municípios têm uma média praticamente similar de aderências às atividades em suas diferentes estruturas, desempenhando suas funções dentro do que se aborda como padrão mínimo na instrução normativa. Esse fato indica que, no exercício das atividades de controladoria elencadas pela referida IN, não há uma predileção



entre determinado segmento de atividades em detrimento de outro. No entanto, por se tratar de uma média, é preciso observar a individualidade de cada município.

Os percentuais alcançados por cada município, mediante a ponderação dos pontos obtidos nos itens das questões 5.1 a 5.9 do questionário, em relação ao total máximo, levando-se em consideração o valor 10 de (dez) pontos equivalentes a 100% de aderência, permitiram a elaboração do Gráfico 1, o qual representa o percentual de aderência por cada município integrante da amostra, ressaltando que o município de Chorozinho não pontuou devido à ausência de dados coletados (não se obteve retorno do gestor às perguntas do questionário após repetidas tentativas).

Gráfico 1 – Grau de aderência dos municípios da amostra à IN nº 01/2017 do TCM-CE



Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Com base nesses dados, tabulou-se em graus de excelência a cada 20 pontos percentuais obtidos de aderência pelos municípios. Foi considerado, em termos percentuais, como “excelente” os municípios com aderência entre 76% e 100%, “muito bom” os percentuais obtidos entre 51% e 75%, “razoável” os percentuais entre 26% e 50%, “indesejado” os percentuais entre 0% e 25%. Com base nisso, tabulou-se a Tabela 7.

Tabela 7 – Classificação do nível de aderência dos municípios da amostra

Quartil	% de aderência à IN nº 01/2017 do TCM-CE	Legenda	Municípios enquadrados
1	0-25%	Indesejado	Trairi e Guaiúba
2	26%-50%	Razoável	Eusébio
3	51%-75%	Muito bom	Fortaleza e Maracanaú
4	76%-100%	Excelente	-

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Nota-se que somente os municípios de Fortaleza e Maracanaú apresentam um grau “muito bom” de aderência, seguido pelo município de Eusébio, com grau “razoável” de aderência. Destaque-se que esses três municípios são também aqueles com melhor IDH. Já os municípios de Trairi e Guaiúba, em situação “indesejável” de aderência, ou seja, estão em um estágio precário quanto às condições mínimas para o exercício das suas atividades ligadas diretamente ao sistema de controle interno. Salienta-se que esses dois municípios são também os que apresentam o segundo e terceiro menores IDHs entre os municípios da amostra. Ressalta-se que os municípios que não vierem a cumprir as diretrizes previstas na instrução em questão estarão sujeitos a eventuais sanções dos órgãos de controle externo, conforme preconiza o §2º do art. 16 da IN nº 01/2017.

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com amparo nos dados coletados e em suas análises, pode-se concluir que a questão-problema foi respondida, pois os municípios integrantes da amostra possuem representatividade do universo pesquisado, assim como níveis diferentes de aderência à IN nº 01/2017 do TCM-CE, constando que as atividades estabelecidas como padrão mínimo, preconizadas na Instrução Normativa nº 01/2017 do TCM-CE, relacionada à fiscalização dos atos administrativos e das contas dos gestores municipais, não são executadas em boa parte das controladorias municipais pesquisadas.

Detectou-se que as controladorias funcionam como um sistema de apoio ao Poder Executivo, responsáveis por tarefas fora de sua competência. Ademais, as atividades inerentes ao Sistema de Controle Interno são cumpridas de forma inconsistente e indefinida, representando um papel secundário dentro de suas funções.

Ademais, percebe-se que os municípios com maior aderência, também, são aqueles com maior IDH. Entretanto, o município de Maracanaú excetua-se à regra, ocupando a 3ª posição do IDH e apresentando a segunda maior aderência à IN nº 01/2017. Os resultados apontam que mesmo os municípios mais desenvolvidos (segundo o IDH) demonstraram dificuldades em implantar e operacionalizar as regras do normativo em questão. Destaca-se, ainda, o fato de que as recomendações dos órgãos de controle acerca do cumprimento das normas esculpidas na referida IN não estão sendo observadas pelas controladorias, bem como seus prazos para implantação não estão sendo atendidos.

Esse estudo traz, ainda, uma outra constatação: a relação do não cumprimento das normas acerca de controle interno pelos municípios com a falta de suporte e apoio técnico, operacional, financeiro, de treinamento e de qualificação do quadro de pessoal. Tal achado, que retrata um cenário de 2018, evidencia o potencial risco a que esses municípios estavam e estão sujeitos quando utilizam e alocam recursos públicos, sobretudo em um contexto com medidas emergenciais vigentes, e a tempestividade para tomada de decisão dos gestores, os quais necessitam de informações confiáveis de acessibilidade rápida, pois a realidade evidenciada não é de fácil e rápida alteração em tão curto espaço temporal.

Portanto, acompanhar como a precariedade de SCI nos municípios pode vir a impactar na alocação e na fiscalização das medidas emergenciais adotadas pelos gestores torna-se mais pungente e ampara a relevância dos dados aqui apresentados para subsidiar estudos futuros envolvendo essa temática. Nesse sentido, a efetiva fiscalização e controle da gestão dos recursos públicos nos municípios é de difícil alcance, devido à pulverização

que o orçamento enfrenta até chegar aos cofres municipais. Dessa forma, é urgente a necessidade de apoio e de suporte para fomentar, desenvolver e implementar o controle das contas públicas municipais, a fim de que haja, assim, uma efetividade e eficiência do gasto público municipal, bem como transparência.

Dessa forma, como contribuição prática e gerencial sugere-se a aplicação do questionário empregado nesta pesquisa como um tipo de instrumento de avaliação e de acompanhamento do controle externo na devida e efetiva implantação dos SCI municipais, de forma parametrizada, a fim de gerar dados que possam ser comparados para demonstrar uma evolução ou não nesse processo de fomento do controle na esfera municipal.

Como limitação da pesquisa, pontua-se o tamanho reduzido da amostra: somente seis municípios entre os 184 existentes no estado do Ceará. Nesse contexto, sugere-se a replicação do tema a futuros estudos, considerando uma amostra mais ampla, a qual contemple as micro e mesorregiões do estado do Ceará, procurando, assim, realizar uma pesquisa com enfoque quantitativo e buscar variáveis que possam explicar a aderência ao cumprimento dos normativos e da implantação dos controles internos nos municípios.

Para pesquisas futuras, pode-se, também, estabelecer métricas para avaliar a efetividade dos treinamentos e das sanções impostas pelo órgão de controle externo, com o fito de cumprimento dos seus normativos, na sociedade e nos órgãos internos do governo municipal. Sugere-se, ainda, no intuito de análises e de conclusões mais robustas no processo de tomada de decisões sobre a melhor aplicação dos recursos públicos, a análise conjunta desses dados com os demais documentos disponibilizados pelo TCE-CE, os quais sejam contrastados com informações disponibilizadas pela Lei de Acesso à Informação relacionadas a essa temática.

## REFERÊNCIAS

AKERLOF, G. A. The market for “lemons”: quality uncertainty and the market mechanism. **The Quarterly Journal of Economics**, [s. l.], v. 84, n. 3, p. 488-500, 1970.

ASSIS, L. de; SILVA, C. L. da; CATAPAN, A. As funções da controladoria e sua aplicabilidade na administração pública: uma análise da gestão dos órgãos de controle. **Revista Capital Científico – Eletrônica (RCCe)**, [s. l.], v. 14, n. 3, jul./set. 2016.

BERLE, A.; MEANS, G. **The modern corporation and private property**. New York: Macmillan, 1932.

BEUREN, I.M. (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2014.

BIANCHI, M.; BACKES, R. G.; GIONGO, J. A participação da controladoria no processo de gestão organizacional. **Contexto**, [s. l.], v. 6, n. 10, p. 69-92, 2º semestre 2006.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. 352 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-19032007-151637/publico/Tesemarcioborinelli.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2021.

BOUHALI, R. *et al.* Leader roles for innovation: strategic thinking and planning. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, [s. l.], v. 181, p. 72-78, 2015.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 10 mar. 2018.

BRASIL. **Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990**. Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. Brasília, DF: Presidência da República, [1990]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8112cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8112cons.htm). Acesso em: 12 fev.2020.

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. Brasília, DF: Presidência da República, [1992]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8429.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8429.htm). Acesso em: 15 abr. 2021.

BRASIL. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1993]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm). Acesso em: 10 mar. 2020.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001**. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2001. Disponível em: <https://audin.unifesspa.edu.br/images/INSTRUCOESNORMATIVAS/Instruo-Normativa-n.-01-de-06.04.2001.pdf>. Acesso em: 20 out.2018.

BRASIL. **Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020**. Dispõe sobre as medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus responsável pelo surto de 2019. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/lei/113979.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113979.htm). Acesso em: 10 mar. 2020.

CARNEIRO, R.; MENICUCCI, T. M. G. **Gestão pública no século XXI: as reformas pendentes**. Brasília: Ipea, 2011. (Texto para Discussão n. 1686).

CAVALCANTE, M. C. N.; DE LUCA, M. M. M. Controladoria como instrumento de governança no setor público. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade –REPeC**, [s. l.], v. 7, n. 1, p. 73-90, 2013.

CEARÁ. Tribunal de Contas dos Municípios. **Instrução Normativa nº 01/2017, de 25 de abril de 2017**. Fortaleza: Tribunal de Contas dos Municípios [2017]. Disponível em: <https://municipios.tce.ce.gov.br/?legis=resolucao-no-012017>. Acesso em: 4 ago. 2018.

CONACI. As macrofunções do controle interno do setor público, Auditoria Governamental, Controladoria, Corregedoria e Ouvidoria. **Anais [...]** Fortaleza: CGE, 2010. Disponível EM: <https://www.cge.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/20/2018/04/IV-EECI-Apresentacao-CONACI.pdf>. Acesso em: 28 mar. 2018.

COSTA, D. E. S. *et al.* Controladoria na gestão pública: um ensaio sobre lentes brasileiras. **Revista Valore**, Volta Redonda, v. 4, ed. esp., p. 175-187, jan. 2019. Disponível em: <https://revistavalore.emnuvens.com.br/valore/article/view/362>. Acesso em: 10 ago. 2021.

GLAUTIER, M. W. E. **Accounting theory and practice**. Londres: Pitman Publishing, 1977.

IUDÍBIUS, S. de. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1980.

JENSEN, M.; MECKLING, W. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, [s. l.], v. 3, n. 4, p. 305-360, 1976.

KREIN, V.; WERNKE, R.; ZANIN, A. Controladoria na gestão pública: a percepção de gestores públicos em municípios da região da Amerios. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace**, [s. l.], v. 11, n. 3, 2020.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D.; ROSA, F. S. Funções da controladoria: uma análise no cenário brasileiro. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, [s. l.], v. 15, n. 47, p. 283-299, 2013.

MACEDO, S. V.; VALADARES, J. L. Corruption: epistemological reflections and contributions to the public sector. **Organizações & Sociedade**, [s. l.], v. 28, n. 96, 2021. Disponível em: <https://periodicos.ufba.br/index.php/revistaoes/article/view/28370>. Acesso em: 15 ago. 2021.

MESSIAS, D.; WALTER S. A. Governança e controladoria no setor público: uma análise do governo e da controladoria-geral do estado de Minas Gerais. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 16., 2016, São Paulo. **Anais [...]**. São Paulo: USP, 2016.

MIQUEL, C. A. O índice de desenvolvimento humano: uma proposta conceitual. **Revista Proposta (FASE)**, [s. l.], v. 26, n. 73, p. 10-19. 1997.



OLIVEIRA, A. B. S. **Controladoria: fundamentos do controle empresarial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria básica**. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2016.

PETERS, M. **Implantando e gerenciando a lei Sarbanes-Oxley: governança corporativa agregando valor aos negócios**. São Paulo: Atlas, 2007.

PINHO, J. G. S. **Controladoria governamental nos municípios da região metropolitana de Fortaleza**. 2017. 107 f. Dissertação (Mestrado em Administração e Controladoria) – Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2017.

PINHEIRO, F. M. G.; LOPES, L. M. S.; ROCHA, J. S. da; DIAS FILHO, J. M. Desafios da controladoria pública no contexto da Copa do Mundo de 2014. **Contabilidade, Gestão e Governança**, [s. l.], v. 16, n. 3, p. 108-123, 2013.

PNUD. **Índice de Desenvolvimento Humano Municipal Brasileiro**. 2. ed. Brasília: PNUD; Ipea, 2013.

RIBEIRO, H. C. M. Controladoria e contabilidade gerencial: dez anos de produção científica. **Revista Pretexto**, Belo Horizonte, v. 2, n. 2, p. 100-121, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.21714/pretexto.v20i2.6043>. Acesso em: 21 set. 2021.

RIBEIRO, O. M.; RIBEIRO, J. M. **Auditoria fácil**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SIQUEIRA, J. R. M. de; SOLTELINHO, W. O profissional de controladoria no mercado brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 16, n. 27, p. 66-77, 2001.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SNYDER, C.; NICHOLSON, W. *Microeconomic theory: basic principles and extensions*. 10. ed. [S. l.]: Thomson, 2008.

TCU. **Portaria-TCU nº 185, de 30 de novembro de 2020**. Altera o Anexo da Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010, que dispõe sobre as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT). Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/control-e-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/nat.htm>. Acesso em: 20 ago. 2021.

WIGGERS, N.; LUNKES, R. J.; SOUZA, P. de. Controller: estudo sobre a relação entre funções, salário e formação acadêmica. **Enfoque: Reflexão Contábil**, [s. l.], v. 34, n. 2, p. 1-14, 18 ago. 2015.

YIN, R. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

# **Avaliação da estrutura do sistema de controle interno dos poderes e instituições públicas do Ceará para os anos de 2016 a 2018**

Evaluation of the structure of the internal control system of public powers and institutions of Ceará for the years 2016 to 2018

**Leonel Gois Lima Oliveira**<sup>1</sup>  
**Fernando Freire Vasconcelos**<sup>2</sup>  
**Victor Mateus da Silva Viana**<sup>3</sup>

## **RESUMO**

O estudo teve como objetivo avaliar a estrutura do sistema de controle interno dos poderes e instituições públicas do Ceará. Foi desenvolvido tendo por base um questionário de autoavaliação preenchido pelos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE), que aborda as dimensões da metodologia COSO-ERM. Realizou-se uma análise comparativa das notas atribuídas apenas pelos participantes da Rede Estadual de Controle Interno do Estado do Ceará (RECIGP) para os anos de 2016 até 2018. Foram verificados padrões similares e as diferenças de respostas em relação às variáveis estudadas que envolvem a estrutura de controle interno. O estudo apresenta um caráter exploratório e descritivo. Os dados foram coletados diretamente com o TCE-CE e a análise foi baseada em métodos de estatística descritiva, análise vertical e horizontal. Os jurisdicionados do TCE-CE, participantes da RECIGP, avaliaram, com desempenhos satisfatórios nos anos de 2016, 2017 e 2018, em relação à estrutura

---

1 Doutor em Administração pela Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas (EBAPE/FGV). Atualmente, é professor do Centro Universitário Christus (Unichristus) e da Escola Superior de Magistratura do Estado do Ceará (Esmec). Técnico judiciário do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará (TJCE). E-mail: leonelgois@tjce.jus.br

2 Doutorando em Administração pela Universidade de São Paulo (FEA/USP). Mestre em Administração pela Universidade de Fortaleza (Unifor). Graduado em Administração de Empresas pela Universidade Estadual do Ceará (UECE) e em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Analista judiciário – Administração do Tribunal de Justiça do Ceará (TJCE). Tutor de cursos presenciais e EAD no TJCE. E-mail: fernando.vasconcelos@usp.br

3 Mestrando em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC), graduado em Processos Gerenciais pelo Centro Universitário Christus (Unichristus). E-mail: victormateus97@gmail.com

do controle interno. Observa-se que um dos Poderes teve desempenho razoável apenas em um ano, indicando a necessidade de ajustes em alguns componentes de sua estrutura de controle interno.

**Palavras-chave:** Controle no Setor Público. Controle interno. Gestão de riscos. Transparência e accountability. Ceará.

## ABSTRACT

The study aimed at evaluating the structure of the internal control system of public powers and institutions in Ceará. It was developed based on a self-assessment questionnaire filled out by the Court of Auditors of the State of Ceará (TCE-CE), which addresses the dimensions of the COSO ERM methodology. A comparative analysis of the scores assigned only by the participants of the State Network of Internal Control of the State of Ceará (RECIGP) was carried out for the years 2016 to 2018. Similar patterns and differences in responses were verified in relation to the studied variables involving the internal control structure. The study has an exploratory and descriptive character. Data were collected directly with the TCE-CE and the analysis was based on descriptive statistics methods, vertical and horizontal analysis. The TCE-CE jurisdictions, participants of RECIGP, evaluated it, with satisfactory performance in 2016, 2017 and 2018, in relation to the internal control structure. It is observed that one of the Powers had a reasonable performance only in one year, indicating the need for adjustments in some components of its internal control structure.

**Keywords:** Control in the Public Sector. Internal control. Risk management. Transparency and accountability. Ceará.

Recebido: 13-06-2021

Aprovado: 23-08-2021

## 1 INTRODUÇÃO

As diversas incertezas, neste atual ambiente de complexidade e de rápidas mudanças, colocam as instituições públicas em constantes desafios, o que torna necessário decisões, ações, elaboração e uso de estratégias relacionadas ao fortalecimento de seus processos de gestão (ARAÚJO; GOMES, 2021) para fazer frente a tamanha complexidade. Nesse sentido, os esforços da implementação e da redefinição das estratégias administrativas, para fins de reforçar a gestão pública, passa, necessariamente, pela adoção de ferramentas de gestão de risco (MATIAS-PEREIRA, 2009) e pelo fortalecimento das estruturas de controle interno.

A realização de estudos referentes à implementação de gestão de riscos tem se expandido em diversos países e para todos os tipos de organizações (SOUZA *et al.*, 2020). Contudo, verificou-se a ausência de estudos de realidades regionais, ligadas à gestão de riscos de instituições públicas organizadas em rede de atores, razão pela qual o presente estudo busca suprir essa lacuna (NOGUEIRA; OLIVEIRA; CANIL, 2014).

A instituição de redes de atores públicos trata-se de uma nova forma de governar (CHRISTENSEN, 2012) e tem por objetivo o compartilhamento de informações entre os agentes para fins de melhoria da gestão e dos serviços públicos (JACOBI, 2000). A participação de vários atores para direcionar políticas públicas, tal como aquelas concernentes à gestão de riscos, tem sido uma das diretrizes da nova governança pública (OSBORNE, 2020).

Portanto, para promover a integração dos sistemas de controle internos e os mecanismos de avaliação da gestão pública foi instituída a Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública (RECIGP), em junho de 2018, mediante acordo celebrado entre o Poder Executivo, a Assembleia Legislativa, o Tribunal de Justiça, a Procuradoria Geral de Justiça, a Defensoria Pública, o Ministério Público e Tribunal de Contas, todos do estado do Ceará (RECIGP, 2019). Assim, o estado do Ceará pas-

sou a contar com uma rede de atores voltados para a troca de informações referentes à gestão de riscos, sendo necessário estudar como seus participantes avaliam seus controles internos. A avaliação da gestão de risco, no âmbito da RECIGP, tem sido de fundamental importância para mensurar o cenário prévio à sua instituição, vinculando-se aos objetivos traçados na atuação em rede.

Outrossim, para fins de estabelecer padrões mínimos de gestão de risco dentro das diversas organizações, especialmente para o setor público, foi criado o *framework Enterprise Risk Management: Integrated Framework* (COSO ERM ou COSO II), pelo *Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), entidade composta por várias instituições americanas envolvidas com estudos de gestão, contabilidade e governança (VASCONCELOS, 2019).

Vários estudos em instituições públicas têm utilizado a metodologia COSO ERM para avaliar seus controles internos, sendo que sua grande maioria tem verificado uma aderência apenas parcial ao referido modelo (POLTRONIERI, 2012; BARRETO; CALLADO; CALLADO, 2018; WANDERLEY *et al.*, 2015; WASSALLY, 2008; CANNAVINA; PARISI, 2015; SILVA, 2016; VASCONCELOS, 2019). Desses estudos, apenas Silva (2016) e Vasconcelos (2019) retratam a avaliação dos sistemas de controles internos do Poder Judiciário em nível estadual, faltando um olhar que envolva todo o ente federativo, dada a condição de complementaridade da atuação dos Poderes e das instituições públicas. Portanto, verifica-se uma lacuna, em termos teóricos e práticos, que consiste na adoção de um mesmo instrumento avaliativo que possibilite a avaliação e a comparação das dimensões do sistema de controle interno. Ademais, o olhar, em nível estadual, possibilita visualizar o esforço realizado para que um ente federativo procure se diferenciar dos demais em aspectos de governança e de gestão de riscos.

Dessa forma, considerando a necessidade de adoção de modernas técnicas e metodologias de gestão de risco para melhoria da gestão do se-

tor público, especialmente no tocante à gestão de riscos, o estudo pretende responder à seguinte pergunta: Como se caracteriza a estrutura de controle interno dos partícipes da RECIGP, na perspectiva de autoavaliação, à luz da metodologia COSO ERM, para os anos de 2016 a 2018? Ressalte-se que o presente estudo buscou avaliar como os gestores caracterizavam suas estruturas de controle interno antes da adoção da referida rede.

No estado do Ceará, o estudo de Almeida, Pinho e Machado (2019) investigou a estrutura de controle interno dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE), na perspectiva do gerenciamento de risco. Essa pesquisa utilizou dados de 2016 e compreendeu 61 jurisdicionados, concluindo 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. De maneira semelhante, Ferreira, Santos e Vasconcelos (2021) analisaram a relação entre a avaliação do controle interno e o tamanho dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Ceará (TCE/CE). O estudo analisou 57 entidades e utilizou dados de 2016 também. Todavia, ambos os estudos tratam, especificamente, de dados de apenas um ano. Assim, não se encontraram estudos que apresentem dados consolidados no tempo, como propõe a presente análise.

Desse modo, o objetivo geral da pesquisa foi analisar a estrutura do sistema de controle interno dos poderes e instituições públicas do Ceará, integrantes da RECIGP, para os anos de 2016 a 2018, tendo por base um questionário de autoavaliação que aborda as dimensões da matriz COSO ERM.

Para responder ao questionamento deste estudo e colaborar com o alcance do seu objetivo geral, torna-se necessário realizar uma análise comparativa dos anos 2016 até 2018, em relação a cada um dos elementos da matriz do COSO, bem como verificar os padrões similares e as diferenças de respostas quanto às variáveis estudadas, agrupando os resultados segundo as características dos partícipes da RECIGP.

## 2 GOVERNANÇA PÚBLICA E GESTÃO DE RISCO

A governança pública é compreendida como a aplicação prática de liderança, estratégia e de controle para “aumentar e preservar o valor que o Estado entrega aos que o mantêm” (TCU, 2020, p. 14). Portanto, a governança provê maneiras de visualizar oportunidades de remover empecilhos, visando à melhoria do desempenho da organização na geração de valor. Controles internos podem ser conceituados como todos os instrumentos da organização destinados à fiscalização, à vigilância e à verificação administrativa, que permitam dirigir, observar, prever ou governar fatos que ocorrem no interior da organização e refletem em seu patrimônio (FRANCO; MARRA, 2001, p. 267), com a finalidade de mitigação de riscos. Outrossim, considera-se que é impossível eliminar todos os riscos relacionados às dinâmicas organizacionais na busca de seus objetivos; todavia, não podemos deixar de levar em conta que situações incômodas podem ser minimizadas mediante a utilização de ferramentas efetivas de gestão de riscos (TCU, 2009b).

Para fins de elaboração de um procedimento metodológico com variáveis previamente estabelecidas e que pudessem ser comparadas de forma geral em diversas organizações, o COSO apresentou o modelo de controles internos conhecido como COSO ERM (ou COSO II), o qual pode ser utilizado tanto para o gerenciamento dos riscos empresariais quanto para a preservação de valor e criação de oportunidades para as organizações. A ferramenta COSO ERM tem o objetivo de alcançar quatro categorias de objetivos (estratégico, operacional, comunicação e conformidade), com oito componentes (ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta ao risco, atividade controle, informações e comunicações e monitoramento), interrelacionados em uma matriz, por meio da qual se promove a gestão da empresa em quatro níveis (nível de organização, divisão, unidade de negócios e subsidiária), como demonstrado na Figura 1 (VASCONCELOS, 2019).



Figura 1 – Matriz COSO ERM



Fonte: COSO (2014).

A interrelação desses componentes tem como finalidade alinhar o grau de apetite a risco de toda a organização; fortalecer as decisões a serem tomadas por todos os seus agentes em resposta aos riscos; otimizar capital com implementação prévia de rotinas, em caso de ocorrência de uma situação de risco previamente idealizada; reduzir os prejuízos operacionais e as surpresas, além de tentar identificar e antever cenários (COSO, 2017), conforme previsto em cada um dos seus elementos, a seguir:

a) ambiente interno: moldado pela história e pela cultura da organização, é formado pelos valores adotados internamente pelos colaboradores da empresa, como integridade, valores éticos e meritocracia. Serve como base para todos os demais elementos da matriz COSO. Organizações com sistemas de controle efetivo formalizam e comunicam os elementos de controle de forma clara e agem de maneira íntegra e consciente, a partir do compartilhamento de valores éticos e do trabalho em equipe (TCU, 2009);

b) fixação de objetivos: realizada conforme orientação da missão e visão prevista no planejamento estratégico da empresa. Os objetivos são estabelecidos para que haja um direcionamento nos controles internos da organização e no seu apetite ao risco, antes da identificação das oportunidades e das ameaças relacionadas aos riscos (PÉRTILE et al., 2013).

c) identificação de eventos: momento em que administração busca conhecer e relacionar as situações que podem afetar os objetivos da organização, seja de maneira positiva, seja negativa, a partir de fontes externas ou internas, com utilização de diversas técnicas (inventário de eventos, indicadores preventivos, análise de fluxo de processos), a depender das nuances de cada organização (COSO, 2014);

d) avaliação dos riscos: após a identificação dos riscos e cenários associados, os controles internos analisam cada situação levantada, conforme sua probabilidade de ocorrência e impacto nos objetivos da organização, com utilização de técnicas de análise quantitativa ou qualitativa, inclusive, a partir da comparação com pares concorrentes no mercado, para quantificar seus efeitos inerentes e residuais (COSO, 2014);

e) resposta ao risco: a partir da análise dos riscos, a organização prescreve qual será a resposta dada para cada um deles, com o objetivo de reduzir, evitar, compartilhar ou mesmo aceitá-los, com estudo do custo-benefício de cada medida a ser adotada, sob um viés de portfólio no nível de toda organização (SOUZA, 2011);

f) atividades de controle: têm relação com as ações efetivamente tomadas pela empresa para garantir que as respostas selecionadas para os riscos identificados serão efetivadas, a partir de considerações de exequibilidade e eficácia de cada uma delas (COSO, 2014);

g) informações e comunicações: relacionam-se à necessidade de a organização emitir, de forma clara e rápida, todas as informações relevantes para seus funcionários, no tocante às suas responsabilidades e funções, em todos os níveis hierárquicos, em função de cada necessidade (PÉRTILE *et al.*, 2013);

h) monitoramento: último elemento da matriz, serve para avaliação periódica da qualidade dos controles internos adotados, sempre em confronto com as estratégias escolhidas pela organização, mediante um processo contínuo, com indicação de melhorias e correções nos processos monitorados (BOYNTON; JONHSON; KELL, 2002).

Nesse sentido, pode-se verificar a existência de uma grande sinergia entre todos os elementos da matriz, que reage de forma dinâmica para cada mudança ocorrida no cenário externo ou interno da organização (POLTRONIERI, 2012), motivo pelo qual verifica-se que o sistema está sempre em contínuo aperfeiçoamento.

Mesmo diante da premência de adoção dos controles internos para uma efetiva gestão de riscos, verifica-se que, no Brasil, ainda há necessidade na adoção da metodologia COSO ERM, sobretudo no setor público, para melhorar os processos relacionados a controles internos. Dessa forma, em um estudo realizado na Universidade da Paraíba os sistemas de controles internos atendiam apenas parcialmente aos ditames do COSO ERM (BARRETO; CALLADO; CALLADO, 2018), assim como na Marinha do Brasil apenas os componentes de ambiente e atividades de controle estavam de acordo com a base metodológica do COSO, mesmo assim de forma bastante superficial (WANDERLEY *et al.*, 2015). No Poder Judiciário, a realidade não é diferente, como restou demonstrado no Poder Judiciário da Paraíba e do Ceará, em que, por meio de estudos, constatou-se o baixo atendimento dos controles internos à metodologia COSO ERM (SILVA, 2016; VASCONCELOS, 2019).

Da mesma forma, a partir do levantamento de 382 relatórios de gestão de órgãos da Administração Pública federal, apenas 36,6% deles consideravam que os controles internos eram responsáveis por melhorar a realização dos objetivos das organizações (CANNAVINA; PARISI, 2015), enquanto na Controladoria Geral da União, órgão competente para efetuar o controle interno da Administração Pública federal, apurou-se que boa parte dos seus integrantes desconhecia a metodologia COSO ERM. No mesmo sentido, em mais de 60 relatórios de controle internos de cerca de 38 municípios brasileiros a maioria das contratações era voltada para avaliação de riscos e atividades de controle, em prejuízo de questões ligadas aos elementos monitoramento, resposta ao risco, informação e comunicação.

Com fundamento na literatura encontrada e nos estudos sobre o tema, é possível estabelecer que os órgãos públicos buscam focar mais em elementos referentes a processos e procedimentos em vez de também buscar enfatizar os outros elementos da matriz COSO ou mesmo os resultados decorrentes dos controles internos (WASSALLY, 2008; CANNAVIVA; PARISI, 2015). Em todos os estudos encontrados, realizados em território nacional, não restou demonstrada a existência de um nível de controle interno que atendesse, de forma satisfatória, aos ditames da metodologia COSO ERM.

## **2.1 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO ESTADO DO CEARÁ E A AUTOAVALIAÇÃO**

A previsão de um sistema de controle interno integrado é encontrada na Constituição Federal e foi reforçada com a Emenda Constitucional nº 75/2012, da Constituição do Estado do Ceará de 1989, ao ampliar o escopo de atuação ao possibilitar os seguintes pontos: a descentralização das atividades, mas sob a coordenação de um órgão central de cada Poder; o estímulo ao controle social; e o apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional; entre outros pontos que envolvem o monitoramento da gestão fiscal (CEARÁ, 2018a). Adicionalmente, outros marcos regulatórios foram instituídos visando ao fortalecimento do referido sistema no estado, por exemplo: o protocolo de intenções nº 01/2017 celebrado entre o Poder Executivo, o Poder Legislativo, o Poder Judiciário, o Ministério Público, a Defensoria Pública e o TCE-CE, que instituiu a Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública (RECIGP); e a Emenda Constitucional nº 94/2018, que criou o Conselho de Governança Fiscal do Estado, remetendo ao controle interno o papel de assessoramento ao referido Conselho (CEARÁ, 2018a; 2018b).

O passo seguinte para a materialização das intenções aconteceu em junho de 2018, com a instalação da RECIGP, que teve como composição

inicial os membros partícipes do referido Protocolo. A RECIGP tem por objetivo a parceria, a cooperação mútua, a articulação de esforços, a formação de parcerias estratégicas e ações conjuntas. Dessa forma, tem o objetivo de viabilizar o apoio de ações de fiscalização no âmbito de cada partícipe e a cooperação conjunta para estruturação e funcionamento de rede de relacionamentos entre órgãos e entidades públicas voltadas à fiscalização e ao controle da gestão pública (CEARÁ, 2018a; RECIGP, 2019).

De forma complementar em 2015, o Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE) promoveu estímulos para a melhoria dos instrumentos de controle interno de seus jurisdicionais, ao editar uma Instrução Normativa que regulamentava o preenchimento anual de um formulário de autoavaliação de controle interno. O referido formulário apresenta cinco dimensões, a saber: ambiente de controle; avaliação de risco; procedimento de controle; informação e comunicação; e monitoramento (CEARÁ, 2015b). Portanto, parte de uma ideia de que os entes governamentais se autoavaliam sobre os seus controles internos e inserem evidências que permitam comprovar a nota atribuída quando submeterem suas Prestações de Contas Anuais (PCA) à apreciação dos conselheiros do TCE-CE. A atribuição das notas e as comprovações servem como forma de identificar as áreas com maiores fragilidades e servem como um direcionamento para o planejamento das auditorias e inspeções (CEARÁ, 2015c).

### **3 METODOLOGIA**

A pesquisa ora apresentada tem uma abordagem descritiva, haja vista seu objetivo primordial de descrever as características de um fenômeno a partir da utilização de técnicas de dados padronizadas como característica mais significativa desse tipo de estudo. De outro modo, o presente artigo não deixa de ter características de um estudo exploratório com a finalidade de proporcionar uma visão geral, de tipo aproximativo, sobre determinado fato, que proporcionará estudos posteriores com base em suas conclusões (GIL, 2019).

Os dados foram disponibilizados pelo TCE-CE, a partir de um pedido formulado à Ouvidoria, com base na Lei nº 12.527 de 2011, que garante o acesso à informação. Após o recebimento dos formulários de autoavaliação dos jurisdicionados do TCE-CE, definiu-se como amostra apenas as respostas fornecidas pelos órgãos partícipes da RECIGP, a saber: Assembleia Legislativa do Estado do Ceará (ALECE), Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado (CGE-CE), Defensoria Pública do Estado do Ceará (DPGE), Ministério Público do Estado do Ceará (MPCE), Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE) e Tribunal de Justiça do Estado do Ceará (TJCE).

As respostas foram fornecidas pelos dirigentes responsáveis pelos órgãos centrais de controle interno de cada Poder ou instituição. Assim, foram analisados os anos de 2016, 2017 e 2018, com relação aos componentes da matriz COSO ERM, a partir da resposta de 24 perguntas sobre o tema, divididas em cinco dimensões, conforme exposto no Quadro 1. Destaca-se que, à época do questionário, as dimensões identificação de riscos e resposta ao risco ainda não haviam sido adotadas na matriz COSO ERM proposta pelo TCE-CE, razão pela qual não fizeram parte deste estudo.

Quadro 1 – Formulário de avaliação da estrutura de controle interno (CI)

<b>1. Ambiente de controle</b>
1.1. O planejamento estratégico está formalizado por meio de objetivos e metas.
1.2. Existe(m) código(s) formal(is) de conduta e outras políticas que explicitam os referenciais éticos da instituição a todos.
1.3. A estrutura organizacional atualizada está formalmente estabelecida.
1.4. As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.
1.5. Os deveres e responsabilidades essenciais são divididos ou segregados entre diferentes pessoas para reduzir o risco de ocorrerem erros, desperdícios ou fraudes.
1.6. A alta direção monitora a implementação das recomendações e determinações da auditoria interna, dos controles interno e externo.
1.7. Existe programa de educação continuada efetivamente executado com ações de capacitação orientadas para melhorar o desempenho dos servidores.
1.8. Durante o processo de contratação de colaboradores e preenchimento de cargos comissionados, existem regras e controles para evitar privilégios.

Quadro 1 – Formulário de avaliação da estrutura de controle interno (CI) (continuação)

1.9. Os resultados das avaliações de desempenho são considerados para tomada de decisão por parte das chefias e são comunicados ao servidor mediante feedback.
<b>2. Avaliação de risco</b>
2.1. 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.
2.2. Durante o processo de tomada de decisão gerencial, é considerado o diagnóstico de riscos, já comentado no item 2.1 desse questionário.
2.3. Existe histórico, nos últimos 5 anos, de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.
2.4. Na ocorrência de indícios de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.
<b>3. Procedimentos de controle</b>
3.1. As políticas e ações de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da unidade, estão formalizadas (normas e manuais) e são amplamente disseminadas nos diversos níveis da organização.
3.2. Há política de segurança da informação formalmente definida.
3.3. Os ativos, recursos e registros vulneráveis são protegidos e salvaguardados por acesso restrito e controles físicos.
3.4. É realizado, periodicamente, inventário de bens e valores de responsabilidade da entidade, observando, inclusive, a sua adequada mensuração nos registros contábeis.
3.5. Existe plano de atividades de auditorias internas periódico, aprovado pela alta direção e efetivamente executado.
<b>4. Informação e comunicação</b>
4.1. As informações consideradas relevantes para o órgão são devidamente identificadas, documentadas, armazenadas.
4.2. O fluxo de informações e das comunicações está devidamente documentado, atende aos objetivos do órgão de forma tempestiva e perpassa todos os níveis hierárquicos.
<b>5. Monitoramento</b>
5.1. A estrutura de controle interno do órgão/entidade é periodicamente monitorada, para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.
5.2. Quando necessário, os gestores determinam ações corretivas com vistas ao aperfeiçoamento da estrutura de controle interno do órgão.
5.3. Existem padrões para medir periodicamente o desempenho da organização em relação a todos os seus objetivos e metas.
5.4. Quando necessário, os gestores determinam ações corretivas com vistas ao alcance de metas.

Fonte: CEARÁ (2015b).

O formulário conta com uma escala de frequência que, para cada uma das variáveis, os gestores dos órgãos de controle interno respondiam dos números de “1” a “4”, sendo que o numeral “1” representava “*nunca*”, o numeral “2” indicava “*raramente*”, o número “3” indicava “*com frequência*” e o “4” retratava “*sempre*”. No Quadro 2, é mostrado o método utilizado na Instrução Normativa TCE/CE nº 01/2015, que trata de critérios de classificação e de seleção de órgãos jurisdicionados, para fins de instrução inicial presencial, os quais envolvem os elementos de materialidade, relevância, avaliação do controle interno e vulnerabilidade (CEARÁ, 2015b).

Quadro 2 – Atribuição de pontos pelo nível de controle interno (CI)

Média das respostas de autoavaliação	Nível de controle interno
3 <= CI <= 4	Satisfatório
2 <= CI < 3	Razoável
1 <= CI < 2	Insatisfatório

Fonte: CEARÁ (2015b)

Salienta-se que o próprio TCE-CE só começou a se autoavaliar em relação ao seu controle interno no ano de 2017. Portanto, nesse caso em específico só foram considerados, para análise de dados, os anos de 2017 e 2018. É importante destacar que o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM/CE) foi extinto em função da Emenda à Constituição do Estado nº 92, de 21 de agosto de 2017 e o TCE/CE estendeu a sua atuação aos 184 municípios cearenses, em assunção às atribuições que eram de competência da extinta Corte de Contas municipal (FERREIRA, 2018).

A análise dos dados foi realizada a partir de um delineamento quantitativo, com foco na objetividade, na utilização de instrumentos formais de coleta de dados e na análise dos resultados por meio de métodos estatísticos (POLIT *et al.*, 2014). De tal maneira, a análise se baseou em métodos de estatística descritiva para organizar, resumir e descrever aspectos importantes dos dados coletados, bem como na comparação de características entre dois ou mais conjuntos de dados (REIS; REIS, 2002).



Esse tipo de análise permite comparar e visualizar o desempenho global do controle interno em relação às dimensões ou aos componentes avaliados: (1) ambiente de controle; (2) avaliação de risco; (3) procedimentos de controle; (4) informação e comunicação; e (5) monitoramento em conformidade com a metodologia COSO ERM. Para estudo dos dados, foi utilizada a média ponderada simples entre as dimensões do COSO ERM, com emprego do *software* Excel e *Statistical Package for Social Science* (SPSS), versão 22.

Para apresentação dos resultados, as notas dadas pelos dirigentes de cada órgão, em relação a cada variável, foram consolidadas em uma única nota, com base nas médias simples das respostas, para cada elemento da COSO ERM. Ao final, as notas de todas as variáveis foram consolidadas em uma única nota, para fins de verificação do grau de adequação da gestão de risco ao modelo COSO ERM, considerando o critério adotado na Instrução Normativa TCE/CE nº 01/2015 (CEARÁ, 2015b).

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

Os resultados desta pesquisa serão apresentados tendo como base as notas de autoavaliação dos jurisdicionados do TCE-CE em relação às cinco dimensões da Instrução Normativa TCE/CE nº 03/2015. Utilizou-se da média ponderada entre os construtos do COSO ERM, no período entre 2016 até 2018, para comparar os resultados entre os anos, se aumentou ou diminuiu, bem como o nível de controle interno dos jurisdicionados. Nas tabelas 1, 2, 3, 4 e 5 são demonstradas as médias de autoavaliação dos jurisdicionados em relação às dimensões de controle interno.

Tabela 1 – Avaliação de (CI) - Ambiente de controle

Órgão	2016	2017	2018
ALECE	4	3,55	3
CGE – CE	4	4	4
DPGE	4	4	4
MPCE	3,88	4	4
TCE – CE	-	4	4
TJCE	3,22	3,88	3,88

Fonte: Elaborada pelos autores (2021).

No que diz respeito ao ambiente de controle dos jurisdicionados do TCE-CE, todos os órgãos tiveram uma avaliação satisfatória  $3 \leq CI \leq 4$ , nos três anos analisados. Por outro lado, observa-se que a ALECE, em comparação com 2016, foi diminuindo consideravelmente sua avaliação nos anos subsequentes. Dessa maneira, a CGE-CE, DPGE e o TCE-CE tiveram as melhores avaliações “4” em todos os anos. Já o TJCE aumentou sua avaliação em comparação com o ano de 2016, o que é um bom indicativo, visto que, em 2016, foi o órgão que teve a menor avaliação, bem como o MPCE também aumentou em comparação ao primeiro ano e, com isso, sua avaliação ficou em “4” nos dois últimos anos.

O resultado da Tabela 1 demonstra como os órgãos possuem uma maior atenção com os componentes avaliados do item Ambientes de controle, seguindo um padrão semelhante aos órgãos públicos apontado nos estudos de Wanderley *et al.* (2015) e Barreto; Callado; Callado (2018). Os itens estão mais relacionados ao caráter de estruturação de uma instituição pública e, portanto, foram autoavaliados como uma condição mais satisfatória.

No ano de 2016, devido à necessidade de correção técnica do instrumento de coleta a fim de evitar erros, houve uma alteração pontual na orientação das respostas do item 2.3 do formulário. As novas orientações dadas pelo TCE-CE para esse item, antes do recebimento das respostas pelos órgãos jurisdicionados, foram as seguintes: (1) Nunca, passou para “Foram identificados mais de 4 casos de fraudes e perdas”; (2) Raramente, passou

para “Foram identificados mais de 2 e até 4 casos de fraudes e perdas”; (3) Com frequência, passou para “Foram identificados até 2 casos de fraudes e perdas”; e (4) Sempre, passou para “Não existe histórico de fraudes e perdas”. A alteração só foi no ano de 2016 e, nos anos de 2017 e 2018, as respostas dadas para esse item foram (4) Sempre, agora representa “Foram identificados mais de 4 casos de fraudes e perdas” (FERREIRA, 2018).

Tabela 2 – Avaliação de (CI) – Avaliação de risco

Órgão	2016	2017	2018
ALECE	3,5	2,75	2,5
CGE – CE	3,5	3,25	3,25
DPGE	3,5	3,25	2,75
MPCE	4	3,25	2,75
TCE – CE	-	3,25	2,25
TJCE	2,5	2,75	2,75

Fonte: Elaborada pelos autores (2021)

Nota-se, na avaliação de risco, uma diminuição na média de avaliação em comparação com as outras dimensões, o que se deve, principalmente, ao item 2.3, que teve como resposta mais recorrente nos anos de 2017 e 2018 o numeral 1 “nunca”. No ano de 2016, o TJCE foi o único órgão que respondeu “Nunca” para o item 2.3.

Verifica-se, nessa dimensão, que, de forma geral, o MPCE, CGE-CE e a DPGE, respectivamente, tiveram as melhores avaliações. É de considerar que, no ano de 2016, com exceção do TJCE, que teve uma avaliação razoável  $2 \leq CI < 3$ , todos os outros foram satisfatórios. Já no ano de 2017, dois órgãos tiveram a avaliação razoável, sendo eles: ALECE e TJCE; todos os outros foram satisfatórios. Entretanto, no ano de 2018 o único órgão que teve sua avaliação de risco satisfatória foi a CGE-CE com média = 3,25; todos os outros foram razoáveis.

Tabela 3 – Avaliação de (CI) – Procedimentos de controle

Órgão	2016	2017	2018
ALECE	4	3,2	3
CGE – CE	4	4	4
DPGE	3,8	4	4
MPCE	3,6	3,6	3,6
TCE – CE	-	4	4
TJCE	3,4	3,6	3,6

Fonte: Elaborada pelos autores (2021)

Sobre os procedimentos de controle, todos os órgãos apresentaram uma avaliação satisfatória nos três anos analisados. No ano de 2016, os mais bem avaliados foram a ALECE e a CGE. Enquanto a CGE manteve uma média “4” em todos os outros anos, a ALECE novamente foi diminuindo sua nota de avaliação a cada ano, o que desperta um alerta sobre suas dimensões de controle interno. Já o MPCE manteve a média de autoavaliação em todos os anos: 3,6 uma média considerada boa. Destarte, a DPGE melhorou sua avaliação em comparação com o ano de 2016, obtendo, nos outros dois anos, média “4” e, dessa mesma forma, o TJCE também melhorou sua autoavaliação em comparação ao primeiro ano. Por outro lado, o TCE teve a maior média de autoavaliação nos anos de 2017 e 2018.

Os resultados da Tabela 3 reforçam o entendimento dos órgãos públicos em buscar focar mais em elementos relacionados a processos e procedimentos (WASSALLY, 2008; CANNAVIVA; PARISI, 2015).

Tabela 4 – Avaliação de (CI) – Informação e comunicação

Órgão	2016	2017	2018
ALECE	4	3	3
CGE – CE	4	4	4
DPGE	4	4	4
MPCE	3	4	4
TCE – CE	-	4	4
TJCE	3,5	4	3

Fonte: Elaborada pelos autores (2021)

Na dimensão informação e comunicação, que contém os itens: 4.1 e 4.2, todos os órgãos, nos três anos, obtiveram um nível de CI satisfatório. Os mais bem avaliados foram: CGE, DPGE e TCE, com média “4” em todos os anos; em seguida, o MPCE, que obteve a pior média de autoavaliação em 2016 em comparação aos outros jurisdicionados, mas, nos anos subsequentes, ele obteve as melhores médias de avaliação.

O TJCE oscilou na pontuação de CI, sendo que, em 2016, teve uma média de “3,5”; em 2017, “4”; e, já em 2018, diminuiu para 3. Dessa mesma maneira, a ALECE, em 2016, teve média “4” e, nos outros anos, caiu para “3”, reforçando o que já tinha sido observado nas outras dimensões.

Tabela 5 – Avaliação de (CI) – Monitoramento

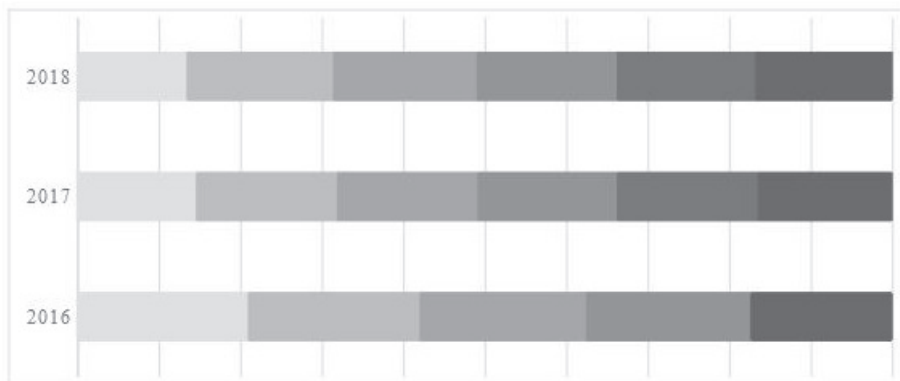
<b>Órgão</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>
ALECE	4	3,5	3
CGE – CE	4	4	4
DPGE	3,5	4	4
MPCE	3,75	4	4
TCE – CE	-	4	3,75
TJCE	3,5	4	3

Fonte: Elaborada pelos autores (2021)

Em suma, na dimensão de monitoramento todos os jurisdicionados tiveram uma avaliação satisfatória. Em 2016, a ALECE e a CGE-CE tiveram as melhores notas de CI “4”, enquanto no ano de 2017 todos os órgãos obtiveram nota “4”, com exceção da ALECE, com média “3,5”. Em seguida, em 2018, a CGE-CE, DPGE e MPCE tiveram as melhores médias de autoavaliação “4”, seguidas do TCE “3,5” e ALECE e TJCE, ambos com 3.

O Gráfico 1 contém a avaliação geral da estrutura de controle interno dos partícipes da RECIGP em todas as suas dimensões do COSO ERM.

Gráfico 1 – Avaliação da estrutura de controle interno



Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados (2021)

Partindo do Gráfico 1, é possível ter uma dimensão comparativa geral entre os jurisdicionados do TCE-CE que são partícipes da RECIGP. De uma forma geral, quando comparados os três anos, nota-se que em 2016 e 2017 todos os órgãos tiveram uma avaliação satisfatória de acordo com a atribuição de pontos pelo nível de controle interno da Instrução Normativa TCE/CE nº 01/2015 (CEARÁ, 2015b).

Entretanto, de todos os órgãos analisados o único que apresentou uma avaliação razoável  $2 \leq CI < 3$  foi a ALECE, no ano de 2018; todos os demais tiveram uma avaliação satisfatória nos três anos de análise. Ademais, observa-se que a CGE-CE apresentou a melhor média de pontuação nos três anos, o que representa um excelente indicativo em relação ao seu controle interno.

A DPGE também se destaca ao melhorar sua avaliação em relação a 2016, obtendo, assim, a segunda melhor média de avaliação quando comparados os três anos. Constata-se que, no ano de 2018, com exceção da CGE-CE, que manteve sua média de 2017, todos os outros jurisdicionados, em comparação com o ano anterior, diminuíram suas notas, ao passo que o TJCE apresenta uma discrepância nos seus dados ao comparar os

três anos. Em 2016, teve a menor média de avaliação em comparação com os outros. Em 2017, houve um aumento em sua autoavaliação e, em 2018, sua pontuação diminuiu em relação ao ano anterior. De forma análoga, tem o MPCE, porém é possível visualizar que sua média de avaliação é superior a outros órgãos, como o ALECE e TJCE.

Já o TCE-CE teve uma das melhores médias em 2017, juntamente com a CGE e DPGE. No entanto, em 2018, assim como a maioria dos outros jurisdicionados sua pontuação de avaliação também diminuiu. Desse modo, os jurisdicionados do TCE-CE, partícipes da RECIGP, apresentaram desempenhos satisfatórios nos anos de 2016, 2017 e 2018 no que concerne à estrutura do controle interno. Observa-se que a única exceção foi a ALECE, que teve desempenho razoável em um único ano, tendo sua avaliação diminuída consideravelmente entre os anos, o que acaba por indicar que alguns componentes de sua estrutura de controle interno precisam ser ajustados.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Quanto à problemática apresentada inicialmente, verifica-se que os resultados do presente estudo servem para fornecer um panorama do sistema de controle interno dos partícipes da RECIGP, na perspectiva de autoavaliação, à luz da metodologia COSO ERM, para os anos de 2016 a 2018. A partir das notas dadas pelos gestores, pode-se analisar como se encontra o sistema de controle interno antes da adoção da RECIGP, fornecendo parâmetros para dimensionar os desafios dos gestores que atuam com os controles internos das instituições públicas do estado do Ceará.

Como contribuição científica, existe a possibilidade de avançar na visualização dos sistemas de controle interno, sob um recorte temporal, haja vista a ausência de estudos nesse sentido. Os resultados ora apresentados poderão ser utilizados no futuro, em outras pesquisas, para verificar quais os impactos da RECIGP na melhoria dos indicadores aqui analisa-

dos.

A contribuição gerencial permite acompanhar uma evolução dos sistemas de controle interno de forma temporal e detectar quais elementos da matriz COSO ERM necessitam de melhoria. Além disso, no âmbito da RECIGP os gestores poderão trocar informações para melhorar suas notas, razão pela qual uma plena caracterização é necessária. Vale destacar que as notas atribuídas não são compartilhadas entre os órgãos auditados pelo TCE-CE, razão pela qual a presente consolidação serve para fins de comparação entre as administrações envolvidas no estudo.

Da mesma forma, socialmente o estudo contribui para demonstrar como os cidadãos e os próprios integrantes da universidade podem ter acesso a um conjunto de dados, a partir da utilização da Lei de Acesso à Informação, que antes não era disponível ao público em geral. Ademais, o estudo serve para apresentar um panorama da estrutura de controle interno dos Poderes e instituições do Ceará antes do funcionamento da RECIGP ao público em geral e, como tal, essa rede poderá aperfeiçoar os sistemas de controles internos no âmbito de sua atuação.

Sugere-se a realização de pesquisas posteriores ao implemento da RECIGP para averiguar como variaram as notas dos entes envolvidos após sua adoção pelo estado cearense. Dessa forma, justifica-se o não aprofundamento de outros anos subsequentes, devido aos dados de 2019 não terem sido ainda analisados pelo TCE-CE, bem como os de 2020 não terem sido entregues até o presente momento deste estudo. Além disso, as notas foram atribuídas pelos próprios jurisdicionados, razão pela qual podem existir vieses ou sobrevalorização das pontuações em determinadas questões.



## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, A. M. P.; PINHO, R. C. S.; MACHADO, M. V. V. Controles internos e gestão de riscos: instrumento de eficiência dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 17, n. 2, p. 74-113, jul./dez., 2019.

ARAÚJO, A.; GOMES, A. M. Gestão de riscos no setor público: desafios na adoção pelas universidades federais brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**, [s. l.], v. 32, p. 241-254, 26 abr. 2021.

BARRETO, K. A.; CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C. Controle interno sob enfoque dos componentes do framework COSO ERM: um estudo em uma instituição de ensino superior. *In*: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 18, 2018, São Paulo. **Anais [...]**. São Paulo: USP, 2018.

BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

CANNAVINA, V. C.; PARISI, C. Gestão pública em entidades brasileiras: adequação dos procedimentos de controles internos às normas COSO/INTOSAI. **Revista Universo Contábil**, [s. l.], v. 11, n. 3, p. 6-26, 2015.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado. Instrução Normativa nº 01/2015. Estabelece procedimentos para a elaboração e implementação do plano anual de instrução inicial das prestações de contas. **Diário Oficial / TCE-CE**, ano 2, n. 107, p. 1-9, 25 de junho de 2015. 2015a.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado. Instrução Normativa nº 03/2015. Dispõe sobre a autoavaliação de controle interno dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado. **Diário Oficial / TCE-CE**, ano 2, n. 214, p. 8-12, 30 de novembro de 2015. 2015b.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado. **Instituído formulário de autoavaliação de controle interno dos jurisdicionados do TCE**. Fortaleza: TCE, 2015c. Disponível em: <https://www.tce.ce.gov.br/corregedoria/corregedoria-noticias/2150-instituido-formulario-de-autoavaliacao-de-controle-interno-dos-jurisdicionados-do-tce-ceara>. Acesso em: 26 maio 2021.

CEARÁ. **Constituição do Estado do Ceará, 1989**: atualizada até a Emenda Constitucional nº 94 de 17 de dezembro de 2018. Fortaleza: INESP, 2018a.

CEARÁ. Protocolo de Intenções nº 01/2017, de 14 de dezembro de 2017. Protocolo de Intenções que entre si celebram os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário do Estado do Ceará; o Ministério Público do Estado do Ceará; a Defensoria Pública do Estado do Ceará; o Tribunal de Contas do Estado do Ceará; para a criação da Rede de Controle Interno da Gestão Pública. **Diário Oficial do Estado do Ceará**, série 3, ano 10, n. 059, p. 7-9, Fortaleza, 28 de março de 2018. 2018b.

CHRISTENSEN, T. Post-NPM and changing public governance. **Meiji Journal of Political Science and Economics**, [s. l.], v. 1, n. 1, p. 1-11, 2012.

COSO. **Enterprise risk management: integrating with strategy and performance**. Estados Unidos: COSO, 2017.

FERREIRA, G. J. B. C. **Órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e seus controles internos: efeito tamanho - desempenho**. 2018. 90 f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Administração, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2018.

FERREIRA, G. J. B. C.; SANTOS, J. G. C.; VASCONCELOS, A. C. Avaliação do controle interno e tamanho dos órgãos sob jurisdição do Tribunal de Contas do Ceará. **Administração Pública e Gestão Social**, [s. l.], v. 15, n. 2, p. 1-21, 2021.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

JACOBI, P. Meio ambiente e redes sociais: dimensões intersetoriais e complexidade na articulação de práticas coletivas. **Revista de Administração Pública**, [s. l.], v. 34, n. 6, p. 131-158, 2000.

MATIAS-PEREIRA, J. **Manual de gestão pública contemporânea**. São Paulo: Atlas, 2009.

NOGUEIRA, F. R.; OLIVEIRA, V. E. de; CANIL, K. Políticas públicas regionais para gestão de riscos: o processo de implementação no ABC, SP. **Ambiente & Sociedade**, [s. l.], v. 17, p. 177-194, dez. 2014.

OSBORNE, S. P. **The new public governance?: emerging perspectives on theory and practice of public governance**. Londres: Routledge, 2020.

PÉRTILE, R. T. N.; DEDONATTO, O.; MAZZIONI, S.; KUGER, S. D.; ZANIN, A. Aplicação do modelo COSO ERM no gerenciamento dos controles internos em uma universidade comunitária. **Ciências Sociais Aplicadas em Revista** – UNIOESTE/MCR, Chapecó, v. 13, n. 24, p. 53-71, 2013.

POLIT, D. F.; BECK, C. T.; HUNGLER, B. P. **Fundamentos de pesquisa em enfermagem: métodos, avaliação e utilização**. 5. ed. Porto Alegre: Artmed, 2004.

POLTRONIERI, C. C. **Um estudo sobre controles internos em pequenas e médias empresas de TI**. 2012. 88 f. Tese (Doutorado) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2012.

RECIGP. **Planejamento estratégico 2019-2023**. Fortaleza: INESP, 2019.

REIS, E.; REIS, I. Análise descritiva de dados. **Relatório técnico do Departamento de Estatística da UFMG**, Belo Horizonte, v. 1, 2002.

SILVA, C. A. **Controles internos do Tribunal Eleitoral da Paraíba: uma verificação de sua adequabilidade ao modelo COSO ERM**. 2016. 123 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2016.

SOUZA, F. S. R. N.; BRAGA, M. V. A.; CUNHA, A. S. M.; SALES, P. D. B. Incorporação de modelos internacionais de gerenciamento de riscos na normativa federal. **Revista de Administração Pública**, [s. l.], v. 54, p. 59-78, 9 mar. 2020.

SOUZA, J. S. **Modelo para identificação e gerenciamento do grau de risco de empresas** – MIGGRI. 2011. 194 f. Tese (Doutorado) – Curso de Engenharia de Produção, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011.

TCU. **Crítérios gerais de controle interno na administração pública: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países**. Brasília: TCU, 2009.

TCU. **Gestão de riscos**: avaliação da maturidade. Brasília: TCU, 2018.

TCU. **Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU**. 3. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado – Secex Administração, 2020.

VASCONCELOS, F. F. **Avaliação da gestão de risco no Poder Judiciário do Estado do Ceará com base nos parâmetros do Risk Management – Integrated Framework (COSO-ERM)**. 2019. 105 f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Administração de Empresas, Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2019.

WANDERLEY, C. A. N.; FONSECA, A. C. P. D. da; PAULA, H. A. de. Controles internos no setor público à luz da estrutura do COSO: o caso de um órgão de compra da Marinha do Brasil. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 15, n. 30, p. 77-93, maio/ago. 2015.

WASSALLY, L. P. M. P. **Controles internos no setor público**: um estudo de caso na Secretaria Federal de Controle Interno com base em diretrizes emitidas pelo COSO e pela INTOSAI. 2008. 95 f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Administração, Universidade de Brasília, Brasília, 2008.

## **Corrupção e jurimetria: um estudo sobre o Estado do Ceará baseado em julgados do Tribunal de Contas da União**

Corruption and jurimetrics: a study on municipalities in the state of Ceará based on judgments of the Brazilian Court of Audit

**Gilson Piqueras Garcia<sup>1</sup>**

### **RESUMO**

O objetivo deste trabalho é construir indicadores de corrupção para os municípios do estado do Ceará, no período de 2001 a 2020. Para tal, são utilizados dois indicadores propostos pelo autor, baseados em um cadastro de contas julgadas irregulares fornecido pelo Tribunal de Contas da União (TCU). Os indicadores são o CIPDK (quantidade de contas irregulares para cada dez mil habitantes do município) e o VDPK (valor do débito das contas irregulares para cada mil reais do produto interno bruto do município). A pesquisa é documental e utiliza, para a coleta, tratamento e análise de dados, a jurimetria, que é a estatística aplicada ao Direito. O estudo se justifica na medida em que a construção de indicadores municipais de corrupção é fundamental para planejar e monitorar políticas públicas de combate à corrupção. A contribuição da pesquisa é a apresentação de um sistema de indicadores de corrupção para os municípios do estado do Ceará. Portanto, o objetivo do trabalho é atingido.

**Palavras-chave:** Indicadores de corrupção. Tribunais de Contas. Jurimetria. Estado do Ceará. TCU.

### **ABSTRACT**

The objective of this paper is to build corruption indicators for the municipalities of the state of Ceará from 2001 to 2020. For this purpose, two

---

<sup>1</sup> Doutor em Ciência e Tecnologia pela UNESP, engenheiro civil e mestre em Engenharia pela Escola Politécnica da USP, especialista em Administração pela FGV-SP. Diretor da Escola de Gestão e Contas e Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Município de São Paulo. E-mail: gilson.piqueras@gmail.com

indicators proposed by the author are used, based on a register of accounts judged irregular provided by the Federal Court of Accounts (TCU). The indicators are the CIPDK (number of irregular accounts for each ten thousand inhabitants of the municipality) and the VDPK (debt value of irregular accounts for each thousand reais of the municipality's gross domestic product). The research is documental and uses, for data collection, treatment and analysis, jurimetry, which is statistics applied to Law. The study is justified insofar as the construction of municipal indicators of corruption is essential to plan and monitor public policies to combat corruption. The contribution of the research is the presentation of a system of corruption indicators for the municipalities of the state of Ceará. Therefore, the objective of the paper is achieved.

**Keywords:** Corruption indicators. Courts of Accounts. Jurimetrics. State of Ceará. TCU.

Recebido: 29-06-2021

Aprovado: 20-08-2021

## 1 INTRODUÇÃO

A corrupção é um dos maiores problemas contemporâneos. Estudos mostram que ela reduz os investimentos públicos, provoca má alocação de recursos e tem um impacto negativo sobre a educação, a saúde e a renda. Para o seu controle, é necessário planejamento, implementação, análise e monitoramento de políticas públicas de combate à corrupção. Não é possível executar um ciclo de políticas públicas sem indicadores adequados. Por isso, é necessário dispor de um sistema de indicadores de corrupção regional no Brasil objetivo, válido e confiável, entre outras propriedades desejáveis de indicadores. O Índice de Percepção de Corrupção (IPC), da Transparência Internacional, é o indicador de corrupção mais amplamente conhecido no mundo. Publicado desde 1995, o IPC teve o extraordinário mérito de colocar o problema da corrupção em destaque na agenda inter-

nacional. O IPC, porém, é inadequado para monitorar políticas públicas regionais de combate à corrupção. Primeiro porque, da mesma forma que outros índices, como o Controle da Corrupção (CC) do Banco Mundial, ele é um índice subjetivo.

O IPC é construído a partir de pesquisas de opinião com especialistas de instituições de renome. Vários estudos demonstram que a corrupção percebida pode ser bastante diferente da corrupção real, a depender de inúmeros fatores, por exemplo, o destaque dado ao tema pela imprensa. Isso faz com que o IPC tenha um problema de validade se for utilizado como indicador da corrupção, pois ele mede, na verdade, a percepção da corrupção. Corrupção e percepção da corrupção são conceitos diferentes. Além disso, as fontes de pesquisa de opinião utilizadas para construir o IPC podem mudar de um ano para outro, o que faz com que o índice, apesar de adequado para fazer comparações entre países em um mesmo ano, não tenha confiabilidade para fazer comparações ao longo do tempo. A própria Transparência Internacional não recomenda o uso do IPC para análise de séries temporais. Mais ainda, o IPC fornece, anualmente, um único valor para o Brasil, assim como para os outros países, e, portanto, não permite comparações entre estados e municípios nem comparações para um mesmo ente federativo ao longo do tempo, o que o torna inadequado para o planejamento e o controle de políticas públicas regionais de combate à corrupção.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Segundo o Banco Mundial (WORLD BANK, 1997) corrupção é “o abuso de cargos públicos para ganhos privados”. A Transparência Internacional (TRANSPARENCY INTERNATIONAL, 2021) conceitua corrupção de forma semelhante: “definimos corrupção como o abuso do poder confiado para ganho privado”. Bobbio, Mateucci e Pasquino (1991,



p. 292) definem corrupção da seguinte maneira: “assim se designa o fenômeno pelo qual um funcionário público é levado a agir de modo diverso dos padrões normativos do sistema, favorecendo interesses particulares em troca de recompensa”. Para os autores, o conceito de corrupção não abrange considerações morais: “a corrupção é considerada em termos de legalidade e ilegalidade e não de moralidade e imoralidade”. Também abrange apenas os agentes públicos, não se aplicando ao setor privado. Ainda: “corrupção significa transação ou troca entre quem corrompe e quem se deixa corromper”. Nye (1967, p. 419) afirma que a definição de corrupção é problemática e que existem amplas e variadas abordagens, muitas delas apropriadas para julgamentos morais. O autor usa uma definição mais focada e operacional para a análise política: “corrupção é o comportamento que se desvia dos deveres formais de uma função pública em razão de vantagens financeiras ou de *status* privadas (pessoais, familiares ou amigos).” Isso incluiria os seguintes comportamentos: “a) suborno (uso de recompensa para perverter o julgamento do ocupante de um cargo público); nepotismo (concessão de cargo público em razão de relacionamento em vez de mérito); peculato (apropriação ilegal de recursos públicos para uso privado)”.

Segundo Silva (1994, p. 21) existem três correntes com relação à definição da corrupção: moralista, legalista e revisionista. Para os moralistas, a corrupção estaria ligada a uma questão ética. A desvantagem da definição ética é que ela careceria de uma fundamentação científica precisa, o que poderia levar a resultados duvidosos em trabalhos empíricos. Para os legalistas, a corrupção está ligada à ruptura das normas. Por fim, para os revisionistas, a corrupção pode ser um benefício, sobretudo em países subdesenvolvidos, altamente burocratizados, e, por isso, seria considerada um fator de desenvolvimento. Em uma tentativa de unificar as três correntes, o autor propõe uma definição funcional da corrupção: “desvio de um padrão de conduta institucionalizado que se caracteriza principalmente

pela utilização do público pelo privado com um manifesto propósito de favorecimento pessoal ou grupal”.

Brei (1996) divide as definições de corrupção em quatro grupos: definições com foco no mercado, no interesse público, em regulamentações formais e na opinião pública. As definições centradas no mercado, que teriam poucos adeptos, baseiam-se em teorias econômicas. A corrupção é definida como um instrumento ilegal para influir sobre os atos da burocracia durante a formulação e a implantação de políticas públicas. O agente público considera seu cargo um negócio e buscará maximizar sua renda (rent seeking), focado apenas no mercado e desconsiderando questões éticas. Essa definição teve origem no modelo de Ackerman (1978), em que o burocrata é um ser racional que toma decisões considerando apenas as leis do mercado, oferta, demanda, receitas e custos. A grande crítica que se faz a essa definição é a despreocupação com os aspectos éticos. As definições centradas no interesse público se baseiam em questões morais e éticas. A corrupção é definida como um comportamento que se afasta das normas, uma não conformidade, motivada por obter ganhos privados em detrimento do interesse público. No ato corrupto, em que decisões públicas seriam compradas e vendidas, haveria ganho para o corrupto e o corruptor, e perda para a sociedade. Essas definições receberam inúmeras críticas em função da enorme dificuldade de conceituar interesse público. As diferentes partes interessadas dentro da sociedade discordariam entre si, por terem interesses conflitantes, o que impossibilitaria uma definição consensual de interesse público.

As definições centradas na lei estão próximas do proposto por Nye (1967). Para a linha dominante, a corrupção é definida como o abuso do poder público para obter ganhos privados por meio da transgressão das normas. Uma das críticas que se faz a tal definição é a insuficiência de parâmetros oferecidos pelas normas para cobrir todo o conceito de corrupção. Outra crítica é a possível falta de idoneidade de quem estabelece as normas a serem usadas como critério para julgamento se um ato é cor-

rupto ou não. As definições centradas na opinião pública são de natureza social. Nessa perspectiva, foram criados três tipos: a chamada corrupção negra seria aquela condenável pela maioria da elite e do público, que a desejariam ver punida. A corrupção branca seria considerada tolerável e não haveria apoio firme para a necessidade de punição, enquanto a corrupção cinza seria uma categoria intermediária. O conceito de corrupção teria dimensões que poderiam ser analisadas à luz da opinião pública. A definição social da corrupção seria a que mais desafios traz para sua compreensão. Esse tipo de abordagem pode elucidar a razão pela qual a corrupção é, em maior ou em menor grau, aceita pela população. A definição social da corrupção teria grande dificuldade de operacionalização, tanto do ponto de vista teórico quanto do ponto de vista prático. O autor conclui afirmando ser difícil estabelecer um consenso sobre a definição de corrupção. Tal dificuldade resultaria na necessidade de o pesquisador escolher entre uma definição mais estreita ou ampla do conceito de corrupção.

Segundo Tanzi (1997), é difícil definir corrupção e, muitas vezes, identificá-la. Embora haja diversas definições na literatura, nenhuma parece ser satisfatória. Para efeito de seu estudo, que pesquisa a relação entre corrupção, investimento público e crescimento, o autor define corrupção como a não adequação intencional ao princípio da igualdade de tratamento, pelo qual as relações pessoais ou familiares não devem interferir nas decisões econômicas tomadas por agentes econômicos. Para a corrupção ficar caracterizada, seriam necessários alguns requisitos. Primeiro, que as regras quebradas sejam precisas e claras. Segundo, que o agente público tenha recebido um benefício identificável. Por fim, deve haver um nexo causal entre o benefício e a quebra da norma.

Conforme Filgueiras (2009), os primeiros conceitos sobre corrupção têm origem nos anos 1950, a partir de uma abordagem funcionalista calcada na modernização e em um modelo comparativo sobre o desenvolvimento. A corrupção estaria relacionada a práticas políticas típicas de sociedades tradicionais, como o clientelismo, a patronagem, o nepotismo

e o fisiologismo. Para a abordagem funcionalista, a corrupção pode facilitar ou dificultar o desenvolvimento. A corrupção seria característica das sociedades subdesenvolvidas e teria um papel na modernização ao azeitar e agilizar a máquina burocrática, o que fomentaria o desenvolvimento econômico. O problema dessa abordagem é que ela parte da hipótese de que as instituições dos países subdesenvolvidos seriam mais permeáveis à corrupção, mas, com o passar do tempo, elas imitariam as instituições dos países desenvolvidos, as quais, supostamente, seriam mais blindadas contra a corrupção. Nos anos 1970, a literatura colocou a cultura como determinante principal da corrupção. Nessa perspectiva, a cultura seria dominante em relação à política e à economia, ao definir os valores dentro de uma sociedade. O sistema de valores, além das normas, seria fundamental para incentivar ou bloquear a corrupção. A partir dos anos 1980, os estudos sobre a corrupção incorporaram a teoria econômica. Os custos da corrupção superariam os benefícios mencionados na abordagem funcionalista. Agentes racionais buscariam maximizar sua renda (*rent seeking*) com as análises de custos, e benefícios da corrupção e as estruturas de mercado (concorrência perfeita, monopólio etc.) teriam diferentes efeitos sobre o incentivo à corrupção. No mesmo sentido de Grei (1996), a grande crítica feita a esse modelo é o fato de ele se centrar exclusivamente na economia. Segundo o autor, a corrupção deve ser analisada também como um fenômeno político, que deve permitir a reflexão sobre uma abordagem normativa do interesse público. Isto possibilitaria uma visão mais abrangente dos diferentes problemas que configuram a prática da corrupção e uma concepção mais ampla do controle da corrupção.

Miranda (2018, p. 239) afirma que existe quase um conceito de corrupção para cada estudioso do tema e defende a existência de quatro tipos de conceito de corrupção: o primeiro é centrado na função pública: “existe corrupção quando há o desvio por parte de um funcionário público dos deveres formais do cargo devido à busca de recompensas para si ou para terceiros.” Já o segundo conceito é focado no mercado: “o cargo público é

utilizado pelo seu ocupante como uma forma de maximizar sua renda pessoal.” O terceiro é calcado na ideia de bem público: “uma prática é considerada como corrupta quando o interesse comum, pensado como algo que tem existência e pode ser identificado, é violado em função da preocupação com ganhos particulares.” Finalmente, o quarto conceito é baseado na opinião pública: “o conceito de corrupção tem dimensões definíveis que são bem reconhecidas pelo público.” O autor propõe um novo conceito de corrupção, no qual haveria, necessariamente, uma transação ou troca entre o corrupto e o corruptor, e, por isso, o nepotismo e o peculato estariam excluídos. Por outro lado, a corrupção privada estaria incluída no conceito.

Neste trabalho, o conceito de corrupção a ser utilizado parte da premissa de que um agente público deve participar do ato corruptivo. Estão fora desse conceito, portanto, os atos em que somente agentes privados participam. Para ficar caracterizada a corrupção, também é necessário que uma norma legal tenha sido rompida. Embora existam abordagens que caracterizem a corrupção como rompimento de normas morais ou desvios do interesse público, elas estão afastadas deste estudo, porque são pouco operacionais. Existe uma inconveniente subjetividade ao definir qual é a norma moral que será utilizada e a definição de interesse público também é bastante controversa. Ainda que seja possível alegar que as normas legais não cobrem todo tipo de corrupção ou que podem ter sido produzidas por quem não tinha idoneidade para tal, a abordagem legalista é a mais objetiva para o conceito de corrupção. Por último, o agente público deve obter um ganho ou uma vantagem indevida em função do desvio da norma. Portanto, para este trabalho, o conceito de corrupção é o desvio da norma legal cometido por agente público para obter ganho ou vantagem indevida.

Segundo Jannuzzi (2005, p. 138) “no campo aplicado das políticas públicas, os indicadores sociais são medidas usadas para permitir a operacionalização de um conceito abstrato ou de uma demanda de interesse programático”. Indicadores são construídos com base em estatísticas públicas. Os cadastros do TCU são as estatísticas públicas que mais se

aproximam do conceito de corrupção usado neste estudo. O TCU tem a competência para julgar as contas dos agentes públicos conforme o art. 71, inciso II da Constituição Federal (CF). A Lei Orgânica do TCU (LOTUCU) determina que as contas dos administradores serão submetidas a julgamento anual e serão julgadas irregulares quando se comprovar uma das seguintes situações (art. 16):

- a) omissão no dever de prestar contas;
  - b) prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;
  - c) dano ao Erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico;
  - d) desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos.
- (BRASIL, 1992).

O art. 19 da LOTUCU trata dos débitos imputados aos responsáveis por contas julgadas irregulares:

Art. 19. Quando julgar as contas irregulares, havendo débito, o Tribunal condenará o responsável ao pagamento da dívida atualizada monetariamente, acrescida dos juros de mora devidos, podendo, ainda, aplicar-lhe a multa prevista no art. 57 desta Lei, sendo o instrumento da decisão considerado título executivo para fundamentar a respectiva ação de execução. (BRASIL, 1992).

Do art. 71, inciso II da CF, e dos arts. 16 e 19 da LOTUCU é possível afirmar que as quantidades de contas julgadas irregulares pelo TCU e seus respectivos débitos são estatísticas públicas com boa aproximação do conceito de corrupção utilizado neste trabalho. Este estudo propõe um sistema de indicadores de corrupção brasileiros, objetivos e regionais. Por isso, optou-se por construir um sistema de dois indicadores baseados nas quantidades e no valor dos débitos das contas julgadas irregulares por município. Adotou-se o ano do trânsito em julgado das contas julgadas

irregulares como o ano-base do indicador de corrupção. Para efeitos comparativos, as quantidades absolutas de contas julgadas irregulares e o valor absoluto dos respectivos débitos não são bons indicadores regionais de corrupção, porque os municípios têm diferentes tamanhos e, obviamente, espera-se que os municípios maiores tenham maiores quantidades e valores de débitos de contas irregulares, o que não significa, obrigatoriamente, que eles tenham maior nível de corrupção. Por esse motivo, optou-se por dividir as quantidades de contas irregulares pela população do município. Da mesma forma, os valores dos débitos foram divididos pelo Produto Interno Bruto (PIB) do respectivo município. Tanto a população quanto o PIB são estatísticas de fácil obtenção no sítio do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e as estimativas têm periodicidade anual, validade, consistência e segurança de continuidade de publicação. Propõe-se, então, como sistema de indicadores de corrupção brasileiro, objetivo e regional, o CIPDK, que é a quantidade de contas julgadas irregulares pelo TCU para cada dez habitantes do município, e o VDPK, o valor do débito das contas julgadas irregulares por mil reais do PIB do município. O Quadro 1 mostra a proposta de modelo de análise para corrupção.

Quadro 1 – Modelo de análise da corrupção municipal

CONCEITO	DIMENSÃO	INDICADOR
CORRUPÇÃO	QUANTIDADE	CIPDK (quantidade de contas julgadas irregulares para cada dez habitantes)
	VALOR	VDPK (valor do débito das contas julgadas irregulares para cada mil reais do Produto Interno Bruto)

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

### 3 METODOLOGIA

A base de dados usada para este estudo foi a planilha de relação de condenações com contas julgadas irregulares, fornecida em 1/6/2021, como resposta à demanda nº 338432, enviada à Ouvidoria do Tribunal de

Contas da União (TCU) em 22/4/2021. Essa planilha tem 60.493 linhas referentes a contas julgadas irregulares e 10 colunas: Unidade da Federação do responsável, município do responsável, número do processo, tipo de deliberação (multa ou débito), número do acórdão, data da apreciação, data do trânsito em julgado, tipo de responsabilidade (individual ou solidária), valor na data da apreciação e valor atualizado. Os registros de condenações se referem a contas julgadas irregulares transitadas em julgado a partir de 1/1/2000. Os dados foram extraídos em 30/4/2021, correspondentes a 95% do total de registros existentes. As Unidades da Federação e os municípios são referentes ao domicílio do responsável em 30/4/2021, conforme registrado na base de dados da Receita Federal do Brasil.

Dessa planilha, foram retiradas as contas com trânsito em julgado em 2021, para se analisar o período de 20 anos, entre 2001 e 2020, resultando em uma nova base de 60.011 contas. Para se calcular o valor dos débitos, foram aplicados um primeiro filtro, separando os valores atualizados apenas para o tipo de deliberação débito (eliminando as multas, portanto), e um segundo filtro, eliminando a multiplicidade de valores referentes à mesma responsabilidade solidária, resultando em uma base de valores com 21.064 contas. Os dados relativos à estimativa das populações para 2020 e o Produto Interno Bruto (PIB), a preços correntes, para 2018 (informação mais recente disponível em 28/6/2021), foram coletados no sítio eletrônico do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística.

Os dados foram agregados, resultando em uma planilha com os 3.348 municípios (linhas), dentre o total de 5.586 que possuem pelo menos uma conta irregular, e as seguintes colunas: município, Unidade da Federação, quantidade de contas julgadas irregulares, valor atualizado total dos débitos das contas julgadas irregulares, estimativa da população para 2020, PIB de 2018, CIPDK (contas irregulares para cada dez mil habitantes em 2020) e VDPK (valor do débito para cada mil reais do PIB em 2018). Por fim, foi aplicado um filtro separando os 152 municípios do



estado do Ceará, dentre o total de 196, que possuem contas irregulares. Os valores dos indicadores propostos, CIPDK e VDPK, foram calculados para os 152 municípios do estado do Ceará que tiveram contas julgadas irregulares pelo TCU no período entre 2001 e 2020. Dois mapas e dois rankings de corrupção também foram apresentados.

## 4 RESULTADOS

A Tabela 1 mostra os indicadores CIPDK e VDPK para os 152 municípios do estado do Ceará que possuem, pelo menos, uma conta julgada irregular pelo TCU no período de 2001 a 2020.

Tabela 1 – CIPDK E VDPK

Município	Contas irregulares	População	CIPDK	Valor do débito (R\$)	PIB (mil R\$)	VDPK
<b>Abaiara</b>	4	11.853	3	505.196	85.846	6
<b>Acarape</b>	7	15.036	5	2.153.955	124.356	17
<b>Acarauá</b>	18	63.104	3	5.836.958	558.812	10
<b>Alcântaras</b>	4	11.781	3	1.055.353	75.015	14
<b>Alto Santo</b>	12	17.196	7	716.334	152.308	5
<b>Amontada</b>	14	43.829	3	1.118.758	435.221	3
<b>Antonina do Norte</b>	10	7.378	14	1.525.686	53.423	29
<b>Apuiarés</b>	2	14.672	1	-	100.811	-
<b>Aquiraz</b>	21	80.935	3	3.030.612	1.959.663	2
<b>Aracati</b>	28	74.975	4	2.314.976	1.126.870	2
<b>Aracoiaba</b>	6	26.535	2	-	197.161	-
<b>Ararendá</b>	7	10.959	6	326.129	78.076	4
<b>Aurora</b>	4	24.610	2	1.604.706	185.521	9
<b>Baixio</b>	20	6.303	32	2.303.483	57.334	40
<b>Banabuiú</b>	2	18.256	1	2.487.239	161.090	15
<b>Barbalha</b>	63	61.228	10	29.537.101	861.470	34
<b>Barreira</b>	6	22.573	3	925.417	155.616	6

Tabela 1 – CIPDK E VDPK (continuação)

Município	Contas irregulares	População	CIPDK	Valor do débito (R\$)	PIB (mil R\$)	VDPK
<b>Barro</b>	9	22.758	4	35.754	173.383	0
<b>Barroquinha</b>	5	15.044	3	2.768	99.865	0
<b>Baturité</b>	20	35.941	6	2.551.432	324.258	8
<b>Beberibe</b>	18	53.949	3	3.189.559	734.254	4
<b>Bela Cruz</b>	9	32.722	3	1.614.609	238.667	7
<b>Boa Viagem</b>	21	54.577	4	5.447.415	382.776	14
<b>Brejo Santo</b>	14	49.842	3	3.316.990	503.299	7
<b>Camocim</b>	14	63.907	2	8.374.684	570.991	15
<b>Campos Sales</b>	28	27.470	10	1.533.791	189.036	8
<b>Canindé</b>	13	77.244	2	2.444.774	632.734	4
<b>Capistrano</b>	4	17.786	2	189.035	174.853	1
<b>Caridade</b>	43	22.782	19	9.710.210	126.292	77
<b>Caririaçu</b>	1	26.987	-	-	202.562	-
<b>Cariús</b>	6	18.699	3	355.564	137.713	3
<b>Carnaubal</b>	4	17.685	2	307.316	117.306	3
<b>Cascavel</b>	12	72.232	2	596.486	737.678	1
<b>Catunda</b>	4	10.376	4	752.708	80.606	9
<b>Caucaia</b>	29	365.212	1	17.085.594	5.075.424	3
<b>Cedro</b>	6	25.585	2	151.295	180.035	1
<b>Chaval</b>	7	13.091	5	376.542	80.920	5
<b>Chorozinho</b>	4	20.274	2	1.150.870	352.808	3
<b>Coreaú</b>	6	23.239	3	2.234.757	144.986	15
<b>Crateús</b>	20	75.159	3	4.654.070	682.761	7
<b>Crato</b>	31	133.031	2	4.079.044	1.348.194	3
<b>Cruz</b>	5	24.977	2	998.537	215.876	5
<b>Eusébio</b>	43	54.337	8	13.189.439	2.476.375	5
<b>Farias Brito</b>	8	19.389	4	-	154.741	-
<b>Forquilha</b>	5	24.452	2	853.981	186.069	5
<b>Fortaleza</b>	1.223	2.686.612	5	327.767.534	67.024.088	5
<b>Frecheirinha</b>	3	14.134	2	855.489	253.064	3
<b>General Sampaio</b>	4	7.694	5	969.976	57.991	17

Tabela 1 – CIPDK E VDPK (continuação)

Município	Contas irregulares	População	CIPDK	Valor do débito (R\$)	PIB (mil R\$)	VDPK
Graça	2	14.407	1	-	102.043	-
Granja	6	54.962	1	545.969	366.268	1
Granjeiro	6	4.814	12	542.772	42.472	13
Groaíras	1	11.144	1	232.211	77.811	3
Guaiúba	1	26.290	-	191.122	203.414	1
Guaraciaba do Norte	2	40.784	-	726.581	475.701	2
Guaramiranga	3	5.132	6	-	57.834	-
Hidrolândia	2	20.053	1	167.612	143.211	1
Ibaretama	29	13.369	22	5.056.465	94.426	54
Ibiapina	6	25.082	2	788.917	281.871	3
Ibicuitinga	14	12.629	11	3.165.429	88.293	36
Icapuí	3	20.060	1	554.929	337.872	2
Icó	86	68.162	13	44.375.261	552.394	80
Iguatu	16	103.074	2	19.678.936	1.613.278	12
Independência	12	26.187	5	1.881.987	234.225	8
Ipaporanga	2	11.596	2	-	75.061	-
Ipaumirim	10	12.485	8	327.412	113.476	3
Ipu	7	42.058	2	1.704.633	391.161	4
Ipueiras	3	38.114	1	39.568	245.673	0
Iracema	14	14.326	10	958.805	138.812	7
Irauçuba	5	24.305	2	-	159.989	-
Itaitinga	3	38.325	1	-	703.610	-
Itapajé	8	53.067	2	1.605.401	557.102	3
Itapipoca	13	130.539	1	776.948	1.648.264	0
Itapiúna	1	20.520	-	-	131.339	-
Itatira	10	21.836	5	1.763.156	122.391	14
Jaguaretama	3	18.147	2	1.250.176	154.739	8
Jaguaribara	3	11.492	3	203.271	128.850	2
Jaguaribe	10	34.636	3	1.020.055	582.187	2
Jaguaruana	2	33.834	1	4.228.558	396.840	11

Tabela 1 – CIPDK E VDPK (continuação)

Município	Contas irregulares	População	CIPDK	Valor do débito (R\$)	PIB (mil R\$)	VDPK
Jardim	8	27.181	3	7.760.078	205.432	38
Jati	8	8.130	10	403.949	96.279	4
Jijoca de Jericoacoara	5	20.087	2	217.674	347.488	1
Juazeiro do Norte	55	276.264	2	12.404.098	4.820.056	3
Jucás	8	24.892	3	3.518.329	223.555	16
Lavras da Mangabeira	8	31.492	3	2.861.091	257.074	11
Limoeiro do Norte	26	59.890	4	10.383.802	946.141	11
Madalena	3	19.864	2	163.341	128.108	1
Maracanaú	16	229.458	1	285.967	10.456.282	0
Maranguape	2	130.346	0	115.088	1.498.306	0
Marco	6	27.595	2	520.189	322.684	2
Massapê	1	39.044	-	137.928	274.485	1
Mauriti	2	48.168	-	-	404.084	-
Milagres	9	27.462	3	1.002.997	226.465	4
Missão Velha	2	35.480	1	482.654	484.487	1
Mombaça	30	43.858	7	7.164.763	324.686	22
Monsenhor Tabosa	15	17.249	9	4.052.154	127.665	32
Morada Nova	7	61.738	1	305.147	957.760	0
Moraújo	10	8.779	11	1.889.043	62.053	30
Morrinhos	3	22.685	1	376.714	138.555	3
Mulungu	2	10.941	2	91.179	117.058	1
Nova Russas	17	32.408	5	8.490.703	267.962	32
Novo Oriente	1	28.673	-	-	200.432	-
Orós	11	21.384	5	3.078.347	171.787	18
Pacajus	14	73.188	2	2.980.025	1.142.383	3
Pacatuba	10	84.554	1	463.482	1.165.493	0
Pacoti	1	12.288	1	785.177	106.768	7
Pacujá	16	6.549	24	6.176.541	47.216	131

Tabela 1 – CIPDK E VDPK (continuação)

<b>Município</b>	<b>Contas irregulares</b>	<b>População</b>	<b>CIPDK</b>	<b>Valor do débito (R\$)</b>	<b>PIB (mil R\$)</b>	<b>VDPK</b>
<b>Palhano</b>	11	9.422	12	2.720.714	77.080	35
<b>Palmácia</b>	3	13.439	2	-	92.730	-
<b>Paracuru</b>	14	35.304	4	2.615.989	488.166	5
<b>Paraipaba</b>	1	32.992	-	216.778	390.494	1
<b>Paramoti</b>	5	12.252	4	493.823	93.287	5
<b>Pedra Branca</b>	2	43.309	-	478.514	290.182	2
<b>Penaforte</b>	2	9.143	2	481.074	211.774	2
<b>Pentecoste</b>	6	37.900	2	793.161	407.785	2
<b>Pereiro</b>	1	16.331	1	475.358	308.230	2
<b>Poranga</b>	2	12.347	2	1.292.283	75.282	17
<b>Potengi</b>	2	11.106	2	4.873.154	87.399	56
<b>Potiretama</b>	2	6.437	3	1.089.022	56.349	19
<b>Quiterianópolis</b>	24	21.166	11	2.790.877	145.185	19
<b>Quixadá</b>	10	88.321	1	798.443	1.039.104	1
<b>Quixeramobim</b>	9	81.778	1	5.469.443	1.061.279	5
<b>Quixeré</b>	6	22.293	3	623.315	421.559	1
<b>Redenção</b>	19	29.146	7	5.920.972	453.820	13
<b>Reriutaba</b>	2	18.385	1	108.352	186.795	1
<b>Russas</b>	7	78.882	1	3.028.565	1.099.783	3
<b>Saboeiro</b>	12	15.788	8	1.847.820	127.023	15
<b>Salitre</b>	11	16.635	7	1.071.430	108.507	10
<b>Santa Quitéria</b>	4	43.711	1	1.379.191	441.131	3
<b>Santana do Acaraú</b>	7	32.654	2	935.860	216.023	4
<b>São Benedito</b>	20	48.131	4	2.122.014	506.864	4
<b>São Gonçalo do Amarante</b>	4	48.869	1	-	4.225.065	-
<b>São João do Jaguaribe</b>	2	7.601	3	206.402	89.694	2
<b>São Luís do Curu</b>	8	13.044	6	575.449	104.059	6

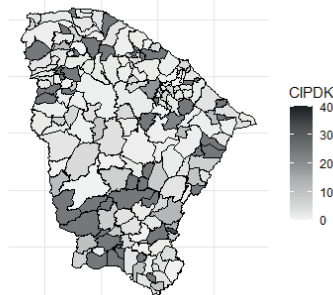
Tabela 1 – CIPDK E VDPK (continuação)

Município	Contas irregulares	População	CIPDK	Valor do débito (R\$)	PIB (mil R\$)	VDPK
Senador Pompeu	5	25.456	2	3.666.359	305.135	12
Senador Sá	4	7.691	5	326.594	52.817	6
Sobral	41	210.711	2	5.791.603	4.774.447	1
Solonópole	15	18.357	8	3.570.429	192.312	19
Tabuleiro do Norte	7	30.807	2	419.637	315.424	1
Tamboril	2	26.225	1	434.703	204.503	2
Tarrafas	7	8.573	8	2.106.515	60.598	35
Tauá	1	59.062	-	-	600.022	-
Tejuçuoca	2	19.371	1	3.303.937	105.543	31
Tianguá	24	76.537	3	2.925.544	1.312.235	2
Trairi	9	56.291	2	954.144	824.996	1
Ubajara	9	35.047	3	2.471.030	577.313	4
Umari	11	7.736	14	956.929	53.045	18
Umirim	9	19.903	5	1.481.216	153.615	10
Uruburetama	17	22.040	8	3.188.161	355.383	9
Uruoca	2	13.915	1	-	169.139	-
Varjota	14	18.471	8	1.620.782	261.646	6
Várzea Alegre	2	40.903	-	185.986	356.440	1
Viçosa do Ceará	3	61.410	-	1.297.041	434.715	3
<b>TOTAL</b>	2.806	8.564.378	3	715.237.375	149.683.521	5

Fonte: Elaborada pelo autor (2021).

A Figura 1 mostra o mapa do CIPDK.

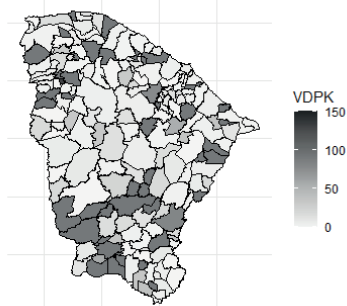
Figura 1 - Mapa do CIPDK  
CIPDK, Municípios do CE, média 2001-2020



Fonte: Elaborada pelo autor (2021).

A Figura 2 mostra o mapa do VDPK.

Figura 2 – Mapa da corrupção (VDPK)  
VDPK, Municípios do CE, média 2001-2020



Fonte: Elaborada pelo autor (2021).

A Tabela 2 mostra os 25 municípios do estado do Ceará com maior CIPDK.

Tabela 2 – Ranking da corrupção (CIPDK)

Município	Contas irregulares	População	CIPDK
<b>Baixio</b>	20	6.303	32
<b>Pacujá</b>	16	6.549	24
<b>Ibaretama</b>	29	13.369	22
<b>Caridade</b>	43	22.782	19
<b>Umari</b>	11	7.736	14
<b>Antonina do Norte</b>	10	7.378	14
<b>Icó</b>	86	68.162	13
<b>Granjeiro</b>	6	4.814	12
<b>Palhano</b>	11	9.422	12
<b>Moraújo</b>	10	8.779	11
<b>Quiterianópolis</b>	24	21.166	11
<b>Ibicuitinga</b>	14	12.629	11
<b>Barbalha</b>	63	61.228	10
<b>Campos Sales</b>	28	27.470	10
<b>Jati</b>	8	8.130	10
<b>Iracema</b>	14	14.326	10
<b>Monsenhor Tabosa</b>	15	17.249	9
<b>Solonópole</b>	15	18.357	8
<b>Tarrafas</b>	7	8.573	8
<b>Ipaumirim</b>	10	12.485	8
<b>Eusébio</b>	43	54.337	8
<b>Uruburetama</b>	17	22.040	8
<b>Saboeiro</b>	12	15.788	8
<b>Varjota</b>	14	18.471	8
<b>Alto Santo</b>	12	17.196	7

Fonte: Elaborada pelo autor (2021).



A Tabela 3 mostra os 25 municípios com maior valor de VDPK.

Tabela 3 - Ranking da corrupção (VDPK)

<b>Município</b>	<b>Valor do débito (R\$)</b>	<b>PIB (mil R\$)</b>	<b>VDPK</b>
<b>Pacujá</b>	6.176.541	47.216	131
<b>Icó</b>	44.375.261	552.394	80
<b>Caridade</b>	9.710.210	126.292	77
<b>Potengi</b>	4.873.154	87.399	56
<b>Ibaretama</b>	5.056.465	94.426	54
<b>Baixio</b>	2.303.483	57.334	40
<b>Jardim</b>	7.760.078	205.432	38
<b>Ibicuitinga</b>	3.165.429	88.293	36
<b>Palhano</b>	2.720.714	77.080	35
<b>Tarrafas</b>	2.106.515	60.598	35
<b>Barbalha</b>	29.537.101	861.470	34
<b>Monsenhor Tabosa</b>	4.052.154	127.665	32
<b>Nova Russas</b>	8.490.703	267.962	32
<b>Tejuçuoca</b>	3.303.937	105.543	31
<b>Moraújo</b>	1.889.043	62.053	30
<b>Antonina do Norte</b>	1.525.686	53.423	29
<b>Mombaça</b>	7.164.763	324.686	22
<b>Potiretama</b>	1.089.022	56.349	19
<b>Quiterianópolis</b>	2.790.877	145.185	19
<b>Solonópole</b>	3.570.429	192.312	19
<b>Umari</b>	956.929	53.045	18
<b>Orós</b>	3.078.347	171.787	18
<b>Acarape</b>	2.153.955	124.356	17
<b>Poranga</b>	1.292.283	75.282	17
<b>General Sampaio</b>	969.976	57.991	17

Fonte: Elaborada pelo autor (2021).

A Tabela 4 apresenta o CIPDK para os 10 municípios do estado do Ceará com maior população.

Tabela 4 – CIPDK para os 10 municípios do CE com maior população

Município	Contas irregulares	População	CIPDK
<b>Fortaleza</b>	1.223	2.686.612	5
<b>Caucaia</b>	29	365.212	1
<b>Juazeiro do Norte</b>	55	276.264	2
<b>Maracanaú</b>	16	229.458	1
<b>Sobral</b>	41	210.711	2
<b>Crato</b>	31	133.031	2
<b>Itapipoca</b>	13	130.539	1
<b>Maranguape</b>	2	130.346	0
<b>Iguatu</b>	16	103.074	2
<b>Quixadá</b>	10	88.321	1

Fonte: Elaborada pelo autor (2021).

A Tabela 5 apresenta o VDPK para os 10 municípios do estado do Ceará com maior PIB.

Tabela 5 – VDPK para os 10 municípios do CE com maior PIB

Município	Valor do débito (R\$)	PIB (mil R\$)	VDPK
<b>Fortaleza</b>	327.767.534	67.024.088	5
<b>Maracanaú</b>	285.967	10.456.282	0
<b>Caucaia</b>	17.085.594	5.075.424	3
<b>Juazeiro do Norte</b>	12.404.098	4.820.056	3
<b>Sobral</b>	5.791.603	4.774.447	1
<b>São Gonçalo do Amarante</b>	-	4.225.065	-
<b>Eusébio</b>	13.189.439	2.476.375	5
<b>Aquiraz</b>	3.030.612	1.959.663	2
<b>Itapipoca</b>	776.948	1.648.264	0
<b>Iguatu</b>	19.678.936	1.613.278	12

Fonte: Elaborada pelo autor (2021).

A Tabela 6 mostra as medidas de posição estatísticas para os municípios do estado do Ceará.

Tabela 6 – Estatísticas para os municípios do CE

	Mínimo	Primeiro quartil	Mediana	Média	Terceiro quartil	Máximo
<b>Contas irregulares</b>	0	3	7	18	14	1.223
<b>População</b>	4.814	14.945	24.935	56.345	44.926	2.686.612
<b>CIPDK</b>	0	1	2	4	5	32
<b>Valor do débito (R\$)</b>	0	326.478	984.257	4.705.509	2.877.204	327.767.534
<b>PIB (mil R\$)</b>	42.472	123.864	215.949	984.760	485.407	67.024.088
<b>VDPK</b>	0	1	4	10	11	131

Fonte: Elaborada pelo autor (2021).

## 5 DISCUSSÃO

Jannuzzi (2017, p. 34) lista as propriedades desejáveis para indicadores de políticas públicas: relevância para a agenda política e social, validade de representação do conceito, confiabilidade da medida, cobertura operacional, sensibilidade às ações previstas, especificidade ao programa, inteligibilidade de sua construção, comunicabilidade ao público, factibilidade operacional para sua construção, periodicidade na sua atualização, desagregabilidade territorial e comparabilidade da série histórica. A seguir, passamos a analisar a aderência do sistema de indicadores de corrupção (CIPDK e VDPK) a cada uma dessas propriedades.

Haja vista o espaço que o tema corrupção tem ocupado na agenda nacional, pode-se considerar que a construção de um sistema de indicadores objetivos e regionais para medir a corrupção é altamente relevante. A validade se refere à proximidade entre o indicador e o conceito abstrato que ele mede. As contas julgadas irregulares pelo TCU e os respectivos valores de débito estão bem próximos do conceito de corrupção definido

para este trabalho, motivo pelo qual pode-se afirmar que os indicadores são válidos. Confiabilidade é a capacidade de um indicador fazer medições consistentes no espaço e no tempo. Como o TCU utiliza o mesmo critério (Lei Orgânica e Regimento Interno) para julgar os diferentes entes federativos e nos diferentes anos, é plausível afirmar que o CIPDK e o VDPK são confiáveis para fazer comparações entre estados ao longo do tempo. Isso não seria possível se fossem utilizados os dados dos Tribunais de Contas Estaduais (TCEs) e dos Tribunais de Contas Municipais (TCMs), uma vez que os diferentes tribunais têm leis orgânicas e regimentos internos distintos. Cobertura operacional é a capacidade de o indicador ser representativo do fenômeno que ele está medindo. O CIPDK e o VDPK cobrem somente os julgados do TCU, e não os acórdãos dos TCEs e dos TCMs; logo, não têm uma cobertura total. No entanto, como mencionado, caso houvesse uma opção pela cobertura total, seria perdida a confiabilidade que juntamente com a validade são as duas propriedades mais importantes dos indicadores. Além disso, haveria a perda da factibilidade operacional da construção, outra importante propriedade, uma vez que o acesso aos dados dos julgados dos TCEs e TCMs é, muitas vezes, bastante difícil. Assim, optou-se por reduzir a cobertura e garantir a confiabilidade e a factibilidade operacional.

Sensibilidade é a capacidade de o indicador se alterar em função de políticas públicas. Os efeitos de ações e campanhas de combate à corrupção executadas, por exemplo, em determinado estado e ano podem ser monitorados pela evolução dos indicadores no tempo e pela comparação com outros estados. É muito provável que a quantidade de contas julgadas irregulares pelo TCU e os respectivos valores dos débitos diminuam em função de ações repressivas e educativas de combate à corrupção.

Especificidade é a capacidade de o indicador detectar somente o fenômeno analisado. Poderia ser questionado se, além de corrupção, as contas também não poderiam ser julgadas irregulares por desídia, e não corrupção. No entanto, o TCU não julga essas contas irregulares conforme

expresso no art. 16 da LOTCU: “As contas serão julgadas: [...] II - regulares com ressalva, quando evidenciarem impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal de que não resulte dano ao Erário;” (BRASIL, 1992). O CIPDK e o VDPK têm, portanto, boa especificidade, a qual é um critério especialmente crítico nos indicadores compostos, por exemplo, o Índice de Percepção da Corrupção (IPC) da Transparência Internacional ou o indicador proposto por Boll (2010); um dos motivos pelo qual preferiu-se propor um sistema de dois indicadores simples, o CIPDK e o VDPK, como medidas objetivas da corrupção estadual.

Inteligibilidade se refere à transparência da metodologia de construção do indicador. O CIPDK e o VDPK são inteligíveis, posto que sua metodologia de construção foi explicada em detalhes durante o texto e que as escolhas metodológicas foram suficientemente justificadas.

Comunicabilidade é a facilidade de compreensão do indicador por parte da população, conselhos de controle social e demais agentes públicos. Ela tem por objetivo garantir a transparência das decisões técnicas. Os indicadores CIPDK, contas julgadas irregulares para cada dez mil habitantes, e VDPK, valor do débito por mil reais do PIB, são de mais fácil compreensão do que, por exemplo, o Índice de Percepção da Corrupção, que é um indicador subjetivo composto.

Factibilidade é a facilidade de obtenção do indicador a custos módicos e em um tempo razoável. As estatísticas para construção do CIPDK e o VDPK; o cadastro de contas irregulares, solicitado ao TCU; e a população dos entes da federação, no sítio do IBGE, conforme discutido anteriormente, são de fácil obtenção.

A periodicidade do ICPM e do VDPK é anual; a mesma dos indicadores tradicionais, como o IPC e o Barômetro Geral da Corrupção (BGC) da Transparência Internacional e o Controle da Corrupção (CC) do Banco Mundial. O CIPDK e o VDPK apresentam boa desagregabilidade territorial, uma vez que é possível calculá-lo por Unidade da Federação ou por município. Ademais, o CIPDK e o VDPK permitem a comparação de

valores presentes com séries históricas de maneira confiável, visto que os julgamentos do TCU utilizam a mesma norma ao longo do tempo e para todos os diferentes entes da Federação. O Quadro 2 mostra a aderência do CIPDK e do VDPK às 12 propriedades desejáveis listadas por Jannuzzi (2017, p. 34).

Quadro 2 – Propriedades do CIPDK e do VDPK

Propriedade	Sim	Não
Relevância para a agenda política e social	x	
Validade de representação do conceito	x	
Confiabilidade da medida	x	
Cobertura operacional		x
Sensibilidade às ações previstas	x	
Especificidade ao programa	x	
Inteligibilidade de sua construção	x	
Comunicabilidade ao público	x	
Factibilidade operacional para sua construção	x	
Periodicidade na sua atualização	x	
Desagregabilidade territorial	x	
Comparabilidade da série histórica	x	

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Segundo Jannuzi (2017, p. 39) é muito raro um indicador atender a todas as propriedades desejáveis e, normalmente, é necessário fazer uma escolha na sua construção, sendo as mais importantes a validade e a confiabilidade. Considerando que o CIPDK e o VDPK têm essas duas propriedades e que apenas a cobertura operacional não foi atendida, para não sacrificar a confiabilidade e a factibilidade operacional de construção, é possível concluir que o CIPDK e o VDPK são bons indicadores objetivos regionais de corrupção.

Os valores dos indicadores propostos, CIPDK e VDPK, foram calculados para os 152 municípios do estado do Ceará, que tiveram contas julgadas irregulares pelo TCU no período entre 2001 e 2020. Dois mapas e dois rankings de corrupção também foram apresentados. Os objetivos deste trabalho foram, portanto, cumpridos. Este é um estudo quantitativo e descritivo. Ele responde a perguntas do tipo “Como?”, mas não a perguntas do tipo “Por quê?”.

Da limitação do trabalho, surge a primeira sugestão para estudos futuros. Estudos qualitativos poderão responder por que os municípios têm esses indicadores. Outra sugestão é correlacionar tais indicadores de corrupção com outros indicadores, por exemplo, de saúde, educação, desenvolvimento etc., para tentar estudar as causas e as consequências da corrupção. Por fim, sugere-se calcular esses indicadores para os municípios de outras Unidades da Federação.

## REFERÊNCIAS

ACKERMAN, R. S. **The economics of corruption**: an essay in political economy. New York: Academic Press, 1978.

BOBBIO, N.; MATEUCCI, N.; PASQUINO, G. **Dicionário de política**. 11. ed. Distrito Federal: UnB/Linha Gráfica Editora, 1998.

BOLL, J. L. S. **A corrupção governamental no Brasil**: construção de indicadores e análise da sua incidência relativa nos estados brasileiros. 2010. 75 f. Dissertação (Mestrado em Economia do Desenvolvimento) – Faculdade de Administração, Contabilidade e Economia, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010.

BRASIL. **Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível

em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18443.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18443.htm). Acesso em: 17 out. 2020.

BREI, Z. A. Corrupção: dificuldades para definição e para um consenso. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 30, n. 1, p. 64-77, 1996.

FILGUEIRAS, F. A tolerância à corrupção no Brasil. Uma antinomia entre normas morais e prática social. **Opinião Pública**, [s. l.], v. 15, n. 2, 2009.

JANNUZZI, P. M. Indicadores para diagnóstico, monitoramento e avaliação de programas sociais no Brasil. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 56, n. 2, p. 137-160, 2005.

JANNUZZI, P. M. **Indicadores sociais no Brasil**: conceitos, fonte de dados e aplicações. 6. ed. Campinas: Alínea, 2017.

MIRANDA, L. F. Unificando os conceitos de corrupção: uma abordagem através da nova metodologia dos conceitos. **Revista Brasileira de Ciência Política**, Brasília, n. 25. p. 237-272, 2018.

NYE, S. Corruption and political development: a cost-benefit analysis. **American Political Science Review**, [s. l.], v. 61, n. 2, p. 417-427, 1967.

SILVA, M. Corrupção: tentativa de uma definição funcional. **Revista de Administração Pública**. [s. l.], v. 28, n. 1, p. 18-23, 1994.

TANZI, V. Corruption, governmental activities, and markets. **IMF Working Paper**, [Washington], n. 099, set. 1994.



TRANSPARENCY INTERNATIONAL. **What is corruption?** Disponível em: <https://www.transparency.org/en/what-is-corruption#>. Acesso em: 6 jan. 2021.

WORLD BANK. **Helping countries combat corruption:** the role of the World Bank. Washington: [s. n.], 1997. p. 8. Disponível em: <http://www1.worldbank.org/publicsector/anticorrupt/corruptn/corrptn.pdf>. Acesso em: 6 jan. 2021.

# Transferências voluntárias: aspectos teóricos e práticos no contexto do federalismo fiscal brasileiro

Voluntary transfers: theoretical and practical aspects in the context of Brazilian fiscal federalism

Ana Lúcia Lima Gadelha<sup>1</sup>  
Luis Borges Gouveia<sup>2</sup>  
Anabela Mesquita<sup>3</sup>

## RESUMO

O presente artigo realiza um resgate teórico-prático das transferências voluntárias no Brasil. Neste sentido, o artigo inicia com a apresentação de categorias teóricas que se constituem pano de fundo da federação brasileira, analisadas sob o prisma da repartição de recursos financeiros entre os entes da federação. Neste contexto, o objetivo do estudo é apresentar os aspectos contextuais e práticos que fundamentam a importância e a regularidade das transferências voluntárias no Brasil, a partir dos temas: fede-

1 Graduada em Direito pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR) e em Letras Licenciatura Plena – Português-Francês pela Universidade Estadual do Ceará (UECE), especialista em Direito Processual Civil pela Faculdade Farias Brito e especialista em Gestão Pública pela Faculdade Entre Rios do Piauí, mestre em Avaliação de Políticas Públicas pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Atualmente, é doutoranda pela Universidade Fernando Pessoa, em Porto, Portugal, com projeto em desenvolvimento na área de Gestão da Informação. É servidora pública estadual da carreira de Analista de Planejamento e Gestão da Secretaria do Planejamento e Gestão do Estado do Ceará. E-mail: nelcyanagadelha@gmail.com

2 Licenciado em Informática, Matemáticas Aplicadas pela Universidade Portucalense (UPT), mestre em Engenharia Eletrônica e de Computadores pela Universidade do Porto (FEUP), doutor em Ciências da Computação pela Universidade de Lancaster (UK) e agregado em Engenharia e Gestão Industrial pela Universidade de Aveiro. Atualmente, é professor catedrático na Faculdade de Ciência e Tecnologia da Universidade Fernando Pessoa, onde leciona diversas disciplinas relacionadas ao uso e à exploração do digital, nomeadamente, Sistemas de Informação; Interação Humano-Computador e Gestão do Conhecimento. E-mail: lmbg@ufp.edu.pt

3 Graduada em Secretariado de Gestão pelo Politécnico do Porto. Mestre em Ciências da Educação pela Universidade do Minho, e doutora em Tecnologias e Sistemas de Informação pela Universidade do Minho. Professora no Politécnico do Porto. Membro do Centro de Investigação Algoritmi da Universidade do Minho e do CEOS. PP. Membro do Comitê Científico e de Programa de diversas conferências nacionais e internacionais. Membro do corpo editorial e revisora da editora americana IGI Global. Editora associada do Information Resources Management Journal e coeditora-chefe do International Journal of Technology and Human Interaction. Avaliadora e revisora de projetos Erasmus+. E-mail: abmesquita@gmail.com

ralismo, federalismo fiscal e transferências intergovernamentais. O estudo é descritivo e se utiliza das técnicas de revisão bibliográfica e documental. Os resultados mostram a regularidade da utilização das transferências voluntárias do governo federal, no período de 1995-2021, e sua importância relativa nos anos de 2019 e 2020, como suporte ao fortalecimento do federalismo do tipo cooperativo.

**Palavras-chave:** Federalismo. Federalismo Fiscal. Transferências Intergovernamentais. Transferências Voluntárias.

## ABSTRACT

This paper is a theoretical and practical review of voluntary transfers in Brazil. In this sense, the article begins with the presentation of theoretical categories that constitute the background of the Brazilian federation, analyzed from the perspective of the distribution of financial resources among the entities of the federation. In this context, the objective of the study is to present the contextual and practical aspects that underlie the importance and regularity of voluntary transfers in Brazil, based on the topics: federalism, fiscal federalism and intergovernmental transfers. The study is descriptive and uses the bibliographic and documental review techniques. The results show the regularity of the use of voluntary transfers from the federal government in the period 1995-2021, and their relative importance in the years 2019 and 2020, as support for the strengthening of cooperative type federalism.

**Keywords:** Federalism. Fiscal Federalism. Intergovernmental Transfers. Voluntary Transfers.

Recebido: 05-07-2021

Aprovado: 24-08-2021

## 1 INTRODUÇÃO

As transferências voluntárias se constituem instituto de cooperação financeira entre os entes federados do país, ou a pessoas jurídicas a eles vinculadas, e ainda a entidades sem fins lucrativos, para executar ações de interesse público cujo financiamento se dá por meio dos orçamentos federais, estaduais e municipais. São importantes mecanismos que viabilizam a realização de políticas públicas e, por sua característica de uso discricionário dos recursos, merecem atenção, porque também possuem importante papel na realização do federalismo fiscal.

Para Marins (2016), as transferências de recursos financeiros são classificadas como obrigatórias e voluntárias, condicionadas ou incondicionadas. A classificação pelo autor se dá pela própria dicção do art. 25 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF – Lei nº 101/2000 (BRASIL, 2000):

Art. 25. Para efeito desta Lei Complementar, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde.

Segundo o dispositivo legal transcrito, transferências voluntárias são definidas como a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde. Elas se ligam à voluntariedade do gestor público e atendem a requisitos de discricionariedade. Isso quer dizer que o gestor público pode empregar os recursos advindos da transferência voluntária na execução de determinado programa ou projeto de interesse da Administração Pública, o que, por vezes, pode resultar em situações de interesse político-partidário (MOUTINHO, 2016).

Dessa forma, conhecer a tessitura e os efeitos das transferências voluntárias se constituem em importante aporte para o campo de estudo do federalismo fiscal. O presente artigo se insere nesse campo e objetiva apresentar os aspectos contextuais e práticos que fundamentam a importância das transferências voluntárias no Brasil ambientadas no contexto do federalismo, federalismo fiscal e transferências intergovernamentais.

O artigo irá introduzir a temática do federalismo fiscal do tipo cooperativo, preconizado por meio das transferências voluntárias, a partir do contexto da revisão de literatura para, em seguida, explicar a forma e a finalidade desse instrumento, e sob quais aspectos se efetiva a sua importância na concretização das políticas públicas no Brasil. Para tanto, buscaram-se informações de cunho quantitativo referentes ao volume de recursos desembolsados nos últimos 26 anos pelo Governo Federal, de 1995 a 11 de junho de 2021. Nesse sentido, procura-se evidenciar a existência de informações disponíveis, em nível da Federação Brasileira, que demonstrem o grande volume de recursos utilizados na modalidade de transferências voluntárias repassadas aos estados da Federação.

A temática, além de atual, apresenta aderência para a discussão no meio acadêmico, no institucional público e no cenário político nacional e internacional. Nesse sentido, a pesquisa orientou-se pela seguinte questão: como se apresentam as transferências voluntárias no contexto do federalismo fiscal? Para enfrentar essa questão, o artigo pretende mostrar aspectos conceituais, características e regularidade das transferências voluntárias, entre os anos de 2005 a 2021, em valores absolutos, e sua importância relativa nos anos de 2019 e 2020.

Além dessa introdução, esse artigo apresenta as seguintes seções: 2) Revisão de literatura, dividida nos seguintes tópicos: 2.1) Federalismo; 2.2) Federalismo fiscal, 2.3) Transferências intergovernamentais; 2.4) Transferências legais e transferências voluntárias; 3) Aspectos singulares das transferências voluntárias e seu papel no federalismo fiscal; 4) Procedimentos metodológicos; 5) Transferências voluntárias no Brasil e as evi-

dências do federalismo fiscal do tipo cooperativo; 6) Considerações finais.

## **2 REVISÃO DE LITERATURA**

Nesta seção, são aportados os conhecimentos teóricos acerca do federalismo no contexto da federação brasileira e suas diferentes vertentes. A apresentação dessa gradação literária da temática é importante, porque localiza a modalidade das transferências voluntárias no contexto das transferências intergovernamentais, destacando os seus aspectos peculiares em relação às demais.

### **2.1 FEDERALISMO**

O tema do federalismo tem sido objeto de estudos de vários autores e doutrinadores nos mais diversos campos do conhecimento científico, a saber: direito, ciência política, sociologia, economia, entre outros. Também é assunto de debate e de atenção nas áreas de gestão e políticas públicas (SOARES; MACHADO, 2018). Esse espectro de variações e correlações de temas se liga, em geral, à defesa da distribuição equitativa de recursos públicos a fim de minimizar graves assimetrias e vulnerabilidades econômicas e sociais, principalmente em países periféricos, como o Brasil.

Dallaverde (2016) define federalismo como modelo de Estado formado pela União de entes autônomos, sob uma ordem jurídica centralizada e dotada de soberania. Prado (2007), na mesma linha de entendimento, faz a generalização do conceito, informando-o como sendo um arranjo político-institucional que visa conciliar a existência de uma nação com a autonomia e a individualidade política das diversas regiões que a compõe. Para Dallaverde (2016), as características do federalismo são: autonomia dos entes federados, a repartição de competências e a supremacia da Constituição. Essas características também se coadunam com os temas centrais

da questão federativa, ressaltados por Silva (2005): autonomia, funções fiscais, competências tributárias, transferências fiscais e a relevância da ação coordenadora liderada pelo Governo central.

A federação difere da confederação, porque, nesta, os estados são autônomos e soberanos; na federação, há um poder central que subordina os estados-membros, inclusive a União, que é a Constituição. Um modelo de experiência histórica de confederação, a partir de 1787, são os estados norte-americanos. O modelo de federação concebido como clássico caracteriza-se como dual ou dualista, havendo duas esferas de poder, distintas e com competências próprias.

Rocha (2007), abordando os aspectos distintivos da federação, concebe-a como uma evolução da confederação. Nesta, os estados se mantêm soberanos e conservam sua individualidade jurídica no plano internacional. A confederação se apoia em um tratado. Na federação, só o ente federal é soberano. Os estados-membros não possuem soberania; somente autonomia. O amparo jurídico da federação é uma Constituição.

O termo federalismo, em sua concepção formal, encontra convergência em diversos autores que abordam o tema, por exemplo, Lassance (2012), Soares (2018), Dallaverde (2016), entre outros. Essa concepção formal mencionada, em geral, atém-se aos aspectos conceituais do termo, encontrando elementos comuns, mas importantes e necessários para sua compreensão, como forma de governo, descentralização, autonomia dos entes subnacionais etc. Karl Loewenstein define federalismo como:

O confronto [...] entre duas soberanias estatais diferentes que estão territorialmente separadas e que se equilibram uma à outra. A existência de fronteiras federais limita o poder do estado central sobre um estado membro, e vice-versa. (LOEWENSTEIN, 1979, p. 353. Tradução nossa).

A abordagem do federalismo feita por Loewenstein, em sua obra intitulada *Teoria da Constituição*, preconiza que não existe Estado federal

sem uma Constituição escrita. A organização federal se baseia na ideia de que a Carta Constitucional estabelece um compromisso entre os interesses da unidade nacional e a autonomia dos estados-membros, oferecendo equilíbrio duradouro e benefício para todos. A abordagem de Loewenstein radica-se na ideia de que é por meio desse pacto que os estados-membros, então soberanos, abrem mão de certos direitos em favor do Estado central. Por outro lado, esses estados-membros gozam da prerrogativa de estarem protegidos pelos outros estados e ainda usufruem da vantagem de se vincularem a um Estado central. Na sequência, o autor aponta para a distribuição de competências feitas, em nível constitucional, para o Estado central e para os estados-membros:

A chave para a estrutura do poder federal reside na distribuição de poderes. Existe um mínimo irredutível de poderes federais que são indispensáveis numa verdadeira ordem federal. Dizem respeito aos seguintes domínios: assuntos externos, defesa nacional, sistema monetário, pesos e medidas, nacionalidade, comércio e comunicações entre os estados membros e meios financeiros para a execução de tarefas federais. Este catálogo mínimo de competências do estado central, clássico em todas as antigas organizações federais, conheceu, após experiências recentes, uma extensão devido às tarefas estatais exigidas pelo estado social e a prestação de serviços, que não pode ser realizada se houver desigualdades territoriais no território da organização federal. (LOEWENSTEIN, 1979, p.356. Tradução nossa).

Lassance (2012) preceitua que o termo essencial para compreender o federalismo é a descentralização territorial do Poder político. Essa, embora não seja característica exclusiva da federação, estando presente em outras formas de Estado, com menos intensidade, como acontece em países unitários, ou com mais intensidade em países confederados, é condição necessária para a existência da federação.

Conti (2012) esclarece que o Brasil é uma federação e, como tal, é fundamental que haja a autonomia dos seus entes federados, chamados de



entes subnacionais, aí compreendidos. Essa autonomia se revela na disposição de recursos financeiros que os torne capazes de depender menos dos outros entes e da União. No Brasil, a partir da Constituição de 1988, estabeleceu-se um tipo diferenciado de federação, agora com a apresentação de três níveis de poder: União, entes estaduais e municipais (REIS, 2017). Nesse contexto, abre-se a discussão para o federalismo, que traz no bojo dessas reflexões relações de ordem constitucional, política e institucional.

No caso do Brasil, a União federal detém o poder central, e os estados e municípios constituem as unidades territoriais. O federalismo é característica do Estado brasileiro desde 1989, quando foi proclamada a República. Desde a sua implantação, possui uma trajetória marcada por conflitos e tensões, progressos e retrocessos, combinando entre o modelo de Estado centralizado da unidade e integração nacional, e descentralizado de autonomia e diversificação regional (PRADO, 2007). Essa trajetória histórica do federalismo teve a ampliação de sua descentralização com a promulgação da Constituição Federal de 1988, que conferiu maior autonomia aos entes federados; no caso, os municípios brasileiros. Essa autonomia, porém, só se respalda com a existência de recursos próprios, capazes de atender às competências e às necessidades dos respectivos entes (DALLAVERDE, 2016).

Os fatores que caracterizam a essência do federalismo são a autonomia política e a financeira de cada ente federativo. Lassance (2012) leciona que sua dinâmica é impulsionada por mecanismos de responsividade e *accountability*, por um lado, e sistema de freios e contrapesos, por outro lado. Em razão desses mecanismos, essencialmente os de freios e contrapesos, o federalismo tem um grande papel na distribuição de recursos políticos e fiscais. Assim, para Lassance (2012) não apenas a política deve ser incorporada à análise do desenvolvimento, mas também o federalismo deve ser visto como uma forma virtuosa para a distribuição geográfica da riqueza e da renda. É nesse aspecto do federalismo que se adentra no federalismo fiscal; próximo tópico.

## 2.2 FEDERALISMO FISCAL

Alguns aspectos importantes do federalismo fiscal, qualificados por autores, por exemplo, Prado (2007, p. 2 ), como singulares e únicos em cada país, possuem fatores técnicos motivados por contextos históricos e políticos. O federalismo fiscal, na lição do autor, compreende:

[...] o conjunto de problemas, métodos e processos relativos à distribuição de recursos fiscais em federações, de forma tal que viabilizem o bom desempenho de cada nível de governo no cumprimento dos encargos a ele atribuídos. Isto remete para as relações entre atribuição de impostos, distribuição intergovernamental do gasto público e, principalmente, transferências intergovernamentais.

Prado (2007) associa o federalismo fiscal às relações entre atribuição de impostos, distribuição intergovernamental do gasto público e, principalmente, transferências intergovernamentais, entre as quais se localizam as transferências voluntárias.

Na lição de Silva (2005), o federalismo fiscal acontece por meio de suas relações fiscais no contexto federativo. A sua adoção implica a distribuição de competências constitucionais fiscais e estas se revelam no trato das funções fiscais denominadas *alocativa*, *distributiva*, e *estabilizadora*, e como elas podem ser utilizadas em três formas de organização política do Governo: i) plena centralização, correspondente à forma unitária de governo, ii) absoluta descentralização, em que os governos locais desempenham as competências fiscais; iii) forma federativa, modelo misto que aglutina as duas formas de organização anteriores, com competências centralizadas e competências descentralizadas, com responsabilidades fiscais compartilhadas. Na lição do autor, o federalismo fiscal possui natureza dinâmica e assumiu configurações diversas ao longo do tempo e do espaço, e é produto da interação entre as regras institucionais e a organização e dinâmica econômica do país.

A função estabilizadora liga-se ao equilíbrio macroeconômico, pela qual o Governo central intervém por meio de políticas fiscais restritivas, voltadas para a contenção do gasto público e o aumento da arrecadação, de forma, por exemplo, a se conterem crises recessivas e inflacionárias. A função distributiva, por sua vez, dá-se com a intervenção dos governos na economia, para a distribuição mais equânime da renda, visando minimizar as desigualdades existentes. A função alocativa está relacionada à produção de bens e serviços não oferecidos adequadamente pelo sistema de mercado. Nesse caso, o Governo intervém quando não é possível alocar bens e serviços pelas condições mercadológicas. Essas funções se mostram úteis no modelo de organização na forma federativa, porque se ligam ao federalismo fiscal, que está relacionado à distribuição de competências constitucionais fiscais entre os membros da federação, para que, na medida de suas competências e capacidades de financiamento, construam seus desenhos institucionais (SILVA, 2005).

Para Baião, Cunha e Souza (2017), encarar a ampliação das disparidades regionais é um dos desafios a ser enfrentado pelo federalismo fiscal brasileiro; isso porque há concentração de bases tributárias em pontos específicos do território que afetam a repartição das receitas. Evidentemente, isso afeta a equidade dessa repartição. Para Prado (2007), não existem critérios universais para avaliar sistemas fiscais em federações. Cada uma tem sua especificidade e envolve diferentes instituições de ordem política, cultural, étnica e religiosa. Porém, todas, de alguma forma, devem apresentar padrões de coesão e eficiência. A coesão, em uma federação em que os entes subnacionais possuem relativa autonomia, é desafio para as instituições que também deverão incentivar e manter um grau elevado de cooperação intergovernamental. Essas mesmas instituições, juntamente com seus sistemas fiscais, deverão assegurar equidade de acesso tanto a serviços públicos quanto a oportunidades de desenvolvimento individual.

Pelo lado da eficiência, Prado (2007) ressalta que a federação estaria ligada a dois aspectos: à prestação adequada de serviços, observando

a relação custo-benefício, com minimização da carga tributária, e à minimização dos efeitos negativos que o Estado pode exercer sobre o sistema econômico, notadamente no que se refere ao sistema tributário, com harmonização e custos para o contribuinte. A discussão, no entanto, não fica restrita a entender o federalismo como repartição de competências fiscais entre os entes da Federação. Para Linhares, Mendes, e Lassance (2012), a meta mais importante, não somente para o Brasil mas para todos os países federativos do mundo, é a estruturação de um federalismo equilibrado, o que não é exatamente fácil no Brasil, em razão das graves desigualdades sociais e regionais existentes. Ao lado dessas desigualdades regionais, há uma crescente demanda por parte da população, que tem se tornado mais exigente a partir dos instrumentos criados após 1988, e que reclama uma atuação mais atenta da Administração Pública, exercendo maior pressão sobre o Estado brasileiro. Os autores ainda destacam que não convém tratar o problema federativo somente com a melhor distribuição ou alocação dos recursos tributários, embora isso seja relevante. É necessário compreender como esses recursos estão sendo utilizados e se eles atendem apropriada e eficientemente às demandas da sociedade. Essa visão do federalismo, em sua conformação constitucional e político-institucional, tem um papel importante na ativação e na descentralização das políticas públicas, especialmente no tocante à redução das desigualdades. Sobre isso, aponta Lassance (2012, p. 15): “Em suma, trata-se de considerar os arranjos federativos como mecanismos centrais para ações públicas cooperativas ou compartilhadas capazes de reduzir a grande desigualdade e heterogeneidade estrutural da região, em particular, e do país”.

Esses arranjos federativos são o chamado federalismo cooperativo ou federalismo por cooperação e visam buscar a redução das desigualdades regionais sobretudo nas áreas sociais de educação e saúde, econômica e de desenvolvimento nacional (DALLAVERDE, 2016). É, portanto, o federalismo cooperativo o vínculo que se estabelece entre os entes da Federação de forma mútua para atingir interesses comuns, como um pacto para a re-

dução de desigualdades e a consecução dos direitos dos cidadãos. Isso é o que se depreende da lição de Dallaverde (2016), no tocante ao federalismo por cooperação, que se caracteriza pela ajuda mútua entre o ente central e os entes subnacionais, cuja finalidade é atingir objetivos comuns relacionados ao desenvolvimento econômico da nação. Nesse contexto de “cooperação” entre os entes federados, estabelece-se a concretização das transferências voluntárias, ao lado do auxílio e da assistência. Para a autora, o federalismo cooperativo funda-se na homogeneização, que quer dizer a busca pela redução das desigualdades regionais, com o estabelecimento de condições sociais equânimes em todo o território nacional. Exsurgem no seio do federalismo cooperativo instrumentos que movimentam os mecanismos do federalismo fiscal: são as transferências intergovernamentais, entre as quais estão as transferências voluntárias, assunto dos próximos tópicos.

### **2.3 TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS**

Entre as formas de financiamento dos entes federados estão as receitas próprias e as transferências intergovernamentais. As receitas próprias se dão, em regra, pela arrecadação direta do ente. Quando se dão de forma indireta, pelo recebimento de recursos arrecadados por outro ente da Federação, tem-se as transferências intergovernamentais (DALLAVERDE, 2016).

Os autores Mendes, Miranda e Cósio (2008) informam que as transferências intergovernamentais no Brasil ocupam lugar de destaque como elemento central no sistema de relações federativas e são item importante na composição da receita de grande parte dos governos de estados e municípios. Suzart, Zucculotto e Gomes (2018) lecionam que a descentralização, no que concerne ao federalismo fiscal, poderia promover a oferta eficiente de bens públicos para a população, derivados das demandas locais e cujas escalas de produção fossem irrelevantes em nível nacional. Nesse contexto, os autores abordam a importância das transferências intergovernamentais no federalismo fiscal brasileiro, que surgem como forma de corrigir/minimi-

zar desequilíbrios entre os entes subnacionais. Todavia, na opinião dos autores, também podem induzir a acomodação de determinados entes federados ou funcionar como um convite ao desperdício de recursos.

As transferências intergovernamentais, assim como a repartição das receitas tributárias, inserem-se no contexto do federalismo fiscal. Isso porque uma das razões do federalismo não é uma mera forma de organização do Estado (DALLAVERDE, 2016). O papel e a importância das transferências intergovernamentais se situam no próprio contexto dos objetivos do federalismo, que é a consecução dos objetivos da equalização e a melhoria das condições de vida da população. No mesmo sentido, temos Sakurai (2013), para quem as transferências governamentais representam um dos principais mecanismos ligados ao federalismo fiscal.

Gasparini e Miranda (2011) lecionam que a descentralização fiscal, em economias de países com fortes disparidades regionais, tende a agravar o problema, porque a autonomia fiscal dos governos locais inclina-se a privilegiar áreas mais ricas com maior capacidade de mobilização dos recursos. Uma saída, segundo os autores, é criar um sistema federativo que permita equilibrar as receitas públicas nas diversas regiões da nação. Uma das saídas, no caso do Brasil, foi fazer uso das transferências compensatórias de verbas públicas, que se deram, por exemplo, com a criação dos fundos de caráter distributivo, como o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios. Esses fundos têm função distributiva, atribuída pela Constituição Federal de 1988.

As transferências intergovernamentais se originam como consequência da descentralização que é peculiar na federação. Nos regimes federativos, os estados subnacionais recebem mais encargos e mais atribuições, e passam a ser responsáveis pela aplicação de um maior valor na provisão dos serviços públicos (BAIÃO, CUNHA, SOUSA, 2017).

A Constituição Federal brasileira de 1988 abriu um leque de oportunidades para promover a descentralização federativa por meio da distribuição de competências dos entes federados. A distribuição dessas

competências aparece nas formas assumidas pela Carta Magna, que são: competências privativas, concorrentes, administrativas e legislativas. Ao lado delas, há, também, as transferências intergovernamentais, que contribuem para a descentralização de diversas atribuições aos estados e aos municípios (DALLAVERDE, 2016).

Foi a partir da Constituição de 1988 que houve um aumento da responsabilidade dos governos locais quanto a prover serviços públicos à população, mas também um significativo aumento de municípios, muitos deles sem condições de serem erigidos à categoria de municípios, o que fez aumentar a dependência dos repasses de recursos financeiros por parte do Governo Central. Tal entendimento é de Sakurai (2013).

Mendes, Miranda e Cósio (2008, p. 7) abordam algumas características que consideram desejáveis para as transferências intergovernamentais: i) autonomia dos governos subnacionais na gestão e na alocação de recursos; ii) *accountability* na relação existente entre o eleitor e o gestor do governo subnacional que recebe a transferência; iii) redistribuição regional da capacidade fiscal, da qualidade e da quantidade dos serviços públicos, da renda e de oportunidades; iv) redução do hiato fiscal entre a demanda por bens e serviços e a capacidade fiscal de cada ente subnacional; v) flexibilidade para absorver choques econômicos positivos e negativos; vi) independência nas negociações de ordem política na definição de montante, critérios de partilha e entrega das transferências; vii) incentivo à internalização, pelos governos subnacionais, de externalidades geradas por bens e serviços públicos ofertados por esses governos; e, por último, viii) incentivo à responsabilidade fiscal e à gestão eficiente dos recursos transferidos.

Dallaverde (2016) observa que as relações federativas são um pano de fundo para a compreensão do instituto das transferências intergovernamentais que se situam na ambiência do federalismo cooperativo, com forte acentuação no objetivo de redução das desigualdades regionais, notadamen-

te de caráter social e econômico. Nesse mister, aparecem as transferências voluntárias, as quais, na opinião da autora, são pouco exploradas no campo jurídico, o qual se dedica mais ao estudo das transferências constitucionais vinculadas ou obrigatórias.

Outro aspecto do federalismo trazido por Dallaverde (2016) é o federalismo assimétrico, que surge com a necessidade de reduzir as desigualdades entre os entes federados. É fato, segundo a autora, que as transferências intergovernamentais não surgem apenas para prover necessidades provocadas pela assimetria, mas elas constituem, inegavelmente, uma forma de correção da assimetria.

O Brasil, como república federativa, adota o federalismo do tipo cooperativo, o que quer dizer que existe participação conjunta dos entes federados para a realização de políticas públicas (DALLAVERDE, 2016). Essa cooperação visa à constituição de um Estado que, ao mesmo tempo que respeita a autonomia financeira de seus entes federados, possibilita a redução das assimetrias existentes entre eles. Dentro do enfoque do federalismo brasileiro, as transferências intergovernamentais têm íntima relação com a arrecadação tributária de seus entes federados, envolvendo a partilha dos recursos advindos dessa forma de captação.

Para Dallaverde (2016), as transferências intergovernamentais operam, basicamente, de duas formas: de forma obrigatória, que repassa a maioria dos recursos, e de modo voluntário, relevante para a maioria dos municípios brasileiros, por ser a única possibilidade de realização de novos investimentos. Tem-se, na última, as transferências voluntárias. As transferências intergovernamentais, para a autora, representam um caminho de distribuição de recursos e de viabilização de políticas públicas, e nas quais há um vasto campo de possibilidades, capaz de produzir mais e melhores resultados. Contudo, há, ainda, um grande vazio no tratamento do tema, especialmente no tocante à legislação que trata da matéria.

Baião, Cunha e Souza (2017) veem, nas transferências intergovernamentais, um modo de atenuar as disparidades regionais, considerando



que, em todas as federações do mundo, a arrecadação tributária é maior no nível central de governo e menor nos níveis locais (governos subnacionais). Desse modo, elas se tornam necessárias para, além de minimizar os efeitos do desequilíbrio vertical, como chamam a essas diferenças entre atribuições e receitas nos diferentes níveis de governo, representar uma oportunidade de minimizar as desigualdades entre as regiões.

De acordo com Reis (2017), as questões que envolvem a partilha de recursos públicos são sensíveis e complexas, tornando-se mais tensas quando as relações federativas são afetadas por drásticos desequilíbrios financeiros e a sociedade apresenta um grave quadro de disparidades sociais. O enfrentamento, segundo o autor, para essa situação é a utilização de mecanismos distributivos adequados em prol da melhoria de vida dos cidadãos.

Por outro lado, na opinião de Mendes, Miranda e Cósio (2008), as transferências intergovernamentais podem minar os incentivos necessários para que os governos dos entes federados assumam atitudes fiscais responsáveis, podendo acarretar um desinteresse nos governos de explorar as suas bases tributárias. Isso porque o sistema de transferências governamentais pode ser usado para fins de pressão política, em vez de estimular a proposição de bons projetos para serem executados. Existe a preocupação de que as transferências intergovernamentais possam estimular ou desestimular a gestão eficiente dos recursos. Casos em que haja, por exemplo, excessivo aporte de recursos por transferências incondicionais, podem levar a uma indução ao baixo controle da qualidade dos gastos por parte dos governos subnacionais.

## **2.4 TRANSFERÊNCIAS LEGAIS E TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS**

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu os tributos que devem ser arrecadados em cada esfera de governo: União, estados e municípios. Na repartição da receita entre os entes federados, os municípios são os que

auferem menos recursos no bolo tributário. As alternativas que se dão às verbas federais para estados e, principalmente, municípios, são as transferências de recursos de ordem obrigatória e voluntária (GARRIDO *et al.*, 2009). As primeiras são as transferências legais, constitucional e legal em sentido estrito, e as últimas, são as voluntárias, que acontecem por decisão discricionária pelo ente concessivo dos recursos.

As transferências legais se caracterizam por legislação específica que lhes determina a forma de transferir e aplicar os recursos e prestar contas. Dallaverde (2016) aporta algumas classificações das transferências legais, agrupando-as em vinculadas e desvinculadas. As primeiras estariam jungidas a um fim específico; as segundas, ao contrário, não estariam. Exemplo de transferências não vinculadas a um fim específico é a compensação financeira devida aos estados, Distrito Federal e municípios, em razão do resultado da exploração de petróleo ou gás natural, recursos hídricos para geração de energia elétrica, entre outros. De outra sorte, existem as transferências legais vinculadas a um fim específico e estas, segundo Dallaverde (2016) podem se subdividir em: i) transferências automáticas; ii) transferências fundo a fundo; e iii) transferências diretas ao cidadão.

As transferências automáticas, como o próprio nome diz, acontecem sem exigências para o recebedor dos recursos; também não se submetem à celebração prévia de convênio. Porém, nem toda transferência prevista em lei é obrigatória, até porque as transferências voluntárias também têm previsão legal. As transferências fundo a fundo são espécies de transferências legais que não se operam por convênio ou instrumentos congêneres. Os repasses ocorrem diretamente de um fundo nacional a outro fundo estadual ou municipal. São mais comumente utilizadas nos repasses dos recursos dos fundos das áreas de saúde e de assistência social. As transferências diretas ao cidadão, também ligadas a um fim específico, por sua vez, concretizam-se pelo repasse dos recursos diretos ao cidadão, para execução de determinado programa de governo, que são operacionalizados pelos municípios cuja população encontra-se cadastrada no Governo

Federal. São exemplos dessa transferência o Bolsa-família e o Programa de Erradicação do Trabalho Infantil (PETI). Recentemente, em razão da pandemia do novo coronavírus, que assolou o mundo em 2020, o Governo Federal do Brasil lançou mão de um outro programa de transferência de renda voltado à população economicamente ativa atingida pela pandemia: empregados, trabalhadores autônomos e microempresários.

No entendimento de Mendes, Miranda e Cósio (2008), a transferência direta não se caracteriza como transferência intergovernamental, posto que repassadas diretamente ao cidadão. No entanto, possuem alto poder de impacto em nível regional, por terem caráter efetivamente mais distributivo.

As transferências voluntárias, por sua vez, operam com a entrega de recursos financeiros de forma voluntária de um ente federado para outros entes da Federação, com a finalidade de executar políticas e programas de governo. Assim, as transferências voluntárias operam por meio de convênios ou de instrumentos congêneres. Elas são espécies das transferências intergovernamentais e se caracterizam pela discricionariedade dos governos em dispor de recursos por meio de instrumentos de cooperação que se estabelecem tanto da União para estados quanto de estados para municípios. Elas são reguladas pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000 (BRASIL, 2000).

### **3 ASPECTOS SINGULARES DAS TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS E O SEU PAPEL NO FEDERALISMO FISCAL**

A Constituição Federal de 1988 do Brasil repartiu competências entre os entes federados, em especial os municípios brasileiros, os quais, muitos deles, mesmo não tendo condição de sustentarem-se sozinhos, tiveram flexibilizadas suas criações, na expectativa de participarem das repartições constitucionais de receitas e de transferências intergovernamentais, entre elas as transferências voluntárias, advindas da União e dos estados (DALLAVERDE, 2016).

Em uma concepção talvez mais didática, Soares e Melo (2016) resumizam as diversas fontes de receitas auferidas pelos municípios brasileiros. Entre elas, estão as receitas próprias, as transferências constitucionais; as transferências legais, as quais apresentam duas modalidades: condicionadas e incondicionais; as transferências do Sistema Único de Saúde, que assumem relevância por seu caráter essencial à população; e as transferências voluntárias. Todos esses tipos de transferências intergovernamentais se ligam ao propósito do federalismo fiscal, como já tratado neste artigo.

Nesse contexto de captação de receitas dos entes subnacionais, as transferências voluntárias já foram apontadas por Arretche e Rodden (2004) como uma modalidade usada como estratégia eleitoral. No mesmo sentido, Torres (2004) leciona que, diferentemente das transferências constitucionais (obrigatórias), em que não há margem para manobras ou barganha política, sobra espaço para atuação política nas transferências voluntárias. Há o alerta, também do autor, para o controle e a transparência que devem ser exercidos sobre a modalidade, porque o volume de recursos repassados por meio de convênios, instrumentos de repasse de um ente para outro da Federação, é bastante considerável.

Outros autores, como Baião, Cunha e Souza (2017), também compartilham o entendimento de que as transferências voluntárias são influenciadas por fatores políticos e, como tal, acabam por não seguir critérios distributivos, nem devolutivos de receitas, não influenciando na equalização fiscal estudada pelos autores, que a definem, idealmente, como a distribuição dos recursos de forma inversamente proporcional à capacidade fiscal dos municípios e de forma proporcional às suas necessidades fiscais.

A pauta das transferências voluntárias se inicia com o enunciado do art. 25 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (BRASIL, 2000) para cujos fins são definidas a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde.

Dallaverde (2016) relata a dificuldade na delimitação conceitual das transferências voluntárias dada a sua definição legal. A construção do conceito dessa modalidade de transferência se dá por exclusão das outras modalidades que não a integram. Com efeito, o art. 25, que nomeia essa forma de transferências, diz que consiste na entrega de recursos correntes ou de capital que não decorra de determinação constitucional, legal ou aqueles recursos destinados ao sistema de saúde. A exclusão da caracterização dos repasses para o sistema de saúde – o SUS como transferência voluntária, de fato, faz sentido na medida em que esses recursos, apesar de serem considerados auxílio ou assistência financeira, não poderiam ser incursos nas transferências voluntárias, visto, como adverte Dallaverde (2016), que os recursos da saúde não poderiam se submeter às restrições e condicionantes impostos às transferências voluntárias.

Na opinião de Conti (2012), as transferências voluntárias apresentam-se como um mecanismo complementar de fornecimento de bens e serviços públicos, a exemplo dos existentes nas áreas de saúde, educação e outras de atuação do Poder público. Conti discorre que não só o Brasil mas diversos outros países se utilizam do instituto das transferências voluntárias, por ser um sistema que possibilita o atendimento das necessidades públicas de forma mais eficiente e mais flexível. Essa flexibilidade, porém, demanda atenção, porque, em razão de a disponibilização dos recursos acontecer seguindo critérios de conveniência e oportunidade desse instrumento, há de se observar cuidados na sua regulamentação, para imprimir caráter de maior impessoalidade, embora o volume de recursos nessa modalidade seja bem menor em comparação à modalidade obrigatória. Contudo, para Dallaverde (2016), não há de se falar em insignificância ou inexpressividade no caso das transferências voluntárias, uma vez que os entes federados acabam por depender mais delas, considerando que as receitas advindas de transferências obrigatórias constitucionais e legais, ou mesmo aquelas de fontes de arrecadação própria, acabam por ser comprometidas com as despesas correntes dos entes. Assim é que as

transferências voluntárias se apresentam como um recurso a mais para os entes da Federação, em especial os municípios, cuja arrecadação tributária própria não é suficiente para arcar com as obrigações assumidas a partir do aumento das competências constitucionais imputadas aos municípios.

Moutinho (2016), mencionando trabalhos de Prado (2006) e Ferreira e Bugarin (2007), comenta sobre a discricionariedade conferida às transferências voluntárias, tornando-as significativamente vulneráveis às motivações político-partidárias. Conti (2012) afirma que as transferências voluntárias, atualmente no Brasil, são mormente concedidas em razão de critérios político-partidários e utilizadas como instrumento de barganha política. Com efeito, para o autor, as transferências voluntárias se transformaram em arma de destruição da autonomia financeira e, por conseguinte, do federalismo brasileiro. Porém, isso tem explicação. Não existe regulamentação que assegure mais impessoalidade e insuscetibilidade a fim de evitar o seu uso de forma indevida. Com a dependência financeira de muitos estados e municípios, as transferências voluntárias terminam por se tornar instrumento de barganha política.

Essa influência política, não só particularmente em relação às transferências voluntárias mas também a todas as espécies de transferências intergovernamentais, como critério de distribuição dos recursos, na visão de Mendes, Miranda e Cósio (2008), afeta a responsabilidade fiscal dos entes federados. A influência política fornece incentivos desvirtuados para os entes federados, uma vez que podem ceder à pressão para o aumento das transferências, em vez de se esforçarem por elaborar bons projetos que as justifiquem. No entanto, se bem utilizadas, elas exercem um papel importante na estrutura do federalismo do tipo cooperativo, que consiste na cooperação entre os entes da Federação e no compartilhamento de bens e serviços públicos, em diversas áreas do Poder público (DALLAVERDE, 2016).

De fato, hoje, as transferências voluntárias, embora em menor volume de recursos, terminam por ser uma alternativa de desenvolvimento do ente federativo, o qual, muitas das vezes não possui recursos suficientes

para realizar novos investimentos em prol das necessidades da população.

#### 4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa, do ponto de vista de sua natureza, classifica-se em básica, pois visa gerar conhecimentos novos úteis, e em descritiva. Para responder à questão de investigação e mostrar as características e a incidência das transferências voluntárias no contexto do federalismo fiscal, a pesquisa, quanto à forma de abordagem do problema, classifica-se em quantitativa e faz uso de grande amostra de dados (PROVALOV, 2013), compreendendo o período de 1995 a 11 de junho de 2021. A utilização desse tempo é para demonstrar a constância dos repasses efetivados ao longo do período, que se aproximam da casa dos 344 bilhões de reais. A técnica utilizada foi a observação direta intensiva, que consiste não somente em ver e ouvir mas também em examinar fatos ou fenômenos que se pretende estudar (MARCONI; LAKATOS, 2003).

Os dados foram recolhidos da plataforma do Portal da Transparência do Governo Federal, com acesso em junho de 2021, com a realização de *uploads* de dados brutos dos valores liberados no período, utilizando filtros referentes aos convênios e congêneres, que são os instrumentos para a realização das parcerias que envolvem a modalidade de transferências voluntárias. Ainda para melhor tipificação das transferências voluntárias no contexto do federalismo fiscal, foi realizado cotejo destas com as outras formas de transferências: constitucionais e *royalties*, legais e específicas, permitindo a comparação entre elas.

Os valores informados a título de transferências voluntárias foram coletados nas planilhas de dados brutos, gerados na seção da plataforma do Portal da Transparência do Governo Federal, denominada “dados abertos/planilhas/convênios”, com seleção e pressão sobre o botão digital “dados disponíveis”, na data de 23 de junho de 2021, no endereço eletrônico: <http://www.portaltransparencia.gov.br/download-de-dados/convenios>, tendo sido

disponibilizados dados até o dia 11 de junho de 2021. O arquivo gerado oferece dados dos convênios desde 1995, marco considerado para as análises desta pesquisa, que optou por mostrar desde o início as informações contabilizadas na plataforma. O formato do arquivo é em Excel, com 542.610 linhas de registros e 24 campos de informações. Na análise e na apresentação dos valores, foram considerados aqueles com “valor liberado”, como denomina o campo de informação da planilha, de todos os convênios firmados. O tempo do recorte é de 1995 até 11 de junho de 2021 e foram trabalhadas as informações das transferências voluntárias liberadas ano a ano, bem como por estado da Federação brasileira para complementar e fortalecer a resposta à questão de investigação e, assim, mostrar a regularidade das transferências voluntárias no federalismo fiscal brasileiro.

Para mostrar a importância relativa das transferências voluntárias, foi realizada busca de informações sobre as outras formas de transferências: constitucionais e royalties, legais e específicas, e, assim, estabelecer uma comparação. Para tanto, consideraram-se os meses de dezembro de 2019 e dezembro de 2020. Essa busca foi viabilizada por meio da aplicação de filtro, no sítio eletrônico do Portal da Transparência do Governo Federal, na consulta recursos transferidos, disponível em: <http://www.portaltransparencia.gov.br/download-de-dados/transferencias>. Nesta consulta, obtivemos as informações por planilhas em *Excel*, referentes a mês e ano, sendo esse tipo uma consulta por vez. A partir dos dados da planilha, aplicaram-se filtros para selecionar o tipo de transferência e, assim, calcular os valores totais dos meses de dezembro de 2019 e 2020. Seguindo orientação da Secretaria do Tesouro Nacional<sup>4</sup>, nessa forma de busca, as transferências voluntárias consideradas foram aquelas cujas modalidades de aplicação orçamentárias

---

4 Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/estados-e-municipios/transferencias-a-estados-e-municipios/discriminarias>. Acesso em: 2 nov. 2020.



são: 30, 31, 40, 41, 45 e 71<sup>5</sup>. Para o levantamento desses dados, foram considerados os meses de dezembro de 2019 e dezembro de 2020 a fim de permitir a comparação do montante de transferências voluntárias efetivadas. No primeiro arquivo de dados de dezembro de 2019, constavam 185.997 linhas de registros e 36 campos de informações; no segundo, 225.909 linhas de registros e 36 campos de informações.

Para a realização das análises, consideraram-se os montantes de valores transferidos, de todos os estágios dos convênios pactuados, tanto na consolidação por ano e por unidade da Federação quanto na consolidação nos meses de dezembro de 2019 e dezembro de 2020.

Nesse propósito, a técnica de análise será a quantitativa, que se valerá de dados absolutos e relativos para a avaliação dos resultados, que evidenciaram a constância da utilização de recursos das transferências voluntárias em nível da federação brasileira, durante os períodos em análise, mostrando a importância da prática dessa modalidade de transferência intergovernamental, com forte presença no contexto do federalismo do tipo cooperativo.

## **5 TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS NO BRASIL E AS EVIDÊNCIAS DO FEDERALISMO FISCAL DO TIPO COOPERATIVO**

Nesta seção, serão apresentados os valores que foram celebrados pela União Federal, a título de transferências voluntárias, por meio de convênios e de contratos de repasses; instrumentos jurídicos que viabilizam a concretização das parcerias firmadas entre os órgãos do Governo Federal e entes, entidades públicas e entidades privadas, na forma do Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007 (BRASIL, 2007).

5 Esses números correspondem à codificação dada pelo Orçamento do Governo Federal e que, segundo o Manual Técnico do Orçamento de 2021 (BRASIL, 2021) daquela esfera governamental, referem-se à modalidade de aplicação que indica a aplicação dos recursos mediante transferência financeira, inclusive aquela decorrente de descentralização orçamentária para outros níveis de governo, entidades privadas sem fins lucrativos e outras instituições, ou de forma direta pela unidade detentora do crédito orçamentário, ou por outro órgão ou entidade no mesmo nível de governo. A modalidade de aplicação no orçamento objetiva eliminar a dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados. Disponível em: <https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2021:cap4>. Acesso em: 23 ago. 2021.

Os dados disponibilizados na plataforma do Portal da Transparência do Governo Federal importam informações de 1995 até junho de 2021<sup>6</sup>. Os valores firmados a título de transferências voluntárias, em cada setor do governo que representa uma área de política pública, mostram-se bem significativos no contexto do federalismo fiscal no Brasil, considerando-se a soma de R\$ 521,5 bilhões de reais aproximadamente, tendo sido executado em termos de liberação de recursos 344 bilhões de convênios para a realização de objetos de interesses comuns entre os partícipes em benefício da população.

A distribuição de valores por unidades da Federação brasileira se apresenta na forma da Tabela 1. Cumpre observar que os valores totais informados anteriormente contabilizam informações relativas ao campo “UF” (Unidade da Federação), ao qual se incluem dados de dois campos imprecisos, chamados “-1” (menos 1) e “vazias”, na tabela dos convênios disponibilizada pela plataforma do Governo Federal. Além disso, há valores que se referem ao “exterior” que não foram computados. Para essa análise, foram considerados somente os valores atribuídos aos estados da Federação, retirados os demais. Dessa filtragem, computam-se os valores aproximados de convênios pactuados e liberados, respectivamente, de 521,4 bilhões de reais e 343,7 bilhões de reais, conforme Tabela 1.

---

6 No caso desta pesquisa, com dados contabilizados até 11 de junho de 2021. Disponível em: <http://www.portaltransparencia.gov.br/download-de-dados/convenios>. Acesso em: 23 jun. 2021; data em que foi realizada a busca para a composição dos resultados deste artigo.

Tabela 1 – Transferências voluntárias por unidades da Federação Brasileira de 1995 a 2021

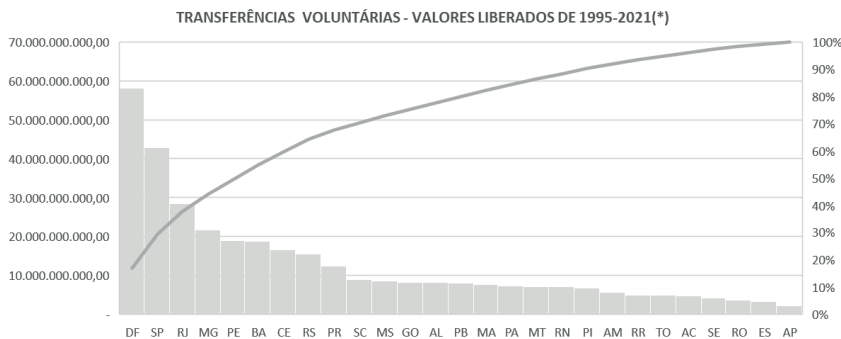
UNIDADE DA FEDERAÇÃO	VALORES LIBERADOS (EM BILHÕES DE R\$)
AC	4.632.372.149,05
AL	8.122.904.747,04
AM	5.570.782.783,05
AP	2.240.837.769,30
BA	18.797.879.513,97
CE	16.612.767.914,45
DF	58.197.014.724,52
ES	3.248.525.489,70
GO	8.150.936.395,40
MA	7.707.046.789,31
MG	21.699.569.288,83
MS	8.618.405.045,03
MT	7.045.375.074,07
PA	7.233.553.963,90
PB	7.969.494.659,36
PE	18.881.806.067,72
PI	6.658.435.735,87
PR	12.364.921.197,76
RJ	28.362.518.333,07
RN	7.026.543.320,51
RO	3.618.366.223,54
RR	4.930.785.802,57
RS	15.431.204.813,43
SC	8.830.685.972,77
SE	4.104.574.868,18
SP	42.739.071.854,34
TO	4.910.536.397,91
<b>TOTAL</b>	<b>343.706.916.894,65</b>

Fonte: Elaborada pelos autores, com base no Portal da Transparência do Governo Federal (2021)

É possível que os valores declarados na Tabela 1 não reflitam, exatamente, os valores totais, porque como já mencionado, existe uma imprecisão na qualificação da informação, com a existência de campos denominados “vazios” e “-1” na plataforma de dados dos convênios do Governo Federal, de onde foram retirados para análise, o que prejudica a completude da informação, impedindo de mostrar quanto cada estado, efetivamente, pactuou e recebeu a título de transferências voluntárias, no período de 1995 a 2021. No entanto, apesar de haver informação em falta, percebe-se que as transferências voluntárias ocupam um lugar de muito destaque no campo das transferências intergovernamentais e, por conseguinte, no federalismo brasileiro.

A seguir, no Gráfico 1, mostra-se a linha do tempo dos valores liberados pelo Governo Federal desde 1995 a 11 de junho de 2021 para os estados da Federação.

Gráfico 1 – Valores liberados por unidade da Federação de 1995 a 2021



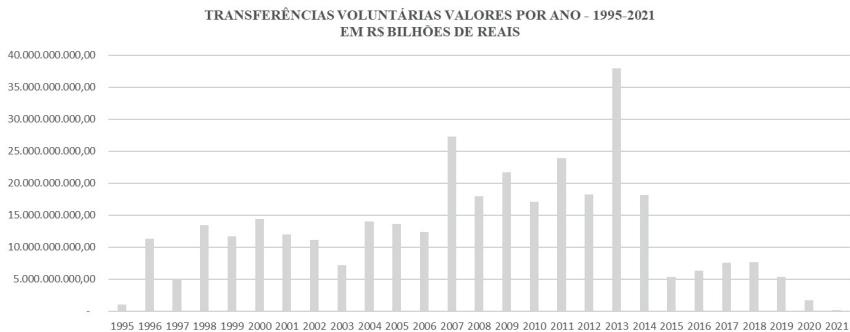
Fonte: Elaborado pelos autores, com base no Portal da Transparência do Governo Federal (2021).

Os dados do Gráfico 1 revelam que os estados da Federação mais beneficiados com montantes mais elevados de recursos são Distrito Federal, São Paulo e Rio de Janeiro. Na ordem subsequente, após Minas Gerais, estão três estados da região Nordeste: Pernambuco, Bahia e Ceará, nesse período de 1995 a 2021 (dados computados até 11 de junho de

2021). A força geopolítica dos estados do Sudeste brasileiro é sentida na presença dos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais como grandes beneficiários dos valores transferidos a título de transferências voluntárias. O Distrito Federal, por sua força política, sobressai-se na participação tanto em termos absolutos quanto relativos, conforme mostram a Tabela e o Gráfico 1. Evidentemente, a força política desses estados e do Distrito Federal os faz ocupar uma posição privilegiada na repartição desse tipo de receita, muito embora o fluxo das transferências voluntárias não decorra, exclusivamente, de natureza política (BIJOS, 2018).

A outra perspectiva de análise que remete ao destaque das transferências voluntárias no Brasil refere-se aos valores liberados por ano, de 1995 até 6 de junho de 2021, como mostra o Gráfico 2 a seguir.

Gráfico 2 – Transferências voluntárias liberadas pelo Governo Federal de 1995 a 2021

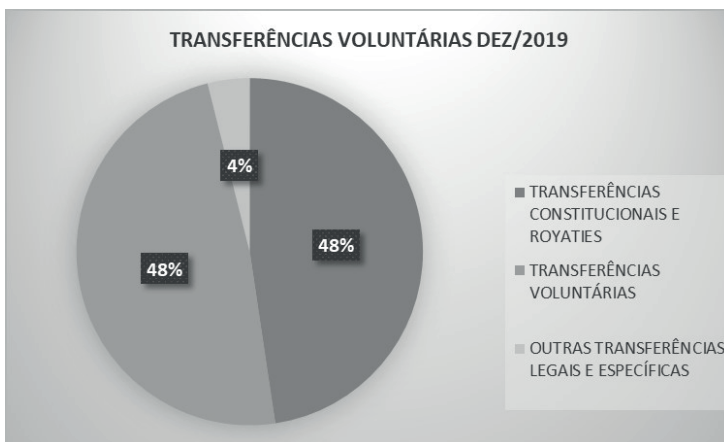


Fonte: Elaborado pelos autores, com base no Portal da Transparência do Governo Federal (2021).

É notável que o ano de 2020 teve um decréscimo em relação ao ano de 2019, considerando os valores brutos transferidos, e que, quanto aos outros tipos de transferências do Governo Federal, percebe-se a redução relativa comparativamente às outras modalidades. Pode-se entender que, em razão do ano de 2020 ser o ano da pandemia do coronavírus, tenha havido uma redução das transferências voluntárias, em função do aumen-

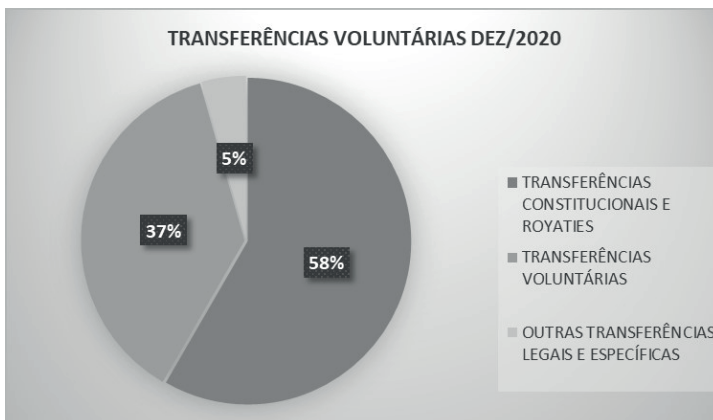
to de outras transferências de auxílio aos estados e municípios, além das transferências constitucionais e *royalties*. É o que se constata na representação dos Gráficos 3 e 4, a seguir, somente comparando os meses de dezembro de 2019 e 2020.

Gráfico 3 – Transferências do Governo Federal em dezembro de 2019



Fonte: Elaborado pelos autores, com base no Portal da Transparência do Governo Federal (2021).

Gráfico 4 – Transferências do Governo Federal em dezembro de 2020



Fonte: Elaborado pelos autores, com base no Portal da Transparência do Governo Federal (2021).

Os resultados da pesquisa mostram que as transferências voluntárias se apresentaram constantes durante todo o período de 1995 a 2021, evidenciando a forte composição no conjunto das receitas que alimenta o federalismo fiscal do país, juntamente com as outras transferências intergovernamentais que têm destinação assegurada ou pela Constituição Federal ou por leis infraconstitucionais. Além disso, os resultados mostram que os valores despendidos para essa modalidade de transferência são bastante volumosos, com uma participação anual muito frequente a título de desembolso. Essa participação, segundo Soares e Neiva (2011), registrou um aumento na utilização das transferências voluntárias, tendo saltado do percentual de 28,9%, em 1997, para 57,9%, em 2008.

Como a característica legal das transferências voluntárias se dá em função de auxílio aos estados e municípios, os resultados evidenciam uma outra característica dessa modalidade, que é fazer parte do federalismo do tipo cooperativo. Nesse sentido, autores como Bijus (2018), Soares e Melo (2016) e Motinho (2016) argumentam a relevância das transferências voluntárias como forma estratégica de elevar a capacidade de investimento dos municípios.

## **6 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O objetivo deste trabalho foi apresentar a regularidade das transferências voluntárias no contexto do federalismo fiscal brasileiro e sua importância relativa comparada às outras transferências intergovernamentais. Essa regularidade foi mostrada por meio da constância do volume de recursos transferidos pelo Governo Federal aos entes subnacionais, no longo período de 1995-2021, tendo sido transferido um volume total da ordem aproximada de 344 bilhões de reais no período informado, bem como por meio de repasses anuais para todos os estados da Federação durante o período. Mostrou-se, ainda, que a participação dessa modalidade de transferência, que se caracteriza como auxílio aos municípios para re-

alização de políticas públicas, destaca-se como importante complemento de recursos para o compartilhamento de bens e serviços públicos entre os entes federados, integrando o chamado federalismo do tipo cooperativo. Isso ficou evidenciado pela comparação entre essa modalidade de transferência voluntária e as demais que compõem as receitas dos entes subnacionais: transferências constitucionais, *royalties*, legais e específicas, como mostrado nos meses de dezembro de 2019 e 2020.

Vale ressaltar que, no histórico de recursos transferidos no período aludido, alguns estados da região Sudeste (São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais) e o Distrito Federal (Centro-Oeste) lograram receber maior volume de recursos, demarcando a força política de atração desses investimentos. Conclui-se, contudo, que isso não inviabiliza o caráter cooperativo que essa modalidade de transferência aporta para o federalismo fiscal, considerando a participação de todas as unidades da Federação, inclusive com a participação sequencial de três estados da região Nordeste: Pernambuco, Bahia e Ceará.

A título ainda de conclusão, cumpre assinalar que a abordagem contextual do referencial teórico procurou localizar a modalidade em questão dentro do federalismo, corroborando sua importância na persistência da sua aplicação, no período de 26 anos na Federação brasileira, como um instrumento de realização de políticas públicas. Efetivamente, é uma modalidade de transferência que, por suas características, apresentadas especialmente na parte teórica do estudo, demanda mais cuidados em sua utilização, de forma que não seja pulverizada ou fique distante dos planos setoriais do governo, tampouco seja utilizada para fins eleitorais. Para isso, os recursos liberados submetem-se aos controles interno e externo do Estado nacional e, apesar de serem de aplicação discricionária, estão jungidos ao império da lei quanto à sua boa e regular aplicação.

Apesar dos resultados apresentados e do esforço da pesquisa realizada, que demandou a contabilização de mais de 542 mil registros em planilha de dados para consolidação e análise, o presente estudo apresenta



limitações, por exemplo, o não precisar quanto dos recursos liberados foi efetivamente gerido de forma regular e em benefício da população. Outra limitação é que não foi possível evidenciar, ano a ano, o volume de recursos executados e a participação das demais modalidades de transferência intergovernamentais no período estudado, para estabelecer o comparativo com as transferências voluntárias.

Às pesquisas futuras, sugere-se que se busque conhecer quais políticas públicas foram predominantemente financiadas nesse longo período, por meio das transferências voluntárias, e qual a eficácia e a efetividade dessas políticas. Recomenda-se, também, uma pesquisa que verifique o impacto dessa modalidade de transferência no conjunto das receitas arrecadadas por estados e municípios.

## REFERÊNCIAS

ARRETCHE, M.; RODDEN J. Política distributiva na federação: estratégias eleitorais, barganhas legislativas e coalizões de governo. **Dados** – Revista de Ciências Sociais, Rio de Janeiro, v. 47, n. 3, p. 549-576, 2004.

BAIÃO, A. L.; CUNHA, A. S. M. da; SOUZA, F. S. R. N. de. Papel das transferências intergovernamentais na equalização fiscal dos municípios brasileiros. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 68, n. 3, p. 583-610, jul./set. 2017.

BIJOS, D. Repensando as transferências voluntárias pela perspectiva dos atores e das instituições locais. **Desenvolvimento em Questão**, [s. l.], v. 16, n. 44, p. 322-350, jul./set. 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. Brasília, DF: Presidência da República,

[2000]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 10 jun. 2021.

BRASIL, **Decreto 6.170, de 25 de julho de 2007**. Dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2007]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/decreto/d6170.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6170.htm). Acesso em: 12 jun. 2021.

BRASIL, Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. **Manual Técnico do Orçamento – MTO 2021**. Brasília: Secretaria de Orçamento Federal, 2021. Disponível em: <https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2021>. Acesso em: 23 ago. 2021.

CONTI, J. Transferências voluntárias geram desequilíbrio federativo. **Revista Consultor Jurídico**, [s. l.], 2012. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2012-ago-28/contas-vista-transferencias-voluntarias-geram-desequilibrio-federativo>. Acesso em: 5 jun. 2021.

DALLAVERDE, K. **As transferências voluntárias no modelo constitucional brasileiro**. São Paulo: Blücher, 2016. *E-book*.

FERREIRA, I. F. S.; BUGARIN, M. S. Transferências voluntárias e ciclo político-orçamentário no federalismo fiscal brasileiro. **Revista Brasileira de Economia**, [s. l.], v. 61, n. 3, p. 271-300, jul./set. 2007.

GARRIDO, E.; SILVA JR., J. R. da (coord.). Análise das transferências voluntárias (convênios) entre União e Municípios. *In: Estudos técnicos CNM*. Brasília: CNM, 2010. v. 2, p. 105-122.

GASPARINI, C. E.; MIRANDA, R. B. Transferências, equidade e eficiência municipal no Brasil. **Planejamento e Políticas Públicas**, [Brasília], n. 36, p. 311-349, 2011.

LASSANCE, A. **Federalismo no Brasil**: trajetória institucional e alternativas para um novo patamar de construção do Estado. *In*: LINHARES, P. T. F.; MENDES, C. C.; LASSANCE, A (org.). **Federalismo à brasileira: questões para discussão**. Brasília: IPEA, 2012. p. 23-35.

LOEWENSTEIN, K. **Teoria de la Constitución**. Tradução de Alfredo Gallego Anabitarte. Espanha: Ariel, 1979.

MARINS, D. V. **O esforço fiscal dos municípios e as transferências intergovernamentais**. Rio de Janeiro: Gramma, 2016.

MENDES, M.; MIRANDA, R. B.; COSIO, F. B. Transferências intergovernamentais no Brasil: diagnóstico e proposta de reforma. *In*: **Texto para Discussão 40**. Brasília: Senado Federal, 2008.

MOUTINHO, J. A. Transferências voluntárias da União para municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 50, n. 1, p. 151-166, jan./fev. 2016.

PRADO, S. **A questão fiscal na federação brasileira**: diagnóstico e alternativas. Brasília: CEPAL, 2007. Disponível em: <https://repositorio.cepal.org/handle/11362/37929>. Acesso em: 2 jun. 2021.

PRADO, S. **Transferências intergovernamentais na federação brasileira**: avaliação e alternativas de reformas. Caderno Fórum Fiscal, [s. l.], n. 6, 2006. Disponível em: [http://www.forumfed.org/libdocs/2009/FFBS\\_Transferencias\\_Intergovernamentais\\_Brasil.pdf](http://www.forumfed.org/libdocs/2009/FFBS_Transferencias_Intergovernamentais_Brasil.pdf). Acesso em: 5 jun. 2021.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Associação Pró-Ensino Superior em Novo Hamburgo – ASPEUR Universidade Feevale, 2013.

REIS, I. P. **Justiça distributiva e federalismo cooperativo: igualdade federativa como critério norteador para promover partilha dos royalties**. 2017. 276 f. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2017.

ROCHA, D. G. **Orçamento público federal, competência tributária e Lei de Responsabilidade Fiscal: estudo sobre a constitucionalidade do artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2007. 63 f. Monografia (Especialização em Orçamento Público) – Instituto Serzedello Corrêa e Centro de Formação e Aperfeiçoamento da Câmara dos Deputados, Brasília, 2007.

SAKURAI, S. N. Efeitos assimétricos das transferências governamentais sobre os gastos públicos locais: evidências em painel para os municípios brasileiros. **Pesquisa e Planejamento Econômico**, [São Paulo], v. 43, n. 2, p. 309-332, ago. 2013.

SILVA, M. S. Teoria do federalismo fiscal: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. **Nova Economia**, Belo Horizonte, v. 15, n. 1, p. 117-137, jan./abr. 2005.

SOARES, M. M.; MACHADO, J. A. **Federalismo e políticas públicas**. Brasília: Enap, 2018.

SOARES, M. M.; MELO, B. G. de. Condicionantes políticos e técnicos das transferências voluntárias da União aos municípios brasileiros. **Revista Brasileira de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 50, n. 50, p. 539-561, jul./ago. 2016.

SOARES, M. M.; NEIVA, P. R. P. Federalism and public resources in Brazil: federal discretionary transfers to states. **Brazilian Political Science Review**, São Paulo, v. 5, n. 2, p. 94-116. Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=394341998004>. Acesso em: 17 ago. 2021.

SUZART, J. A. da; ZUCCULOTTO, R.; ROCHA, D. G. da. Federalismo fiscal e as transferências intergovernamentais: um estudo exploratório com os municípios brasileiros. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, São Paulo, v. 11, n. 1, p. 127-145, jan./abr. 2018.

TORRES, M. D. F. **Estado, democracia e administração pública no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV, 2004.

## **Consolidação das contas públicas: uma análise comparativa dos indicadores econômicos e financeiros dos entes federativos**

Consolidation of public accounts: a comparative analysis of federal entities' economic and financial indicators

**Samuel Leite Castelo<sup>1</sup>**

**Aline Duarte Moraes Castelo<sup>2</sup>**

**Plácido Aderaldo Castelo Neto<sup>3</sup>**

### **RESUMO**

A contabilidade governamental, adaptando-se às transformações ocorridas nos cenários econômicos e sociais, vem sofrendo intensas modificações por causa da convergência aos padrões internacionais. Por esse motivo, o Governo brasileiro, com a finalidade de consolidar as finanças públicas, trabalhou as demonstrações contábeis adaptadas aos padrões internacionais, passando a exigir a adoção do Plano de Contas Aplicadas ao Setor Público, a elaboração e a divulgação do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN). Este artigo compara os indicadores econômicos e financeiros dos entes federativos, por meio da consolidação das contas públicas realizada pela Secretaria do Tesouro Nacional, com o intuito de analisar a situação patrimonial, econômico-financeira da União, estados e municípios. Assim, utilizou-se o rol de indicadores propostos por Cruz (2007), Elias et al., (2013); Matarazzo, (2010), Silva, (2016) e Assaf Neto (2020). No intuito de se obter tal conhecimento, emprega-se, neste artigo, o método

---

1 Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR), mestre em Gestão de Empresas pela UNIFOR e doutor em Gestão de Empresas pela Universidade de Coimbra (UC), Portugal. Atua como professor e coordenador do curso de Ciências Contábeis na Universidade Estadual do Ceará (UECE). E-mail: samuel.castelo@uece.br

2 Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Ceará (UECE), mestre em Controladoria e Administração de Empresas pela Universidade Federal do Ceará (UFC) e doutoranda em Gestão de Empresas pela Universidade de Coimbra (UC), Portugal. Atua como professora do Centro Universitário Estácio, no Ceará. E-mail: aline.castelo@student.fe.uc.pt

3 Graduado em Administração pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR), mestre em Gestão de Empresas pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB). Atua como professor do curso de Ciências Contábeis na Universidade Estadual do Ceará (UECE). E-mail: placido.castelo@uece.br

científico comparativo, com abordagem de pesquisa do tipo qualitativa e quantitativa, cuja coleta de dados da consolidação das contas públicas foi realizada na Secretaria do Tesouro Nacional, pelo processo de pesquisas documental, descritiva e bibliográfica. Os resultados obtidos pelo BSPN mostram que a liquidez em longo prazo está comprometida, que o investimento per capita é diminuto e que há crescimento das dívidas públicas dos entes federativos. O estudo constata a relevância da aplicabilidade da consolidação e da análise de balanços no setor público e evidencia que essas atividades são ferramentas que poderão agregar valor na gestão pública e cruciais para o exercício do controle social.

**Palavras-chave:** Consolidação de Contas Públicas. Balanço do Setor Público Nacional. Indicadores Econômico-Financeiros.

## ABSTRACT

Government accounting, adapting to the changes that have occurred in the economic and social scenarios has been undergoing intense changes, due to the convergence to international standards. For this reason, the Brazilian Government, to consolidate public finances, worked the financial statements adapted to international standards, starting to require the adoption of the Chart of Accounts Applied to the Public Sector, the preparation and disclosure of the National Public Sector Balance Sheet (BSPN). This paper compares the economic and financial indicators of federative entities, by means of consolidation of public accounts carried out by the National Treasury Secretariat, in order to analyze the patrimonial, economic, and financial situation of the Union, states and municipalities. Thus, in the process of analyzing the federative entities, the list of indicators proposed by Cruz (2007), Elias *et al.*, (2013); Matarazzo, (2010), Silva, (2016) and Assaf Neto (2020) was used. To achieve such knowledge, this paper employs the comparative scientific method, with a qualitative and quantitative research approach, whose data collection on public accounts consolidation data was carried out at the National Treasury Secretariat, by a process of documentary, descriptive and bibliographic research. The

results obtained by the BSPN show that long-term liquidity is compromised, that per capita investment is low and that public debts of the federal entities are growing. The study verifies the relevance of the applicability of consolidation and balance sheets analysis in the public sector and shows that these activities are tools that can add value to public management and are crucial for the exercise of social control.

**Keywords:** Consolidation of Public Accounts. National Public Sector Balance Sheet. Economic and Financial Indicators.

Recebido: 05-07-2021

Aprovado: 20-08-2021

## 1 INTRODUÇÃO

A consolidação das contas públicas está prevista no art. 51 da Lei nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e no art. 112 da Lei nº 4.320/1964. Contudo, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), somente no ano de 2000, divulgou a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício 2000 (SILVA *et al.*, 2014).

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2019), a consolidação das demonstrações contábeis é o processo de agregação dos saldos das contas de mais de uma entidade, excluindo-se as transações recíprocas, de modo a disponibilizar os macros agregados do setor público, proporcionando uma visão global do resultado.

A consolidação dos demonstrativos do setor governamental pode ser feita no âmbito intragovernamental (em cada ente da Federação) ou em âmbito intergovernamental (consolidação nacional). A consolidação nacional é de competência da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e abrange todas as entidades incluídas no orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS) (STN, 2019).



No campo do setor público, encontra-se em evolução, porém em fase de adaptação e de desenvolvimento, em virtude da convergência das normas de contabilidade internacionais (SOARES *et al.*, 2011).

A partir dos indicadores econômico-financeiros das organizações públicas, será possível interpretar e analisar a situação patrimonial resultante das tomadas de decisões dos gestores públicos dessas entidades (ELIAS *et al.*, 2013; LIMA; SANTOS, 2009).

O objetivo geral da pesquisa é analisar informações econômico-financeiras sobre as contas públicas consolidadas dos Demonstrativos Contábeis dos municípios, estados, Distrito Federal e União, dos anos 2018 e 2019, ou seja, as contas consolidadas que deverão expressar a situação patrimonial, econômica e financeira dos entes federativos, com o intuito de contribuir com discussões acadêmicas e para que cada vez mais possa ter controle social das contas públicas.

Neste ensaio, aplica-se o método científico comparativo, com o paradigma de pesquisa do tipo qualitativa e quantitativa, cuja coleta de dados da consolidação das contas públicas foi realizada na Secretaria do Tesouro Nacional, pelo processo de pesquisas documental, descritiva e por meio de um levantamento bibliográfico.

Os resultados obtidos pelo BSPN mostram que há um comprometimento da liquidez em longo prazo, baixa aplicação de recursos *per capita* dos investimentos públicos e um crescimento das dívidas públicas dos entes federativos.

O artigo está dividido em cinco partes. Após esta introdução, a fundamentação teórica na parte dois. A parte três aborda a metodologia aplicada. Na quarta parte, são demonstrados os resultados e as análises. Por fim, a parte cinco traz as considerações finais, acompanhadas das referências utilizadas.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 CONSOLIDAÇÃO DAS CONTAS PÚBLICAS

A consolidação de balanços públicos é a técnica utilizada para refletir o resultado uniforme das operações e a verdadeira situação econômica, patrimonial e financeira dos variados órgãos e entidades, direta e indiretamente, vinculadas ao ente da federação, como se fosse uma única organização ou um grupo econômico (ELIAS et al., 2013; SILVA, 2016).

A primeira iniciativa de padronização ocorreu no término da década de 1930, quando o Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda, voltado para os problemas que afligiam os estados e municípios, decidiu enfrentar a situação, promovendo a 1ª Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários, da qual surgiu o marco inicial da padronização dos orçamentos e balanços públicos. O Decreto-lei nº 1.804, de 24 de novembro de 1939, alterado pelo Decreto-lei nº 2.416, de 17 de julho de 1940, emanado, este último, da 2ª Conferência de Técnicos em Orçamento, Contabilidade e Finanças, consubstanciou as normas indispensáveis à padronização desses importantes documentos no âmbito dos estados e municípios (LEITE, 2009).

Em 1964, a Lei nº 4.320/64 exigiu, em seu art. 111, a organização, a apresentação e a publicação da consolidação das contas públicas. Contudo, somente em 2000 o Governo Federal sentiu a necessidade de consolidar as contas públicas brasileiras.

Então, por meio da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, estabeleceu-se, no art. 51, a exigência de se realizar a consolidação nacional das contas públicas. Essa competência é exercida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), com a publicação anual do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN), congregando as contas da União, estados, Distrito Federal e municípios.

O art. 51 da LRF determina que o Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público (SILVA *et al.*, 2014).

Esse dispositivo veio para preencher uma lacuna da Lei nº 4.320/64, que somente exigia a apresentação da consolidação das contas públicas, mas não apresentava a forma de proceder ou elaborar (SILVA *et al.*, 2014).

Todavia, com a edição da Resolução CFC nº 1.134/2008 apresentou-se a forma de efetuar a consolidação das contas públicas, estabelecendo conceitos, abrangência e procedimentos para a consolidação das demonstrações contábeis no setor público.

O processo de consolidação das demonstrações contábeis ocorre pela soma ou pela agregação de saldos ou grupos de contas, excluídas as transações entre entidades incluídas na consolidação, formando uma unidade contábil consolidada, a qual representa a soma ou a agregação de saldos ou grupos de contas de duas ou mais unidades contábeis originárias, excluídas as transações entre elas (BRASIL, 2018).

A fim de possibilitar a consolidação das contas públicas nos diversos níveis de governo, foi criado, no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), um mecanismo para a segregação dos valores das transações que serão incluídas ou excluídas na consolidação. Tal mecanismo consiste na identificação de saldos recíprocos nas contas de natureza patrimonial (STN, 2019).

A necessidade de evidenciar com qualidade os fenômenos patrimoniais e a busca por um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos tornaram imprescindível a elaboração de um plano de contas com abrangência nacional. Assim, a sua adoção permite a obtenção de dados que atendam aos diversos usuários da informação contábil (BRASIL, 2018; STN, 2019).

A consolidação das contas anuais da União com as dos municípios e estados, que constituem a República Federativa do Brasil, é crucial, por-

que possibilita à sociedade a observação global das informações consolidadas de todos os entes da Federação, o que proporciona uma maior transparência e fidedignidade da situação patrimonial e financeira da Administração Pública (SILVA *et al.*, 2014).

## **2.2 ANÁLISE DE BALANÇOS POR MEIO DE INDICADORES ECONÔMICO-FINANCEIROS**

A análise de balanços começou a ser aplicada no Brasil a partir da década de 1970. A razão de sua existência deu-se por motivos eminentemente práticos e revelou-se, desde logo, instrumento de grande utilidade (FERNANDES, 1996; LEITE, 2009).

Logo, por meio dos demonstrativos contábeis, é possível produzir, com oportunidade e fidedignidade, informações e relatórios que sirvam à administração no processo de tomada de decisões e de controle de seus atos, evidenciando, por fim, os efeitos produzidos por esses atos de gestão do patrimônio (LIMA; SANTOS, 2009; SOARES *et al.*, 2011; ELIAS *et al.*, 2013).

Portanto, o principal objetivo da divulgação das demonstrações contábeis em cada exercício financeiro é o ato de colocar à disposição da sociedade as informações contábeis da entidade (SOARES *et al.*, 2011). Diante desses objetivos, talvez os demonstrativos contábeis sejam o grande meio de comunicação das informações patrimoniais, financeiras e econômicas.

Segundo a Lei nº 4.320/64, em seus arts. 101 a 104, determina que, na área pública, sejam elaborados: Balanço orçamentário, Balanço financeiro, Balanço Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais, sem prejuízo dos quadros, tabelas e notas explicativas que as complementam (LIMA; SANTOS, 2009). Já no MCASP (2019) são: Balanço orçamentário, Balanço financeiro, Balanço Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido e as Notas explicativas.

A análise dos demonstrativos contábeis é uma técnica contábil que visa fornecer elementos que possibilitem a interpretação dos dados e informações patrimoniais. Analisar uma demonstração é decompô-la nas partes que a constituem, para melhor interpretação de seus componentes (MATARAZZO, 2010; SILVA, 2016).

Primeiramente, deve-se examinar as contas das demonstrações, bem como transcrevê-las para um modelo previamente definido, com a intenção de padronizar ou reestruturar as demonstrações contábeis para efeito de análise (FERNANDES, 1996).

Depois, Elias *et al.*, (2013); Matarazzo, (2010) e Silva (2016) apontam que se realiza a decomposição dos componentes do patrimônio e suas variações, mas também a comparação das partes com o conjunto e entre si, para que se lhe dê a necessária interpretação. Seguem os processos de análise: (i) análise vertical; (ii) análise horizontal; (iii) estabelecimento de índices ou quocientes; e (iv) comparação entre componentes de diferentes conjuntos para determinação de padrões.

A análise vertical consiste em definir um valor-base na demonstração, objeto de análise, e, a partir desse valor, calcular os percentuais das demais contas ou grupos de contas em relação a esse valor-base. Tal técnica visa permitir ao analista conhecer detalhes referentes à distribuição de valores da demonstração contábil, o que facilita, por exemplo, visualizar se existe algum valor fora dos padrões considerados normais (LIMA; SANTOS, 2009).

Na análise horizontal, é escolhida uma demonstração contábil para que funcione como base (normalmente, a mais antiga da série) e, a partir dela, calculam-se os percentuais das contas ou grupos de contas das séries seguintes em relação às contas ou grupo de contas da demonstração-base. O propósito dessa técnica é conseguir a evolução ou variação de cada componente dentro de um período (LIMA; SANTOS, 2009).

Segundo Lima e Santos (2009), a análise por quociente corresponde à extração de índices das demonstrações contábeis, sendo um dos principais meios de se obter um panorama da situação econômico-financeira da organização.

O resultado dessas análises são indicadores que sintetizam a informação de um conjunto de acontecimentos e têm a capacidade de fornecer ao tomador de decisões os elementos e sinais para agir, seja proativa ou reativamente.

Nesse contexto, a análise de demonstrações contábeis compreende uma série de técnicas que auxiliam os analistas e os gestores a inferirem acerca dos diversos aspectos de interesse das entidades avaliadas.

Os indicadores usualmente empregados para a análise econômico-financeira das entidades são aqueles passíveis de obtenção e análise de dados afins dos balanços públicos. Para isso, ver quadro 1 (MATARAZZO, 2010; ASSAF NETO, 2020).

Quadro 1 – Quocientes da Análise de Balanço

Indicadores	Fórmula	Análise
Participação de Capital de Terceiros (PCT)	$PCT = (PC + PnC) \div PT$	Quanto maior, pior
Composição do Endividamento (CE)	$CE = PC \div (PC + PnC)$	Quanto maior, pior
Imobilização do Patrimônio Público (IPP)	$IPP = AnC \div PL$	Quanto maior, pior
Indicador de Liquidez Geral (ILG)	$ILG = (AnC + RLP) \div (PC + PnC)$	Quanto maior, melhor
Indicador de Liquidez Corrente (ILC)	$ILC = AC \div PC$	Quanto maior, melhor
Indicador de Liquidez Seca (ILS)	$ILS = (Disp. + aplic. Financeiras) \div PC$	Quanto maior, melhor

Fonte: Elaborado pelos autores (2021)

Segundo Matarazzo (2010), Silva (2016) e Assaf Neto (2020), os indicadores de estrutura são aqueles que relacionam a composição de ca-

pitais (próprios e de terceiros), que medem os níveis de imobilização de recursos e que buscam diversas relações na estrutura da dívida da organização. São eles:

- participação de capitais de terceiros, que indica o percentual de capital de terceiros em relação ao patrimônio total;
- composição do endividamento, que indica quanto a dívida total deverá ser paga em curto prazo, isto é, as obrigações em curto prazo comparadas às obrigações totais;
- imobilização do patrimônio público, que indica quanto do patrimônio público está aplicado no ativo não circulante;
- indicador de liquidez geral, que indica quanto a entidade possui de dinheiro, bens e direitos realizáveis em curto e longo prazos, para fazer frente a suas dívidas totais;
- indicador de liquidez corrente, que indica quanto a entidade possui de dinheiro, bens e direitos realizáveis em curto prazo, para fazer frente a suas dívidas em curto prazo;
- indicador de liquidez seca, que indica quanto a entidade possui de dinheiro, mais aplicações financeiras em curto e longo prazo, para fazer frente a suas dívidas a curto prazo.

Quanto aos indicadores de receita e despesas, Cruz, (2007) e Assaf Neto (2020) apontam como um grande desafio auferir índices sobre as estruturas da receita e da despesa, pois evidenciar o estado patrimonial e ligar a situação atual ao ambiente próprio é um compromisso que vai além da necessidade de qualquer tomada de decisão.

Cruz (2007) destaca que a interpretação dos indicadores sobre receitas salienta que quanto maior, melhor, e sugere a divisão da receita de impostos pelo número de habitantes. Outro índice é a divisão do total dos tributos do ente federado pelo montante das receitas orçamentárias e, por fim, o indicador que afere o financiamento na receita é calculado pela divisão do total das operações de crédito pelo montante da receita orçamentária.

No que se refere às despesas, Cruz (2007), conforme o quadro 2, sugere os seguintes indicadores para auferir o desempenho dos entes federados no quesito da aplicação de recursos públicos, o impacto das despesas com pessoal em relação às receitas correntes e o montante dos investimentos públicos em relação ao número de habitantes.

Quanto aos indicadores usualmente empregados para a análise econômico-financeira das entidades sob as perspectivas de receitas e despesas, são aqueles passíveis de obtenção e análise de dados afins dos balanços públicos, conforme assinala Cruz (2007). Confira o quadro 2.

Quadro 2 – Quocientes da análise de receita e despesa

Indicadores	Fórmula	Análise
Tributos na receitas	Total dos tributos / montante das receitas orçamentárias	Quanto maior, pior
Impostos <i>per capita</i>	Impostos / nº de habitantes	Quanto maior, pior
Financiamento na receita	Total das operações de crédito / montante das receitas orçamentárias	Quanto menor, melhor
Pessoal nas receitas correntes	Despesa com pessoal / receitas correntes	Quanto menor, melhor
Investimentos <i>per capita</i>	Investimentos/nº de habitantes	Quanto maior, melhor

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Nesse sentido, Matarazzo (2010) afirma que o importante é o conjunto de índices que permita conhecer a situação da entidade, segundo o grau de profundidade desejada da análise.

Os indicadores são ferramentas úteis para auxiliar a medição do que se deseja gerenciar. Um indicador é um instrumento que permite representar a dimensão teórica de uma variável-chave (LIMA; SANTOS, 2009; ASSAF NETO, 2020).

Nas próximas seções, evidenciamos a metodologia adotada, a coleta e a análise de dados. Por fim, elaboramos as considerações finais, explicitando os principais resultados e conclusões da pesquisa.



### 3 METODOLOGIA

Neste artigo, empregou-se o método científico comparativo, cuja abordagem de pesquisa foi do tipo qualitativa e quantitativa, com a coleta de dados dos balanços consolidados do setor público nacional obtida junto na Secretaria do Tesouro Nacional (BEUREN, 2009).

Diante dos indicadores econômico-financeiros dos balanços consolidados dos entes federativos, realizou-se uma análise e a interpretação da situação patrimonial, que refletiram os resultados das tomadas de decisões dos gestores públicos dessas entidades.

A unidade de pesquisa foi o Balanço do Setor Público Nacional dos anos 2018 e 2019. Tais dados foram coletados por meio de pesquisa documental.

Os dados coletados durante a realização desta pesquisa foram do tipo secundário, isto é, aqueles já disponíveis em livros e demonstrações contábeis e relatórios complementares, produzidos pela contabilidade dos entes federados consolidados pela União (YIN, 2004; BEUREN, 2009).

No caso dos procedimentos de análise dos dados, adotou-se a análise documental e descritiva. Esse primeiro tipo de análise consiste em uma série de operações que visam estudar um ou vários documentos para descobrir as circunstâncias sociais e econômicas com as quais podem estar relacionados (RICHARDSON, 1999).

Já a análise descritiva evidenciou os indicadores de desempenho de cunho patrimonial, retirados da consolidação das contas públicas nacionais. Logo, pode-se visualizar e comparar as unidades federativas sob a perspectiva da situação patrimonial e de sua composição (YIN, 2004).

Em seguida, tabularam-se os dados contidos nos referidos relatórios para, em um terceiro momento, proceder à extração dos indicadores de análise formulados por Yin (2004). Posteriormente, foram adotadas a análise e a interpretação do balanço. Por último, efetuou-se a interpretação dos dados empíricos contidos das categorias mencionadas, cotejando-os com os conceitos integrantes do arcabouço teórico que subsidiou a investigação.

Este estudo centrou o seu foco na problemática da análise de indicadores de desempenho da análise de balanço e na estruturação da consolidação patrimonial das contas públicas (CRUZ, 2007; ELIAS *et al.*, 2013; MATARAZZO, 2010; SILVA, 2016; ASSAF NETO, 2020). Por essa razão, os resultados decorrentes da pesquisa não poderão ser extrapolados para fins de análise de indicadores de desempenho em relação a outros países.

Não obstante o fato mencionado, de conformidade com as regras científicas, os resultados encontrados poderão servir como referência e orientação para comparações com dados coletados em outras pesquisas.

#### 4 ANÁLISE DE DADOS

A Secretaria do Tesouro Nacional, em junho de 2020, publicou a consolidação das contas públicas nacionais dos entes da Federação. O valor consolidado do ativo em 2019 foi de R\$ 7.392 trilhões de reais, apresentando um crescimento de 3% em relação a 2018.

Tabela 1 – Balanço do Setor Público Nacional – Ativo (consolidado e por esfera de Governo)

BALANÇO PATRIMONIAL – ATIVO (CONSOLIDADO NACIONAL E POR ESFERA DE GOVERNO) – VALORES SEM EXCLUSÃO SR\$ milhões														
	UNIÃO			ESTADOS			MUNICÍPIOS			CONSOLIDADO				
	2019	AV	2018	AH	2019	AV	2018	AH	2019	AV	2018	AH		
<b>ATIVO</b>														
Ativo Circulante														
Caixa e Equivalentes de Caixa	1.534.008	31%	1.366.467	12%	127.805	9%	113.300	13%	118.373	11%	106.374	11%	1.780.186	1.586.141
Créditos a Curto Prazo	96.428	2%	105.069	-8%	62.238	5%	52.826	18%	57.106	6%	69.405	-18%	215.772	227.300
Demais Créditos e Valores a Curto Prazo	52.490	1%	54.859	-4%	73.660	5%	90.418	-19%	25.736	2%	24.087	7%	151.886	169.364
Outros valores	24.122	1%	24.586	-2%	53.954	4%	51.178	5%	117.706	12%	98.627	19%	195.782	174.391
<b>Total do Ativo Circulante</b>	<b>1.707.048</b>	<b>34%</b>	<b>1.550.981</b>	<b>10%</b>	<b>317.657</b>	<b>23%</b>	<b>307.722</b>	<b>3%</b>	<b>318.921</b>	<b>31%</b>	<b>298.492</b>	<b>7%</b>	<b>2.343.626</b>	<b>2.157.196</b>
Ativo Não Circulante														
Realizável a Longo Prazo	1.472.915	30%	1.488.613	-1%	424.259	31%	615.993	-31%	284.576	28%	269.898	5%	2.181.750	2.374.504
Créditos a Longo Prazo	1.411.826	28%	1.450.872	-3%	401.128	29%	413.807	-3%	272.747	26%	257.337	6%	2.085.701	2.122.015
Demais Créditos e Valores a Longo Prazo	36.073	1%	27.575	31%	18.835	1%	197.578	-90%	10.176	1%	10.522	-3%	65.084	235.675
Investimentos Temporários a Longo Prazo	25.016	1%	10.165	146%	2.574	0,2%	3.011	-15%	1.226	0,1%	1.451	-16%	28.815	14.627
Investimentos	395.311	8%	356.438	11%	169.015	12%	170.486	-1%	16.921	2%	16.805	1%	581.247	543.729
Imobilizável	1.408.621	28%	1.266.644	11%	452.361	33%	448.839	1%	411.764	40%	375.876	10%	2.272.746	2.091.359
Intangível	8.118	0,2%	5.308	53%	4.859	0,4%	4.543	7%	438	0,04%	898	-51%	13.415	10.749
Diferido	1	0,0%	4	-75%	0	0%	0	0%	2	0,00%	10	-78%	3	14
<b>Total do Ativo Não Circulante</b>	<b>3.284.966</b>	<b>66%</b>	<b>3.117.007</b>	<b>5%</b>	<b>1.050.494</b>	<b>77%</b>	<b>1.239.861</b>	<b>-15%</b>	<b>713.702</b>	<b>69%</b>	<b>663.487</b>	<b>8%</b>	<b>5.049.162</b>	<b>5.020.355</b>
<b>TOTAL DO ATIVO</b>	<b>4.992.014</b>	<b>100%</b>	<b>4.667.988</b>	<b>7%</b>	<b>1.368.151</b>	<b>100%</b>	<b>1.547.583</b>	<b>-12%</b>	<b>1.032.623</b>	<b>100%</b>	<b>961.980</b>	<b>7%</b>	<b>7.392.788</b>	<b>7.177.551</b>

Fonte: Adaptada de STN (2019).

A União e os municípios seguiram a mesma tendência de evolução dos seus ativos no valor de 7%, porém os estados diminuíram 12% em relação a 2018. Observa-se que o ativo circulante da União e municípios, em relação ao

ativo total, representou 34% e 31%, respectivamente. No caso dos estados, o ativo circulante representou 23% do patrimônio total. Ver tabela 1.

Em relação aos ativos não circulante da União, os créditos a longo prazo e os imobilizados representaram 28%, cada um, no patrimônio total. No que se refere aos estados, confirma-se, também, a representatividade dos créditos a longo prazo, com 29%, e o imobilizado com 33%. Nos municípios, os créditos a longo prazo representam 26%, e o imobilizado com 40%. Ver tabela 1.

Ao analisar o passivo das esferas de governo, os passivos circulante e não circulante evoluíram na ordem de 13% e 12%, respectivamente, apresentando um impacto maior do que o crescimento dos ativos. Infere-se que as máquinas públicas das três esferas estão financiando suas atividades por meio de capital de terceiros.

Tabela 2 – Balanço do Setor Público Nacional – Passivo e Patrimônio Líquido (consolidado e por esfera de Governo)

BALANÇO PATRIMONIAL – PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO (CONSOLIDADO NACIONAL E POR ESFERA DE GOVERNO) - VALORES COM EXCLUSÕES R\$ milhões	UNIÃO				ESTADOS				MUNICÍPIOS				CONSOLIDADO	
	2019	AV	2018	AH	2019	AV	2018	AH	2019	AV	2018	AH	2019	2018
<b>PASSIVO</b>														
<b>Passivo Circulante</b>														
Obrigações Trabalhistas,														
Previdenciárias e Assistenciais a	74.264	1,5%	68.335	9%	39.140	2,9%	39.517	-1%	15.647	1,5%	16.028	-2%	129.051	123.880
Pagar a CP														
Empréstimos e Financiamentos a CP	1.098.498	22,0%	808.496	36%	40.847	3,0%	16.491	148%	2.603	0,3%	2.821	-8%	1.141.948	827.808
Fornecedores e Contas a Pagar a CP	2.838	0,1%	3.064	-7%	37.850	2,8%	44.175	-14%	25.495	2,5%	27.286	-7%	66.183	74.525
Obrigações Fiscais a Curto Prazo	7	0,0%	37	-81%	392	0,0%	171	129%	138	0,0%	289	-52%	537	497
Provisões a Curto Prazo	63.672	1,3%	80.952	-21%	2.606	0,2%	4.788	-46%	816	0,1%	1.286	-37%	67.094	87.026
Demais Obrigações a Curto Prazo	100.562	2,0%	189.272	-47%	76.443	5,6%	98.431	-22%	18.393	1,8%	20.541	-10%	195.398	308.244
<b>Total do Passivo Circulante</b>	<b>1.339.841</b>	<b>26,8%</b>	<b>1.150.156</b>	<b>16%</b>	<b>197.278</b>	<b>14,4%</b>	<b>203.873</b>	<b>-3%</b>	<b>63.092</b>	<b>6,1%</b>	<b>68.251</b>	<b>-8%</b>	<b>1.600.211</b>	<b>1.421.980</b>
<b>Passivo Não Circulante</b>														
Obrigações Trabalhistas,														
Previdenciárias e Assistenciais a	2.761	0,1%	4.309	-36%	34.353	2,5%	28.274	22%	36.813	3,6%	41.363	-11%	73.927	73.946
Pagar a LP														
Empréstimos e Financiamentos a LP	5.068.059	101,5%	4.894.746	4%	303.267	22,2%	320.050	-5%	37.552	3,6%	33.810	11%	5.408.878	5.248.606
Fornecedores e Contas a Pagar a LP	344	0,0%	349	-1%	34.667	2,5%	34.304	1%	17.348	1,7%	18.503	-6%	52.359	53.156
Obrigações Fiscais a Longo Prazo	80	0,0%	81	-1%	47	0,0%	60	-22%	1.738	0,2%	2.862	-39%	1.865	3.003
Provisões a Longo Prazo	2.228.111	44,6%	1.612.992	38%	1.738.519	127,1%	1.519.619	-14%	463.302	44,9%	428.759	8%	4.429.932	3.561.370
Demais Obrigações a Longo Prazo	107.159	2,1%	21.898	389%	38.798	2,8%	30.319	28%	13.992	1,4%	15.190	-8%	159.949	67.407
Resultado Diferido	2	0,0%	2	0%	13.243	1,0%	12.377	7%	919	0,1%	1.414	-35%	14.164	13.794
<b>Total do Passivo Não Circulante</b>	<b>7.406.816</b>	<b>148,4%</b>	<b>6.534.377</b>	<b>13%</b>	<b>2.162.894</b>	<b>158,1%</b>	<b>1.945.003</b>	<b>11%</b>	<b>571.664</b>	<b>55,4%</b>	<b>541.901</b>	<b>5%</b>	<b>10.141.074</b>	<b>9.021.282</b>
<b>Patrimônio Líquido</b>														
Patrimônio Social e Capital Social	3.595	0,1%	3.595	0%	20.740	1,5%	58.023	-64%	54.061	5,2%	55.712	-3%	78.396	117.330
Outros valores	196	0,0%	912	0%	16.241	1,1%	13.205	23%	4.243	0,0%	5.065	-16%	20.680	19.182
Resultados Acumulados	(3.756.740)	-75,3%	(3.019.394)	24%	(1.029.002)	-75,2%	(672.221)	53%	339.594	32,9%	291.051	17%	(4.446.148)	(3.400.765)
(C) Ações / Cotas em Tesouraria	(1.394)	0,0%	(1.458)	-4%	0	0,0%	0	0%	(3)	0,0%	0	0%	(1.425)	(1.458)
<b>Total do Patrimônio Líquido</b>	<b>(3.754.343)</b>	<b>-75,2%</b>	<b>(3.016.545)</b>	<b>24%</b>	<b>(992.021)</b>	<b>-72,5%</b>	<b>(600.993)</b>	<b>66%</b>	<b>397.567</b>	<b>38,5%</b>	<b>351.828</b>	<b>13%</b>	<b>(4.348.497)</b>	<b>(3.265.710)</b>
<b>TOTAL DO PASSIVO E DO PL</b>	<b>4.992.014</b>	<b>100,0%</b>	<b>4.667.988</b>	<b>7%</b>	<b>1.368.151</b>	<b>100,0%</b>	<b>1.547.583</b>	<b>-12%</b>	<b>1.032.623</b>	<b>100,0%</b>	<b>961.980</b>	<b>7%</b>	<b>7.392.788</b>	<b>7.177.552</b>

Fonte: Adaptada de STN (2019).

Verifica-se que o passivo circulante, em 2019, representou, para a União, 27% do total do patrimônio público. No que tange aos estados, as dívidas do curto prazo representaram, em 2019, o montante de 14,4%, e, para os municípios, foram no valor de 6,1%. Ver tabela 2.

Ao analisar o passivo não circulante da União, as dívidas a longo prazo foram em torno de 148,4%. Já quanto aos estados, a representatividade foi de 158,1%, e os municípios, 55,4%. Ver tabela 2. Observa-se que a União e os estados buscaram o financiamento a longo prazo para a realização das políticas públicas.

Quadro 3 – Resultados dos quocientes do BSPN - 2019

Indicadores	2019		
	União	Estados	Municípios
<b>ILG</b>	0,34	0,31	0,95
<b>ILC</b>	1,27	1,61	5,05
<b>ILS</b>	1,26	1,52	4,91
<b>IPP</b>	-0,87	-1,06	1,79
<b>CE</b>	0,15	0,08	0,10
<b>PCT</b>	1,75	1,73	0,61
<b>Tributos nas receitas</b>	0,180	0,572	0,247
<b>Impostos <i>per capita</i></b>	0,003	0,003	0,001
<b>Financiamento na receita</b>	0,320	0,010	0,014
<b>Pessoal nas receitas correntes</b>	0,20	0,59	0,53
<b>Investimentos <i>per capita</i></b>	0,0020	0,0008	0,0000085

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Os indicadores de liquidez corrente e seca apresentaram valores superiores a 1, revelando que as esferas de governo apresentam condições, em curto prazo, para realizar os pagamentos de suas dívidas. No entanto, ao analisar a conjuntura em longo prazo (ILG), o BSPN revela um grande comprometimento de suas disponibilidades e equivalentes de caixa para honrar seus compromissos, pois o indicador de liquidez geral demonstra valores inferiores a 1. Assim quanto menor, pior a situação financeira. Ver quadro 3.

No que tange à Imobilização do Patrimônio Público (IPP), tal indicador ilustra quanto do patrimônio público está aplicado no ativo não circulante. Os municípios apresentaram valores positivos, superiores a 1 (1,79), demonstrando uma boa imobilização de seus ativos, porém as esferas da União e estados apresentaram valores negativos, implicando um resultado ruim, pois a interpretação do indicador é que quanto maior, melhor. Ver quadro 3.

Em relação aos dados dos crescimentos das dívidas da União e estados são confirmados com os resultados obtidos pelos indicadores de estrutura e da composição de endividamento (CE), que demonstram a participação dos capitais de terceiros no patrimônio (PCT). Verifica-se que os índices foram superiores a 1, exceto os municípios cuja interpretação revela que quanto maior, pior. Ver quadro 3.

É interessante observar que a relação de financiamento na receita por meio de operações de créditos da União é bastante representativa. No entanto, nos estados e municípios são bem menores, revelando uma situação melhor destes em relação ao governo central. Ver quadro 3.

Destaca-se que os indicadores de investimento *per capita* revelam para as três esferas valores insignificantes, quase desprezíveis. Observa-se, também, que a representatividade da despesa com pessoal em relação às receitas correntes da União (0,20) é bem menor do que as dos estados e municípios, respectivamente 0,59 e 0,53.

Diante da análise exposta, é possível se identificar um panorama da situação patrimonial dos entes federativos no período estudado. Tal condição só foi permitida pela consolidação das informações e dos demonstrativos contábeis.

É mister que os resultados apresentados possibilitem que os gestores possam utilizar tais informações para o auxílio da tomada de decisão, da mesma forma que a sociedade, para o seu exercício do controle social, por meio do acompanhamento e do monitoramento dos gastos e do patrimônio público.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do artigo foi analisar as informações econômico-financeiras sobre as contas consolidadas do Balanço Patrimonial das contas das unidades contábeis dos municípios, estados, Distrito Federal e União, publicadas no site do Tesouro Nacional. Assim, verificou-se, ao longo dos anos 2018 e 2019, o comportamento das contas do ativo e do passivo, e da situação patrimonial do Brasil.

Destarte, contribuimos com discussões acadêmicas sobre análises de balanços públicos e a consolidação das contas públicas. Da mesma forma, abordamos o papel dessas atividades nas práticas das finanças públicas, no processo de transparência e no auxílio ao processo de controle social.

O ensaio, ora relatado, contribuiu, por meio da análise e da interpretação da consolidação das contas públicas, com uma visão global dos resultados obtidos pelos entes federativos. Pôde-se perceber que a disponibilização de informações e de dados permite o acompanhamento e o monitoramento da aplicação dos gastos públicos e do exercício da prestação de contas.

O estudo demonstrou, ainda, a importância da consolidação das contas anuais da União com as dos municípios e estados, porque possibilita à sociedade o controle social das informações econômico-financeiras consolidadas pelos entes da Federação, proporcionando uma maior transparência e fidedignidade da situação patrimonial e financeira da Administração Pública.

Os resultados obtidos nesta pesquisa revelam, também, que essas práticas podem ser usadas como ferramentas gerenciais e apontam para a possibilidade de sua aplicabilidade no cotidiano da Administração Pública, quer seja federal, estadual ou municipal.

Os resultados dos dados do Balanço do Setor Público Nacional revelaram que a liquidez a longo prazo dos entes federativos está comprometida. Tal informação poderá auxiliar os Secretários da Fazenda e de Finanças na condução de um melhor plano financeiro de seus fluxos de caixa e operacionais frente às demandas das políticas públicas.

Destaca-se que o investimento *per capita* está muito baixo, evidenciando pouca aplicação de recursos voltados à construção e à oferta de bens públicos. Tal indicador proporciona uma reflexão sobre a capacidade de investimento e de seu financiamento.

Ademais, os resultados demonstram os crescimentos das dívidas da União e estados. O índice relatado revela a fragilidade dos entes federativos de utilizar seu capital próprio para a geração de bens públicos e de sua dependência de recursos de terceiros para realizar tais aplicações.

Entre as limitações do estudo, partimos do pressuposto de que todos os entes federativos indicaram todas as contas obrigatórias no nível de detalhamento mínimo exigido pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, a fim de garantir a veracidade e a fidedignidade da consolidação das contas nacionais.

Sugere-se à Secretaria do Tesouro Nacional que a consolidação dos demonstrativos contábeis serão mais úteis se acompanhados de análise e interpretação dos dados contábeis, favorecendo, assim, o fomento de dados estatísticos de finanças públicas, a transparência e a prestação de contas dos gestores públicos.

Portanto, as contas públicas deveriam ser analisadas pelas perspectivas de liquidez, de estrutura e de endividamentos das unidades federativas do Brasil. Aponta-se, também, a possibilidade de aprofundamento dos valores dos componentes patrimoniais e em estudos futuros, no tocante à expansão do período de análise (por exemplo: análise dos últimos cinco anos).

Por fim, sugere-se, como agenda futura, estudos sobre a consolidação de contas públicas entre regiões, entre entes da mesma região ou entre entes das capitais dos estados.

## REFERÊNCIAS

ASSAF NETO, A. **Estruturas e análise de balanços**: um enfoque econômico-financeiro. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

BEUREN, I. M. (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm). Acesso em: 31 ago. 2021.

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. **CFC: Guia Contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Brasília, DF: CFC, 2001.

BRASIL. **NBC TSP 17 de 18 de outubro de 2018**. Aprova a NBC TSP 17 - Demonstrações Contábeis Consolidadas. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 2018. Disponível em: [https://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/47983924/do1-2018-10-31-norma-brasileira-de-contabilidade-nbc-tsp-17-de-18-de-outubro-de-2018-47983742](https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/47983924/do1-2018-10-31-norma-brasileira-de-contabilidade-nbc-tsp-17-de-18-de-outubro-de-2018-47983742). Acesso em: 31 ago. 2021.

CRUZ, F. da. **Auditoria governamental**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ELIAS, L. M. S. L. *et al.* Análise das estruturas e conteúdo das demonstrações contábeis, consolidadas pela União, adaptadas aos padrões internacionais: estudo comparativo. **Ciências Sociais Aplicadas em Revista – UNIOESTE/MCR**, [s. l.], v. 13, n. 25, p. 65-86, 2013.

FERNANDES, P. O. Análise de balanços no setor público. *In: Contabilidade Vista & Revista*, [s. l.], v. 7, n. 2, p. 3-10, 1996.



LEITE, M. 20 anos de padronização de orçamentos e balanços na administração pública brasileira. **Análise Econômica**, [s. l.], v. 2, n. 3, p. 1-22, 2009.

LIMA, M. S.; SANTOS, A. M. L. dos. Avaliação de desempenho da gestão pública baseada nos indicadores econômico-financeiros: um estudo de casos múltiplos em entidades federais indiretas do município de Manaus. **Gestão e Sociedade**, [s. l.], v. 3, n. 5, p. 140-166, 1996.

MATARAZZO, D. **Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, M. C. T. *et al.* Unidade Contábil Brasil: análise da consolidação das contas públicas, 2000. **Boletim Governet de Administração Pública e Gestão Municipal**, [s. l.], n. 34, p. 964-975, jul. 2014.

SILVA, J. P. da. **Análise financeira das empresas**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

SOARES, M. *et al.* O emprego da análise de balanços e métodos estatísticos na área pública: o ranking de gestão dos municípios catarinenses. **Revista de Administração Pública**, [s. l.], v. 45, n. 5, p. 1425-1443, 2011.

STN. **Manual de Contabilidade Aplicada ao setor público**. Brasília: STN, 2019.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2004.

## **Análise condicional de solvência das dívidas interna e externa do Governo do Estado do Ceará**

Conditional solvency analysis of internal and external debts of the state government of Ceará

**Paulo Rogério Faustino Matos<sup>1</sup>**

### **RESUMO**

Este artigo propõe o estudo da solvência das dívidas interna e externa do Governo do Estado do Ceará, a partir da aplicação inédita de um arcabouço de reação fiscal com inserção de controles macroeconômicos e da dinâmica do superávit corrente primário. A relevância dessa desagregação se deve ao comportamento temporal distinto entre as dívidas desagregadas e ao fato de o estado ser o ente federativo com maior endividamento externo relativo. O estudo considera a base de dados mais atual possível, compreendendo o período entre o primeiro bimestre de 2010 e o segundo bimestre de 2021. As evidências são robustas à mudança de conjuntos de controles e à mudança de especificações econométricas, considerando a não estacionariedade das séries. Os resultados sugerem que o superávit corrente primário reaja de maneira assimétrica quando do aumento das dívidas interna e externa. A partir da relação estrutural e fundamentada de longo prazo entre superávit e cada uma das dívidas, a dívida externa se mostra solvente e a interna se mostra insolvente. A variação da dívida externa é bastante sensível às oscilações cambiais. Ambas as dívidas apresentam variações caracterizadas pela reversão à média. A análise de impulso-resposta mostra haver consequências no superávit advindas de choques nas dívidas que não se dissipam em até 12 bimestres à frente.

---

<sup>1</sup> Doutor em Economia pela Fundação Getúlio Vargas (EPGE/FGV, RJ, 2006) e engenheiro civil pela Universidade Federal do Ceará (UFC, 2002). Atualmente, é professor associado III nos programas de Graduação do Departamento de Administração da UFC e de pós-graduação em Economia da UFC (CAEN/UFC), bolsista de Produtividade em Pesquisa 2 (CNPq), cientista-chefe do Projeto Monitor Fiscal TCE-CE e diretor da Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade (FEAAC). Suas áreas de pesquisa são: i) Finanças Públicas; ii) Apreçamento de Ativos; e iii) Sistema Financeiro e Desenvolvimento. E-mail: paulomatos@caen.ufc.br

**Palavras-chave:** Dívidas Externa e Interna. Governo do Estado do Ceará. Solvência. Superávit Corrente Primário. Reação Fiscal Condicional. Instrumentos Econômicos.

## ABSTRACT

This paper proposes a study of the solvency of internal and external debts of the State Government of Ceará, based on the unprecedented application of a fiscal reaction framework with the insertion of macroeconomic controls and the dynamics of the current primary surplus. The relevance of this disaggregation is due to the different temporal behavior between the disaggregated debts and to the fact that the state is the federal entity with the largest relative external indebtedness. The study considers the most current database possible, covering the period between the first two months of 2010 and the second two months of 2021. The evidence is robust to the change in control sets and the change in econometric specifications, considering the non-stationarity of the series. The results suggest that the current primary surplus reacts asymmetrically when internal and external debt increases. Based on the long-term structural and well-founded relationship between the surplus and each of the debts, the external debt is solvent and the internal debt is insolvent. The variation of the external debt is very sensitive to exchange rate fluctuations. Both debts show variations characterized by reversion to the mean. Impulse-response analysis shows that there are consequences on the surplus arising from shocks on the debts that do not dissipate up to 12 bimesters ahead.

**Keywords:** External and Internal Debts. Ceará State Government. Solvency. Current Primary Surplus. Conditional Tax Reaction; Economic Instruments.

Recebido: 06-07-2021

Aprovado: 10-09-2021

## 1 INTRODUÇÃO

Costuma-se atribuir ao Estado um vetor de funções essenciais associadas à capacidade de regular, estabilizar choques, redistribuir renda, fomentar a atividade econômica e promover bem-estar social. Neste contexto, é importante observar a literatura de finanças públicas, a qual pode agregar à discussão sobre a função específica do Estado como investidor, visando “completar mercados”, ou seja, investir em áreas que parecem despertar menos atenção e interesse da iniciativa privada, mas que, ainda assim, são fundamentais para uma melhor ambiência de negócios e para um aumento da infraestrutura social. É fundamental que se condicione esse papel do investimento público, cuja relevância não é consensual, a uma atuação estratégica e específica, e, principalmente, que seja baseada em avaliação de políticas públicas, *ex ante*, durante e *ex post*.

Ainda sobre esse contexto, uma análise adicional pode ser incorporada quando do estudo da vertente de pesquisa em sistema financeiro e desenvolvimento. Por exemplo, pode ser oportuno mensurar o impacto do investimento público quando este é financiado via superávit corrente primário ou via concessão de novos créditos e empréstimos, externos ou internos. Matos e Dos Santos (2020) reportam para um painel contendo todos os 27 estados/DF, durante o período de 2004 a 2017, em que o impacto da despesa de capital no crescimento do Produto Interno Bruto (PIB) real per capita é significativamente positivo, com elasticidade de 1,0128. Porém, é importante que esse investimento não seja associado à obtenção de crédito pelo Estado, mas fruto de superávit corrente primário, uma vez que o crédito concedido ao Estado reduz o mesmo PIB per capita segundo uma elasticidade de -0,8658. Ou seja, quando associado a um endividamento, há uma redução considerável do efeito causado pelo crescimento associado ao investimento público.

Essa evidência sugere que, além da reconhecida importância do acompanhamento criterioso de receitas e despesas, correntes e de capital,

a gestão do endividamento de um governo regional no Brasil também seja objeto de estudo e atenção pela literatura de finanças públicas no Brasil. Mais ainda: tal assunto tem sido objeto de estudo pelos legisladores.

Nesse cenário, um relevante marco legal nas últimas duas décadas foi a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a qual definiu um limite de alerta de 180% para a razão entre a Dívida Consolidada Líquida (DCL) e a respectiva Receita Corrente Líquida (RCL) ajustada, previsto pelo inciso III do §1º do art. 59. Há, ainda, um segundo limite (200%) estabelecido pela mesma lei. Segundo dados reportados no Relatório de Gestão Fiscal (RGF) do primeiro quadrimestre de 2021, disponível no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI) da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), os quatro estados com situação mais crítica são exatamente os mais ricos do país: Rio de Janeiro, cuja DCL/RCL é de 280,8%; Rio Grande do Sul (206,4%); Minas Gerais (176,4%); e São Paulo (149,3%).

Mais recentemente, motivado por um cenário fiscal nacional caracterizado sumariamente por um aumento robusto do endividamento da União, dos estados e dos municípios, por um padrão de gasto corrente persistentemente alto e por uma tendência de redução dos investimentos públicos, torna-se imperativa a adoção de medidas constitucionais de ajuste e de monitoramento fiscal que agreguem, de forma dinâmica e moderna, aos adventos da LRF. Assim, foi promulgada, em 15 de março de 2021, a EC nº 109, a qual sugere mecanismos de ajuste fiscal previstos pelo art. 167-A, cujo objetivo é assegurar o mínimo de poupança corrente aos entes federativos subnacionais, de forma que estados possam investir sem se endividar em excesso.

Em suma, há um gatilho – associado à limitação de despesas com pessoal, criação de novas despesas obrigatórias, expansão de linhas de financiamento e renegociação, e concessão/expansão de subsídios tributários (art. 167-A, § 1º) – cujas medidas de correção são facultativas ao Estado, quando for superior a 85% o valor da razão entre a Despesa Corrente

Empenhada Total e a respectiva Receita Corrente Realizada Total, ambos apurados via acumulação nominal dos 12 meses. Segundo a redação do artigo citado, há previsão legal de sanções administrativas associada à falta de implementação pelo próprio ente quando essa razão superar 95%, implicando a vedação de concessão de garantias e a tomada de operação de crédito (art. 167-A, §7º).

Atendo-se especificamente aos governos regionais, a Dívida Consolidada (DC) agregada dos 27 entes perfazia um total de R\$ 679,3 bilhões em abril de 2015. Em abril de 2021, esse montante atinge o patamar de R\$ 993,5 bilhões. Tem-se, portanto, um aumento nominal de 46,3%, maior do que o da inflação oficial do país no período, 34,1%, e do que o aumento nesses mesmos seis anos de 45,8% da Receita Corrente Líquida (RCL) ajustada para ponderação de dívida (acumulada 12 meses).

É igualmente preocupante ver que a taxa de investimentos empenhados caiu de um patamar de 7,2% da RCL, em 2015, para abaixo de 5,1%, em 2020, agregando os 27 entes.

Esse contexto sugere haver uma importância de se acompanhar o endividamento dos governos regionais, tendo em vista seus benefícios e consequências, atendo-se a aspectos da dívida, tais como: i) custo médio, ii) prazo médio, iii) quadro de garantias, iv) solvência, v) transparência, vi) resiliência, vii) composição, viii) gestão de risco, ix) relacionamento com variáveis macroeconômicas, x) análise dos ciclos, xi) modelagem de patamar ótimo, xii) modelagem e volatilidade, xiii) análise de cenários, xiv) impacto dos principais drivers e xv) monitoramento do fluxo de serviço da dívida.

Diante desse cenário, este artigo se propõe a abordar o pilar da solvência da dívida do Governo do Estado do Ceará, a partir de um arcabouço condicional e dinâmico de reação fiscal para o período compreendido entre o 1º bimestre de 2010 e o 2º bimestre de 2021.

Algumas razões podem ser apontadas para essa aplicação específica ao Ceará. Primeiramente, o PIB do estado do Ceará representava cerca de

1,3% do PIB do Brasil na década de 1970. Ao final de 2018, essa participação passou para 2,23%. Observando apenas a década compreendida entre 2008 e 2018, enquanto o país cresceu 18%, o Ceará cresceu 27%. São números que podem sinalizar a relevância e as consequências de longo prazo de uma política pública estadual austera e que prioriza investimentos. Segundo os Rankings de Competitividade dos Estados, de 2017 a 2020 o Ceará tem sido líder nacional em investimentos. Se forem considerados os investimentos empenhados em 2020, tem-se um valor de R\$ 2,48 bilhões, o que representa 11,3% da Receita Corrente Líquida (RCL); maior patamar do país.

Obviamente que a contrapartida parcial desse investimento público está na obtenção das fontes alternativas de receitas oriundas de operações de crédito doméstico e estrangeiro, o que implica contração de dívida. Assim, em segundo lugar, é preciso monitorar a DCL do governo do Ceará ao longo do tempo, a qual tem crescido durante a década que antecedeu a pandemia, a uma taxa real anual (15,7%), superior à taxa da RCL (3,5%), fazendo com que a razão DCL/RCL tenha saído de um patamar de 11%, em 2009, para quase 53%, em uma década. Em 2020, o crescimento real da DCL de 4,2% permaneceu superior ao da RCL (2,1%). É verdade que o patamar mais recente de 43,24%, datado de abril de 2021, esteja longe do limite de 200% e que nem mesmo o valor de 77,30% para a relação DC/RCL em abril de 2021 seja tão elevado.

Em terceiro lugar, o Ceará é um dos quatro estados brasileiros em que a dívida externa é maior do que a interna. Segundo dados reportados nos RGF do primeiro quadrimestre de 2021, o Ceará é líder nacional no componente externo de sua DC, com atuais 55,89%, seguido de Pernambuco (55,25%), Acre (55,11%) e Amazonas (55,01%). Por fim, segundo Matos e De Jesus Filho (2019), o Ceará é um estado interessante do ponto de vista da oferta de crédito por parte dos bancos, devido à forte situação fiscal e à plena eficiência na prestação do bem-estar social. Ao mesmo tempo, o Ceará tem baixo nível de PIB per capita e alta desigualdade de

renda se comparado aos demais estados. A relevância está associada não somente ao monitoramento da solvência de um ente vulnerável socialmente com dívida externa com elevado crescimento, mas às inovações metodológicas aqui sugeridas, inéditas na literatura de finanças públicas aplicadas aos estados brasileiros.

Um breve histórico sobre a evolução dessa literatura sugere que, possivelmente, Hamilton e Flavin (1986) tenham sido pioneiros no estudo da sustentabilidade, propondo testes de raiz unitária associados ao déficit orçamentário do governo americano. Hakkio e Rush (1991) revisitam essa questão sob a hipótese nula de que haja cointegração entre a despesa e a arrecadação, enquanto Bohn (1998) propõe, de forma alternativa, a avaliação da sustentabilidade, intitulada função de reação fiscal, segundo a qual a restrição orçamentária intertemporal do governo passa a ser atendida, caso se evidencie uma reação positiva e significativa do superávit corrente primário, em razão de elevações da relação dívida/PIB no período anterior. Atendo-se ao caso brasileiro, é possível mencionar estudos aplicados, como: Pastore (1995), Garcia e Rigobon (2004), Simonassi e Arraes (2007) e Matos *et al.* (2013). Com relação aos estados brasileiros, Mora e Giambiagi (2005) é uma das pontuais contribuições. Especificamente sobre o Ceará, podem ser citados Simonassi *et al.* (2013) e Aguiar (2017), ambos sugerindo a modelagem da dívida do regime previdenciário próprio do Ceará.

Este artigo agrega e sugere uma evolução em relação à recente contribuição aplicada ao Ceará, proposta em Matos e Dos Santos (2021), com os seguintes diferenciais: atualização dos dados, desagregação da DC em dívidas externa e interna, incorporação na reação fiscal da dinâmica do superávit corrente primário defasado e de instrumentos macroeconômicos e a mensuração dos efeitos de curto e longo prazos, em razão do comportamento não estacionário das séries temporais.

Este artigo está estruturado de forma que a seção 2 analisa o contexto fiscal do Ceará. A seção 3 traz o referencial teórico. A seção 4 traz o exercício empírico e as conclusões estão na seção 5.



## 2 CONTEXTO SOBRE A DÍVIDA PÚBLICA ESTADUAL

### 2.1 DÍVIDAS DOS ESTADOS/DF

De acordo com o Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a Dívida Consolidada (DC) de um ente federativo subnacional, para fins fiscais, corresponde ao montante total das obrigações financeiras assumidas, apurado sem duplicidade (excluídas as obrigações entre órgãos da Administração Direta e entre estes e as entidades da Administração Indireta). Diferentemente do Governo Federal, o qual pode contrair dívida mobiliária via emissão de títulos públicos, os governos regionais compõem suas dívidas da seguinte forma: a) dívida contratual – realização de operações de crédito em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados, para amortização em prazo superior a 12 meses; b) precatórios judiciais – emitidos a partir de 5 de maio de 2000 e não pagos durante a execução do orçamento em que tiverem sido incluídos; e c) operações de crédito de prazo inferior a 12 meses, que tenham constado como receitas no orçamento.

A partir dessa dívida, calcula-se a Dívida Consolidada Líquida (DCL), que consiste no indicador de endividamento mais reportado na literatura de finanças públicas estaduais, por levar em consideração, na sua fórmula, que a Dívida Consolidada (DC) deva ser reduzida das deduções, as quais consistem no saldo relativo entre haveres financeiros (disponibilidade de caixa e demais haveres financeiros) e restos a pagar processados (exceto precatórios). Caso o valor dos haveres financeiros seja inferior ao valor dos restos a pagar processados, não haverá deduções e ambas serão idênticas.

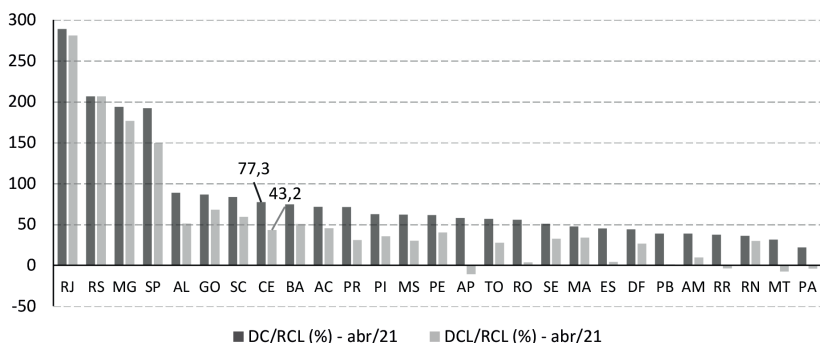
A partir dos dados do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) de abril de 2021, disponível no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI) da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), evidencia-se que o estado do Ceará apresenta uma Dívida Consolidada de

quase R\$ 17,9 bilhões em abril de 2021, sendo o 9º ente nacional e o 2º nordestino com maior patamar. Considerando a DCL, o valor de aproximadamente R\$ 10 bilhões é o 10º maior do país e o 3º da região. Visando a uma comparação ponderada, são reportados, na Figura 1, ambas as dívidas de cada governo em termos per capita e como razão da respectiva RCL acumulada (6 bimestres) ajustada.

O atual patamar de 43,24% da DCL/RCL do estado cearense é o menor desde junho de 2019 e fecha uma sequência robusta de reduções iniciada em junho de 2020, quando essa razão era superior a 60%. Essa redução, demonstrada nos últimos meses, é importante para compensar a evidência de que o estado registrou a sexta maior variação da DCL/RCL de abril de 2015 a abril de 2021 (3,74%), período ao longo do qual 20 governos registraram redução desse indicador de endividamento. O Ceará ocupa a décima posição no ranking com base nesse que é o principal indicador de endividamento.<sup>2</sup>

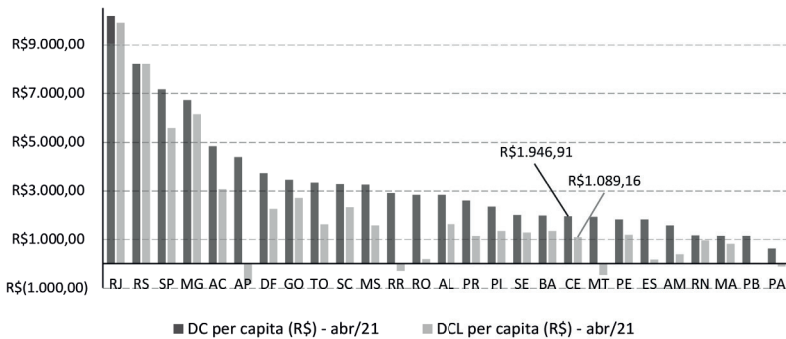
Figura 1 – Dívidas consolidadas (bruta e líquida) dos governos regionais (abril/2021)

1.a. Dívida em relação à RCL



<sup>2</sup> Sobre essa métrica de endividamento, a LRF e a resolução do Senado Federal (RSF nº 40/2001) estabelecem limites para o montante da dívida pública, de forma que a razão entre a DCL e a RCL dos estados deva ser inferior a 200%. Havendo excesso, deve haver uma trajetória de redução, da razão do endividamento a cada ano, em 1/15 do excedente inicial.

1.b. Dívida em termos per capita



Fonte: Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) disponíveis no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI) da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Ainda de acordo com a Figura 1.a, o estado tem uma DC/RCL de 77,30%, a oitava no país. Novamente, destaca-se uma redução nessa rubrica, a qual registrou valores superiores a 80% nos seis bimestres anteriores. Observando um horizonte de tempo mais amplo, o Ceará foi o ente com o segundo maior crescimento do DC/RCL de abril de 2015 a abril de 2021. Já segundo a Figura 1.b, a posição nacional do estado melhora quando ambas as dívidas são ponderadas pela respectiva população, sendo, por exemplo, o 19º baseado na sua DC per capita de R\$ 1.946,41, em abril de 2021.

## 2.2 DÍVIDAS EXTERNA E INTERNA DO GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ

Para fins de estudos matemáticos, estatísticos e econométricos, segundo Dos Santos e Matos (2021) é importante desagregar a Dívida Consolidada em dívida interna e externa, assim como, se possível, até mesmo por indexador. A dívida externa é determinada, essencialmente, por empréstimos e financiamentos contraídos em órgãos estrangeiros indexados,

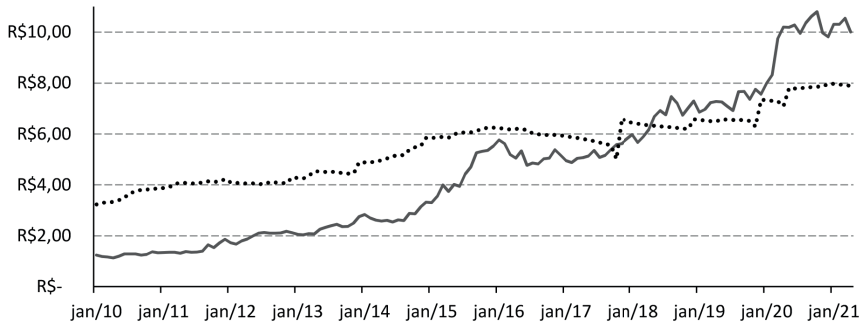
em geral, em moeda estrangeira. Dessa forma, todo o residual da DC, seja a dívida contratual contraída em órgãos e em instituições nacionais, sejam os precatórios ou mesmo outras dívidas, tudo isso compõe a dívida interna. A Figura 2 reporta a DC com frequência mensal do estado do Ceará, desagregada em seus componentes externo e interno, para que se possa compreender essa evolução ao longo do tempo.

Essa figura mostra que a dívida interna, que chegou a representar 75,67% da dívida total em abril de 2011, apresenta uma tendência consistente de queda nessa participação da DC. Exatamente no mesmo mês de abril, porém de 2020, a dívida interna atingiu sua menor representatividade: 41,02% da dívida total. Em termos de crescimento anual nominal, a dívida externa cresceu, ao longo do período de janeiro de 2010 a abril de 2020, a uma taxa de 20,41% ao ano, enquanto a dívida interna cresceu a uma taxa anual de 8,25%. Como já dito, o Ceará é líder nacional no componente externo de sua DC, com atuais 55,89%. A dívida externa apresenta, basicamente, quatro indexadores: dólar, euro, iene e moeda especial, sendo, no entanto, essencialmente atrelada ao dólar, com mais de 97% do estoque indexado a essa moeda. A dívida interna possui uma diversidade maior de indexadores, sendo alguns dos mais importantes: real (cerca de 46%), URTJLP (aproximadamente 30%), URCAM (11%) e UPR (8%).<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Um estudo detalhado sobre o prazo e o custo médio dessas dívidas pode ser encontrado no Relatório de Monitoramento Fiscal nº 5/2021, do Programa Monitor Fiscal do Tribunal de Contas do Estado do Ceará.

Figura 2 – Dívidas externa e interna do Governo do Estado do Ceará  
 (janeiro de 2010 a abril de 2021)



Fonte: Elaborada pelo autor, a partir de dados da Secretaria da Fazenda (SEFAZ) do Governo do Estado do Ceará (2021).

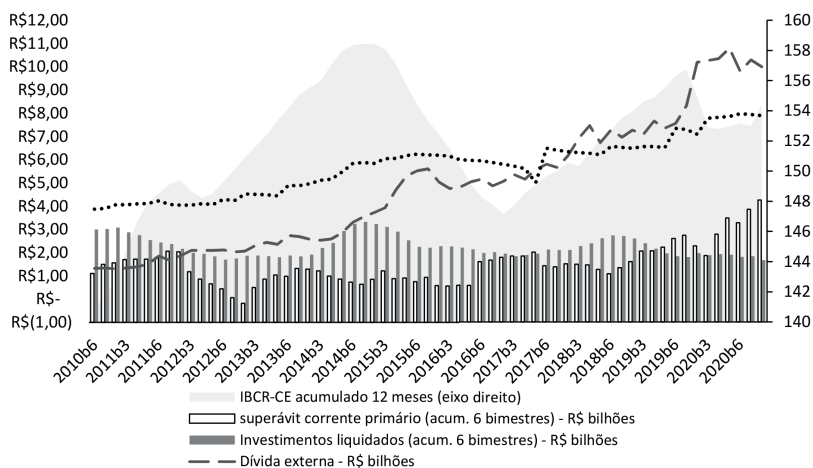
### 2.3. RELAÇÃO ENTRE AS DÍVIDAS EXTERNA E INTERNA, INVESTIMENTOS, ATIVIDADE ECONÔMICA E SUPERÁVIT CORRENTE PRIMÁRIO DO GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ

Antes do estudo da solvência ou da sustentabilidade em si, é oportuno trazer as dívidas externa e interna do Governo do Estado do Ceará para a discussão sobre a capacidade de poupar e de investir do Ceará. A série de superávit corrente primário apresentou seu valor mínimo no segundo bimestre de 2013, quando registrou o único déficit no interstício, da ordem de R\$ 170 milhões, enquanto o valor máximo de R\$ 4,26 bilhões é o último observado em abril de 2021. A série de investimentos oscilou entre R\$ 3,32 bilhões, no segundo bimestre de 2015 – quando houve um pico da atividade econômica, mensurado pelo Índice de Atividade Econômica Regional do Banco Central (IBCR-CE) –, e o mínimo liquidado no último bimestre, R\$ 1,66 bilhões.

Comparando ambas as séries, é a primeira vez que o estado apresenta uma sequência de superávit corrente primário superior aos investimentos. Essa sequência se inicia no quinto bimestre de 2019, havendo uma única exceção no terceiro bimestre de 2020, em que os resultados se

equivalem, e nova sequência, caracterizada por superávit cada vez maior do que os investimentos liquidados. Esses últimos seis bimestres são ainda caracterizados por redução da dívida externa (-2,7%) e pequenos aumentos da dívida interna (1,3%) e da atividade econômica (1,0%). Esse último ano sugere um estudo mais detalhado para se justificar um perfil mais cauteloso na condução dos investimentos, com tendência decrescente a partir de 2019, ao mesmo tempo que o aumento do superávit recente se deve às transferências governamentais crescentes, e não ao aumento de arrecadação tributária.

Figura 3 – Atividade econômica, investimentos, dívida e superávit do Governo do Estado do Ceará (sexto bimestre de 2010 a segundo bimestre de 2021)



Fonte: Secretaria da Fazenda (SEFAZ) do Governo do Estado do Ceará e Banco Central do Brasil (2021).

### 3 METODOLOGIA

#### 3.1 REFERENCIAL TEÓRICO

Dívida pública é um importante instrumento utilizado por governos soberanos para administrar desequilíbrios fiscais que surjam de incompatibilidades entre a geração de receita e a necessidade de despesa. Devido ao crescente desequilíbrio fiscal enfrentado pela maioria dos estados brasileiros, os governos estaduais são motivados ou obrigados a recorrer a uma fonte alternativa de receita na forma de empréstimos e financiamentos para aumentar sua receita total.

Embora essa prática, por si só, não seja ruim, um acúmulo excessivo de dívidas pode criar graves problemas fiscais para as gerações atuais e futuras se não gerenciado adequadamente. Isso decorre tendo em vista que a má gestão dessas operações de crédito pode implicar um pequeno ou nulo impacto significativo sobre variáveis macroeconômicas, como Produto Interno Bruto (PIB), arrecadação tributária ou geração de empregos. Nesse caso, evidencia-se um aumento da relação dívida/PIB, drenando receita para honrar o serviço dessa dívida. Por outro lado, quando a dívida é gerida de forma adequada com a devida finalidade para a qual foi obtida os investimentos públicos tendem a impactar positivamente a economia, o que reduz a relação dívida/PIB.

Esse contexto clássico em finanças públicas justifica a preocupação com o tema da sustentabilidade ou da solvência da dívida cuja definição pode ser associada à capacidade de um governo em cumprir sua obrigação financeira sem ser sujeito ou obrigado a recorrer a uma ajuda externa. O Fundo Monetário Internacional (FMI) descreve sustentabilidade da dívida como a necessidade de satisfazer a condição de solvência sem estar sujeito à correção ou ao custo adicional de financiamento. Para destacar ainda mais a importância da dívida da sustentabilidade, alguns estudos afirmam que tal condição deve garantir que a dívida pública, acrescida do valor

presente descontado dos gastos correntes primários, não deva exceder o valor presente descontado das receitas correntes primárias. Por fim, em outras palavras, uma dívida pública é dita sustentável ou solvente quando ela não se mostra estatisticamente explosiva ou impagável.

Muitos artigos teóricos afirmam que a sustentabilidade da dívida não é explicada apenas pelo limite no nível da relação dívida/IB, mas pela capacidade de um país em cumprir sua obrigação de dívida. Nas primeiras contribuições nessa literatura empírica, os estudos de Hamilton e Flavin (1986), Wilcox (1989), Trehan e Walsh (1991), e Bohn (2007) examinaram a sustentabilidade da dívida fiscal por meio do uso de análise das propriedades estocásticas do superávit ou déficit. Bohn (1995, 1998) sugere um teste diferente sobre sustentabilidade, sob a premissa de que a política da dívida pública seja sustentável se a relação entre o superávit corrente primário como razão do PIB reagir positivamente em razão entre dívida e PIB. A intuição econômica plausível é que, se o governo contrair dívidas, eles têm de tomar medidas corretivas no futuro, com o aumento do superávit corrente primário para que a dívida pública seja sustentável.

Neste artigo, a ideia é seguir esse arcabouço, intitulado de reação fiscal, proposto por Bonh (1998), usando uma versão mais atual, o que permite inferir estatisticamente sobre a solvência da dívida de um governo federal, estadual ou municipal, a partir de séries temporais de receitas, gastos ou déficits; tópico este visto como um *mainstream* em finanças públicas.

Considerando as diferentes vertentes de pesquisa sobre esse assunto, é possível identificar, nas diferentes técnicas, um fundamento comum: a restrição orçamentária intertemporal como condição de equilíbrio a ser satisfeita de forma a se assegurar a solvência de uma política fiscal. Segundo Bohn (1995; 1998), um governo com infinitos períodos tem a seguinte restrição orçamentária em  $t$ , expressa a seguir:

$$Div_t = (1 + i_t)Div_{t-1} + (G_t - R_t) \quad (1)$$



Nessa relação,  $Div_t$  é o valor da dívida pública ao final do período  $t$ ;  $i_t$  consiste na taxa de juros nominal incidente sobre a dívida pública em  $t$ ;  $G_t$  significa os gastos correntes primários (excluindo pagamento de juros sobre a dívida) em  $t$ ; e  $R_t$  representa sua receita corrente primária em  $t$ . Mais precisamente, a receita corrente primária consiste no somatório das receitas correntes, exceto intraorçamentária, cujas origens sejam: i) impostos, taxas e contribuições de melhoria, ii) receitas de contribuições e iii) transferências correntes. Já as despesas correntes primárias, também obtidas a partir das séries que desconsideram o componente intraorçamentário, são compostas pelas despesas liquidadas com pessoal e encargos sociais e outras despesas correntes. Dessa forma, excluem-se, em ambos os casos, receitas e despesas consideradas financeiras, entre as quais as mais significativas são o pagamento de juros da dívida e as receitas patrimoniais, por exemplo. Para o estudo empírico aqui sugerido, aplicado ao Ceará, os dados utilizados são obtidos a partir do Anexo 1 – Balanço Patrimonial, do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) do Governo do Estado do Ceará.

Algumas considerações aqui passam a ser relevantes para o caso de um ente federativo subnacional. Como já explicado na seção anterior, os governos regionais compõem suas Dívidas Consolidadas via dívida contratual, precatórios judiciais e operações de crédito de prazo inferior a 12 meses. A partir dessa dívida, calcula-se a Dívida Consolidada Líquida (DCL), reduzindo o saldo relativo entre haveres financeiros e restos a pagar. Esse saldo bruto de haveres consiste em uma espécie de poupança do estado em questão, ou seja, a disponibilidade de caixa bruta é composta, basicamente, por ativos de alta liquidez, como Caixa, Bancos, Aplicações Financeiras e Outras Disponibilidades Financeiras.<sup>4</sup>

Dessa forma, se, por um lado, a variação da dívida bruta ( $Div_t - Div_{t-1}$ ) independe de uma variação do saldo de haveres, a dívida líquida depende, sim, e muito, dessa variação do saldo disponível dos ativos de alta liquidez.

<sup>4</sup> As disponibilidades de caixa dos regimes de Previdência Social (geral e próprio dos servidores públicos), ainda que vinculadas a fundos específicos previstos na Constituição, ficarão depositadas em conta separada das demais disponibilidades de cada ente e aplicadas nas condições de mercado, com observância à legislação vigente e aos limites e condições de proteção e prudência financeira.

Portanto, havendo interesse em se mensurar a solvência da dívida líquida, é necessário incorporar a rubrica de receita corrente patrimonial, ou seja, as receitas provenientes da fruição do patrimônio do ente público, como bens mobiliários e imobiliários, bens intangíveis e participações societárias, além de se considerar o valor dos restos a pagar. A inserção de recursos financeiros de capital não deve ser feita, pois, mesmo aumentando a disponibilidade financeira e podendo estar inflando ao final do ano, ou do bimestre, o saldo bruto de ativos de alta liquidez, esse aumento deve estar associado a uma conta de restos a pagar, de forma a não alterar a dedução característica usada no cálculo da DCL. Em De Mendonça, Dos Santos e Sachsida (2009), por exemplo, é sugerida a incorporação, à restrição orçamentária, de um termo de ajustes patrimoniais para inferir sobre a solvência da dívida líquida, no caso, aplicada ao governo federal. Esse ajuste patrimonial agrega à possibilidade de receitas oriundas de privatizações e de despesas associadas ao reconhecimento de dívidas.

Retornando à modelagem teórica, em um contexto intertemporal, havendo previsão perfeita, é possível associar o estoque inicial de dívida a um fluxo infinito descontado de receitas e despesas, pela seguinte relação:

$$Div_0 = \lim_{n \rightarrow \infty} \prod_{t=1}^n \left( \frac{1}{1+i_t} \right) Div_n + \sum_{t=1}^{\infty} \left[ \frac{R_t - G_t}{\prod_{j=1}^t (1+i_j)} \right] \quad (2)$$

Como usual nessa literatura, assume-se que o governo estadual não seja capaz de renegociar a dívida infinitas vezes, o que implica valor nulo para o limite à direita da relação (2), reduzindo o equilíbrio intertemporal à seguinte relação, a qual modela o orçamento do ente, caracterizando o equilíbrio caso o estoque da dívida em  $t$  seja equivalente à soma do valor presente do fluxo, sem incerteza dos superávits futuros:

$$Div = \sum_{t=1}^{\infty} \left[ \frac{R_t - G_t}{\prod_{j=1}^t (1+i_j)} \right] \quad (3)$$

Analisar, estatisticamente, se determinado governo satisfaz a essa relação simples e intuitiva de equilíbrio intertemporal pode ser conduzida de várias formas, como explicado na revisão de literatura. Segundo a função de reação fiscal sugerida em Bohn (1998), a restrição orçamentária intertemporal do governo passa a ser atendida, caso se evidencie uma reação positiva do superávit corrente primário ponderado pelo PIB em  $t$ , em razão de elevações da relação dívida/PIB em  $t-1$ . Outro aspecto importante é observar que uma prática comum na gestão do orçamento público, evitando a sazonalidade, é agregar as variáveis fluxo (fiscais e macroeconômicas) com frequência bimestral ao longo dos últimos 12 meses, ou seis bimestres, ao passo que as variáveis estoque não precisam dessa manipulação.

Revisitando a relação (1) com essa ponderação pelo PIB, tem-se a seguinte relação:

$$\frac{Div_t}{PIB_t} = \frac{G_t}{PIB_t} - \frac{R_t}{PIB_t} + \frac{Div_{t-1}}{PIB_{t-1}} \cdot \frac{(1+i_t)}{(1+g_t)} \quad (4)$$

Nessa relação,  $g_t$  é a taxa de crescimento nominal do PIB em  $t$ . A ideia sugerida em Bohn (1998, 2007) é a de propor uma modelagem linear testável empiricamente, a qual foi intitulada de função de resposta fiscal. Formalmente, essa função é definida assim:

$$sup_t = \rho div_{t-1} + \alpha Z_t + \varepsilon_t \quad (5)$$

Nessa relação,  $sup_t = \frac{R_t}{PIB_t} - \frac{G_t}{PIB_t}$ ,  $div_{t-1} = \frac{Div_{t-1}}{PIB_{t-1}}$ , e  $Z_t$  consiste em um vetor de determinantes do superávit corrente primário. Em uma das mais clássicas versões desse modelo, o vetor  $Z_t$  foi composto por dois elementos:  $\tilde{r}_t$ , que consiste no desvio das receitas correntes primárias ponderadas pelo PIB em  $t$ , e  $\tilde{d}_t$ , que é o desvio das despesas primárias ponderadas pelo PIB em  $t$ . Tais desvios são em relação aos respectivos valo-

res obtidos via filtro de Hodrick-Prescott, cujo parâmetro de suavização utilizado foi  $\delta = 3.600$ , comumente utilizado para dados em frequência bimestral. Nesse sentido, o Modelo [1] a ser estimado neste artigo é dado pela seguinte regressão (6):

$$sup_t = \gamma + \rho_{ext}div\_ext_{t-1} + \rho_{int}div\_int_{t-1} + \alpha_r \tilde{r}_t + \alpha_d \tilde{d}_t + \varepsilon_t \quad (6)$$

A partir dessa especificação, surgiram algumas extensões de modelagem desse arcabouço original que sugerem, primeiramente, a inclusão da endógena defasada, ou seja, o superávit corrente primário. A versão do Modelo [2] está descrita, a seguir, pela regressão (7):

$$sup_t = \gamma + \rho_{ext}div\_ext_{t-1} + \rho_{int}div\_int_{t-1} + \alpha_r \tilde{r}_t + \alpha_d \tilde{d}_t + \alpha_s sup_{t-1} + \varepsilon_t \quad (7)$$

Outras versões sugerem a inclusão de mais variáveis de controle caracterizadas como determinantes do superávit corrente primário, da atividade econômica e da dívida em questão. Esse tipo de versão mais moderna do arcabouço de reação fiscal segue De Mendonça, Dos Santos e Sachsida (2009) e Campos e Cysne (2019), cujas extensões foram aplicadas ao Brasil, além de Checherita-Westphal e Žďárek (2017) e Ogbeifun e Shobande (2020), cujas aplicações foram para países da Zona do Euro e países emergentes, respectivamente. As versões [3] e [4] do Modelo estimados consistem nas extensões, respectivamente, dos Modelos [1] e [2], com inserção do vetor de instrumentos, o qual será detalhado na Tabela 1, na próxima seção.

## 4 EXERCÍCIO EMPÍRICO

### 4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA PRELIMINAR

Um primeiro passo no exercício empírico consiste em uma análise descritiva objetiva sobre a principal relação a ser mensurada em um arcabouço de reação fiscal, ou seja, a relação entre o superávit corrente primário (acumulado de seis bimestres), ponderado pelo Índice de Atividade Econômica Regional do Banco Central (IBCR-CE) – *proxy* de produção do estado nos últimos 12 meses –, e a dívida (externa ou interna) defasada e igualmente ponderada pelo mesmo IBCR-CE. Como usual na estimação dos modelos de reação fiscal, as variáveis fiscais precisam estar ponderadas por uma métrica que mensure produção, sendo o mais comum o uso do PIB obviamente. No entanto, visando usufruir do fato de que as variáveis fiscais possuem uma frequência bimestral, portanto mais alta, seria necessário adotar uma *proxy* da atividade econômica com frequência também bimestral. A única opção para o caso dos entes federativos subnacionais é o IBCR, que, mesmo sendo um índice mensal, capta a tendência da atividade econômica no curto prazo, atendendo ao objetivo quando usado como ponderador na função de reação fiscal.

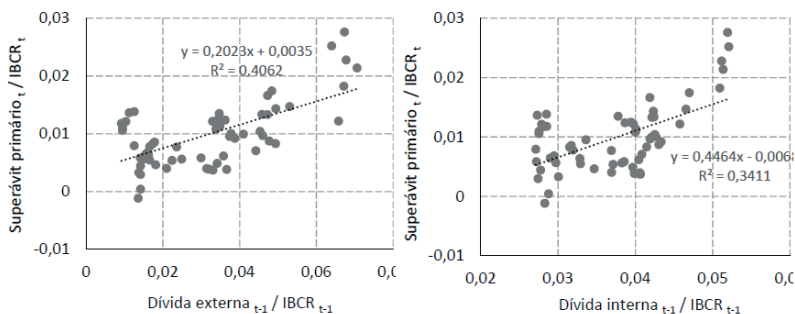
O cálculo do superávit corrente primário é feito manualmente, a partir da receita corrente primária e da despesa corrente primária liquidada, ambas já detalhadas no capítulo anterior.

A Figura 4 reporta ambas as relações, por meio de um gráfico de dispersão, contendo 62 observações bimestrais. É possível, a partir dessa análise preliminar e incondicional, a qual não permite incorporação de instrumentos, inferir que haja uma relação linear positiva e não desprezível entre o *superávit* corrente primário ponderado e ambas as dívidas ponderadas defasadas, com ajuste razoável em termos de *fitting* dos dados. Essa primeira evidência sugere, desse modo, haver um indício incondicional de solvência de ambas as dívidas interna e externa, ao provocarem rea-

ções positivas no *superávit* corrente primário quando de aumentos prévios em cada uma dessas dívidas.

No entanto, é estritamente necessário que se revise essa evidência, com a estimação do arcabouço de reação fiscal, permitindo, assim, uma inferência mais técnica e fundamentada teoricamente sobre a solvência de ambas as dívidas em uma análise conjunta.

Figura 4 – Dispersão entre superávit corrente primário e as dívidas externa e interna do Governo do Estado do Ceará (sexto bimestre de 2010 a segundo bimestre de 2021)



Fonte: Secretaria da Fazenda (SEFAZ) do Governo do Estado do Ceará e Banco Central do Brasil (2021).

## 4.2 RESULTADOS PRELIMINARES: ESTIMAÇÃO DO MODELO DE REAÇÃO FISCAL DESCONSIDERANDO ESTACIONARIEDADE

O modelo originalmente sugerido por Bohn (1998) considerava como exógenas apenas a dívida defasada, além do controle via desvios contemporâneos de receitas e despesas. Esse modelo original é considerado na Tabela 1, como o Modelo [1].

Como já reportado na seção anterior, as extensões de modelagem desse arcabouço original sugerem, primeiramente, a inclusão da endógena defasada, ou seja, do superávit corrente primário, assim como de variáveis de controle caracterizadas como determinantes do superávit corrente primário,

da atividade econômica e da dívida em questão. Esse tipo de versão mais moderna do arcabouço de reação fiscal segue De Mendonça, Dos Santos e Sachsida (2009), Checherita-Westphal e Žd'árek (2017), Campos e Cysne (2019) e Ogbeifun e Shobande (2020). Na Tabela 1, o modelo que inclui apenas o superávit defasado é considerado Modelo [2]. O Modelo [3] insere apenas o vetor de instrumentos econômicos e o Modelo [4] incorpora ambas as extensões, ou seja, insere a endógena defasada e o vetor de instrumentos.

Tabela 1 – Resultados da estimação do modelo de reação fiscal

	Modelo [1]	Modelo [2]	Modelo [3]	Modelo [4]
<b>Arcabouço sugerido em Bohn (1998)</b>				
Constante	<b>0,0159 **</b> [0,0000]	0,0034 [0,2537]	<b>0,0197 **</b> [0,0000]	<b>0,0074 *</b> [0,0247]
Desvios na receita corrente primária acumulada 12 meses (em t)	<b>1,2586 **</b> [0,0000]	<b>0,6800 **</b> [0,0000]	<b>1,3418 **</b> [0,0000]	<b>0,7921 **</b> [0,0000]
Desvios na despesa corrente primária acumulada 12 meses (em t)	<b>-1,1852 **</b> [0,0000]	<b>-0,6456 **</b> [0,0000]	<b>-0,9409 **</b> [0,0000]	<b>-0,4982 **</b> [0,0003]
Dívida externa (em t-1) /IBCR acumulado 12 meses (em t-1)	<b>0,4080 **</b> [0,0000]	<b>0,1416 *</b> [0,0116]	<b>0,4915 **</b> [0,0000]	<b>0,2325 **</b> [0,0003]
Dívida interna (em t-1) /IBCR acumulado 12 meses (em t-1)	<b>-0,5099 **</b> [0,0005]	-0,0970 [0,3936]	<b>-0,6917 **</b> [0,0000]	<b>-0,2679 *</b> [0,0338]
<b>Controle por reversão à média</b>				
Superávit corrente primário (em t-1)		<b>0,5805 **</b> [0,0000]		<b>0,5157 **</b> [0,0000]
<b>Conjunto de instrumentos (em t)</b>				
Varição do IPCA de Fortaleza acumulado 12 meses			0,0498 [0,1273]	0,0073 [0,7670]
Varição da taxa de juros Selic (% a.a.)			0,1149 [0,0704]	<b>0,1365 **</b> [0,0044]
Varição do câmbio de fechamento (PTAX compra)			<b>0,0109 *</b> [0,0130]	<b>0,0067 *</b> [0,0403]
Varição da balança comercial do Ceará acumulada 12 meses			0,0009 [0,0810]	0,0003 [0,4449]
Varição do estoque de empregos gerados (CLT) no Ceará			<b>0,0831 *</b> [0,0307]	<b>0,0644 *</b> [0,0237]
Varição do PIM-Ceará acumulado 12 meses			-0,0341 [0,0607]	-0,0086 [0,5300]
<b>Resultados complementares</b>				
R <sup>2</sup> ajustado	0,8354	0,9161	0,8824	0,9366
Critério de informação de Akaike	-9.2554	-9.9149	-9.5096	-10.1137

Observação: Elaborada pelo autor, via estimação do modelo de reação fiscal realizada pelo método de mínimos quadrados ordinários para o período do sexto bimestre de 2010 ao segundo bimestre de 2021. P valor entre colchetes.\* significância a 5% e \*\* significância a 1%.

Em todas as versões, há, em comum, a evidência robusta de que aumentos na dívida externa ponderada pela *proxy* de produto do Ceará acarretam aumentos na sequência no superávit corrente primário também ponderado, com elasticidades que oscilam de 0,14 a 0,49. Essa evidência de solvência da dívida externa, no entanto, é penalizada pela insolvência da dívida interna, caracterizada pela elasticidade negativa, oscilando entre -0,27 e -0,69, valores do parâmetro que sugerem um aumento da dívida interna ponderada implicando uma redução do superávit corrente primário no período seguinte. A única exceção dessa insolvência da dívida interna é no Modelo [2], cuja insignificância dos parâmetros impossibilita inferir sobre solvência ou insolvência.

As principais conclusões serão baseadas no Modelo [4], uma vez que é a especificação que apresenta melhor poder de explicação ajustado e menor valor para o critério de informação de Akaike. É possível perceber, com base nos resultados da última coluna, que o superávit corrente do Ceará apresenta persistência caracterizada por um parâmetro da ordem de 0,52 e que os instrumentos macroeconômicos usados mais relevantes estatisticamente são a variação na Selic, a variação na taxa de câmbio (real/dólar americano) e no estoque de empregos formais. Esse resultado desagregado e condicional agrega à evidência previamente reportada em Matos e Dos Santos (2021), segundo os quais, para o período entre o 1º bimestre de 2008 e o 3º bimestre de 2019, a DCL do Ceará não se mostrava solvente nem insolvente. Uma possível explicação consiste no fato de que a análise dos impactos individuais e condicionais das dívidas externa e interna sugere que as elasticidades apresentam valores significativos, com ordem de grandeza similares, porém assimétricos e divergentes, 0,23 e -0,27, respectivamente.

É importante ressaltar que os resultados obtidos por essas estimações lineares, reportados na Tabela 1, precisam ser analisados e utilizados com cautela, tendo em vista que, havendo violação da estacionariedade das séries temporais em questão, alguns dos resultados podem ser espúrios. A análise da próxima subseção é robusta a essa violação.



### 4.3 RESULTADOS PRINCIPAIS: ESTIMAÇÃO DO MODELO DE REAÇÃO FISCAL CONSIDERANDO ESTACIONARIEDADE

Apesar do ineditismo dos arcabouços aqui estimados e da desagregação entre as dívidas externa e interna, outra contribuição metodológica precisa, necessariamente, ser incorporada, conforme antecipado na última subseção. Segundo os testes de estacionariedade intitulados de Dickey-Fuller aumentado, aplicados após a estimação de um modelo vetorial autorregressivo com os mesmos instrumentos macroeconômicos, não se pode rejeitar, de nenhuma forma, a hipótese nula de que as séries mais importantes do modelo apresentam raiz unitária. Observando o superávit, e as dívidas externa e interna, os respectivos p-valores são: 0,966, 0,970 e 0,946.

O primeiro passo, nesse caso, é realizar o teste de cointegração conjunta condicional, considerando o mesmo vetor de instrumentos. Ambos os testes do traço e do máximo autovalor sugerem que se rejeita a hipótese nula de que não haja vetor cointegrante e indicam que não se rejeite a hipótese nula de, no máximo, um vetor cointegrante. Ou seja, o superávit corrente primário e as dívidas interna e externa, todos ponderados pelo IBCR-CE, guardam entre si uma relação estrutural de equilíbrio de longo prazo.

A estimação dessa equação cointegrante é reportada a seguir:

$$sup_t = 0,0289 + 0,7425 \cdot div\_ext_t - 1,1485 \cdot div\_int_t \quad (8)$$

Esse resultado, considerando que os parâmetros são significativos a 1%, permite inferir, estatisticamente, sob um arcabouço condicionado a um vetor de instrumentos, que haja uma relação significativa de longo prazo entre o superávit e ambas as dívidas, porém caracterizada pela solvência da dívida externa e a insolvência da dívida interna. A reação do superávit é ainda mais forte em resposta à dívida interna do que a externa. Considerando esse vetor de cointegração, os resultados da estimação das relações de curto prazo estão na Tabela 2.

Tabela 2 – Resultados da estimação do modelo de reação fiscal no formato VAR com o vetor de correção de erros

	$\Delta$ Superávit (em t)	$\Delta$ Dívida externa/ IBCR (em t)	$\Delta$ Dívida interna/ IBCR (em t)
<b>Arcabouço sugerido em Bohn (1998) em formato VAR</b>			
Eq. de cointegração	<b>-0,5123 **</b> (-8,9254)	<b>-0,0961</b> (-1,6078)	<b>-0,0467</b> (-0,5781)
Constante	0,0003 (1,2430)	0,0003 (1,2900)	0,0003 (1,1650)
$\Delta$ Superávit (em t-1)	-0,0409 (-0,4439)	0,0278 (0,2891)	-0,0132 (-0,1018)
$\Delta$ Dívida externa/ IBCR (em t-1)	<b>-0,2143 **</b> (-2,9853)	<b>-0,1501 *</b> (-2,0075)	0,0524 (0,5185)
$\Delta$ Dívida interna/ IBCR (em t-1)	<b>0,3738 **</b> (3,7519)	-0,0171 (-0,1647)	<b>-0,2883 *</b> (2,0578)
Desvios na receita corrente primária acumulada 12 meses (em t)	<b>0,8903 **</b> (9,4052)	0,0615 (0,6238)	-0,1148 (-0,8624)
Desvios na despesa corrente primária acumulada 12 meses (em t)	<b>-0,5959 **</b> (-5,1668)	-0,0735 (-0,6122)	<b>-0,0896 *</b> (-0,5522)
<b>Conjunto de instrumentos (em t)</b>			
Variação do IPCA de Fortaleza acumulado 12 meses	-0,0031 (-0,1525)	0,0005 (0,0217)	0,0088 (0,3110)
Variação da taxa de juros Selic (% a.a.)	<b>0,1768 **</b> (4,7934)	-0,0194 (-0,5055)	-0,0446 (-0,8595)
Variação do câmbio de fechamento (PTAX compra)	<b>0,0082 **</b> (3,0217)	<b>0,0342 **</b> (12,1297)	-0,0003 (-0,0748)
Variação da balança comercial do Ceará acumulada 12 meses	0,0002 (0,5793)	0,0003 (0,8081)	-0,0005 (-1,1880)
Variação do estoque de empregos gerados (CLT) no Ceará	0,0308 (1,3390)	<b>-0,0437 *</b> (-1,8280)	0,0090 (0,2789)
Variação do PIM-Ceará acumulado 12 meses	<b>-0,0225 *</b> (-1,6905)	<b>-0,0353 **</b> (-2,5413)	-0,0151 (-0,8058)
<b>Resultados complementares</b>			
R <sup>2</sup> ajustado	0,6850	0,7791	0,0853

Observação: Elaborada pelo autor, via estimação do modelo de reação fiscal em formato de vetor autorregressivo com inserção do vetor de correção de erros para o período do sexto bimestre de 2010 ao segundo bimestre de 2021. Estatística-t entre parênteses. \* significância a 5% e \*\* significância a 1%.

É importante perceber que a variação da dívida interna reage somente à própria variação defasada, com parâmetro negativo (-0,2883), caracterizando uma reversão à média de curto prazo. Essa mesma característica se evidencia na dívida externa, com parâmetro negativo (-0,1501), porém as variações nessa dívida reagem positivamente às variações do câmbio (0,0342) e negativamente ao estoque de empregos (-0,0437) e à produção industrial (-0,0353).

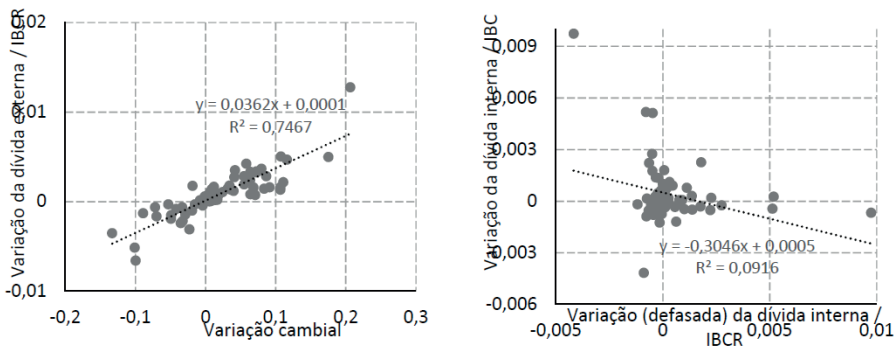
A reação ao câmbio da dívida externa e da dívida interna em relação a elas próprias defasadas estão reportadas visualmente na Figura 5, via gráfico de dispersão. É impressionante a capacidade de *fitting* dos dados da variação da dívida externa a partir da variação cambial reportada no gráfico da esquerda, resultado esperado incondicionalmente, mas ainda não reportado na literatura para o Ceará, uma vez mensurado por meio de um arcabouço bem especificado com vetor de controles. O superávit também tem suas variações dependentes positivamente de variações dos seguintes instrumentos: câmbio e taxa de juros Selic. Há, ainda, uma dependência em direção contrária em relação aos empregos.

Por fim, os principais resultados são a evidência de que aumentos na variação da dívida externa implicam reduções na variação do superávit, ao mesmo tempo que aumentos na taxa de crescimento da dívida interna acarretam aumentos na taxa de crescimento do superávit. Isso pode ser entendido juntamente com a relação de longo prazo evidenciada pelo vetor cointegrante, por meio do gráfico de impulso-resposta reportado na Figura 6.

Um choque positivo na dívida externa gera, pela solvência, uma reação positiva do superávit nos períodos seguintes, todavia com um comportamento que não se dissipa, mas que não é explosivo, ou seja, o efeito atinge um estado estacionário, tendo em vista o valor negativo do parâmetro (-0,2143) obtido na relação de curto prazo entre a variação do superávit e a variação da dívida externa. Analogamente, como resultado da insolvência da dívida interna, um choque positivo nessa dívida implica

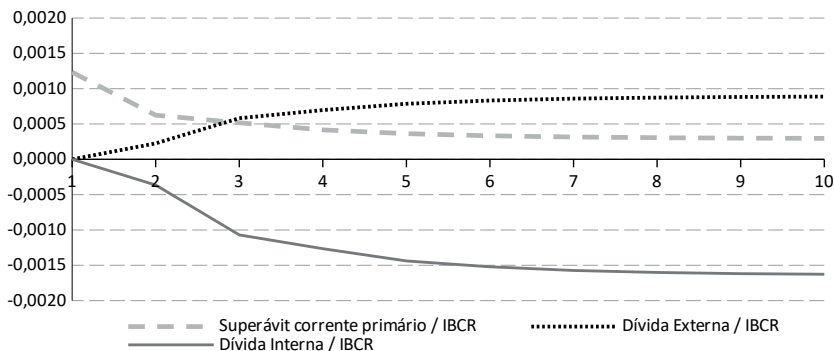
uma redução do superávit, a qual não se dissipa, mas se torna estacionária, tendo em vista o parâmetro positivo (0,3738), que associa variações da dívida interna às variações do superávit.

Figura 5 – Dispersão entre a variação da dívida externa e a variação cambial (esquerda) e entre a variação da dívida interna e sua própria defasagem (direita) (sexto bimestre de 2010 a segundo bimestre de 2021)



Fonte: Secretaria da Fazenda (SEFAZ) do Governo do Estado do Ceará e Banco Central do Brasil (2021).

Figura 6 – Impulso-resposta do superávit, em razão de choques no próprio superávit, e nas dívidas externa e interna. Ajuste dos impulsos por uma matriz que resulta da decomposição de Cholesky da matriz de covariâncias dos erros



Fonte: Elaborada pelo autor (2021).

## 5 CONCLUSÕES

É possível inferir, estatisticamente, com base nos resultados de estimação dos parâmetros significativos a 1% obtidos de um modelo bem especificado, condicionado a um vetor representativo de instrumentos e com considerável fitting dos dados, que o superávit corrente primário do Ceará mantém uma relação de equilíbrio de longo prazo com ambas as dívidas. Tal relação de cointegração é caracterizada pela solvência da dívida externa e a insolvência da dívida interna, sendo a reação do superávit ainda mais forte em resposta à dívida interna do que à externa.

A análise de curto prazo sugere que um choque positivo na dívida externa gera uma reação também positiva do superávit nos períodos seguintes, segundo um comportamento que não se dissipa, mas que não é explosivo nos 12 bimestres seguintes. Analogamente, um choque positivo na dívida implica uma redução do superávit, a qual não se dissipa, mas se torna estacionária no mesmo período futuro. Evidencia-se que a variação da dívida interna reage somente à própria variação defasada, caracterizando uma reversão à média de curto prazo. Essa mesma característica se evidencia na dívida externa. Entretanto, as variações nessa dívida reagem positivamente às variações do câmbio e negativamente às reações do estoque de empregos e da produção industrial.

Em suma, os resultados sugerem um sinal de austeridade da gestão da dívida por parte do ente federativo em questão, não somente pela solvência quando da estimação do modelo com a dívida agregada – resultado não reportado aqui – mas pela evidência de que a dívida com maior representatividade e maior oscilação parece ter a atenção necessária em termos de reação fiscal do superávit corrente primário. Sugere-se que o estudo desse fenômeno seja revisitado, anualmente, para que se monitore a reação fiscal da dívida interna, a qual, mesmo sendo mais suave e previsível, mostre-se, também, solvente.

## REFERÊNCIAS

AGUIAR, T. R. **Estudo de caso sobre o regime próprio de previdência social no estado do Ceará: contexto, modelagem e reformas**. 2017. 47 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2017.

BOHN, H. The sustainability of budget deficits in a stochastic economy. **Journal of Money, Credit and Banking**, [s. l.], v. 27, n. 1, p. 257-271, 1995.

BOHN, H. Are stationarity and cointegration restrictions really necessary for the intertemporal budget constraint? **Journal of Monetary Economics**, [s. l.], v. 54, n. 7, p. 1837-1847, 2007.

CAMPOS, E.; CYSNE, R. A time-varying fiscal reaction function for Brazil. **Estudos Econômicos**, [s. l.], v. 49, n. 1, p. 5-38, 2019.

CHECHERITA-WESTPHAL, C.; ŽDÁREK, V. Fiscal reaction function and fiscal fatigue: evidence for the euro area. **European Central Bank Working Paper Series n. 2036**, [s. l.], 2017.

GARCIA, M.; RIGOBON, F. A risk management approach to emerging market's sovereign debt sustainability with an application to Brazilian data. **NBER Working Paper 10336**, Cambridge, MA, 2004.

HAKKIO, C.; RUSH, M. Is the budget deficit “too large”? **Economic Inquiry**, [s. l.], v. 29, n. 3, p. 429-445, jul. 1991.

HAMILTON, J.; FLAVIN, M. On the limitations of government borrowing: a framework for empirical testing. **American Economic Review**, [s. l.], v. 76, n. 4, p. 808-819, fev. 1986.

MATOS, P.; FILHO, J. J. de. On the drivers of BNDES credit to Brazilian state governments. **Journal of Financial Economic Policy**, [s. l.], v. 11, n. 2, p. 283-302, 2019.

MATOS, P.; SANTOS, D. dos. A note on the effect of decomposing credit for explaining Brazilian cross-state GDP growth. **Revista Brasileira de Economia**, [s. l.], v. 74, n. 2, p. 155-566, 2020.

MATOS, P.; SANTOS, F. dos. Solvência fiscal da dívida do estado do Ceará. **Revista de Economia do Nordeste**, Fortaleza, v. 52, n. 1, p. 125-137, jan./mar. 2021.

MATOS, P.; MELO, F.; SIMONASSI, A. Análise de solvência do Regime Geral da Previdência Social no Brasil. **Estudos Econômicos**, São Paulo, v. 43, n. 2, p. 301-333, 2013.

MENDONÇA, M. de; SANTOS, C. dos; SACHSIDA, A. Revisitando a função de reação fiscal no Brasil pós-real: uma abordagem de mudanças de regime. **Estudos Econômicos**, [s. l.], v. 39, n. 4, p. 873-894, 2009.

MORA, M.; GIAMBIAGI, F. Federalismo e endividamento subnacional: uma discussão sobre a sustentabilidade da dívida estadual e municipal. **Texto para Discussão IPEA, n. 1142**. Rio de Janeiro: IPEA, 2005.

OGBEIFUN, L.; SHOBANDE, O. Debt sustainability and the fiscal reaction function: evidence from MIST countries. **Future Business Journal**, [s. l.], v. 6, n. 1, p. 1-8, 2020.

PASTORE, A. Déficit público, a sustentabilidade do crescimento das dívidas interna e externa, senhoriagem e inflação: uma análise do regime 60 monetário brasileiro. **Revista de Econometria**, [s. l.], 14, p. 177-234, 1995.

SANTOS, F. dos; MATOS, P. On the risk management of disaggregated public debt of the state of Ceará. **Empirical Economics Letters**, [s. l.], v. 20, n. 1, p. 133-143, 2021.

SIMONASSI, A.; ARRAES, R. Função de resposta fiscal, múltiplas quebras estruturais e a sustentabilidade da dívida pública no Brasil. XXXV ENCONTRO NACIONAL DE ECONOMIA DA ANPEC, **Anais [...]**. Recife, 2007.

SIMONASSI, A.; KOURY, F.; MATOS, P. Uma função de reação para a análise da sustentabilidade do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores do Estado do Ceará no período 2003-2012. **Revista Controle**, Fortaleza, v. IX, p. 1-25, 2013.

TREHAN, B.; WALSH, C. Testing intertemporal budget constraints: theory and applications to US federal budget and current account deficits. **Journal of Money, Credit and Banking**, [s. l.], v. 23, n. 2, p. 206-223, 1991.

WILCOX, D. The sustainability of government deficits: implications of the present-value borrowing constraint. **Journal of Money, Credit and Banking**, v. 21, n. 3, p. 291-306, 1989.



# **Processos eleitorais, ciclos político-orçamentários e manipulação da despesa pública**

Electoral processes, political budget cycles and public expenditure manipulation

**Claudia Valani Barcellos<sup>1</sup>**  
**Roberto Sérgio do Nascimento<sup>2</sup>**  
**Ricardo Viotto<sup>3</sup>**

## **RESUMO**

A Teoria dos Ciclos Político-Orçamentários analisa a utilização de instrumentos de política fiscal, por parte dos governantes, de forma a aparentar competência em seus mandatos e elevar as chances de reeleição. O calendário eleitoral influencia a execução fiscal e de despesas, indicando uma condução oportunista dos recursos, visando manter o poder nas mãos de um gestor ou grupo político. Com base nessa abordagem, passou-se a observar a tendência dos gestores públicos em influenciar a escolha do eleitor pela manipulação do orçamento evidenciada pela predileção do uso de variáveis orçamentárias específicas. São apontadas como mais suscetíveis ao direcionamento político despesas com pessoal, transferências voluntárias, contratação de operações de crédito, custeio e, principalmente, as despesas com investimento. Quanto mais suscetível de visibilidade, mais provável será a utilização da variável orçamentária como meio de manobra eleitoral. A literatura consultada aponta como eventual solução para a questão dos ciclos político-orçamentários o aumento da transparência e da accountability pública. Entendeu-se que tais ferramentas são capazes de promover alterações no comportamento dos gestores por meio do arcabouço legislativo, como ocorreu com a fixação de limites para a despesa com pessoal ou pelo aperfeiçoamento do processo democrático.

---

1 Mestre em Administração e Controladoria, Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: cvalani@gmail.com  
2 Professor da Universidade Federal do Ceará (UFC), auditor TCU. E-mail: robertosdn75@gmail.com  
3 Advogado, mestrando em Administração e Controladoria, Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: ricardoviotto@yahoo.com

**Palavras-chave:** Processo Eleitoral. Teoria dos Ciclos Político-Orçamentários. Despesa Pública.

#### ABSTRACT

The Theory of Political Budget Cycles analyzes the use of fiscal policy instruments, by the governors, in order to appear competent in their mandates and increase the chances of reelection. The electoral calendar influences fiscal and expenditure execution, indicating an opportunistic management of resources, aiming at keeping power in the hands of a manager or political group. Based on this approach, the tendency of public managers to influence the voter's choice by manipulating the budget was evidenced by the predilection for the use of specific budget variables. Personnel expenses, voluntary transfers, credit operations contracts, costing and, mainly, investment expenses are pointed out as being more susceptible to political direction. The more susceptible to visibility, the more likely it is that the budget variable will be used as a means of electoral maneuvering. The researched literature points to increased transparency and public accountability as a possible solution to the issue of political budget cycles. It was understood that such tools are capable of promoting changes in the behavior of managers by means of legislative framework, as occurred with the setting of limits for personnel expenditure or by improving the democratic process.

**Keywords:** Electoral Process. Theory of Political Budget Cycles. Public Expenditure.

Recebido: 25-04-2021

Aprovado: 23-08-2021

## 1 INTRODUÇÃO

As mudanças profundas no trato das finanças públicas impostas pela Constituição inauguraram a reformulação integral do processo orçamentário brasileiro, em face da instituição de novas leis orçamentárias (Plano Plurianual e Lei de Diretrizes Orçamentárias) e da alteração substancial da lei orçamentária existente. Com o advento da Constituição Federal de 1988, buscou-se modernizar o planejamento orçamentário brasileiro – notadamente as variáveis receita e despesa públicas, e a ampliação de aspectos, como: previsão da receita, análise de impactos, prospecção do gasto público, compatibilidade entre as políticas públicas eleitas, endividamento público e responsabilidade fiscal.

Cernes do debate orçamentário, as receitas e as despesas assumem papel de relevo na decisão política, sobretudo em relação ao processo de escolha dos gastos a serem executados pelo Poder Público. O interesse quanto ao processo orçamentário advém do poder concentrado nas mãos dos gestores públicos, que podem usar os dispêndios públicos tanto em benefício próprio quanto em prol da sociedade, a quem caberia o benefício maior nesse processo de escolha.

A observação do comportamento dos indivíduos no processo político visando ao próprio bem-estar tem origem na Teoria da Escolha Pública (SMITH; LARIMER, 2009). Para Vicente e Nascimento (2012), ela contraria os conceitos de eficiência e de efetividade, além de afrontar as expectativas da população, que busca a implantação de políticas públicas que gerem bem-estar e acolhimento. Essa teoria deu origem a duas linhas de investigação: a Teoria dos Ciclos Político-Econômicos (*political business cycles*) e a Teoria dos Ciclos Político-Orçamentários (*political budget cycles*). Nordhaus, Alesina e Schultze (1989) observaram a intercessão entre os sistemas político e econômico: por um lado, os eleitores estão preocupados com a economia, e, por outro, o poder é o foco dos políticos.

A Teoria dos Ciclos Político-Orçamentários foi apresentada por Rogoff (1990) e Rogoff e Sibert (1988). Eles indicaram que instrumentos de política fiscal são utilizados pelos governantes para aparentar competência em seus mandatos, muitas vezes valendo-se da assimetria de informações, o que possibilita a distorção da política fiscal pré-eleitoral e impulsiona as chances de reeleição.

Guerra, Paixão e Leite Filho (2018) confirmam a proximidade entre a agenda eleitoral e a dinâmica dos gastos públicos estatais, em que o calendário eleitoral influencia a execução fiscal e de despesas públicas, indicando uma condução oportunista dos recursos públicos, visando manter o poder nas mãos de um gestor ou de um grupo político. Ferreira, Meneguim e Bugarin (2019) afirmam que a “correta” manipulação de instrumentos de política econômica e/ou fiscal possibilita maximizar a visualização positiva de um governante ou partido.

Dessa forma, é pertinente a indagação se a despesa pública pode ser utilizada como instrumento de manobra política eleitoral no intuito de alterar a vontade do eleitor no processo eleitoral. A questão é importante, na medida em que eleitores menos avisados ou não próximos a questões de finanças públicas podem se demonstrar mais suscetíveis aos “encantos” produzidos pelo orçamento, em especial quando esses mesmos eleitores carecem de serviços públicos, como: escolas, praças, ruas, melhorias sanitárias, transporte público etc.

Côncio dessa oportunidade, o político se comporta como um empresário em busca de voto; o eleitor é compreendido como um consumidor; e o orçamento, como um bem de consumo, no qual as escolhas ali existentes se convertem em moeda de troca. Daí o porquê de os grupos de interesse (*stakeholders*) tanto apreciarem a dominação da sistemática orçamentária ao redor do mundo.

E não é para menos. Em países cujo desenvolvimento é falho, a questão do direcionamento dos gastos orçamentários assume um relevo maior, visto que a população é carente da prestação de serviços ofertados

pelo Estado quando comparada a países desenvolvidos, cujo portfólio de necessidades coletivas já se encontra mais bem atendido.

Em nações sob esse espectro – o desenvolvimento ainda consiste em desafio –, os gastos orçamentários (obras públicas, saúde, limpeza e conservação etc.) se convertem em moeda de troca, podendo produzir impactos no eleitor, na hora do voto, devido à impressão que passam de eficiência, quando, na verdade, consistem no uso indevido da máquina pública. Conhecer os mecanismos de fraude orçamentária com relação ao voto do eleitor reside em uma das ferramentas mais promissoras para combatê-la.

## **2 O PLANEJAMENTO PÚBLICO EM QUESTÕES ORÇAMENTÁRIAS**

O orçamento público é o instrumento pelo qual a ação governamental viabiliza suas políticas públicas, e o planejamento coerente de como esse orçamento será aplicado é o que pode garantir que as metas definidas serão atingidas.

Assim como na iniciativa privada, o setor público é impactado pelas mudanças no ambiente, sendo que neste, conforme colocado por Darós (2009), observa-se, além das transformações sociais e do Estado, a necessidade premente de modernizar o setor. Nesse sentido, antes da Constituição de 1988, é possível afirmar que o planejamento no Brasil pode ser compreendido a partir de três grandes momentos: o Plano de Metas (1956-1961), o Plano Trienal (1962-1963) e o Plano Nacional de Desenvolvimento (1975-1979).

O Plano de Metas foi a primeira experiência de planejamento governamental, envolvendo variáveis macroeconômicas no Brasil, e teve por base as conclusões de dois grupos de estudos distintos que trabalharam no mesmo período: a Comissão Mista Brasil-Estados Unidos e o Grupo Misto Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE) – Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (Cepal).

Quando se menciona o termo planejamento, é impossível desvinculá-lo das questões orçamentárias, uma vez que qualquer plano, seja ele no âmbito privado ou público, carece de recursos para se tornar realidade. No Brasil, entretanto, esse vínculo entre plano e orçamento nem sempre ocorreu de forma eficiente.

Segundo Gadelha (2017), a Lei 4.320/64, em conjunto com o Decreto-Lei 200/67, inseriu o planejamento como ferramenta primordial para o sistema orçamentário brasileiro. Este último indicou que o planejamento é um dos princípios fundamentais para a execução das atividades da Administração Pública federal e instituiu o Orçamento-Programa Anual.

Com o advento da referida Lei e do Decreto, buscou-se a consolidação embrionária do sistema orçamentário brasileiro. Entretanto, o conceito clássico de orçamento trouxe consigo um aspecto de ordem prática: a caracterização do instrumento como mera peça contábil-financeira sem vinculação com os planos governamentais e os interesses da população, situação que se tentou alterar com as bases do orçamento-programa constante do Decreto-Lei 200/67.

O orçamento-programa deveria ter por base o Plano Geral de Governo, Programas Gerais, Setoriais e Regionais, de duração plurianual, bem como a Programação Financeira. A partir do Decreto-Lei, o orçamento passou a ser a peça legal que deveria orientar cada exercício financeiro, com todas as fontes de recursos e sua destinação claramente indicadas, sob a orientação de programas anteriormente traçados (GADELHA, 2017).

Segundo Couto e Cardoso (2018), a Constituição Federal de 1988 modificou essa visão e trouxe importantes novidades para a gestão do Estado. Nela, o planejamento ganha destaque focando o desenvolvimento equilibrado; estipulando a obrigatoriedade do planejamento de médio prazo, com o Plano Plurianual – PPA; responsabilizando o Legislativo pela fixação de metas e prioridades para a Administração Pública e na formulação das políticas públicas de arrecadação e de alocação de recursos, por meio da Lei das Diretrizes Orçamentárias – LDO; além da divisão da Lei

Orçamentária Anual – LOA em três orçamentos distintos: Fiscal, de Investimentos de Estatais e de Seguridade Social (SANCHES, 1993). É interessante a posição de Jund (2008) quando afirma que a atual Constituição apresenta um modelo fortemente centralizado, fruto do combate à excessiva fragmentação orçamentária que havia à época de sua promulgação.

Na verdade, a Constituição buscou o resgate do planejamento público sob a óptica orçamentária, introduzindo uma lei de caráter orientativo à lei orçamentária propriamente dita (a LDO), e, em relação a ambas, outra – o Plano Plurianual (PPA) – de caráter estratégico e de ligação entre elas.

A LDO tem por missão orientar a elaboração e a execução do orçamento anual. É o instrumento tático por meio do qual o Poder Legislativo pode interferir na elaboração da peça orçamentária, bem como na condução das finanças do orçamento dos entes, compondo um sistema de planejamento orçamentário juntamente com o PPA e a LOA. Quanto à LOA, ela é a lei que viabiliza o plano de governo. Também tem a importante função de possibilitar a realização anual dos programas, tendo por base a atribuição dos recursos necessários para as ações orçamentárias, sejam eles projetos, atividades ou operações especiais. É um plano operacional por excelência.

No Brasil, a partir de 1993, ocorreram mudanças significativas na condução das finanças do Governo Federal, que pretendiam o ajuste fiscal das contas públicas e desembocaram nas reformas administrativas e previdenciárias ocorridas no final da mesma década (ASAZU; ABRÚCIO, 2003). Foi nesse cenário que aconteceu, em 2000, a publicação da Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Com a LRF, a LDO teve suas finalidades ampliadas. Foram anexadas novas atribuições a esse instrumento, sendo uma das mais significativas o estabelecimento de regras para garantir o equilíbrio e o ajuste das contas públicas. Para Nascimento (2011), a LRF trouxe, para as leis de diretrizes orçamentárias, a exigência do equilíbrio entre receita e despesas; o estabelecimento de critérios para limitação de empenho; a avaliação de custos; o limite para despesas obrigatórias de caráter continuado; definição de regras

para transferências financeiras; e os anexos de metas e de riscos fiscais.

De acordo com Sousa, Batista e Andrade (2015), com relação à Lei Orçamentária Anual (LOA), ficou mais latente a sua função de representação monetária de cada ano abrangido pelo PPA, devendo apresentar, de forma clara, a previsão de receitas e a fixação das despesas necessárias à execução do orçamento, evidenciando a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, sem nunca perder de vista os princípios de unidade, universalidade e anualidade.

Desde então, a LRF vem exigindo a adequação dos gestores públicos de todas as esferas aos ordenamentos nela estabelecidos, concentrando a responsabilidade na gestão fiscal. A partir dela, o planejamento das ações públicas foi obrigado a focar ainda mais no Plano Plurianual, embora não tenha apresentado nenhum dispositivo, na Lei de Diretrizes do Orçamento, e na Lei Orçamentária Anual, com a finalidade de atingir o equilíbrio fiscal (SACRAMENTO, 2004).

Esse processo de construção legislativa, que busca trazer mais assertividade e clareza à Administração Pública que o Brasil vem experimentando, também é perceptível em muitos outros países. Por pressões oriundas de diversos pontos, como a popularização das informações, a globalização da economia ou a falta de condições para financiar déficits orçamentários que vêm se acumulando ao longo dos anos, os avanços em direção à transparência das gestões vão sendo percebidos. Devido à gradual escassez de recursos, vê-se a utilização de métodos para o controle dos recursos públicos alavancar a realização de planejamentos das ações governamentais, que integrem a sociedade e o próprio Estado, como forma de buscar uma transparência maior na prestação dos serviços públicos, ao mesmo tempo em que se busca o equilíbrio das finanças do governo (SANTOS; ALVES, 2011).

Para Toledo Jr. e Rossi (2001), a LRF trouxe, principalmente aos municípios, questões sobre a gestão responsável e profissionalismo, não admitindo uma das práticas mais comuns que aconteciam nas prestações



de contas que era a apresentação de déficits por superestimação de receita orçamentária. Isso expôs, de forma muito contundente, a situação de dependência dos municípios dos repasses constitucionais impostos pelo atual pacto federativo.

Aliado a isso, o processo democrático trouxe para patamares mais elevados movimentos sociais que exigem cada vez mais transparência nos negócios públicos e prestações de contas confiáveis. Tais movimentos exigem que o Estado escute e negocie, utilizando ferramentas eficientes de planejamento e de programação, para que diretrizes, objetivos e resultados se vinculem de forma transparente, de forma que o setor público possa cumprir com as suas funções.

Existe, também, uma questão primordial quanto ao planejamento governamental, que é a tradução em um plano exequível do projeto de campanha do mandatário recém-eleito; plano este que deve considerar as mudanças que o setor público vem experimentando e que depende de formas descentralizadas de gestão, com interconexão de múltiplos atores, os quais, muitas vezes, não são governamentais.

Essa situação gera a necessidade de objetivos estratégicos muito coerentes quanto ao alinhamento e cuja avaliação de desempenho seja associada ao autocontrole mais do que ao controle externo (TROSA, 2001). Porém, para assegurar a função estratégica do plano, deve ser definida a orientação estratégica de governo. Essa orientação estratégica deve nortear os órgãos internos do governo e, por último, deve ser traduzida para os objetivos do programa; isso após uma discussão ampla e consensual para que os grandes objetivos de governo e suas diretrizes não conflitem com a atuação setorial.

A integração entre o plano e o orçamento recriou a figura do programa como expressão de prioridade para o objetivo mensurável a ser atingido. Para Paulo (2010), o PPA ainda não pode ser considerado um instrumento de planejamento e gestão estratégica, uma vez que ainda não foi “incorporado ao debate político decisório”, por meio da apropriação

de elementos que instrumentalizem e deem suporte à gestão cotidiana dos programas e suas ações, principalmente no que tange à definição clara de responsabilidades, à organização, ao conhecimento e à informação necessários à condução de processos para que, de fato, o plano possa ser concretizado, e as políticas públicas, implementadas.

### **3 A DIFÍCIL EQUALIZAÇÃO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS NO ORÇAMENTO**

No decorrer dos anos, desde a criação do termo *Policy Sciences*, por Lasswell e Lerner nos anos 1950, nos Estados Unidos, há a proposição de determinar o que é política pública. Para essa definição, sempre haverá a convergência para as palavras de Dye (1975), que a descreveu como “o que o governo escolhe fazer ou não fazer”, indicando, claramente, que o governo é o principal agente no processo de produção de políticas públicas.

Para Smith e Larimer (2009), é difícil indicar uma definição de política pública que seja precisa e aceita por todos. É certo que as políticas públicas orbitam o processo de fazer escolhas com a esperança de alcançar determinados resultados, sabendo que o que torna uma política pública realmente “pública” é que as escolhas feitas estão lastreadas nos poderes coercitivos do Estado, para a solução de um problema identificado.

Segundo Souza (2006), a política pública deve considerar que o Estado e suas instituições estão inseridos em um meio ambiente no qual a produção dos governos deve ter por função servir à sociedade. Como ciência, o estudo das políticas públicas ocorre em democracias estáveis e é fundado nas ações que o governo pratica ou deixa de praticar, e é aí que o pesquisador independente busca fórmulas científicas para compreender essa práxis. A utilização da política pública para delimitações de ações pelos governos remonta ao período da Guerra Fria, quando, para enfrentar os efeitos desta, houve uma significativa valorização da tecnocracia.

Nos Estados Unidos, Robert McNamara foi seu precursor, tendo fomentado a criação da organização não governamental RAND Corporation em 1948. Nela, um grupo de pesquisadores tentou provar, por meio da teoria dos Jogos de Neuman, que uma guerra pode ser racionalmente conduzida, como em um jogo. Esse pensamento, aos poucos, foi migrando para outras áreas governamentais; uma delas a de política social (PARSONS, 1997).

No Brasil, com a vigência da Constituição de 1988, chamada de Constituição Cidadã, os cidadãos e a sociedade civil organizada puderam participar diretamente de processos decisórios no Brasil (AZEVEDO, 2005). Assim, foi possível, realmente, promover a interlocução entre atores e organizações para a composição das políticas públicas, com reunião, em diferentes espaços, com os diversos atores e grupos, passando a ser possível a viabilização de processos participativos e democráticos na relação entre governo e sociedade civil.

De acordo do Kleba, Comerlato e Frozza (2015), a experiência acumulada nas últimas décadas vem demonstrando que a participação dos conselhos gestores de políticas públicas, muitos deles com características deliberativas e fiscalizadoras, vêm alargando a participação popular e construindo espaços públicos e democráticos, estimulando cidadãos a assumirem a missão de se corresponsabilizar pela gestão pública. Esses espaços permitem o aprendizado das vivências democráticas e engrandecem tanto a sociedade quanto o Estado, uma vez que ele passa a ser instado a apresentar suas ações, contas e planos, e aquela se capacita para entender o contexto administrativo dessas informações e seus impactos.

Essa difusão de conhecimentos relacionados à gestão pública possibilita a construção de referenciais adequados sobre a temática e traz equilíbrio às questões privadas e corporativas pelo reconhecimento dos direitos coletivos envolvidos nas diversas áreas de atuação do Estado (ALMEIDA; TATAGIBA, 2012).

Em consonância com Souza (2006), a partir dos anos 1980 o campo de conhecimento “políticas públicas” foi retomado com vigor, impulsiona-

do por diversos fatores. O primeiro é a adoção de políticas de restrição de gastos, que vem ocorrendo, principalmente, nos países em desenvolvimento. O segundo é a substituição das políticas keynesianas, oriundas do período pós-guerra, por políticas restritivas de gasto que exigem orçamentos que mantenham o equilíbrio entre receitas e despesas, bem como a restrição de interferência do Estado na economia.

Outro fator diz respeito aos países em desenvolvimento e de democracias recentes que ainda não apresentam coalizões políticas capazes de conceber políticas públicas que impulsionem o desenvolvimento econômico e promovam a inclusão social da grande parcela marginalizada da sociedade. Um ponto é claro: o desenvolvimento de políticas públicas e seus regramentos dependem de fatores internos e externos, que tanto influenciam quanto são impactados por elas.

O estudo das políticas públicas deve esclarecer questões, como a parcela de responsabilidade dos governos na definição e na implantação das ações governamentais, independentemente se esse Estado decide e implementa as políticas seguindo seu próprio planejamento ou se reflete as pressões dos grupos de interesse. Na realidade, esses grupos buscam atender a seus interesses particulares, sendo que os mais fortes ou convincentes tendem a levar a maior parte dos recursos disponibilizados. Em geral, esses grupos são compostos por membros do Poder Legislativo, que, não coincidentemente, aprovam o orçamento e a distribuição dos recursos (CAVALCANTE; DE ALBUQUERQUE CABRAL, 2015).

Observa-se que Estados e sociedade vêm se tornando mais complexos e se aproximam da perspectiva teórica que defende a existência de uma “autonomia relativa do Estado”, fazendo com que tenha um espaço próprio de atuação não hermético, uma vez que influências externas e internas podem modificá-lo (EVANS; RUESCHMEYER; SKOCPOL, 1985).

Souza (2006) também declara que essa autonomia permite certas condições para a implantação de objetivos de políticas públicas. É certo,

entretanto, que essa “autonomia” e o desenvolvimento dessas “possibilidades” dependem de muitos fatores e do momento histórico de cada país. A partir desse viés é que o campo atual de melhor visualização das políticas públicas se encontra no debate que se trava para a elaboração do orçamento público, no qual a confrontação entre fontes de recursos e sua alocação é capaz de promover a alteração das realidades sociais.

Giambiagi e Além (2008) afirmam que não é possível chegar ao estado de bem-estar geral em uma situação de competição no mercado, pois, segundo a teoria econômica do bem-estar (*Welfare Economics*), não há como um indivíduo aumentar sua satisfação sem gerar algum grau de insatisfação em outrem. Assim, seria função do Estado regular essa relação, que se encontra intrinsecamente ligada à percepção de eficiência e eficácia das políticas públicas, ao processo de escolha que ocorre na configuração dos orçamentos públicos. Portanto, os orçamentos, em última instância, representam o produto do programa de governo em cuja visão mais microscópica conformam as políticas adotadas pelos governos eleitos.

#### **4 TEORIA DA ESCOLHA PÚBLICA E SUAS VARIANTES**

Segundo Pereira (1997), alguns autores atribuem a origem da *public choice* ao filósofo e matemático francês Marie Jean Antoine de Caritat, o marquês de Condorcet, no século XVIII, devido ao seu estudo sobre o paradoxo do voto. Todavia, o correto tem sido atribuir a origem da teoria da escolha pública a seis obras escritas por economistas e um cientista político, entre as décadas de 1950 a 1960, sendo eles Duncan Black (1958), James Buchanan e Gordon Tullock (1962), Mancur Olson (1965), Kenneth Arrow (1951), Anthony Downs (1957) e William Riker (1962).

A Teoria da Escolha Pública explica como os gestores públicos manipulam as informações de forma a conseguir vantagens nas eleições, espelhando a teoria econômica e evidenciando as “falhas” do governo, e não as do mercado (NASCIMENTO, 2011).

A inegável importância das eleições, tanto para a macroeconomia quanto para as finanças públicas, originou duas linhas variáveis à Teoria da Escolha Pública. A primeira é a Teoria dos Ciclos Político-Econômicos ou dos Ciclos Políticos Negociais (*political business cycles*), que estuda as relações da política com a macroeconomia de uma forma geral. A segunda é a Teoria dos Ciclos Político-Orçamentários (*political budget cycles*), que reflete sobre a política fiscal, em específico a estrutura do orçamento público e sua execução. Independentemente do caminho, seja pela economia ou pelos trejeitos políticos, as duas, derivadas da Teoria da Escolha Pública, objetivam entender o comportamento oportunista dos governantes, buscando a permanência no poder (OLIVEIRA, 2008).

#### 4.1 TEORIA DOS CICLOS POLÍTICO-ECONÔMICOS

Como mencionado por Reichenvater (2007), muitos modelos foram criados com o objetivo de representar o comportamento da economia no transcorrer do calendário eleitoral e identificar possíveis ciclos, uma vez que estes, com frequência, são politicamente determinados, ou seja: não raramente, os ciclos econômicos são, também, políticos.

A Teoria dos Ciclos Político-Econômicos apresenta-se em dois modelos. No clássico ou não racional, os eleitores, por não interpretarem corretamente o ambiente e suas informações, cometem erros sistemáticos. No modelo racional, os eleitores conseguem identificar os erros por meio de análises de informações e observação das modificações ocorridas no seu ambiente (situação da infraestrutura básica na comunidade, condições de atendimento nos postos de saúde, desempenho da educação pública etc.), e, por entenderem o sistema político-econômico, não cometem erros com recorrência. Ambos os modelos se subdividem em outras duas áreas: modelos oportunistas e modelos partidários. Para Jula e Jula (2007), tendo por base o espectro oportunista-ideológico de motivação política, é possível classificar os modelos de ciclos políticos observando-se as ex-

pectativas supostamente mantidas pelos indivíduos, conforme é possível observar no Quadro 1.

Quadro 1 – Tipologia dos ciclos políticos

			Comportamento dos eleitores	
			Não Racional	Racional
Motivação dos comportamentos dos políticos	Oportunista	Modelos dependentes do contexto (FREY; SCHNEIDER, 1978)	Ciclo político oportunista tradicional (NORDHAUS, 1975)	Ciclo político oportunista racional (ROGOFF; SIBERT, 1988; ROGOFF, 1990; PERSSON; TABELLINI, 1990)
	Partidário		Ciclo político partidário tradicional (HIBBS, 1977)	Ciclo político partidário racional (ALESINA, 1987)

Fonte: Adaptado de JULA; JULA (2007).

Nordhaus (1975) representou o Ciclo Político Oportunista Tradicional ou Clássico, e Drazen (2000) concordou com os estudos de Nordhaus, reafirmando que os primeiros modelos de ciclos políticos foram embasados na política monetária expansionista, caracterizada por um aumento temporário na atividade econômica, seguido por um aumento na inflação. Drazen (2000) também concorda com Nordhaus quando este argumenta que o político oportunista sincroniza um ciclo de inflação e desemprego pareado com seu mandato cujo ápice se daria pouco tempo antes da eleição, com a apresentação de um quadro de recessão após o pleito.

Isso é conseguido por meio do estímulo governamental pela demanda agregada no período pré-eleitoral, somado a políticas monetárias expansionistas. Essa estratégia gera crescimento econômico e reduz as taxas de desemprego, mas acarreta inflação. Após a eleição, são necessárias medidas de controle: há a contração da demanda e as taxas de desemprego crescem.

O eleitor desse modelo ignora o *trade-off* macroeconômico, não possuindo condições de identificar a verdadeira postura dos *policy makers*, e toma sua decisão quanto ao político de acordo com suas experiências no

passado. Esse posicionamento o torna suscetível a erros sistemáticos de previsão, uma vez que não é inteligível para ele o ciclo eleitoral ou o jogo de inflação-desemprego (GUERRA; PAIXÃO; LEITE FILHO, 2018).

No Ciclo Político Oportunista Racional, o eleitor, apesar de ser considerado racional, não dispõe de informações perfeitas. Segundo Viana (2003), nesse modelo o eleitor tenta identificar a competência dos candidatos pelas suas decisões políticas, tendo por subsídio as informações disponíveis sobre a variável que está tentando prever.

O modelo não prevê ciclos de produto agregado, como em Nordhaus, mas, de acordo com Gonçalves e Fenólio (2007), Queiroz e Silva (2011), Brender e Drazen (2005), envolve manipulações orçamentárias, geralmente por meio de transferências governamentais às vésperas das eleições e a desaceleração dos investimentos. No tocante a estes últimos, somente se tornam visíveis em longo prazo, sendo que essas manipulações orçamentárias produzem efeitos, porque os eleitores são induzidos a gerar informações positivas sobre os candidatos.

Rogoff (1990) desenvolveu um modelo não monetário baseado nas despesas governamentais de consumo e nos investimentos. O referido modelo possibilitou verificar que, nos períodos pré-eleitorais, tais despesas aumentam em detrimento das despesas de investimento. Essa teoria já havia sido testada por Rogoff e Sibert (1988), tendo sido observado que os governantes se veem obrigados a fornecer um determinado nível de bens e serviços públicos ou as chamadas transferências. Por outro lado, Alesina, Roubini e Cohen (1997), em estudo alternativo, levaram em consideração o déficit orçamentário em vez de senhoriagem, observando que, no período pré-eleitoral, os níveis de tributação ficam abaixo do eficiente, e a inflação, acima do ótimo.

No Ciclo Político Partidário tradicional, os eleitores entendem que os partidos políticos são diferentes e votam no partido com propostas que representam suas necessidades. Hibbs (1977) destacou que, nas condições em que os países se encontravam, era impossível ter simultaneamente



configurações macroeconômicas de preços estáveis e pleno emprego, quer possuíssem governos de esquerda ou direita, democráticos ou capitalistas. Em seus estudos, o autor pôde observar uma clara divisão entre os eleitores das classes de rendas baixa e média que não queriam o desemprego, enquanto os de classe alta se preocupavam com a inflação.

Nos Modelos Racionais Partidários, os estudos de Alesina (1987) se destacam. Segundo ele, os partidos se preocupam com os efeitos de suas políticas de acordo com seus objetivos, sendo que os partidos de direita observam mais metas de inflação, enquanto os de esquerda, o desemprego. Em ambos, as expectativas são calculadas racionalmente.

## **5 COMO ENFRENTAR OS CICLOS ORÇAMENTÁRIOS: ACCOUNTABILITY E TRANSPARÊNCIA**

De acordo com Suk Kim *et al.* (2005), para haver um bom governo é obrigatória a transparência e esta é pré-requisito essencial para a *accountability* entre o Estado e os cidadãos. Uma governança transparente indica que o sistema apresenta processos e procedimentos claros que geram informações de fácil acesso aos cidadãos, o que estimula a consciência ética e contribui para a prestação de contas dos gestores e de organizações responsáveis por recursos públicos.

Quanto à transparência, Michener (2011) afirma que, para ser transparente, um sistema deve permitir a visualização das informações e estas possibilitarem inferir sua veracidade. Segundo o autor, esta variável não depende somente de quão visível está a informação, mas também como a informação disponibilizada gera inferências corretas, ou seja, não basta disponibilizar as informações; elas precisam ser dispostas qualitativamente, de forma ordenada e clara, para que possam ser analisadas da forma correta e gerarem novas informações úteis. Assim, a transparência deve contribuir para um consistente e efetivo sistema de prestação de contas. Por outro lado, Schedler (1999) foi claro ao afirmar que *accountability* não deve se restringir tão somente à prestação de contas. Seu conceito

deve remeter à prevenção e à correção de abusos de poder, contemplando três vertentes distintas: as obrigações de se expor ao público, de explicar e justificar as ações, e a subordinação às sanções cabíveis em caso de ilícito.

Campos (1990) afirma que a *accountability* é um termo de difícil tradução para o português. Para ela, de forma simplória, a *accountability* é a “responsabilidade objetiva ou obrigação de responder por algo”, estando tal obrigação diretamente atrelada à democracia. Logo, o termo *accountability* só poderá receber uma tradução correta no Brasil quando a sociedade estiver de tal forma organizada a trazer para si o controle político do governo, por meio do reconhecimento da importância dos valores sociais, o que, de certa forma, obrigaria a máquina de governo a se tornar mais descentralizada e transparente. Mosher (2003) destaca que quanto mais avançado o estágio democrático, maior o interesse pela *accountability*.

Em muitos países, entre eles o Brasil, uma série de fatores, principalmente a ascensão do neoliberalismo, vem sendo responsável pela adoção de medidas que buscam trazer mais transparência às gestões públicas, com foco em políticas de austeridade fiscal e de controle da corrupção, similares às propostas por Polzer (2001). De acordo com Graaf (2007), o controle dos agentes públicos como política de combate à corrupção é imprescindível, já que a impunidade nesse meio é a prática, sendo esta mesma impunidade a mola propulsora da conduta corrupta.

No Brasil, a Lei de Acesso à Informação – LAI (Lei 12.527/2011) foi um marco. Essa lei garante a todo cidadão o amplo acesso a documentos e informações produzidos ou guardados pelo Estado, desde que estes não tenham caráter pessoal e não estejam protegidos por sigilo. Obrigatória a todos os entes governamentais da federação, e apesar da ocorrência de problemas para acessar integralmente as informações, a LAI vem produzindo impactos na gestão pública e exigindo novas posturas para a sua fiel implementação. Martins (2009) afirma que uma ferramenta importante para impedir que os “porteiros da informação” desrespeitem o direito

humano fundamental ao acesso à informação é a institucionalização dos instrumentos de acesso. Assim, de acordo com a LAI, cabe ao Estado a obrigação de viabilizar tal acesso, franqueando as informações sob a custódia de órgãos e de entidades públicas de forma transparente, clara e de fácil compreensão, com procedimentos objetivos e ágeis.

Conforme afirma Mendanha (2009), a democracia só pode ser construída levando-se em consideração a transparência e a abertura de governo, não sendo possível isso se concretizar sem a garantia ao cidadão do acesso à informação pública, estando, nesse bojo, o conhecimento de todas as ações do Estado no exercício de suas funções e, conseqüentemente, os frutos dessas ações. Portanto, a LAI não apenas permite ao cidadão a satisfação de suas necessidades individuais de informações mas também apresenta ferramentas para que o cidadão e a sociedade possam verificar a atuação do Poder Público, mesmo quando se trate de direitos coletivos e difusos.

Para Mendanha (2009), há uma relação muito forte entre a transparência e o controle social, uma vez que o segundo só pode ser viabilizado pela primeira. O autor diz que “quanto mais e melhores informações tem uma sociedade, mais atuante e eficaz pode ser sua participação no processo decisório dos governos”. Contudo, não basta haver o instituto legal da transparência, uma vez que elementos culturais, muitas vezes, impedem que a transparência governamental realmente se estabeleça.

Por conta de pressões oriundas de diversos pontos, como a popularização das informações, a globalização da economia ou a falta de condições para financiar déficits orçamentários que vêm se acumulando ao longo dos anos, os avanços em direção à transparência das gestões vão sendo percebidos. Devido à gradual escassez de recursos, vê-se a utilização de métodos para o controle dos recursos públicos alavancar a realização de planejamentos das ações governamentais que integrem a sociedade e próprio Estado como forma de buscar uma maior transparência na prestação dos serviços públicos, ao mesmo tempo em que se busca o equilíbrio das finanças do governo (SANTOS; ALVES, 2011).

Asazu e Abrúcio (2003) inferem que as mudanças quanto à transparência dos gastos no Brasil tiveram origem tanto de uma pressão maior da mídia quanto da opinião pública, por um comportamento responsável dos governantes, em vista dos sucessivos escândalos envolvendo o erário público, além da influência de normas internacionais que foram adotadas com a finalidade de ajustar as contas públicas. São exemplos desse processo os países que assinaram o Tratado de Maastricht, de 1992, para a criação da União Europeia e sua moeda única; os EUA quando foi instituída sua Lei de Execução Orçamentária em 1990; o *Budget Enforcement Act* (BEA), que revisou os procedimentos de controle orçamentário daquele país; e a Nova Zelândia com sua Lei de Responsabilidade Fiscal de 1994, o *Fiscal Responsibility Act*, que passou a exigir maior transparência dos relatórios de finanças públicas no que se refere à área fiscal, além de responsabilizar os gestores públicos por seus atos e por suas decisões políticas.

Apesar de a Lei de Orçamento (Lei 4.320/64) exigir, ao final de cada exercício, que os órgãos públicos apresentem os anexos que deveriam evidenciar os resultados orçamentários, financeiros e patrimoniais, a LRF aprimorou essas exigências, uma vez que passou a exigir, também, que fossem apresentados os relatórios de execução orçamentária resumidos e de gestão fiscal (RREO e RGF), visando demonstrar como as contas públicas estão sendo conduzidas e a *accountability* fiscal (SANTOS; ALVES, 2011).

Para Toledo Jr. e Rossi (2001), a LRF traz, principalmente aos municípios, questões sobre gestão responsável e profissionalismo, não admitindo uma das práticas mais comuns que aconteciam nas prestações de contas, que era a apresentação de déficits por superestimação de receita orçamentária. Isso expôs, de forma muito contundente, a situação de dependência dos municípios quanto aos repasses constitucionais, imposta pelo atual pacto federativo. O acompanhamento e a fiscalização das contas públicas é a única forma de tentar diminuir a ocorrência dos ciclos políticos. É difícil sincronizar as várias demandas dos diversos grupos que compõem uma sociedade ao mesmo tempo em que a participação popular nas decisões orçamentárias

não é significativa. Porém, é essa participação que pode possibilitar as mudanças necessárias que levem a um desenvolvimento gradual e duradouro. É preciso entender a estrutura governamental. O conhecimento sobre as estruturas de planejamento e de orçamento de um governo é primordial para que o controle aconteça.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com os estudos de Zhuravskaya (2003), Brender e Drazen (2005), e Haan (2013), a ocorrência de um ciclo político orçamentário é mais provável e pode ocorrer de forma mais intensa em democracias mais jovens, provavelmente devido à inexperiência dos eleitores, e, especificamente, pela falta das informações necessárias para identificar e avaliar essa manipulação.

Para Oliveira e Carvalho (2009), a utilização de “técnicas engenhosas de contabilidade” por parte dos governos pode obstruir a habilidade do eleitor em avaliar o comportamento dos gestores. É certo que o acesso livre à informação poderia ajudar os eleitores a entender melhor possíveis manobras, mas somente esse acesso a informações não é suficiente, pois é preciso conhecimento e tempo para processá-las.

A compreensão da manipulação orçamentária em prol de candidatos à reeleição ou de potenciais candidatos apoiados pelos atuais ocupantes dos cargos eletivos não é algo recente na literatura nacional e internacional (DRAZEN, 2000; QUEIROZ; SILVA, 2011; DIAS; NOSSA; MONTE-MOR, 2018; Guerra; Paixão; Leite Filho, 2018). A temática, conquanto bastante antiga e sedimentada pelos mais variados trabalhos, segue atual no país, em razão de que boa parte do eleitorado continua a preferir candidatos que elevam gastos públicos próximo às eleições, período esse que tende a exercer influência significativa sobre a natureza dos gastos realizados.

Estudos progressos, à semelhança de Arvate, Mendes e Rocha (2010), observaram aumento sobretudo nos gastos com investimentos, enquanto Klein (2010), Queiroz e Silva (2011), Sakurai (2009) e Arvate, Mendes e Rocha (2010) identificaram que o alinhamento político entre prefeito, governador e presidente da República propicia maior fluxo de transferências voluntárias. Por sua vez, Arvate, Mendes e Rocha (2010) destacaram a coalização entre pequenos e grandes municípios para forçar transferências federais.

A manipulação orçamentária, assim como observada a partir dos estudos da Teoria dos Ciclos Políticos Orçamentários, evidencia uma predileção dos tomadores de decisões orçamentárias em variáveis orçamentárias específicas. São apontadas como mais suscetíveis ao direcionamento político despesas com pessoal, transferências voluntárias, contratação de operações de crédito, despesas com investimento e custeio.

Ao que tudo revela, opta-se por aquelas modalidades de gastos com o potencial de produzir uma maior visibilidade possível em detrimento dos dispêndios que se encontram limitados pela norma legal. A exemplo disso, observa-se a predisposição do aumento das despesas de capital, sendo um dos principais indicadores dessa conduta a elevação dos restos para pagar, de forma desenfreada, no período que antecede aos pleitos e a diminuição deles nos anos seguintes.

Há uma razão de ser para a escolha: o eleitor necessita visualizar o benefício que a Administração produz e lembrar dele até a realização do pleito. Obras de infraestrutura, serviços de manutenção, limpeza e conservação são mais facilmente percebidos quando comparados aos gastos governamentais realizados debaixo da terra, como drenagens, esgotamento sanitário etc., os quais, uma vez realizados, são de difícil lembrança por parte do eleitor comum. Isso dá o tom da configuração dos orçamentos públicos no período que antecede às eleições.

No que se refere às despesas com pessoal – que era de longe a variável de maior predileção da classe política –, foram paulatinamente deses-

timuladas, ao longo dos anos, com o advento da LRF. O legislador pátrio, intencionalmente ou não, terminou por impedir a promoção de ciclos orçamentários, ao limitar o crescimento dessa modalidade de despesa, com base na fixação de limites de gastos, limitando-a ao volume da receita corrente líquida produzida. Ambos os exemplos revelam a sistemática de manobra em questões orçamentárias, ao mesmo tempo que justificam a importância e o aprimoramento dos instrumentos de transparência e de *accountability* pública.

É sabido que esses atributos, em conjunto, são remédios potentes no combate à corrupção, no fortalecimento do processo democrático e na participação popular. Utilizar as vantagens dos seus atributos em prol do enfrentamento dos ciclos político-orçamentários pode representar um bom desafio; eis que trazer à luz as condutas de gestores pode ser um bom começo para impedi-las pela promoção de alterações legislativas pontuais ou pela simples alteração do comportamento do eleitor.

## REFERÊNCIAS

ARVATE, P. R.; MENDES, M.; ROCHA, A. Are voters fiscal conservatives? Evidence from Brazilian municipal elections. **Estudos Econômicos**, São Paulo, v. 40, n. 1, p. 67-101, jan./mar. 2010.

BRENDER, A.; DRAZEN, A. How do budget deficits and economic growth affect reelection prospects? Evidence from a large cross-section of countries. **National Bureau of Economic Research**, Cambridge, Working Paper n. 11862, p. 1-33, Dec. 2005.

COUTO, L. F.; CARDOSO JR., J. C. P. **Governança orçamentária: transformações e lacunas nas práticas de planejamento e orçamento no Brasil**. [Brasília]: IPEA, 2018.

DIAS, B. P.; NOSSA, V.; MONTE-MOR, D. S. O investimento público influencia na reeleição? Um estudo empírico nos municípios do estado do Espírito Santo. **Revista de Administração Pública**, [s. l.], v. 52, n. 5, p. 880-898, 2018.

DRAZEN, A. The political business cycle after 25 years. **NBER**, University of Maryland: Hebrew University of Jerusalem, p. 75-137, 2000.

FERREIRA, D. C.; MENEGUIN, F. B.; BUGARIN, M. S. Responsabilidade fiscal, a atuação do Poder Judiciário e o comportamento estratégico dos governantes. **Economic Analysis of Law Review**, [s. l.], v. 9, n. 3, p. 30-51, 2019.

GADELHA, S. R. B. **Entendendo o orçamento público**. [Brasília]: Enap, 2017.

GUERRA, D.; PAIXÃO, A. N.; LEITE FILHO, P. A. M. Os ciclos político-econômicos e os gastos dos Estados no Brasil: 1995-2013. **Revista de Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, v. 61, n. 3, 2018.

HAAN, J. Democracy, elections and government budget deficits. **German Economic Review**, [s. l.], v. 15, n. 1, p. 131-142, 2013.

KLEIN, F. A. Reelection incentives and political budget cycle: evidence from Brazil. **Revista de Administração Pública**, [s. l.], v. 44, p. 283-337, 2010.

MICHENER, G. Conceptualizing the quality of transparency. *In: I CONFERÊNCIA GLOBAL SOBRE TRANSPARÊNCIA*, 2011, Rutgers University, Newark, 19-20 maio, 2011.

MOSHER, F. C. Democracy and the public service. **Representative bureaucracy: classic readings and continuing controversies**, [s. l.], p. 19-22, 2003.



NASCIMENTO, L. S. do. **A efetividade dos ciclos políticos nos municípios brasileiros**: uma abordagem contábil. 2011. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Centro Sócio-Econômico, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011.

NORDHAUS, W. The political business cycle. **Review of Economic Studies**, [s. l.], v. 42, n. 2, p. 169-190, 1975.

NORDHAUS, W. D.; ALESINA, A.; SCHULTZE, C. L. Alternative approaches to the political business cycle. **Brookings papers on economic activity**, v. 1989, n. 2, p. 1-68, 1989.

OLIVEIRA, K. V. **Os ciclos políticos**: uma análise empírica fiscal e contábil para os municípios do estado do Rio de Janeiro – 1998/2006. 2008. 114 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

OLIVEIRA, K. V.; CARVALHO, F. A. A. Contabilidade governamental e o calendário eleitoral: uma análise empírica sobre um painel de municípios do Rio de Janeiro no período de 1998 a 2006. **RCO: Revista Contabilidade e Organizações**, [s. l.], v. 3, n. 5, p.121-141, 2009.

PAULO, L. F. A. O PPA como instrumento de planejamento e gestão estratégica. **Revista do Serviço Público**, [s. l.], v. 61, n. 2, p. 171-187 abr./jun. 2010.

QUEIROZ, M. C. L.; SILVA, A. B. Ciclos políticos orçamentários no estado do Ceará (1986-2006). **Planejamento e Políticas Públicas**, [s. l.], v. 2, n. 35, 2011.

ROGOFF, K. Equilibrium political budget cycles. **American Economic Review**, [s. l.], v. 80, p. 21-36, mar. 1990.

ROGOFF, K.; SIBERT, A. Elections and macroeconomic policy cycles. **Review of Economic Studies**, [s. l.], n. 55, p. 1-16, 1988.

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.

SANCHES, O. M.. O ciclo orçamentário: uma reavaliação à luz da Constituição de 1988. **Revista de Administração Pública**, [s. l.], v. 27, n. 4, p. 54-76, 1993.

SMITH, K. B.; LARIMER, C. W. **The public policy theory primer**. Boulder-CO. 2009.

VICENTE, E. F. R.; NASCIMENTO, L. S. A efetividade dos ciclos políticos nos municípios brasileiros: um enfoque contábil. **Revista de Contabilidade e Organizações**, [s. l.], v. 6, n. 14, p. 106-126, 2012.

ZHURAVSKAYA, E. *et al.* Monitoring of administrative barriers for small business development in Russia: Round 3. **CEFIR Policy Paper Series**, [s. l.], n. 14, 2003.

# Credibilidade orçamentária do estado do Ceará

Budget credibility of the state of Ceará

Jéssyca Flávia Albuquerque Pereira<sup>1</sup>  
Cíntia Vanessa Monteiro Germano Aquino<sup>2</sup>

## RESUMO

O objetivo deste estudo foi analisar o nível de credibilidade orçamentária do estado do Ceará. Para tanto, realizou-se pesquisa documental, descritiva e exploratória. Para o cálculo da credibilidade orçamentária, foi empregada a metodologia PEFA, que tem a credibilidade da estratégia fiscal e orçamentária como primeiro pilar. Para a coleta de dados, foram utilizados os Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária do período de 2010 a 2018, extraídos do portal da transparência do estado do Ceará. Os resultados revelaram que, apesar da evolução da credibilidade orçamentária ao longo do período investigado, observou-se forte imprecisão orçamentária em relação às despesas agregadas e moderada imprecisão na composição das despesas. Em contrapartida, observou-se excelente precisão orçamentária alusiva às receitas no triênio 2016-2018. Dessa forma, constata-se que o estado do Ceará está em processo de evolução; contudo, ainda é preciso um olhar mais atento para o planejamento dos gastos públicos.

**Palavras-chave:** Credibilidade Orçamentária. Ceará. PEFA.

## ABSTRACT

This study aims at analyzing the level of budget reliability in the state of Ceará. For this, documentary, descriptive and exploratory research was

1 Especialista em Gestão Pública e Auditoria e bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual Vale do Acaraú – UVA. E-mail: jessycaflavia\_52@hotmail.com

2 Professora assistente da Universidade Estadual Vale do Acaraú - UVA e mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará – UFC. E-mail: cintiavmg@gmail.com

carried out. For the budget reliability calculation, the PEFA methodology was used, which has the reliability of the fiscal and budgetary strategy as the first pillar. For data collection, the Summary Reports on Budgetary Execution from 2010 to 2018 period were used, extracted from the transparency portal of the state of Ceará. The results revealed that, despite the evolution of budget reliability over the period investigated, there was a strong budgetary inaccuracy in relation to aggregate expenses and a moderate inaccuracy in expenditures composition. On the other hand, there was an excellent budgetary accuracy alluding to revenues in the 2016-2018 three-year period. Thus, it seems that the state of Ceará is in the process of evolution; however, it is still necessary a more attentive look at the planning of public spending.

**Keywords:** Budget Credibility. Ceará. PEFA.

Recebido: 18-12-2020

Aprovado: 16-03-2021

## 1 INTRODUÇÃO

O Brasil teve relevante marco histórico com a promulgação da Lei nº 4.320/64, a qual regula a contabilidade pública e institui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal, instituindo regras para ajudar no controle das finanças públicas, cujo principal instrumento é o orçamento público (BRASIL, 1964). A partir desse momento, o orçamento teve grande importância, deixando os registros e as demonstrações contábeis com enfoque, principalmente, nos aspectos orçamentários.

O orçamento é um processo contínuo e dinâmico de planejamento, elaborado pelo Estado, para demonstrar os respectivos planos e programas

de trabalho em determinado período. Dessa maneira, permite a gestão das finanças públicas, evitando a realização de gastos não previstos (SILVA; CARVALHO; MEDEIROS, 2009).

Outro grande avanço na área da gestão pública foi a Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que amparou e deu maior importância à Lei nº 4.320/64. O objetivo principal da LRF é estabelecer um equilíbrio das finanças públicas e instrumentos de transparência da gestão fiscal. Com a edição dessa lei, dois demonstrativos passaram a ser obrigatórios: o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) (BRASIL, 2000).

Dessa forma, foram atribuídas à contabilidade pública, novas funções no controle orçamentário e financeiro, exercendo o planejamento, estabelecendo limites para todos os entes federados e garantindo à gestão pública um caráter mais gerencial. Ademais, a administração pública, em seu caráter gerencial, modernizou programas de monitoramento e avaliações de políticas públicas; entre eles, a mensuração da imprecisão orçamentária, a qual afeta diretamente o equilíbrio e a previsibilidade do orçamento (SILVA, 2017).

Como forma de avaliação das finanças públicas, surgiu a metodologia PEFA (*Public Expenditure and Financial Accountability*), programa projetado para fornecer um instantâneo desempenho da Gestão Pública Financeira em pontos específicos no tempo, usando uma metodologia que pode ser replicada em avaliações sucessivas, a qual analisa sete pilares da administração pública, desde o orçamento à prestação de contas, entre eles, o da Credibilidade da estratégia fiscal e orçamentária (PEFA, 2019).

Por outro lado, de acordo com Silva (2017), apesar da existência de ferramentas de auxílio para o planejamento, aplicação e distribuição de verbas, a gestão pública ainda encontra problemas persistentes, principalmente do que tange à imprecisão orçamentária. Diante disso, esse estudo apresenta o seguinte questionamento: qual o nível de credibilidade orçamentária do estado do Ceará?

Para responder a esse questionamento, o objetivo dessa pesquisa é analisar o grau de credibilidade orçamentária do estado do Ceará no período de 2010 a 2018. Há pesquisas que, além de monitorar a gestão orçamentária e patrimonial (SILVA, 2017), analisaram, também, a eficiência da gestão pública por meio do Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M). Silva Neto e Silva e Silva (2017), ao utilizarem o IDH-M como variável dependente, e os dados contábeis e não contábeis como variáveis independentes, na avaliação das capitais brasileiras, verificaram que Florianópolis e Vitória foram as capitais mais eficientes, pois se mantiveram com os melhores IDH-M.

Dessa forma, a avaliação da gestão das finanças públicas pelo governo do estado do Ceará é relevante para diagnosticar seu funcionamento e abrangência, desde o processo de elaboração do planejamento orçamentário até o posterior controle na execução dos recursos públicos, contribuindo para o exercício do controle social por meio da permuta entre sociedade civil e administração pública, além de acompanhar o nível de eficiência do erário público. Ademais, o estado do Ceará, segundo o IBGE (2010), tem histórico de IDH crescente, apresentando crescimento de 0,405 para 0,682, entre o intervalo de 1991 a 2010.

Na sequência, o presente trabalho está dividido em mais quatro seções, além desta primeira. A segunda seção apresenta o referencial teórico; a terceira, os procedimentos metodológicos; a quarta, a descrição e análise dos dados; e, a quinta e última, as considerações finais.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Esse capítulo aborda o referencial teórico desta pesquisa que será constituído por autores e estudos que tratem sobre a questão da apresen-

tação do programa PEFA e suas aplicabilidades em estudos correlatos de determinados países e regiões.

## 2.1 PROGRAMA PEFA

O PEFA é um programa de gerenciamento da Gestão das Finanças Públicas (GFP) que representa uma importante ferramenta para o desempenho das políticas econômicas da gestão pública. Foi criado em 2001 como um meio de harmonizar a avaliação do nível de GFP, por meio de uma parceria entre sete entidades, envolvendo países em desenvolvimento e instituições financeiras internacionais. É patrocinado por: Banco Mundial, Fundo Monetário Internacional, Comissão Europeia, Departamento de Desenvolvimento Internacional do Reino Unido, Ministério das Relações Exteriores da França, Ministério Real das Relações Exteriores da Noruega e Secretaria de Assuntos Econômicos da Suíça (PEFA, 2019).

O PEFA é projetado para fornecer um instantâneo desempenho da Gestão Pública Financeira em pontos específicos no tempo, usando uma metodologia que pode ser replicada em avaliações sucessivas. Nesse mecanismo, há um resumo das alterações ao longo do tempo, avaliando e mensurando os mecanismos da gestão e em que medida contribuem para a obtenção de resultados orçamentários desejáveis voltados para a disciplina fiscal; alocação orçamentária eficiente; e eficiência operacional dos gastos públicos (PEFA, 2019).

O programa PEFA é exercido por uma metodologia de cálculo que avalia o desempenho da gestão financeira. Esse programa fornece uma estrutura para avaliar e elaborar relatórios sobre os pontos fortes e fracos da GFP, utilizando 31 indicadores quantitativos, desagregados em 94 dimensões, para medir o desempenho, abrangidos por sete grandes áreas representadas por pilares que orientam os processos a serem avaliados (PEFA, 2019).

A seguir, estão elencados os sete pilares (PEFA, 2019):

I. Credibilidade da estratégia fiscal e orçamentária – a estratégia

fiscal e o orçamento público são realistas e implementados conforme previsto. Isso é medido em termos de resultados do sistema da PFM e capta os resultados imediatos do sistema da PFM em termos de receitas, despesas e déficit fiscal reais em comparação com os planos originais e com o orçamento aprovado.

II. Abrangência e transparência – importantes características do sistema que ultrapassam o ciclo orçamentário, inclusive a abrangência da cobertura orçamentária e a supervisão do risco fiscal, bem como o acesso público às informações fiscais e orçamentárias.

III. Gestão de ativos e passivos – a gestão eficaz de ativos e passivos assegura que os investimentos públicos ofereçam boa relação custo-benefício, que os investimentos financeiros ofereçam retornos adequados, que os recursos financeiros para a manutenção de ativos sejam bem planejados e que a alienação de bens siga regras claras. Assegura, também, que os custos do serviço da dívida sejam minimizados e que os riscos fiscais sejam monitorados adequadamente para que sejam adotadas medidas de mitigação oportunas.

IV. Planejamento e orçamentação baseados em políticas – a estratégia fiscal e o orçamento são preparados com o devido respeito às políticas fiscais e setoriais do governo.

V. Previsibilidade e controle na execução do orçamento – o orçamento é executado de forma ordenada e previsível, e existem dispositivos para o exercício de controle e de administração no uso de fundos públicos.

VI. Contabilidade, registro e elaboração de relatórios – registros e informações adequados são produzidos, mantidos e disseminados para atender aos propósitos de controle da tomada de decisões, gestão e elaboração de relatórios.

VII. Fiscalização e auditoria externas – as disposições para fiscalização das finanças públicas e acompanhamento por executivos estão em operação.

Para a análise da credibilidade orçamentária do estado do Ceará



entre 2010 e 2018, foi utilizado o primeiro pilar da metodologia PEFA. Esse pilar da confiabilidade da estratégia fiscal e do orçamento objetiva avaliar a capacidade da gestão em projetar os valores integrantes na despesa e receita orçamentárias a serem realizados para o exercício financeiro, compreendendo três indicadores que permitem apurar a precisão orçamentária: resultado da despesa agregada (PI-1), resultado da composição da despesa (PI-2) e resultado da receita (PI-3) (PEFA, 2019).

O indicador resultado da despesa agregada (PI-1) avalia a variação do orçamento em relação às despesas previamente estabelecidas (dotação inicial) com as que foram efetivamente executadas (liquidadas). O indicador resultado da composição da despesa (PI-2) possui três dimensões: despesas de acordo com a classificação funcional, de acordo com a classificação econômica e despesas da reserva de contingência (PEFA, 2019).

O resultado da composição da despesa de acordo com a classificação funcional (PI-2.1) mensura a diferença entre o orçamento previamente aprovado e o resultado apresentado ao final do exercício financeiro, considerando as rubricas orçamentárias da classificação funcional. Para este indicador, são realizadas adaptações para remover os efeitos das mudanças na despesa agregada alcançada. Logo, o resultado do orçamento é ajustado pela diferença proporcional entre a dotação inicial, o valor empenhado e o resultado total da despesa (PEFA, 2019).

O resultado da composição da despesa de acordo com a classificação econômica (PI-2.2) segue a mesma metodologia do PI-2.1; entretanto, utiliza uma forma diferente de agregação: pela classificação econômica da despesa orçamentária. A despesa da reserva de contingência (PI-2.3) avalia a capacidade do governo em absorver fatos imprevisíveis às finanças públicas, provisionando tais eventos imprevistos, comparando o montante de reserva de contingência na dotação inicial com o valor, de fato, empenhado (PEFA, 2019).

Por fim, o terceiro indicador resultado da receita (PI-3) possui duas dimensões: resultado da receita agregada (PI-3.1) e resultado na compo-

sição da receita. A primeira dimensão da receita avalia a capacidade da administração pública em projetar os valores a serem arrecadados por meio das receitas orçamentárias de maneira consistente; fundamental para garantir o fluxo financeiro projetado para o exercício, enquanto a segunda dimensão tem o objetivo de verificar a precisão das previsões das receitas em cada categoria em particular, conforme planejado (PEFA, 2019).

## 2.2 ESTUDOS CORRELATOS

Haque, Knight e Jayasuriya (2012) pesquisaram sobre a capacidade da gestão financeira pública em 118 países insulares do Pacífico, que apresentavam uma situação preocupante no período de 2005 a 2011. Foi identificada uma relação entre o pequeno tamanho da população e as pontuações mais baixas nas avaliações de Despesas Públicas e Responsabilidade Financeira, o que reflete restrições de capacidade para o bom desempenho no tocante à implementação de funções intensivas de gerenciamento financeiro público, vinculadas à prestação de serviço e à gestão macroeconômica, supondo, assim, a adoção de um sistema de melhores práticas de gestão.

Whiteman (2013) mediu a qualidade e a capacidade dos sistemas de Gestão das Finanças Públicas (GFP). O autor utilizou a base de dados do PEFA de 69 países. Os resultados do estudo sugerem que a qualidade da GFP está significativa e positivamente relacionada a: abrangência e transparência; orçamento baseado em políticas; e contabilidade, registro e relatórios. Da mesma forma, a capacidade da GFP está significativa e positivamente relacionada à previsibilidade e ao controle na execução orçamentária; e negativamente relacionada à abrangência e à transparência, e à contabilidade, ao registro e aos relatórios.

Aquino e Azevedo (2017) discutiram o uso da inscrição de restos a pagar, bem como seus impactos na credibilidade e na transparência do orçamento público. Os autores observaram evidências de um orçamento paralelo nos três níveis de governo, a partir da evolução de saldos e inscrições de restos a pagar. Desse modo, os resultados indicam que, além

do crescente endividamento, a fraca regulação dos restos a pagar não processados está reduzindo seriamente a credibilidade e a transparência do orçamento em todos os níveis de governo.

Silva (2017) pesquisou sobre a avaliação do gerenciamento das finanças públicas brasileiras de 2013 a 2015, baseado na metodologia PEFA, mencionando que tal processo é uma ferramenta primordial para a condução das políticas econômicas planejadas pela administração pública, servindo como base para a elaboração das políticas públicas da agenda do governo. Como resultados da pesquisa, foram atestadas discrepâncias importantes como o desalinhamento do orçamento de médio prazo com os de curto prazo, ou a ausência de avaliação sistemática dos projetos de investimento de grande vulto, ressaltando, também, a inexistência da avaliação das Contas Presidenciais pelo Poder Legislativo, diferentemente do estabelecido na Constituição Federal de 1988.

Zielinski, Hirt e Witt (2017) verificaram o nível de imprecisão orçamentária dos municípios da região da Associação dos Municípios da Região Suleste do Paraná (Amsulep), no período de 2012 a 2014, utilizando o Programa PEFA. Para a pesquisa, foram avaliados quatro municípios: Campo do Tenente, Piên, Quitandinha e Rio Negro. Quitandinha foi o município que se destacou com o maior conjunto de índices imprecisos; Piên, por sua vez, apresentou o maior nível de precisão no planejamento do valor arrecadado total. Os resultados mostram que a imprecisão orçamentária não é decorrente apenas de erros no momento de criação do orçamento no que se refere à estimativa mas também pela existência de determinadas estratégias aplicadas no orçamento, por exemplo, a subestimação da receita ou a superestimação das despesas.

Carneiro (2018) realizou uma proposta de avaliação do padrão de governança na gestão orçamentária das 27 unidades federativas no período de 2014 a 2017, utilizando a metodologia PEFA e testes econométricos de raiz unitária por dados em painel. Os resultados indicaram menor governança nas despesas públicas, embora os indicadores em níveis globais

tenham sido considerados aceitáveis. Desse modo, o autor entende que o orçamento não é um instrumento utilizado como planejamento em um panorama voltado à governança pública.

Queiroz, Aquino e Castelo (2019) verificaram a relação entre o grau de exatidão orçamentária e a qualidade da gestão fiscal dos estados brasileiros e do Distrito Federal, no período de 2015 a 2017. Os resultados apontaram que, em relação à precisão orçamentária, houve predominância de entes com classificação D para as despesas, revelando baixo grau de precisão no planejamento dos gastos públicos. Contudo, no que se refere às receitas, houve muitos estados com classificações A, B+ ou B, apontando alto grau de confiabilidade em sua previsão. O Nordeste apresentou maior nível de credibilidade orçamentária, e o Centro-Oeste, o menor. Além disso, os resultados revelaram que maiores níveis de precisão da composição das despesas realizadas por função sugerem menor qualidade da gestão fiscal para o ente e vice-versa.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Esta pesquisa documental é considerada descritiva e exploratória, e teve como campo de estudo o estado do Ceará. Para a coleta de dados, foram utilizados os Anexos I, II e III dos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária (RREO), dos anos de 2010 a 2018. Os demonstrativos foram extraídos do portal da transparência do Governo do Estado e ressaltou-se que os valores não foram atualizados.

Para analisar o nível de credibilidade orçamentária do estado do Ceará, foi utilizada a metodologia do programa PEFA, com o auxílio do Microsoft Excel®. Os resultados foram apresentados de forma descritiva e representativa, por meio de gráficos e tabelas. Destaca-se que foram analisados os três indicadores do pilar credibilidade orçamentária: PI-1 Resultado das despesas agregadas comparado com o orçamento original

aprovado; PI-2 Composição dos resultados das despesas comparados com o orçamento original aprovado; e PI-3 Resultado das receitas agregadas comparado com o orçamento original aprovado.

Nesse sentido, após a tabulação dos dados, verificou-se a variação das despesas e receitas entre o que foi orçado e executado, e, em seguida, foi feita a classificação de cada dimensão, que varia de A a D. Cada dimensão é avaliada separadamente e observa-se a variação ocorrida em um triênio. Desse modo, nesta pesquisa foram analisados três triênios: 2010-2012, 2013-2015 e 2016-2018. Após a classificação de cada dimensão, efetuou-se a pontuação de cada indicador, que pode ser de duas formas: método do elo mais fraco (M1) ou método do cálculo da média (M2). No M1, a pontuação agregada para o indicador é a pontuação mais baixa atribuída a qualquer dimensão, enquanto no M2 é utilizado o quadro de conversão disponibilizado pelo PEFA (2019).

No Quadro 1, estão as pontuações para o primeiro indicador.

Quadro 1 – Classificação do indicador PI-1

<b>Classificação</b>	<b>Requisitos mínimos</b>
A	O resultado da despesa agregada ficou entre 95% e 105% da despesa agregada orçada aprovada em pelo menos dois dos três últimos anos.
B	O resultado da despesa agregada ficou entre 90% e 110% da despesa agregada orçada aprovada em pelo menos dois dos três últimos anos.
C	O resultado da despesa agregada ficou entre 85% e 115% da despesa agregada orçada aprovada em pelo menos dois dos três últimos anos.
D	Os requisitos para uma classificação ‘C’ ou superior não são cumpridos.

Fonte: PEFA (2019).

Observa-se, no Quadro 1, que o resultado das despesas agregadas, comparado com o orçamento original, pode ter classificação de A a D, sendo A quando tiver maior credibilidade nas despesas agregadas, e D, menor credibilidade. Como o indicador PI-1 possui apenas uma dimensão, a classificação desse indicador admite A, B, C e D.

No Quadro 2, estão as pontuações dos resultados das despesas com-

parados com o orçamento original aprovado para cada dimensão (i, ii e iii). O indicador PI-2 possui três dimensões e utiliza o método M1 para calcular a pontuação, que pode ser A, B+, B, C+, C, D+ e D.

Quadro 2 – Classificação das dimensões do indicador PI-2

Classificação	Requisitos mínimos
<b>A</b>	(i) A variação na composição das despesas por programa, classificação administrativa ou funcional foi inferior a 5% em pelo menos dois dos três últimos anos. (ii) A variação na composição das despesas por classificação econômica foi inferior a 5% em pelo menos dois dos três últimos anos. (iii) As despesas efetivamente cobradas de uma verba de contingência foram, em média, inferiores a 3% do orçamento original.
<b>B</b>	(i) A variação na composição das despesas por programa, classificação administrativa ou funcional foi inferior a 10% em pelo menos dois dos três últimos anos. (ii) A variação na composição das despesas por classificação econômica foi inferior a 10% em pelo menos dois dos três últimos anos. (iii) As despesas efetivamente deduzidas de uma verba de contingência foram, em média, superiores a 3%, mas inferiores a 6% do orçamento original.
<b>C</b>	(i) A variação na composição das despesas por programa, classificação administrativa ou funcional foi inferior a 15% em pelo menos dois dos três últimos anos. (ii) A variação na composição das despesas por classificação econômica foi inferior a 15% em pelo menos dois dos três últimos anos. (iii) As despesas efetivamente deduzidas de uma verba de contingência foram, em média, superiores a 6%, mas inferiores a 10% do orçamento original.
<b>D</b>	(i) Os requisitos para uma classificação ‘C’ ou superior não são cumpridos. (ii) Os requisitos para uma classificação ‘C’ ou superior não são cumpridos. (iii) Os requisitos para uma classificação ‘C’ ou superior não são cumpridos.

Fonte: PEFA (2019).

No Quadro 3, encontram-se as pontuações atribuídas em cada dimensão (i e ii) do resultado das receitas agregadas comparado com o orçamento original aprovado. O indicador PI-3 possui duas dimensões e utiliza o método M2 para pontuação do indicador, que pode ser A, B+, B, C+, C, D+ e D.

Quadro 3 – Classificação das dimensões do indicador PI-3

<b>Classificação</b>	<b>Requisitos mínimos</b>
<b>A</b>	(i) A receita real ficou entre 97% e 106% da receita orçada em pelo menos dois dos três últimos anos. (ii) A variação na composição da receita foi inferior a 5% em pelo menos dois dos últimos três anos.
<b>B</b>	(i) A receita real ficou entre 94% e 112% da receita orçada em pelo menos dois dos três últimos anos. (ii) A variação na composição da receita foi inferior a 10% em pelo menos dois dos últimos três anos.
<b>C</b>	(i) A receita real ficou entre 92% e 116% da receita orçada em pelo menos dois dos três últimos anos. (ii) A variação na composição da receita foi inferior a 15% em pelo menos dois dos últimos três anos.
<b>D</b>	(i) Os requisitos para uma classificação ‘C’ ou superior não são cumpridos. (ii) Os requisitos para uma classificação ‘C’ ou superior não são cumpridos.

Fonte: PEFA (2019).

Por fim, como forma de dar melhor entendimento à análise dos resultados, que está na próxima seção, neste estudo utilizou-se a interpretação contida no Quadro 4.

Quadro 4 – Classificação das dimensões do indicador

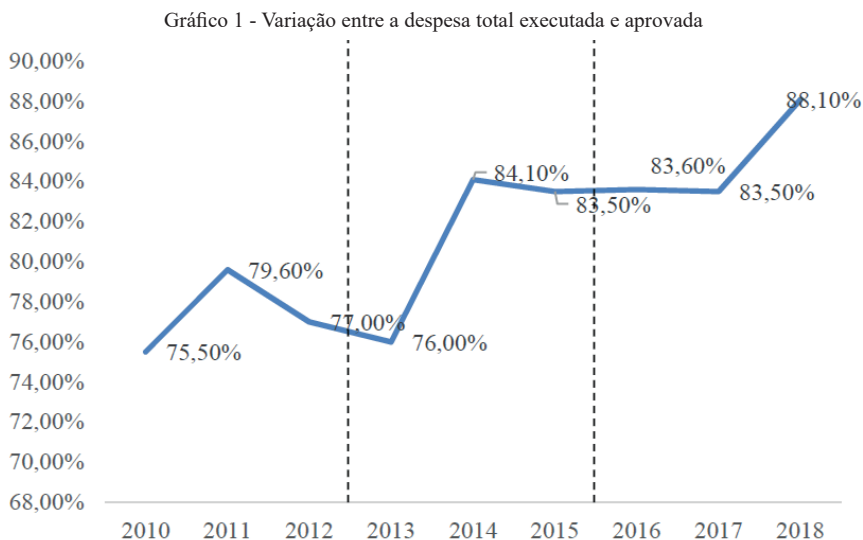
<b>Classificação</b>	<b>Interpretação</b>
<b>A</b>	Excelente precisão orçamentária
<b>B+</b>	Boa precisão orçamentária
<b>B</b>	Moderada precisão orçamentária
<b>C+</b>	Regular precisão orçamentária
<b>C</b>	Baixa precisão orçamentária
<b>D+</b>	Moderada imprecisão orçamentária
<b>D</b>	Forte imprecisão orçamentária

Fontes: Elaborado pelos autores (2021).

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção, são apresentados os resultados obtidos por meio da análise da credibilidade orçamentária do estado do Ceará, no período de 2010 a 2018. O resultado entre a variação da despesa total executada e

aprovada, referente ao primeiro indicador, é visualizado no Gráfico 1.

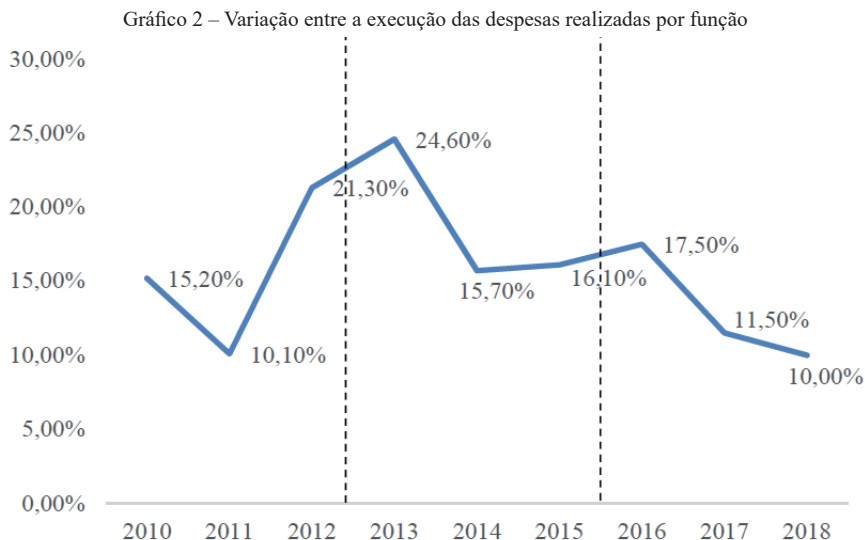


Fonte: Dados da pesquisa (2019).

No Gráfico 1, apesar de se perceber uma evolução na credibilidade do orçamento, no decorrer do período avaliado, observa-se forte imprecisão orçamentária, tendo em vista, em todos os triênios, que o indicador resultado da despesa agregada teve classificação D, ou seja, a diferença entre a despesa total orçada e executada foi maior do que 15% em pelo menos dois dos três anos (para cada triênio analisado). Ressalta-se que o ano de 2018 apresentou a menor variação, em que o estado do Ceará executou 88,10% das despesas totais orçadas; contudo, esse resultado não afetou a classificação obtida no último triênio (2016-2018).

No Gráfico 2, está a variação observada na dimensão resultado da composição da despesa, de acordo com a classificação funcional (PI-2.1), do indicador resultado da composição da despesa.



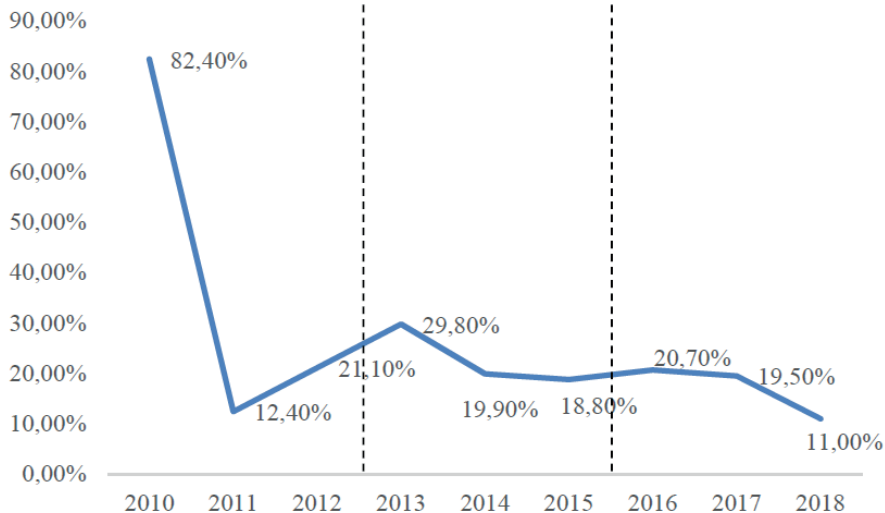


Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Com base no Gráfico 2, observa-se relativo grau de incapacidade de se implementar as despesas contempladas no orçamento fiscal. Essa dimensão mostra a diferença entre a despesa orçada e a executada de acordo com a classificação funcional da despesa, como: saúde, educação, transporte, legislativa etc. Nesse sentido, houve forte imprecisão orçamentária nos dois primeiros triênios, ou seja, a variação na composição das despesas por função foi maior do que 15% em pelo menos dois dos três anos. Somente no último triênio (2016-2018), houve uma melhora e a pontuação passou a ser C, ou seja, baixa precisão orçamentária.

No Gráfico 3, está a variação observada na dimensão resultado da composição da despesa, de acordo com a classificação econômica (PI-2.2), do indicador resultado da composição da despesa.

Gráfico 3 - Variação da composição da despesa de acordo com a classificação econômica



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

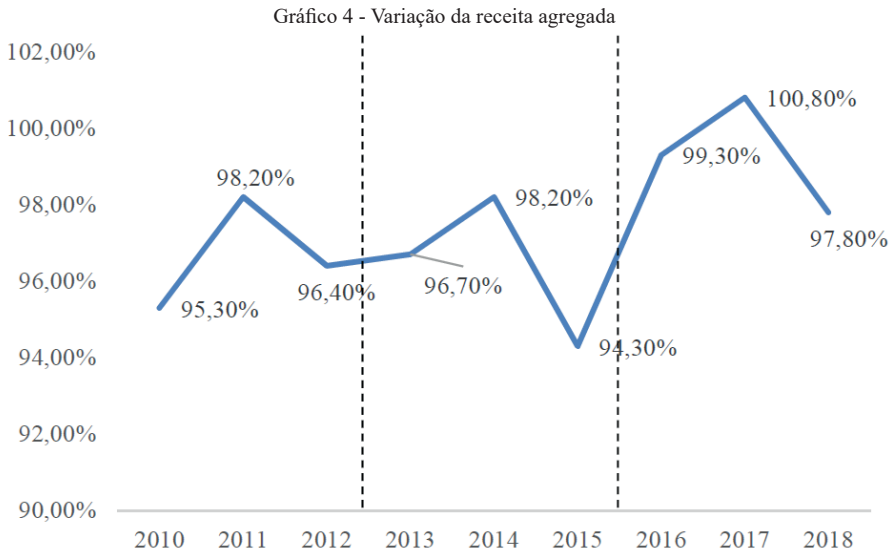
Para a dimensão PI-2.2, verifica-se que o estado do Ceará apresentou classificação D para os triênios avaliados, tendo em vista que a variação na composição das despesas por classificação econômica foi maior do que 15% em pelo menos dois anos de cada triênio. Portanto, o estado do Ceará também apresentou forte imprecisão orçamentária para esse indicador. Por outro lado, cumpre ressaltar que há uma melhora significativa nas variações observadas ao longo do tempo, indicando que o estado tem desenvolvido sua credibilidade orçamentária.

Em relação à dimensão despesa da reserva de contingência (PI-2.3), do indicador resultado da composição da despesa, verifica-se que o estado não utilizou reserva de contingência no período analisado. Desse modo, o governo do Ceará obteve resultado ideal (A), sendo considerado como excelente precisão orçamentária para essa dimensão.

Destarte, considerando que o indicador PI.2 - Resultado da composição da despesa tem três dimensões, observa-se moderada imprecisão

orçamentária (D+) no estado do Ceará nos três triênios analisados.

Em seguida, foram verificadas as variações do terceiro indicador: resultado da receita (PI-3). No Gráfico 4, está a variação da dimensão resultado da receita agregada (PI-3.1).

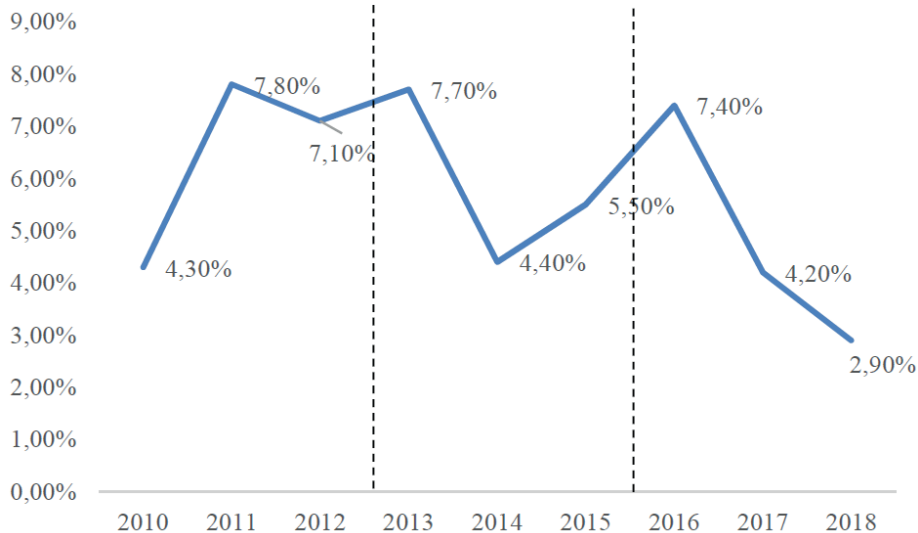


Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Nota-se, a partir do Gráfico 4, que, nos dois primeiros triênios, a receita real ficou entre 94% e 112% da receita orçada em pelo menos dois dos três últimos anos, atribuindo-se classificação B. Todavia, no último triênio, houve um progresso e a receita real ficou entre 97% e 106% da receita orçada em pelo menos dois dos três anos, atingindo a pontuação máxima. Desse modo, nos dois primeiros triênios, o estado do Ceará apresentou moderada precisão orçamentária e, no último triênio, excelente na dimensão resultado da receita agregada.

No Gráfico 5, está a variação da dimensão resultado na composição da receita (PI-3.2).

Gráfico 5 - Variação das receitas por categoria econômica



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

De forma semelhante à dimensão anterior, o estado do Ceará teve moderada precisão orçamentária nos dois primeiros triênios e excelente credibilidade no último triênio na dimensão resultado na composição da receita. Ou seja, em 2010-2012 e em 2013-2015, a variação na composição da receita foi inferior a 10% em pelo menos dois dos três anos, evoluindo para uma variação inferior a 5% no triênio 2016-2018 e classificado como A.

Desse modo, considerando que o indicador resultado da receita (PI-3) tem duas dimensões, verifica-se moderada precisão orçamentária (B) nos dois primeiros triênios e excelente precisão no último triênio.

De forma a resumir os resultados por dimensão e indicador, elaborou-se o Quadro 5.

Quadro 5 – Pontuações dos indicadores e dimensões do pilar credibilidade orçamentária

Indicador	Dimensão	Triênio 2010-2012		Triênio 2013-2015		Triênio 2016-2018	
		Pontuação da dimensão	Pontuação do indicador	Pontuação da dimensão	Pontuação do indicador	Pontuação da dimensão	Pontuação do indicador
Resultado da despesa agregada (PI-1)	Resultado da despesa agregada	D	D	D	D	D	D
Resultado da composição da despesa (PI-2)	Composição da despesa de acordo com a classificação funcional (PI-2.1)	D	D+	D	D+	C	D+
	Composição da despesa de acordo com a classificação econômica (PI-2.2)	D		D		D	
	Despesa da reserva de contingência (PI-2.3)	A		A		A	
Resultado da receita (PI-3)	Resultado da receita agregada (PI-3.1)	B	B	B	B	A	A
	Resultado na composição da receita (PI-3.2)	B		B		A	

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A partir do Quadro 5, verifica-se que o estado do Ceará apresentou forte imprecisão orçamentária para o indicador resultado da despesa agre-

gada, e moderada imprecisão para o indicador resultado da composição da despesa, apesar de uma melhora nos indicadores. Por outro lado, em relação ao indicador resultado da receita, observa-se uma boa precisão orçamentária para os dois primeiros triênios e uma excelente precisão para o último triênio investigado.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente estudo analisou o nível de credibilidade orçamentária do estado do Ceará, no período de 2010 a 2018. Para atender ao objetivo proposto, realizou-se pesquisa documental, descritiva e exploratória, utilizando a metodologia PEFA para o cálculo da credibilidade orçamentária, em que foram analisados os RREO de cada ano no portal da transparência do estado do Ceará.

Os resultados revelaram que, apesar de se observar uma melhora na credibilidade orçamentária ao longo do período analisado, houve forte imprecisão orçamentária nas despesas agregadas no estado do Ceará. Quando analisada a composição das despesas, também se verificou uma evolução nos indicadores no decorrer do tempo. Além disso, esse indicador apresentou uma moderada imprecisão orçamentária, tendo um pouco mais de credibilidade do que as despesas agregadas.

Em relação às receitas, verificou-se que o estado do Ceará, no último triênio investigado (2016-2018), apresentou uma excelente precisão orçamentária, ou seja, os valores arrecadados foram muito próximos aos valores planejados. Tais resultados corroboram com os achados de Queiroz, Aquino e Leite (2019), que também constataram maior preocupação dos entes em relação à arrecadação de recursos.

Dessa forma, observa-se que o estado do Ceará está em processo de evolução, conforme evidenciado ao longo deste estudo. Entretanto, ainda há um longo caminho a ser percorrido, tendo em vista a baixa precisão orçamentária em relação aos gastos públicos. Além disso, uma boa precisão or-

çamentária pode permitir uma melhor aplicação dos recursos públicos e uma consequente melhoria nos serviços oferecidos pelo Estado aos cidadãos.

Aquino e Azevedo (2017) advertem que o orçamento público está se tornando uma “peça de ficção”, tendo em vista que não está sendo utilizado para planejamento, deixando de ser discutida a alocação de recursos pela pauta legislativa. Nesse sentido, entes que não entendem a importância do orçamento podem realizar um planejamento ineficiente e ineficaz, fazendo com que as receitas e despesas planejadas não estejam condizentes com a realidade, gerando uma imprecisão orçamentária.

Como limitações, destaca-se a análise de apenas um estado brasileiro e de três triênios, não sendo feitos testes estatísticos para medir a relação ou impacto da precisão orçamentária sobre saúde, educação, segurança pública etc. Além disso, foram analisados somente os indicadores relativos às receitas e despesas orçamentárias, não sendo incluídos os restos a pagar, que podem trazer impactos significativos nos gastos públicos. Assim, como sugestão de pesquisas futuras, recomenda-se a utilização de outras variáveis para verificar possíveis relações, além da ampliação da pesquisa para outros entes federativos, com um período maior de análise.

## REFERÊNCIAS

AQUINO, A. C. B.; AZEVEDO, R. R. Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária. **Revista de Administração Pública**, [s. l.], v. 51, n. 4, p. 580-595, 2017.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 1964. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm). Acesso em: 11 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 República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 11 jul. 2018.

CARNEIRO, B. O. **Uma proposta de avaliação da governança na gestão orçamentária dos estados brasileiros.** 47 f. 2018. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia do Setor Público) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2018.

HAQUE, T. A.; KNIGHT, D. S.; JAYASURIYA, D. S. Capacity constraints and public financial management in small Pacific island countries. **Policy Research Working Paper**, 6297. The World Bank, 2012. Disponível em: <https://www.pefa.org/resources/capacity-constraints-and-public-financial-management-small-pacific-island-countries>. Acesso em: 15 mar. 2021.

IBGE. **Índice de Desenvolvimento Humano.** 2018. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/ce/pesquisa/37/0?ano=2010&tipo=ranking>. Acesso em: 14 ago. 2018.

PEFA. **What is PEFA?** Disponível em: <https://www.pefa.org/about>. Acesso em: 8 jul. 2019.

QUEIROZ, J. O. A.; AQUINO, C. V. M. G.; CASTELO, J. L. Precisão orçamentária e gestão fiscal dos estados brasileiros. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO – SEMEAD, 22., 2019, São Paulo. **Anais [...]** São Paulo: SEMEAD, 2019. Disponível em: <https://login.semead.com.br/22semead/anais/arquivos/1657.pdf>. Acesso em: 14 mar. 2021.



SILVA, A. C.; CARVALHO, L. O.; MEDEIROS, O. L. **Dívida pública: a experiência brasileira**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional: Banco Mundial, 2009.

SILVA, R. B. F. **Avaliação do gerenciamento das finanças públicas brasileiras 2013 a 2015**: baseado na metodologia PEFA. 2017. 145 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Departamento de Ciências Econômicas) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/174329>. Acesso em: 9 ago. 2018.

SILVA NETO, A. F.; SILVA, J. D. G.; SILVA, M. C. Análise da eficiência da gestão pública das capitais brasileiras. **Revista REUNIR**, [s. l.], v. 7, n. 2, p. 85-100, out. 2017.

WHITEMAN, J. L. Measuring the capacity and capability of public financial management systems. **International Public Management Review**, [s. l.], v. 14, n. 2, p. 39-65, 2013.

ZIELINSSKI, C. F.; HIRT, J. F.; WITT, C. Nível de imprecisão orçamentária dos municípios da região da Amsulep. **Revista Brasileira de Contabilidade**, [s. l.], n. 223, p. 32-43, fev. 2017.

## Administração pública e governança: uma discussão teórica

Public administration and governance: a theoretical discussion

**Verivaldo Alves de Freitas<sup>1</sup>**  
**Francisco Edson Rodrigues da Silva<sup>2</sup>**

### RESUMO

Este artigo teórico tem como objetivo discutir conceitos e definições de administração pública, governança, suas bases teóricas e aplicabilidade no setor público. Trata-se de uma pesquisa bibliográfica com base em revisão de literatura. Percebe-se uma evolução crescente do tema a partir da década de 2000, com foco em instituições públicas federais e estaduais, mas pouco discutido no âmbito municipal. No Brasil, o Tribunal de Contas da União – TCU, por meio do Referencial Básico de Governança publicado em 2014 e atualizado em 2020, tem motivado as instituições públicas à implementação de mecanismos e práticas de governança pública. Como resultado, este artigo apresenta uma contribuição teórica instigando novos estudos sobre o tema no Brasil, destacando a necessidade de avanço no campo acadêmico, principalmente por meio de pesquisas empíricas na esfera municipal.

**Palavras-chave:** Administração Pública. Governança Pública. New Public Management. New Public Governance.

---

1 Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Rio Grande do Norte (UERN), mestrando em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Atuou como professor do curso de Ciências Contábeis pela UERN. Atualmente, é servidor público, no cargo de controlador, no município de Catolé do Rocha – PB. E-mail: verivaldofreitas@hotmail.com

2 Graduado em Administração pela Universidade Estadual do Ceará (UECE), mestrando em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Atua como técnico-administrativo em Educação na Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: fedsonsilva@hotmail.com

## ABSTRACT

This theoretical paper aims at discussing concepts and definitions of public administration, governance, their theoretical bases and applicability in the public sector. It is a bibliographical research based on literature review. A growing evolution of the theme can be noticed as of the 2000's, with a focus on federal and state public institutions, but little discussed at the municipal level. In Brazil, the Federal Court of Accounts – TCU, by means of the Basic Governance Reference published in 2014 and updated in 2020, has motivated public institutions to implement mechanisms and public governance practices. As a result, this paper presents a theoretical contribution instigating new studies on the subject in Brazil, highlighting the need for advancement in the academic field, mainly through empirical research in the municipal sphere.

**Keyword:** Public Administration. Public Governance. New Public Management. New Public Governance.

Recebido: 16-07-2021

Aprovado: 26-08-2021

## 1 INTRODUÇÃO

Percebe-se que, nas últimas décadas, a Administração Pública vem passando por inúmeras mudanças de ordem financeira, estrutural e comportamental. Para conciliar essas mudanças e atender às necessidades da população, e ainda oferecer bons serviços públicos, é dever do gestor público executar, de forma eficiente e responsável, os recursos públicos, pois é atribuição desses agentes o gerenciamento transparente das contas públicas, devendo prestá-las perante a sociedade no que se refere à aplicabilidade daqueles recursos.

A priori, a Administração Pública pode ser entendida como um conjunto de meios institucionais, materiais, financeiros e humanos atuando de

forma organizada, necessários para executar as decisões políticas (SILVA, 2004). Ainda na visão de Silva (2004), a Administração Pública representa o conjunto de órgãos utilizados pelo poder político para atingir fins bem definidos de políticas públicas. Bresser-Pereira (1996, p. 8), ao discutir sobre a reforma da Administração Pública, ou seja, o aspecto administrativo da reforma do Estado, o define “como organismo cuja governança precisa ser ampliada para que possa agir mais efetiva e eficientemente em benefício da sociedade”.

A partir das reformas e da modernização do setor público, que ocorreram na Alemanha nas décadas de 1990 a 2000, a Administração Pública foi levada a um nível mais gerencial, tornando-se menos onerosa e mais eficiente, baseada em uma reforma interna inspirada na Administração Pública gerencial, conhecida como a *New Public Management* (NPM) – um modelo ideológico com o Estado voltado para o mercado e para a gestão na prática (KISSLER; HEIDEMANN, 2006).

Posteriormente, surgiu a *New Public Governance* (NPG), que teve suas origens a partir das mudanças mais rígidas introduzidas nas políticas públicas nos anos 1980 e 1990, sendo parcialmente considerada como resposta à NPM no setor público (OSBORNE, 2010). Mas, para Rhodes (1996), essa governança seria mais ampla do que governo, abrangendo, também, atores não ligados ao Estado. Entretanto, as novas bases da administração não se revelaram favoráveis aos cidadãos e essas condições insatisfatórias de modernização criaram espaços para o surgimento de um novo modelo: a governança pública (MARINO; SOARES; LUCA; VASCONCELOS, 2016).

No setor público, a governança está relacionada à mudança no significado de governo, referindo-se a uma nova forma de administrar, em que as redes auto-organizáveis e interorganizacionais são caracterizadas pela interdependência, troca de recursos e a expressiva autonomia do Estado para fornecer serviços públicos (KICKERT, 1993; RHODES, 1996, 1997). Assim, na década de 1990, países desenvolvidos e em desenvolvimento empreenderam uma reavaliação completa do papel do governo na

sociedade e, a partir daí, uma redefinição do regime político-administrativo (*International Federation of Accountants* [IFAC], 2013).

Nesse contexto, os paradigmas de políticas públicas evoluíram significativamente nas últimas décadas, passando da “antiga administração pública”, que foi parcialmente substituída pela “nova gestão pública”, e agora para a perspectiva de “governança pública” (BOVAIRD; LOFFLER, 2009). No entanto, certos aspectos de cada abordagem ainda permanecem na maioria dos países, sendo difícil chegar a um ponto de vista singular sobre o assunto (ROBICHAU, 2011).

Assim, este estudo teórico tem o objetivo discutir conceitos e definições de Administração Pública, governança, suas bases teóricas e sua aplicabilidade no setor público. O trabalho justifica-se pela relevância do tema, atual e contemporâneo, cada vez mais crescente no Brasil, tanto na literatura quanto na adoção de princípios que norteiam a Administração Pública (MATIAS-PEREIRA, 2010). Portanto, este artigo busca contribuir para o campo teórico, instigando novos estudos sobre o tema no Brasil.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Esta seção aborda conceitos e definições de Administração Pública e governança aplicada ao setor público.

### **2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

A estrutura político-administrativa do país contempla três níveis de governo: federal, estadual, incluindo o Distrito Federal; e o municipal, buscando, por meio de suas estruturas organizacionais, atender às necessidades da população pelos serviços públicos e pela Administração Pública.

A Administração Pública, em sentido formal, pode ser considerada um conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços

públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade (MEIRELLES, 1995).

Assim, entende-se que Administração Pública é a atividade pela qual os gestores públicos buscam satisfazer às necessidades de interesse público e, para isso, buscam descobrir as carências e os anseios da população e atendê-las por meio de políticas públicas que atendam a essas necessidades. A gestão pública objetiva dar respostas concretas às necessidades da sociedade, gerindo da melhor forma os recursos públicos, sejam eles humanos, financeiros, econômicos e patrimoniais.

Slomski (2003, p. 366), afirma que:

as atividades-meio têm o objetivo de assegurar os controles internos da administração pública mediante as funções de assessoramento, chefia e dos serviços auxiliares. Já as atividades-fim têm como objetivo assegurar os serviços caracterizados como essenciais complementares e públicos, cuja finalidade é a de promover o bem-estar social da coletividade [...] em que as atividades-meio dão suporte à realização das atividades fins, objetivo final dos serviços públicos.

Stadnick (2021) apresenta uma evolução paradigmática acerca da Administração Pública dividida, de uma maneira geral, em três fases. A primeira, patrimonialista, consistia em um modelo que não separava o privado do público, com quadro de funcionários composto por critérios afetivos e marcada pelo nepotismo, sem meios de controle efetivos. A segunda, burocrática, marca uma Administração Pública mais moderna, de caráter racional-legal, baseada na especialização técnica e na separação entre propriedade pessoal e organizacional, mas que se apresentou como um modelo oneroso e lento. A terceira fase, marcada pelo gerencialismo, traz propostas fundamentais em uma maior ênfase no desempenho, estruturas enxutas, mecanismos de tipo de mercado e tratamento de usuários como clientes.

No Brasil, a partir desse período de mudanças, começaram a surgir as primeiras propostas de uma nova forma de administrar os bens públicos, influenciadas pelo movimento da NPM, com o objetivo de transformar a gestão pública em um modelo menos burocrático e mais eficiente, diminuindo o tamanho do Estado e criando mecanismos voltados para a responsabilização de atores políticos, visando à satisfação do cidadão na sociedade (MATIAS-PEREIRA, 2010).

Filgueiras (2018, p. 74) destaca que “para combater o legado do regime autoritário, as principais mudanças vieram com a Constituição de 1988, havendo um capítulo específico a respeito da organização político-administrativa do Estado”. Nesse sentido, Pinho e Vale (2021) enfatizam que a Constituição de 1988 introduziu, no Brasil, um processo democrático, no qual a participação social passa a ser prevista no direito com o fim do autoritarismo e a transição para a democracia, passando a existir uma sociedade em que o cidadão pode exercer controle sobre as ações de governo.

Assim, com a crise fiscal dos anos 1980 exigiu-se um novo arranjo econômico e político internacional no setor público, com a intenção de tornar o Estado mais eficiente (Tribunal de Contas da União [TCU], 2014).

## 2.2 GOVERNANÇA E SUAS BASES TEÓRICAS

A governança corporativa remonta à década de 1930, época em que começam as mudanças do capitalismo e da moderna corporação, momento em que se percebe o distanciamento e a separação entre propriedade e gestão discutida por Berle e Means (1932), no clássico *The modern corporation and private property*, que tratou de três questões fundamentais do mundo corporativo: (i) afastamento entre propriedade e controle; (ii) mudança no comando das companhias – dos proprietários para os gestores e divergências de interesses; e (iii) inadequação das concepções tradicionais do controle e sobre o objetivo clássico, que é a maximização do lucro.

Esses argumentos essenciais de Berle e Means, hoje, são considerados uma das bases conceituais da governança corporativa, que, apesar de ser praticada há séculos, apenas recentemente passa a ser estudada de forma sistemática, começando a ser aplicada de forma mais ampla a partir do final do século XX, com o desenvolvimento do mundo corporativo e da ciência da administração (ROSSETTI; ANDRADE, 2014). Após trinta anos dos argumentos de Berle e Means, um novo fator de poder havia se estabelecido na alta gestão do mundo corporativo, no qual o gestor estaria substituindo os proprietários e os fundadores das grandes empresas (GALBRAITH, 1967).

Em 1976, decorrente do processo da separação entre propriedade e gestão surge o conceito de relação de agência, no qual o proprietário do capital (principal) contrata um terceiro (agente) para executar, em seu nome, um serviço que implique a delegação de algum poder de decisão ao agente (JENSEN; MECKLING, 1976).

Nessa perspectiva histórica, a governança corporativa passou a ser estudada a partir de vários enfoques, incluindo economia, administração, direito, ciência política, cultura e sociologia, inexistindo um modelo único e universal, emergindo com uma chave em debates de políticas públicas em todo o mundo, refratando conceitos acadêmicos pelas lentes de diversas instituições e culturas (AGUILERA; JACKSON, 2010).

Dado um conjunto de diversidades conceituais, os mais observados e sintonizados com os processos e os objetivos da alta gestão podem ser reunidos em quatro grupos distintos conforme o Quadro 1.



Quadro 1 – Definições de governança corporativa agrupáveis em quatro critérios

<b>Enfoque</b>	<b>Perspectiva teórica</b>	<b>Autor</b>
<b>A governança como guardiã de direitos</b>	Trata do conjunto de leis e de regulamentos que visam assegurar direitos, disponibilidade de informações e promover a interação entre os agentes.	Monks e Minow (2004)
	Trata dos meios utilizados pelas corporações para estabelecer processos que ajustem interesses em conflitos de seus agentes.	Blair (1999)
	Trata de justiça, da transparência e da responsabilidade das empresas, envolvendo os interesses dos negócios e a sociedade como um todo.	Williamson (1996)
	É o sistema pelo qual as corporações de negócios são dirigidas e controladas.	OCDE (1999)
<b>A governança como sistema de relações</b>	É o campo da administração que trata do conjunto de relações entre seus agentes, que estabelecem caminhos pelos quais os supridores de capital são assegurados do retorno de seus investimentos.	
	Sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas envolvendo relacionamentos entre acionistas/cotistas, conselho de administração, diretoria, auditoria independente e conselho fiscal.	
<b>A governança como estrutura de poder</b>	É o sistema de estrutura de poder que regem os mecanismos pelos quais as companhias são dirigidas e controladas.	
	Está relacionada à sociologia e, por isso mesmo, é fortemente influenciada pelos institutos legais e pelos marcos regulatórios de cada país.	
	Seu foco é a definição de uma estrutura de governo que maximize a relação entre retorno dos acionistas e os benefícios auferidos pelos Executivos.	
<b>A governança como sistema normativo</b>	Campo de investigação focado em como monitorar as corporações, por meio de mecanismos normativos que conduzem ao gerenciamento eficaz das organizações.	
	É expressa por um sistema de valores que rege as organizações em sua rede de relações internas e externas.	
	Diz respeito a padrões de comportamento que conduzem à eficiência, ao crescimento e ao tratamento dado aos agentes, tendo por base princípios definidos pela ética aplicada à gestão de negócios.	

Fonte: Elaborado pelos autores, a partir de ROSSETTI; ANDRADE (2014).

Dadas as várias abordagens e definições que cercam as questões relacionadas à governança, conforme demonstrado no Quadro 1, percebe-se uma complexidade de conceitos que envolvem esses estudos. Como guardiã de direitos, a governança está ligada aos interesses das empresas e às leis que a regulamentam, estabelecendo processos que ajustem interesses em conflitos de seus agentes. Como um sistema de relação, trata do conjunto de relações entre seus agentes e a forma pela qual as sociedades são dirigidas e monitoradas. Como estrutura de poder, rege os mecanismos pelos quais as companhias são dirigidas e controladas, e, como sistema normativo, rege as relações internas e externas das companhias.

## 2.3 GOVERNANÇA PÚBLICA

Inicialmente construído no setor privado, o termo governança data de idades remotas, mas o conceito e a importância que atualmente lhe são atribuídos foram construídos nas últimas três décadas. Berle e Means (1932), que desenvolveram um dos primeiros estudos acadêmicos tratando de assuntos correlatos à governança, afirmam que é papel do Estado regular as organizações privadas. Nessa perspectiva, a governança está relacionada à mudança no significado de governo, referindo-se a uma nova forma de administrar, em que as redes auto-organizáveis e interorganizacionais são caracterizadas pela interdependência, troca de recursos e a expressiva autonomia do Estado para fornecer serviços públicos (KICKERT, 1993; RHODES, 1996, 1997).

A governança pública pode ser vista na forma como as partes interessadas (*stakeholders*) interagem umas com as outras, a fim de influenciar os resultados das políticas públicas (BOVAIRD; LOEFFER, 2003). Também como a totalidade de interações em que os atores e órgãos do setor público e privado participam e almejam resolver problemas sociais (KOOIMAN, 2006).

O Tribunal de Contas da União (TCU) descreve a governança como um sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sociedade, alta administração, servidores ou colaboradores e órgãos de controle. Em essência, a boa governança pública tem como propósitos conquistar e preservar a confiança da sociedade, por meio de um conjunto eficiente de mecanismos, a fim de assegurar que as ações executadas estejam sempre alinhadas ao interesse público (TCU, 2014).

No início da década 1990, o conceito de governança estava ligado à ideia de desempenho gerencial e administrativo, emergindo como referencial de bom governo, capaz de executar de forma eficiente e eficaz suas políticas públicas, podendo ser conceituada como a capacidade que o governo tem de implementar suas políticas públicas.

No Brasil, várias leis e decretos foram publicados de modo a institucionalizar estruturas de governança. A Constituição Federal de 1988 estabelece, no caput do art. 1º, que “a República Federativa do Brasil [...] constitui-se em Estado Democrático de Direito” (BRASIL, 1988). No caso da governança, significa dizer que o cidadão tem poder para escolher seus representantes e que o poder não está concentrado no governo, mas provém do povo.

Além da Constituição de 1988, outros instrumentos surgiram para fortalecer a governança pública, como o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal, a Lei de Responsabilidade Fiscal e instrumentos de transparência, como a Lei de Acesso à Informação, assegurando o direito fundamental de acesso à informação, facilitando o acompanhamento e o controle de atos administrativos e da conduta de agentes públicos.

Com o crescimento das discussões sobre o assunto, o conceito de governança passou a incorporar outros aspectos, sendo a atuação da sociedade um importante fator, marcando a existência de uma ligação de colaboração entre o Estado, mercado e sociedade. Nesse sentido, a sociedade deve exercer seu papel de interessada nos resultados do Estado e pleitear

dele novos suportes de governança que possibilitem uma avaliação, direcionamento e acompanhamento das ações, almejando do administrador público uma postura ética, profissional e focada no alcance de resultados que estejam alinhados com as expectativas da sociedade (TCU, 2020).

Nesse sentido, foram publicados trabalhos, como o estudo nº 13 – Boa governança no setor público –, da *International Federation of Accountants* – IFAC, publicado em 2001, que normatiza os princípios que se aplicam a todas as entidades do setor público, incluindo os governos federal, estadual e municipal, devendo reconhecer a diversidade do setor público e os diferentes modelos de governança adotados em diferentes países e em setores diferentes; cada um dos quais com características únicas que requerem atenção especial e impõem conjuntos diferentes de responsabilidades (IFAC, 2001).

Desse modo, a partir de três princípios – abertura, integridade e responsabilidade – identificados no Relatório do Comitê Cadbury, em 1992, sobre os Aspectos Financeiros da Governança Corporativa, o IFAC definiu governança corporativa como “o sistema pelo qual as organizações são dirigidas e controladas” (IFAC, 2001, p. 12). De acordo com o IFAC (2001), o relatório de Cadbury definiu esses três princípios no contexto do setor privado e, mais especificamente, das empresas públicas. No entanto, tais princípios foram construídos e redefinidos pelo IFAC para refletir e discutir a governança na conjuntura do setor público, conforme demonstrado no Quadro 2.

Quadro 2 – Princípios de governança no contexto do setor público

<b>Abertura</b>	A abertura é necessária para garantir que as partes interessadas possam ter confiança na tomada de decisão e nas ações das entidades do setor público, na gestão das suas atividades e dos indivíduos dentro delas. Estar aberto por meio de consultas significativas com as partes interessadas e a comunicação de informações completas.
<b>Integridade</b>	Integridade inclui tratamento direto e integridade. É baseada na honestidade e em objetividade e altos padrões de propriedade e probidade na administração de fundos públicos e recursos, e na gestão dos assuntos de uma entidade. Depende da eficácia da estrutura de controle e sobre os padrões pessoais e profissionalismo dos indivíduos dentro da entidade.
<b>Responsabilidade</b>	Responsabilidade é o processo pelo qual as entidades do setor público, e os indivíduos dentro delas, são responsáveis por suas decisões e ações, incluindo a administração de fundos públicos e todos os aspectos do desempenho, e submetem-se ao escrutínio externo apropriado. Isto é alcançado por todas as partes, tendo uma compreensão clara dessas responsabilidades, e com papéis claramente definidos por meio de uma estrutura robusta. Na verdade, a responsabilidade é a obrigação de responder por uma atribuição conferida.

Fonte: Adaptado de *International Federation of Accountants – IFAC* (2001).

Esses princípios são relevantes tanto para entidades do setor público quanto para entidades do setor privado. No entanto, no setor público, tais princípios necessitam ser adaptados para refletir as características próprias desse setor, devido à sua complexidade, às suas políticas e aos seus objetivos econômicos e sociais. Assim, distingue-se do setor privado, uma vez que está sujeito às formas de prestação de contas às várias partes interessadas, que difere do setor privado ao prestar contas aos seus acionistas.

Nesse contexto, com o objetivo de tornar a governança eficaz e sobre as medidas a serem observadas nas organizações públicas, o *International Federation of Accountants*, por meio do Estudo nº 13 – Boa governança no setor público, publicado em 2001, faz recomendações de práticas de governança demonstradas, em síntese, no Quadro 3.

Quadro 3 – Recomendações de governança segundo o Estudo 13 do IFAC

<b>PADRÕES DE COMPORTAMENTO</b>	<b>Liderança</b>	Membros de órgãos de governo de entidades do setor público precisam exercer liderança ao conduzir de acordo com elevados padrões de comportamento, como um modelo para outros dentro da entidade.
	<b>Código de conduta</b>	Órgãos de governo precisam adotar um código formal de conduta que defina os padrões de comportamento aos quais os membros individuais do corpo diretivo e todos os funcionários da entidade são obrigados a se inscrever.
	<b>Objetividade, integridade e honestidade</b>	Órgãos de governo precisam estabelecer mecanismos apropriados para garantir que membros do órgão de direção e funcionários não sejam influenciados por preconceitos ou conflitos de interesse.
<b>ESTRUTURA E PROCESSOS ORGANIZACIONAIS</b>	<b>Responsabilidade estatutária</b>	Órgãos de governo precisam estabelecer arranjos eficazes para garantir o cumprimento com todos os estatutos e regulamentos aplicáveis e outras declarações relevantes de melhores práticas.
	<b>Responsabilidade pelo erário público</b>	Órgãos de governo precisam estabelecer arranjos apropriados para garantir que fundos e recursos são devidamente protegidos e usados de forma econômica, eficiente, eficaz, com a devida propriedade e de acordo com as autoridades estatutárias ou outras autoridades que regem seu uso.
	<b>Comunicação com os stakeholders</b>	Os órgãos da administração precisam estabelecer canais claros de comunicação com os <i>stakeholders</i> sobre a missão da entidade, funções, objetivos, procedimentos apropriados para garantir que tais canais operem efetivamente, na prática.
	<b>Papéis e responsabilidades</b>	Os órgãos de governo de entidades públicas precisam ter equilíbrio de poder e autoridade. Cada entidade do setor público precisa ser dirigida por um órgão de governo eficaz para liderar e controlar a entidade e monitorar a gestão executiva. O chefe do Executivo precisa ter responsabilidade de linha por todos os aspectos da gestão executiva, seja como membro do corpo diretivo ou não. Os níveis de remuneração dos membros do corpo diretivo devem ser suficientes para atraí-los e retê-los.

Quadro 3 – Recomendações de governança segundo o Estudo 13 do IFAC (continuação)

<b>CONTROLE</b>	<b>Gerenciamento de riscos</b>	Órgãos de governo de entidades do setor público precisam garantir que sistemas eficazes de gestão de risco sejam estabelecidos como parte da estrutura de controle.
	<b>Auditoria interna</b>	Órgãos de administração precisam garantir que uma função de auditoria interna eficaz seja estabelecida como parte da estrutura de controle.
	<b>Comitês de auditoria</b>	Órgãos de governo precisam estabelecer um comitê de auditoria, compreendendo não executivos membros, com a responsabilidade de revisão independentemente da estrutura de controle e do processo de auditoria.
	<b>Controle interno</b>	Órgãos de administração precisam garantir que uma estrutura de controle interno seja estabelecida, opere na prática e que uma declaração sobre sua eficácia seja incluída no relatório anual da entidade.
	<b>Orçamento e gestão</b>	Órgãos governantes precisam supervisionar e garantir que os procedimentos que estejam em vigor resultarão em um orçamento e em uma gestão financeira eficaz e eficiente.
<b>RELATÓRIOS EXTERNOS</b>	<b>Relatório anual</b>	Órgãos de administração precisam publicar, em tempo hábil, um relatório anual (incluindo demonstrações financeiras), apresentando uma conta e avaliação objetiva, equilibrada e compreensível das atividades e das realizações da entidade, e de sua posição financeira e desempenho.
	<b>Padrões de contabilidade</b>	Órgãos de governo precisam garantir que as demonstrações financeiras contidas são preparadas de acordo com as normas contábeis e a legislação aplicável.
	<b>Medidas de desempenho</b>	Órgãos de governo precisam estabelecer e relatar medidas de desempenho relevantes para garantir e demonstrar que todos os recursos foram adquiridos economicamente e são utilizados de forma eficiente e efetiva.
	<b>Auditoria externa</b>	Os órgãos de administração de entidades do setor público precisam garantir que uma relação objetiva e profissional seja mantida com os auditores externos.

Fonte: Adaptado de *International Federation of Accountants – IFAC* (2001).

Ainda de acordo com o IFAC (2001), esses princípios fundamentais se refletem em cada uma das “dimensões” da governança do setor público:

(i) Padrões de comportamento – como a gestão exerce a liderança e o comportamento dos agentes;

(ii) Estruturas e processos organizacionais – como a alta administração é nomeada e organizada, como suas responsabilidades são definidas e responsabilizadas;

(iii) Controle – como os vários controles são estabelecidos a fim atingir os objetivos das entidades, observando as leis e os regulamentos estabelecidos.

Assim, a governança pública pode ser entendida como um sistema que determina o equilíbrio de poder entre autoridades governamentais e sociedade, com vistas a permitir que o bem comum prevaleça sobre o interesse de pessoas ou grupos, considerando a capacidade de os sistemas políticos e administrativos agirem de forma efetiva e decisiva para resolver problemas públicos (LYNN; MALINOWSKA, 2018; MATIAS-PEIREIRA, 2010; PETERS, 2012).

Em uma abordagem democrática, destacada por Bevir (2011), a governança pública parte da ruptura modernista com o historicismo desenvolvimentista, o que inclui mudanças como a participação cidadã, grupos de interesses e redes políticas, nas quais a governança caminha lado a lado com a democracia. Nesse sentido, a governança vai além do gerencial e assume um modo democrático com representatividade cidadã por meio de conselhos municipais, acesso à informação por parte da sociedade, orçamentos participativos, entre outros instrumentos de participação.

## **2.4 NEW PUBLIC MANAGEMENT (NPM) E NEW PUBLIC GOVERNANCE (NPG)**

A modernização do setor público que ocorreu na Alemanha, nas décadas de 1990 a 2000, levou a administração a um nível mais gerencial, menos onerosa e mais eficiente, baseada em uma reforma interna inspirada na Administração Pública gerencial, conhecida como a *New Public Management* (NPM), um modelo ideológico com o Estado voltado para o mercado e para a gestão na prática (KISSLER; HEIDEMANN, 2006). Entretanto, as novas bases de administração não se revelaram favoráveis



aos cidadãos e essas condições insatisfatórias de modernização criaram espaços para o surgimento de um novo modelo: a governança pública (MARINO *et al.*, 2016).

A Administração Pública passou por grandes mudanças nas últimas décadas, caracterizada como a NPM, como resposta às acusações ao setor público por ser considerado burocrático, ineficiente e ineficaz (ALMQUIST; GROSSI; HELDEN; REICHARD, 2013). Filgueiras (2018) considera a NPM parte de uma concepção de autonomia da gestão pública equivocada. Por ser considerado um modelo ideológico com o Estado mais voltado para o mercado, a NPM foi criticada por fazer uma separação da governança em relação ao contexto político. Para Filgueiras (2018), por exemplo, a governança só é possível quando é reconhecida como um ganho democrático essencial.

Posteriormente, surge a *New Public Governance* (NPG), que teve suas origens a partir das mudanças mais rígidas introduzidas nas políticas públicas, nos anos 1980 e 1990, sendo parcialmente considerada como resposta à NPM no setor público (OSBORNE, 2010).

A NPM é mais hierárquica e geralmente baseada em relações contratuais, enquanto a NPG reconhece a importância das relações horizontais, ainda que em redes de governança também existam relações verticais, pois, em várias camadas dos níveis de governo, são criadas relações desse tipo (KLIJN, 2012).

No Brasil, a partir desse período começaram a surgir as primeiras propostas de uma nova forma de administrar os bens públicos, influenciada pelo movimento da NPM, com o objetivo de transformar a gestão pública em um modelo menos burocrático e mais eficiente, diminuindo o tamanho do Estado e criando mecanismos voltados para a responsabilização de atores políticos, visando à satisfação do cidadão na sociedade (MATIAS-PEREIRA, 2010). Nesse contexto, Matias-Pereira (2010) considera a governança pública uma concepção não de ruptura com os modelos burocráticos e da Nova Gestão Pública, mas como uma concepção capaz de dirimir os problemas ocasionados por esses modelos e de enfatizar as suas vantagens.

Assim, a governança aplicada ao setor público, ou governança pública, pode ser identificada como uma evolução dos modelos gerenciais, acrescentando a esses padrões uma preocupação maior com o bem-estar do cidadão, alcançada por práticas da gestão exercida (SALES *et al*, 2020). O Quadro 4 demonstra a evolução entre a Nova Administração Pública e a Governança, sendo que a governança está mais voltada à ação das pessoas, à liderança, ao espírito de equipe e aos resultados alcançados pelo governo.

Quadro 4 – *New Public Management* × Governança Pública

Conceito	<i>New Public Management</i>	Governança
<b>Desenvolvimento de novos Instrumentos para controle e <i>accountability</i></b>	Ignora ou reduz o papel dos políticos eleitos, recomendando a independência dos burocratas; a <i>accountability</i> é uma questão pouco resolvida; o foco está na introdução dos mecanismos de mercado.	Enfatiza a capacidade de liderança dos políticos eleitos, responsáveis pelo desenvolvimento e pela gestão de redes público-privadas; a <i>accountability</i> continua uma questão pouco resolvida; o foco está na participação de <i>stakeholders</i> , especialmente do cliente cidadão.
<b>Redução da dicotomia público-privada</b>	A dicotomia é considerada obsoleta, por causa da ineficiência do Estado. Solução proposta: importação de técnicas gerenciais do setor privado.	A dicotomia é considerada obsoleta, por causa da maior participação de outros atores. Solução proposta: o setor público deve assumir um papel de liderança na mobilização de redes público-privadas.
<b>Ênfase crescente na competição</b>	A competição é estratégia central para o aumento da eficiência da gestão pública e para responder melhor ao cliente.	A competição não é vista como estratégia central; o foco está na mistura de recursos públicos e privados, com maior competição, onde for o caso.
<b>Ênfase no controle dos resultados nos níveis do controle dos insumos</b>	Foco nos resultados e crítica ao controle dos insumos. Mecanismos como contratos de gestão e acordos de resultados são incentivados.	Existe dificuldade em especificar os objetivos e, conseqüentemente, resultados das políticas públicas. Mecanismos como contratos de gestão ou acordos de resultados são incentivados.

Quadro 4 – *New Public Management* × Governança Pública (continuação)

<b>Ênfase no papel articulador do Estado</b>	O Estado deve ser capaz de cortar gastos, ao mesmo tempo em que responde às expectativas crescentes e diversificadas da clientela.	O Estado deve ser capaz de aumentar as coalizões com outros atores, definindo prioridades e objetivos. A comunicação entre os diversos atores é estimulada pela ação do Estado.
<b>Desenho das estruturas organizacionais</b>	Estruturas governamentais mínimas. Diferença entre formulação e execução de políticas a partir da lógica agente-principal.	Estruturas interorganizacionais, acompanhadas por modificações na estrutura de pessoas, procedimentos, instrumentos de gestão, planejamento e orçamento e transparência.

Fonte: Adaptado de PECCI, PIERANTI; RODRIGUES (2008).

A partir do Quadro 4, observa-se que, apesar de as características da Nova Administração Pública e Governança Pública parecerem similares, existem diferenças relevantes a serem observadas. No que diz respeito aos instrumentos de controle e *accountability*, percebe-se que, no modelo da Nova Administração Pública, o foco está na introdução de mecanismos de mercado, outorgando mais independências aos burocratas, cuja própria burocracia é o controle, enquanto o modelo de governança pública enfatiza a gestão de redes público-privadas, apesar de a *accountability* ainda ser considerada uma questão pouco resolvida, em que o foco é voltado para a participação dos *stakeholders*, caracterizados como clientes-cidadãos.

Ainda tratando dessas diferenças, a dicotomia público-privada é considerada obsoleta, em que o Estado é tido como ineficiente, cujo modelo da Nova Administração Pública propõe a importação de técnicas gerenciais do setor privado. Apesar de essa dicotomia também ser considerada obsoleta no modelo de governança, a solução proposta é de que o setor público deve assumir um papel de liderança na mobilização de redes público-privadas.

### 3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo teórico teve o objetivo de discutir conceitos e definições de Administração Pública, governança, suas bases teóricas e sua aplicabi-

lidade no setor público. A partir do contexto histórico da governança até os dias atuais, percebe-se, na literatura, um grande avanço nas discussões sobre governança aplicada ao setor público, tendo evoluído significativamente nos últimos anos.

Ressalta-se que o tema “governança”, conforme identificado na literatura, aplica-se a todas as organizações (IBGC, 2015), mas que, na área pública, discute-se, ainda, de forma moderada, apesar de as organizações públicas e privadas apresentarem significativas similaridades, considerando a separação entre propriedade e gestão.

Com a modernização do setor público a partir das décadas de 1990 a 2000, a Administração Pública passou a ser considerada mais empresarial e gerencial, inspirada, sobretudo, nos movimentos conhecidos como NPM e NPG. A NPM refere-se a um modelo mais ideológico, com o Estado mais voltado ao mercado e à gestão na prática, enquanto a NPG originou-se por conta de mudanças mais rígidas nas políticas públicas, como resposta às mudanças introduzidas pela NPM, devido ao fato de o setor público ser considerado ineficiente e burocrático.

Assim, a partir dessas mudanças provocadas pelos movimentos NPM e NPG, a Administração Pública, por meio de mecanismos de governança, evoluiu significativamente na última década, passando da “antiga Administração Pública”, substituída parcialmente pela “nova gestão pública” e, atualmente, em uma perspectiva de “governança pública”.

Mais do que uma simples substituição de terminologias ou modelos, a evolução da Administração Pública e sua convergência com o conceito de governança nos apontam para uma aplicabilidade no campo da gestão: a de encontrar estratégias para a realização de uma Administração Pública que coloque o bem-estar da sociedade no centro de suas ações. Assim, é possível pensar em modelos de gestão que busquem incentivar a participação social, o uso eficiente dos recursos públicos e mecanismos efetivos de controle, e a implementação de estruturas de planejamento e de execução pautados na ética e na transparência.

Por fim, sugerem-se, a partir do presente artigo, futuros estudos empíricos utilizando uma metodologia quantitativa para testar hipóteses e aprofundar o assunto, instigando mais discussões sobre governança no setor público brasileiro no meio acadêmico, principalmente na esfera municipal.

## REFERÊNCIAS

AGUILERA, R. V.; JACKSON, G. Comparative and international corporate governance. **The Academy of Management Annals**, [s. l.], v. 4, n. 1, p. 485-556, 2010. DOI: 10.1080/19416520.2010.495525. Disponível em: <https://journals.aom.org/doi/10.5465/19416520.2010.495525>. Acesso em: 10 mar. 2021.

ALMQUIST, R. *et al.* Public sector governance and accountability. **Critical Perspectives on Accounting**, [s. l.], v. 24, n. 7-8, p. 479-487, 2013.

BABIC, V. **Corporate governance problems in transition economies**. Winston-Salem: Wake Forest University; Social Science Research Seminar, 2003.

BERLE, A.; MEANS, G. **The modern corporation and private property**. London; New York: Macmillan, 1932.

BEVIR, M. Governança democrática: uma genealogia. **Revista de Sociologia e Política**, [s. l.], v. 19, n. 39, p. 103-114, jun. 2011.

BLAIR, M. M. For whom should corporations be run? An economic rationale for stakeholder management. **Long Range Planning**, [s. l.], v. 31, 1999.

BOVAIRD, T.; LÖFFLER, E. **Public Management and Governance, Second Edition**. [s. l.]: Taylor & Francis, 2009.

BOVAIRD, T.; LÖFFLER, E. Evaluating the quality of public governance: indicators, models and methodologies. **International Review of Administrative Sciences**, [s. l.], v. 69, n. 3, p. 313-328, 2003.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 5 mar. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 1.171, de 22 de junho de 1994**. Aprova o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d1171.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d1171.htm). Acesso em: 5 jan. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 7 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 5 jan. 2021.

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. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm). Acesso em: 5 jan. 2021.

BRESSER-PEREIRA, L. C. Da administração pública burocrática à gerencial. **Revista do Serviço Público**, [s. l.], v. 120, n. 1, p. 7-40, 1996.

CADBURY COMMITTEE. **The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance**. The Cadbury Report 1992. Disponível em: <http://cadbury.cjbs.archivos.info/report>. Acesso em: 9 mar 2021.

CLAESSENS, S.; FAN, P. J. Corporate governance and investment policy. **Working paper**. Pittsburgh: Center for Research on Contracts and the Structure of Enterprise, 1996.

FILGUEIRAS, F. Indo além do gerencial: a agenda da governança democrática e a mudança silenciada no Brasil. **Revista de Administração Pública**, [s. l.], v. 52, n. 1, p. 71-88, fev. 2018.

GALBRAITH, J. K. **The new industrial state**. Boston: Houghton Mifflin, 1967.

HITT, M. A.; IRELAND, R. D.; HOSKISSON, R. E. **Strategic management: competitiveness and globalization**. Cincinnati, Ohio: South-Western College Publishing, 2001.

IBGC. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5. ed. São Paulo: IBGC, 2015. 108p.

IBGC. **Governança corporativa**. São Paulo: IBCG, 2003.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **International framework: good governance in the public sector**. [S. l.: s. n.], 2013.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Governance in the Public Sector: a governing body perspective**. Study 13, Nova York, ago. 2001. Disponível em: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>. Acesso em: 12. mar. 2021.

JENSEN, M., MECKLING, W. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs, and capital structure. **Journal of Financial Economics**, [s. l.], v. 3, p. 305-360, 1976.

KICKERT, W. Complexity governance and dynamics: conceptual explorations of public network management. In: KOOIMAN, J. (ed.). **Modern Governance**. London: Sage, 1993.

KISSLER, L.; HEIDEMANN, F. G. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade? **Revista de Administração Pública**, [s. l.], v. 40, n. 3, p. 479-499, 2006.

KLIJN, E.-H.; KOPPENJAN, J. Governance network theory: past, present and future. **Policy & Politics**, [s. l.], v. 40, n. 4, p. 587-606, out. 2012.

KOOIMAN, J. **Governing as governance**. Londres: Sage Publications, 2006.

LYNN, L. E. JR.; MALINOWSKA, A. How are patterns of public governance changing in the US and the EU? It's complicated. **Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice**, [s. l.], v. 20, n. 1, p. 36-55, 2018.

MARINO, P. B. L. P.; SOARES, R. A.; LUCA, M. M. M.; VASCONCELOS, A. C. Indicadores de governança mundial e sua relação com os indicadores socioeconômicos dos países do Brics. **Revista de Administração Pública**, [s. l.], v. 50, n. 5, p. 721-744, 2016.

MATHIESEN. **Management ownership and financial performance**. PhD dissertation, series 18.2002. Copenhagen Business School, 2002.



MATIAS-PEREIRA, J. A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. **APGS**, Viçosa, v. 2, n. 1, p. 109-134, jan./mar. 2010.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 20. Ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

MONKS, R. A. G.; MINOW, N. **Corporate governance**. 3. ed. Oxford: Black-Well, 2004.

OCDE. **OCDE principles of corporate governance**. Paris: OCDE, 1999.

OSBORNE S. P. The introduction. The (New) Public Governance: a suitable case for treatment? In: Osborne SP (ed.). **The New Public Governance?** Emerging perspectives on the theory and practice of public governance. London: Routledge, 2010.

PECI, A.; PIERANTI, O. P.; RODRIGUES, S. Governança e new public management: convergências e contradições no contexto brasileiro. **Organizações & Sociedade**, [s. l.], v. 15, n. 46, p. 39-55, set. 2008.

PETERS, B. G. A cybernetic model of governance. In: LEVI-FAUR, D. **Oxford Handbook of Governance**. Oxford: Oxford University Press, 2012.

PINHO, R. C. S.; VALE, T. S. L. Controle social: uma análise entre percepção e prática. **Revista Controle: Doutrina e Artigos**, Fortaleza, v. 19, n. 2, p. 332-365, maio 2021.

RHODES, R. A. W. **Understanding governance: policy networks, governance, reflexivity and accountability**. Maidenhead: Open University Press; 1997.

RHODES, R. A. W. The New Governance: governing without government. **Political Studies**, [s. l.], v. 44, n. 4, p. 652-667, set. 1996.

ROBICHAU, R. W. The mosaic of governance: creating a picture with definitions, theories, and debates. **Policy Studies Journal**, [s. l.], v. 39, n. s1, p. 113-131, 2011.

ROSSETTI, J. P.; ANDRADE, A. **Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimentos e tendências**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SALES, E. C. A. *et al.* Governança no setor público segundo a IFAC – estudo nas universidades federais brasileiras (Governance in the public sector according to IFAC – study in Brazilian Federal Universities). **Brazilian Journal of Business**, [s. l.], v. 2, n. 2, p. 1477-1495, jun. 2020.

SHLEIFER, A.; VISHNY, R. W. A survey of corporate governance. **The Journal of Finance**, [s. l.], v. 52, n. 2, p. 737-783, 1997.

SILVA, J.A. **Curso de direito constitucional positivo**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

STADNICK, K. T. **Modernização da gestão pública brasileira à luz da teoria da Nova Administração Pública: uma análise do PNAFE e PROFISCO I no estado de Santa Catarina**. 2021. 196 f. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2021.

TCU. **Referencial básico de governança organizacional 2020**. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F7AB5B041017BABED4CC852BB>. Acesso em: 8 jan. 2021.

TCU. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública**. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. versão 2.

WILLIAMSON, O. E. **The mechanisms of governance**. Oxford: Oxford University Press, 1996.

# Algoritmos computacionais e a eficácia das normas financeiras

Computational algorithms and the effectiveness of budget rules

Francisco Edilson Teixeira Neto<sup>1</sup>

## RESUMO

A relação entre normas financeiras e tecnologia, para fins de maximização da eficácia das normas de direito financeiro, ou seja, de contribuição para com o cumprimento de tais normas, proporciona meditações sobre as interações entre princípios e regras com o desenvolvimento e a aplicação de tecnologias. Nessa perspectiva de reflexão, a investigação de possível contribuição de tecnologias, como algoritmos, aprendizado de máquina e redes neurais artificiais, a fim de otimizar o campo de eficácia das normas financeiras, é vitoriosa no que concerne à sua possibilidade de estudo e de entendimento, principalmente por estarmos vivenciando a quarta revolução industrial. A presente pesquisa, portanto, disponibiliza-se a analisar, de forma crítica, os pontos de interrogação dignos de uma maior discussão.

**Palavras-chave:** Algoritmos. Eficácia. Financeiro. Normas.

## ABSTRACT

The relationship between financial rules and technology, for the purpose of maximizing the effectiveness of budget law standards, i.e., contribution to the fulfillment of such rules, provides meditations on the interactions between principles and rules with the development and application of technologies. In this perspective of reflection, the investigation of possible contribution of technologies, such as algorithms, machine learning and artificial neural networks, to optimize the field of effectiveness of budget

---

<sup>1</sup> Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Servidor público do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará. E-mail: edilson.teixeira.law@gmail.com

standards, is victorious regarding the possibility of study and understanding, mainly because we are experiencing the fourth industrial revolution. This research, therefore, makes itself available to analyze, in a critical way, the question marks worthy of further discussion.

**Keywords:** Algorithms. Effectiveness. Budget. Rules.

Recebido: 07-07-2021

Aprovado: 20-08-2021

## 1 INTRODUÇÃO

O processo criativo de novas tecnologias e ferramentas, digitais e virtuais, é uma expressão genuína do século XXI, em que o tecnológico tomou para si o status de farol da quarta revolução industrial, favorecendo tanto o crescimento econômico de algumas nações quanto o desenvolvimento humano desses países.

Outra peculiaridade decorrente desse marco criativo é a de que tanto o setor público quanto o setor privado estão conectados com esse farol, que alterou e continua modificando as relações e os sistemas sociais como um todo. Consequentemente, também adentra a esfera do jurídico.

Ainda nesse contexto, o Estado brasileiro, por meio dos setores de ciência da computação dos órgãos públicos, ou por meio de sociedades empresárias contratadas, desenvolve seus sítios eletrônicos, seus algoritmos e usos nos diversos sistemas internos, além de ferramentas tecnológicas outras que devem contribuir, direta e indiretamente, para a democratização.

Esse desenvolvimento criativo impulsionado pelo Estado, seja pelo conhecimento de um algoritmo utilizado ou de um sistema computacional próprio de um órgão de defesa administrativa, direito de acesso à informação, seja por meio da disponibilização de tutorial ou página de sítio eletrônico que explique o funcionamento daquele algoritmo ou sistema computacional, direito de transparência e compreensão do conteúdo aces-

sado, da informação de interesse público, contribui para a concretização da eficácia e da força normativa de normas jurídicas.

Desse modo, na lógica argumentativa adotada neste estudo, a maximização, por exemplo, da publicidade e da transparência, de atos administrativos ou de algoritmos computacionais de entidades da Administração Pública, é uma dimensão do efeito positivo decorrente do esforço e do emprego originado da virtualização e da digitalização dos atos administrativos, legislativos e judiciários do Estado brasileiro.

E, sob essas pontuações iniciais, no decorrer desta pesquisa, responder-se-á a questões específicas, como se o uso e o aprimoramento, pelo Estado, de algoritmos computacionais e de ferramentas tecnológicas contribuem ou não para o campo de normatividade e de eficácia do ordenamento e das normas jurídicas. Especificamente no caso da presente pesquisa, o questionamento se dá quanto ao direito financeiro, abordando e descrevendo tal fato sob o aspecto de regras e de princípios próprios desse ramo do direito.

Desse modo, a justificativa para este trabalho está em ser um tema que atinge, tanto juridicamente quanto socialmente, um número indeterminável de agentes públicos e sociais; portanto, tal análise possui relevância jurídica e social.

Acerca dos elementos metodológicos, a metodologia utilizada neste trabalho, quanto à abordagem, é de natureza qualitativa, pois enfatiza a compreensão e a interpretação do tema, atribuindo significado aos dados, e é erigida no colecionar e na criticidade de textos científicos. Consequentemente, isso confere ao trabalho, quanto ao procedimento, um caráter bibliográfico, haja vista a real necessidade de determinação, coesa e coerentemente, das premissas teóricas e práticas dessa proposta de estudo. Tanto é que, para a compreensão do tema, buscou-se investigá-lo por meio de pesquisa bibliográfica.

Quanto à finalidade e à utilização dos resultados, a pesquisa é básica estratégica, por ter como finalidade primordial o aprofundamento dos conhecimentos sobre a temática, assim como a possibilidade de emprego do presen-

te trabalho para fins de solucionar problemas de eventual pesquisa aplicada.

No tocante aos fins e objetivos, a pesquisa classificou-se como exploratória porque busca, primordialmente, aprimorar ideias, e descritiva, porque descreve a situação no momento em que ocorre a investigação, classificando e interpretando os fatos.

## 2 A TECNOLOGIA, A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E O DIREITO

A história sempre registrou, por meio de documentos ou de objetos antigos encontrados pelo ser humano, os produtos advindos da inteligência e da criatividade humana, ao passar dos séculos, seja uma pequena ferramenta útil à agricultura e à plantação de determinado grão, seja uma ferramenta matemática<sup>2</sup> utilizada para calcular as dimensões e graus de determinada região de uma catedral.

Por exemplo, as revoluções industriais foram grandes expressões daquela inteligência e criatividade, haja vista que, não bastasse a criação de novas tecnologias e de novas formas de se relacionar com a tecnologia desenvolvida pelo homem, tais revoluções impactaram profundamente o sistema político, jurídico e econômico; enfim, o ambiente social de diversas sociedades e países.

Ocorre que, desde a segunda metade do século XX<sup>3</sup>, o ser humano passou a ter uma proximidade maior com tecnologias computacionais<sup>4</sup>, bem como uma relação mais próxima com a linguagem e os compartimentos utilizados na computação. Tal fato, inclusive, começou a ser constatado desde o momento em que núcleos familiares, no mundo inteiro, passaram a usufruir de aparelhos televisivos, rádios, *videogames*, os pri-

2 MOHNSAM, J. C. *As contribuições de Arquimedes para o cálculo de áreas*. 2014. 87 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Matemática em Rede Nacional) – Instituto de Matemática, Estatística e Física, Universidade Federal do Rio Grande, Rio Grande, 2014. Disponível em: <http://repositorio.furg.br/handle/1/6688>. Acesso em: 8 jan. 2021.

3 DAVIS, N.; SCHWAB, K. *Aplicando a quarta revolução industrial*. Tradução de Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2018.

4 WIRTH, N. *Algoritmos e estruturas de dados*. Tradução de Cheng Mei Lee. Rio de Janeiro: LTC, 2012.

meiros computadores acessíveis aos cidadãos de renda média, celulares e, por fim, os atuais *desktop* e *notebook*, tão conhecidos, no século XXI, pela grande maioria das pessoas que vive nos países categorizados como desenvolvidos e em desenvolvimento.

Mais recentemente, especificamente na segunda década do século XXI, a humanidade passou<sup>5</sup> a ter um maior contato e atenção, seja para fins de estudo<sup>6</sup> e pesquisa, seja para fim técnico-profissional, com códigos e linguagens utilizados pelos diversos tipos de computadores e tecnologias outras, por exemplo, as redes neurais<sup>7</sup>. Dessa forma, a sociedade contemporânea passou a ter um maior contato com os algoritmos que compõem os *softwares* executados nos *hardwares* de aparelhos eletrônicos.

Tal contato, entre o ser humano e a tecnologia, tornou-se tão familiar à realidade social que, atualmente, ciências, como o direito, a história e a teoria do conhecimento, estão desenvolvendo campos de estudos específicos e centralizados cognitivamente no processo de desenvolvimento, de uso e de interdependência com a computação.

Inclusive, no plano internacional de estudo da dimensão institucional da Administração Pública, foi desenvolvida uma nomenclatura própria de Estado, para fins de qualificar esse novo marco tecnológico e social, chamada de *E-Government*<sup>8</sup>, que, justamente, é uma nomenclatura que ressalta esse contato com o tecnológico, especificamente no que concerne ao contato do Estado, relacionada à virtualização supracitada.

5 SCHWAB, K. **A quarta revolução industrial**. Tradução de Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016. p. 12: “Na sociedade, há uma mudança de paradigma em curso no modo como trabalhamos e nos comunicamos, bem como nas maneiras de nos expressarmos, nos informarmos e nos divertirmos. [...] As novas maneiras de usarmos a tecnologia para promover a mudança de comportamentos e os sistemas de produção e consumo também formam um potencial de regeneração e preservação dos ambientes naturais sem criar custos ocultos sob a forma de externalidades.”

6 SOUZA, M. A. F.; GOMES, M. M.; SOARES, M. V.; CONCILIO, R. **Algoritmos e lógica de programação**: um texto introdutório para a engenharia. 3. ed. São Paulo: Cengage, 2019.

7 HAYKIN, S. **Redes neurais: princípios e prática**. Tradução de Paulo Martins Engel. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001. p. 28: “Na sua forma mais geral, uma rede neural é uma máquina que é projetada para modelar a maneira como o cérebro realiza uma tarefa particular ou função de interesse [...] Para alcançarem bom desempenho, as redes neurais empregam uma interligação maciça de células computacionais simples denominadas “neurônios” ou “unidades de processamento. [...] O procedimento para realizar o processo de aprendizagem é chamado de algoritmo de aprendizagem, cuja função é modificar os pesos sinápticos da rede de uma forma ordenada para alcançar um objetivo de projeto desejado.”

8 VOIGT, R. *et al.* **Handbuch Staat**. Wiesbaden: Springer VS, 2018. p. 981.



Ainda é necessário pontuar que, sob a égide da segurança digital e de dados, que devem abranger a institucionalização de uma democracia deliberativa, com recursos institucionais que garantam a transparência do agir do Estado e a participação da sociedade, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, com a atualização de julho de 2014<sup>9</sup> <sup>10</sup>, instituiu, por meio de seu Conselho de Estratégias de Governo Digital, um documento de recomendação de estratégias de governo digital<sup>11</sup> que dispõe, em síntese, acerca do interesse e da necessidade humana de se diminuir a distância comunicativa entre Estado, sociedade e mercado, aproveitando-se, para tanto, da materialização de condutas de disposição digital.

Essa mesma recomendação descreve que o termo E-Government é uma nomenclatura direcionada à utilização, pelos Estados, da tecnologia da informação e da rede mundial de computadores, assim como expressada pela nomenclatura *Digital Government*, com um fim axiológico denominado *Public Value*, em que a aplicação dessas mesmas tecnologias é uma premissa estratégica na virtualização do Estado e nas relações dele com outros atores sociais.<sup>12</sup>

A nomenclatura *E-Government* chama a atenção para o fato de que um Estado digital estimulará e aperfeiçoará, pelo elástico da largura

9 OCDE. **Recommendation of the Council on Digital Government Strategies**. Paris: OECD Publishing, 2014. Disponível em: <http://www.oecd.org/gov/digital-government/Recommendation-digital-government-strategies.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2020.

10 OCDE. **Recommendation of the Council on Digital Government Strategies**. Paris: OECD Publishing, 2014. Disponível em: <http://www.oecd.org/gov/digital-government/Recommendation-digital-government-strategies.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2020. p. 2. “The steady integration of new technologies (e.g. cloud computing, social media, mobile technology) into the everyday lives of people, businesses and governments is helping to open up governments and giving rise to new forms of public engagement and relationships that transcend public, private and social spheres. This new digital environment offers opportunities for more collaborative and participatory relationships that allow relevant stakeholders (i.e. citizens, business and non-governmental organisations), to actively shape political priorities, collaborate in the design of public services and participate in their delivery to provide more coherent and integrated solutions to complex challenges. Digitally enabled participation and production of services is changing people’s expectations about their relationships with governments. As a result, new public governance approaches are needed to support a shift from governments anticipating citizens’ and business’s needs (citizen-centric approaches) to citizens and businesses determining their own needs and addressing them in partnership with governments (citizen-driven approaches). The diffusion and adoption of technologies is also changing expectations on governments’ ability to deliver public value. Governments can no longer afford to separate efficiency from other societal policy objectives in the governing and managing of digital technologies.”

11 OCDE. **OECD Recommendation on Digital Government Strategies**. Disponível em: <http://www.oecd.org/digital-government/recommendation-on-digital-government-strategies.htm>. Acesso em: 11 ago. 2021.

12 OCDE. **Recommendation of the Council on Digital Government Strategies**. Paris: OECD Publishing, 2014. Disponível em: <http://www.oecd.org/gov/digital-government/Recommendation-digital-government-strategies.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2020.

e da altura do campo de eficácia, as ferramentas necessárias à concretização da publicidade e da transparência dos atos das instituições públicas, além de favorecer, direta ou indiretamente, um ambiente de maior participação e contribuição dos atores sociais, seja pessoa física, seja pessoa jurídica, no ser e agir do Estado.

Nessa mesma direção de percepção cognitiva, não é novidade que, atualmente, o Estado, brasileiro ou não, em seus diversos órgãos e entidades, absorveu o desenvolvimento e a aplicação de algoritmos computacionais, seja para a fiscalização de pedestres e motoristas que possam violar as normas de trânsito, seja para a fiscalização de contribuintes de tributos, seja para gerir seus dados acerca de um determinado ambiente de interesse social, como a arrecadação de receitas ou a concretização de despesas, e utilizar tal gestão para fins de, no âmbito da Administração Pública, tomada de decisão estratégica.

E, justa e principalmente, por conta da afetação de direitos ao influxo desse contato sociotecnológico, em face do desenvolvimento e do uso, por exemplo, de algoritmos e da inteligência artificial no âmbito do Estado, como já ocorre em diversos tribunais do Poder Judiciário brasileiro, bem como em órgãos e procuradorias da Administração Pública, as normas jurídicas acabam por ter seu conteúdo alterado ou qualificado.

Por exemplo, por meio da existência de diversas formas, ou ferramentas, de acesso a dados e informações, normas-princípios, como o direito à transparência e ao acesso à informação, acabam, cada vez mais, alcançando, realizando e transformando a realidade social, favorecendo mais estudos sobre diversos temas de interesse público e, por conseguinte, uma razão e certeza maiores no ato de direcionar as escolhas públicas.

### 3 A EFICÁCIA DAS NORMAS DE DIREITO FINANCEIRO E OS ALGORITMOS COMPUTACIONAIS

Quanto ao Direito Financeiro brasileiro, em seu contexto histórico, somente começou a ser sistematizado no ano de 1964, por conta da publicação da Lei Nacional nº 4.320/1964, por mais que, em momento anterior a esse, discussões acerca da atividade financeira do Estado já fossem a realidade tanto nas casas legislativas quanto no meio acadêmico.<sup>13</sup>

Desde a Constituição Federal brasileira de 1824, já havia previsão normativa acerca da discriminação de rendas e da divisão da arrecadação tributária entre o Governo-Geral e as províncias, o que, inclusive, fora propagado nos textos constitucionais posteriores. Além disso, é importante destacar que a Constituição Imperial brasileira de 1824, em atenção à natureza política do estado unitário que existia até então, não permitia que as províncias deliberassem a respeito da criação de impostos, tanto que a separação entre o orçamento geral e o orçamento das províncias se deu, pela primeira vez, somente com a publicação da lei orçamentária de 1833, que proporcionou às províncias as receitas residuais do governo central.<sup>14</sup>

Sob esse contexto histórico, pode-se entender que a atividade financeira do Estado é retratada como o globo de ações que aquele, o Estado, realiza, almejando a obtenção de receitas para sua existência e a efetivação de despesas públicas, com a finalidade de executar as soluções para as necessidades públicas.

Desse modo, observando que a atividade financeira é um pilar de sustentação do próprio Estado, é necessário ter em mente que a busca por receitas e a efetivação de despesas observarão princípios que norteiam o sistema financeiro constitucional, ou seja, as normas constitucionais que disciplinam a atividade financeira do Estado.<sup>15</sup>

Quanto aos princípios que regem o Direito Financeiro, diferentemente do que se encontra no Direito Tributário, as normas-princípios de

13 PISCITELLI, T. Direito financeiro. 6. ed. São Paulo: Método, 2018. p. 18.

14 PISCITELLI, T. Direito financeiro. 6. ed. São Paulo: Método, 2018. p. 18.

15 *Ibidem*, p. 24.

Direito Financeiro não estão objetivamente, pelo menos em sua maioria, expressadas em dispositivo normativo da Constituição Federal. Entre os princípios do Direito Financeiro, encontramos o da legalidade, economicidade, transparência, publicidade e responsabilidade fiscal, originados do critério das normas relacionadas à atividade financeira do Estado.<sup>16 17</sup>

Acerca desse ponto, é necessário estabelecer a premissa de que, mesmo que decorra de uma comunicação que é um meio, e não um fim, o Direito<sup>18</sup> e as suas normas<sup>19</sup> expressam a realidade de que as sociedades humanas necessitam de um instrumento que conduza à naturalização de tais sociedades no contexto em que vive o homem<sup>20</sup>, ou seja, as normas jurídicas são mecanismos de adaptação do ser humano ao seu contexto ambiental e histórico.<sup>21</sup>

E, justamente no que toca à eficácia de tais normas-princípios do Direito Financeiro, percebe-se que os algoritmos computacionais, a grande quantidade de dados existente na contemporaneidade e as novas tecnologias, como a inteligência artificial, movimento este fruto do início da quarta revolução industrial, contribuíram, e continuarão a contribuir, com a maximização, ou otimização, da eficácia das normas de Direito Financeiro.

16 Ibidem, p. 25.

17 Ibidem, p. 47: “Os princípios orçamentários são diretrizes de direito financeiro que, diferentemente daquelas tratadas no capítulo 1, as quais figuram como princípios gerais, aplicam-se direta e imediatamente à confecção do orçamento pelo Estado. São, portanto, normas especificamente voltadas à elaboração do orçamento público. Dentre os mais relevantes, destacam-se os seguintes: (i) exclusividade, (ii) universalidade, (iii) unidade, (iv) anualidade, (v) programação, e (vi) equilíbrio orçamentário.”

18 HABERMAS, J. **Facticidade e validade**: contribuições para uma teoria discursiva do direito. Tradução de Felipe Gonçalves Silva. São Paulo: Editora Unesp, 2020. p. 184: “O direito [Recht] se apresenta como um sistema de direitos [System der Rechten] na medida em que pudermos considerá-lo sob a função de estabilização de comportamentos que lhe é própria. Contudo, esses direitos subjetivos só podem entrar em vigor e ser implementados pelas organizações que tomam decisões coletivamente vinculantes. De modo inverso, essas decisões devem seu caráter coletivo obrigatório à forma jurídica da qual se revestem.”

19 HABERMAS, J. **Facticidade e validade**: contribuições para uma teoria discursiva do direito. Tradução de Felipe Gonçalves Silva. São Paulo: Editora Unesp, 2020. p. 65: “A legitimidade de uma regra é independente de sua imposição factual. Mas, pelo contrário, a validade social e a obediência factual variam com a crença na legitimidade dos parceiros de direito, e esta se apoia por sua vez na suposição de legitimidade, ou seja, na ideia de que as normas são passíveis de fundamentação.”

20 LUHMANN, N. **O direito da sociedade**. Tradução de Saulo Krieger. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 743-745.

21 Ibidem, p. 751: “As normas e a validade, que em cada caso as sustenta, já não se ancoram nas constantes religiosas ou naturais ou nas de uma estrutura social inquestionada, mas são vivenciadas e tratadas como projeções temporais. Elas têm uma validade ‘até segunda ordem’. Assim, são experimentadas como algo meramente contingente, convertendo-se também em algo cognitivamente dotado de sensibilidade.”

Primeiramente, para fins de uma melhor descrição da relação entre algoritmos e a eficácia de normas jurídicas, é essencial perceber como essa relação se dá no mundo fenomênico. O primeiro exemplo decorre do desenvolvimento de algoritmos computacionais executados para fornecer informações acerca das atividades financeiras do Estado, como ocorre no banco de informações e dados expostos nos sítios eletrônicos do governo federal, estadual, distrital ou municipal.

Outro exemplo é o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI)<sup>22</sup>, que é utilizado, por exemplo, para fins de contabilização e de fiscalização, orçamentária e financeira, de órgãos e entidades da Administração Pública federal. Portanto, esse sistema contribui para a maximização da eficácia jurídica, não só para a instrumentalização dos princípios financeiros da publicidade e da transparência, além de outros, que são resguardados pela elevação da potencialidade de fiscalização da aplicação das receitas públicas federais.

Definitivamente, é notório o fato de que a eficácia normativa de uma norma de Direito Financeiro, como o princípio da transparência, é deveras superior sob a égide de um sistema computacional que executa determinado algoritmo que possibilita ao gestor público, aos órgãos de fiscalização orçamentária e financeira, e, claro, aos cidadãos, o controle e a compreensão da movimentação e da aplicação de receitas públicas.

É importante que se diga que, para os fins desta pesquisa, a força normativa do direito objetivo ou de normas jurídicas é medida, justamente, pela análise e pela comparação da concretização e da visualização, no mundo físico ou social do ser humano, da eficácia da norma jurídica em um determinado contexto histórico, que, no presente estudo, é o contexto de grande influência dos algoritmos e de outras tecnologias nas relações sociais e institucionais do século XXI.<sup>23</sup>

22 TESOURO NACIONAL. O que é o SIAFI? 10 fev. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouro-nacional/pt-br/siafi/conheca/o-que-e-o-siafi>. Acesso em: 13 ago. 2021.

23 HESSE, K. A força normativa da Constituição. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991. p. 16.

Portanto, a eficácia concreta, no âmbito da realidade da sociedade humana, e a força normativa de algumas normas e regras jurídicas de Direito Financeiro são bem maiores em um contexto de usufruto de algoritmos que sintetizam uma grande quantidade de informações e menores em um contexto de não usufruto de tal tecnologia.

Além de possibilitar uma eficácia maior da transparência de receitas e de despesas públicas, torna possível, por meio da divulgação de dados e de informações orçamentárias e financeiras, de banco de dados públicos expostos em sítio eletrônico ou sistema governamental, por exemplo, uma maior democratização das informações financeiras aos cidadãos brasileiros. Dessa forma, oportuniza a ciência da realidade orçamentária e financeira do país, haja vista que, a priori, esses dados e informações, além de estarem acessíveis a um número considerável de brasileiros com acesso à rede mundial de computadores<sup>24 25</sup>, possibilita a tais brasileiros, além da imprensa nacional e internacional, a reflexão e a possibilidade de questionamentos e de cobranças político-sociais.

Tal questão, inclusive, lembrando as premissas da teoria e da escada ponteana<sup>26272829</sup>, poderia ser analisada como uma dimensão de fato jurídico, não no sentido de nascimento e de extinção de relações de direito, como descrito originariamente por Pontes de Miranda, claro, mas, em

24 IBGE. **Pesquisa nacional por amostra de domicílios contínua**. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/multidominio/condicoes-de-vida-desigualdade-e-pobreza/17270-pnad-continua.html?=&t=o-que-e>. Acesso em: 15 ago. 2021.

25 MINISTÉRIO DAS COMUNICAÇÕES. **Pesquisa mostra que 82,7% dos domicílios brasileiros têm acesso à internet**. 14 abr. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/mcom/pt-br/noticias/2021/abril/pesquisa-mostra-que-82-7-dos-domicilios-brasileiros-tem-acesso-a-internet>. Acesso em: 15 ago. 2021.

26 MIRANDA, F. C. P. de. **Tratado de direito privado**: parte geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. t. IV. p. 66: “Para que algo valha é preciso que exista. Não tem sentido falar-se de validade ou de invalidade a respeito do que não existe. A questão da existência é questão prévia. Somente depois de se afirmar que existe é possível pensar-se em validade ou em invalidade.”

27 MIRANDA, F. C. P. de. **Tratado de direito privado**: parte especial. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. t. III. p. 113: “O ato jurídico, incluído o negócio jurídico, existe e vale, nos limites da lei; a sua eficácia, desde a vinculação, depende da lei: é eficácia jurídica, isto é, a eficácia que tem, no mundo jurídico, o ato jurídico [...]”

28 De forma sucinta, o que normalmente se denomina “Escada Ponteana” decorre da percepção dos fatos jurídicos sob a dimensão de um sentido de existência, validade e eficácia de um fenômeno jurídico, em que esses três sentidos, relativamente interdependentes, diga-se, são, dogmaticamente, sob o horizonte de análise do negócio jurídico, por exemplo, diferenciados pelo teórico Pontes de Miranda.

29 MIRANDA, F. C. P. de. **Tratado de direito privado**: volume 1. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970. *apud* AZEVEDO, A. J. de, *ibidem*, p. 23.

tese, jurídico no sentido de contribuir com a eficácia, social e política, de normas jurídicas postas.<sup>30</sup>

O princípio da economicidade, por exemplo, que está positivado no art. 70 da Constituição Federal brasileira, representa a exigência decorrente da eficiência, do ponto de vista das despesas públicas, que exterioriza o dever de, com o mínimo de receita possível, conseguir maximizar e otimizar a eficácia das atividades decorrentes das necessidades públicas.<sup>31</sup>

E, sob a égide do princípio da economicidade, os algoritmos e as novas tecnologias contribuem diretamente para a eficácia e a força normativa daquele, o princípio da economicidade, haja vista que os algoritmos, não cansam nem sofrem algumas das limitações humanas; por exemplo, uma sensível limitação de análise de documentos e dados, bem como da carga horária de trabalho.

Os algoritmos e as novas tecnologias, como os algoritmos de inteligência artificial e as redes neurais artificiais, levam o princípio da economicidade do Direito Financeiro a um estado de eficácia impossível de ser alcançável somente com o tempo e mãos humanas.

Isso posto, os bancos de dados, algoritmos e a tecnologia de *business intelligence* são exemplos dessa contribuição à eficácia normativa de normas jurídicas, uma vez que conseguem proporcionar armazenamento, colheita, análise, categorização e publicidade de dados e informações financeiras em sítios eletrônicos e programas de computadores utilizados pelos entes da Federação ou pelos cidadãos, com um mínimo de intervenção humana.

Outra descrição envolve o princípio da transparência aplicado ao Direito Financeiro, o qual assegura a fiscalização e a publicidade dos gastos e das contas públicas, bem como proporciona a democratização do acesso e a participação dos brasileiros na atividade financeira do Estado.<sup>32</sup>

30 AZEVEDO, A. J. de. **Negócio jurídico**: existência, validade e eficácia. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

31 PISCITELLI, T. **Direito financeiro**. 6. ed. São Paulo: Método, 2018. p. 33.

32 PISCITELLI, T. **Direito financeiro**. 6. ed. São Paulo: Método, 2018. p. 33.

E, como dito anteriormente, a questão da contribuição de instrumentos tecnológicos visando à ampliação da eficácia e da força normativa de normas de Direito Financeiro também possui relação direta com o princípio da transparência para a execução do orçamento; princípio este que possibilita o controle das despesas públicas pelos cidadãos brasileiros.

As tecnologias, como os algoritmos de inteligência artificial, as redes neurais e os demais instrumentos tecnológicos, são utilizadas no emprego e no desenvolvimento de programas ou sítios eletrônicos que fornecem e publicam dados e informações decorrentes da atividade financeira da União, Estados-membros, Distrito Federal e municípios. Além de fazerem cumprir o princípio da transparência, otimizam a possibilidade de atuação ativa do brasileiro na fiscalização do patrimônio público, das despesas públicas e da responsabilidade fiscal dos agentes públicos de todos os poderes e esferas institucionais.

Desse modo, essas ferramentas computacionais contribuem<sup>33</sup> para a publicidade das receitas e das despesas públicas, seja pela disponibilização, em meio virtual, dos textos das leis orçamentárias, assim como a sua execução, seja por meio da virtualização das prestações de contas e dos relatórios de execução orçamentária e de gestão fiscal, aprimorando, por conseguinte, a eficácia normativa daquele princípio fiscalista e, porventura, dos demais comandos normativos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Também é importante destacar que essa virtualização de dados financeiros colabora para a efetivação das normas que englobam a institucionalização de um orçamento participativo, visto que, por conta da publicidade e da transparência das informações financeiras e orçamentárias, por exemplo, acessíveis a todo e qualquer cidadão com acesso à rede mundial de computadores, possibilita que audiências públicas sejam realizadas por meio digital. Isso permite a participação popular e garante um elevado grau de democratização da aplicação das receitas públicas e a ampliação do debate público.

---

<sup>33</sup> A título de exemplo, pode-se mencionar o sistema Siga Brasil, do Senado Federal, que publica informações simplificadas acerca do orçamento público, assim como o Portal da Transparência do Governo Federal, de iniciativa da Controladoria-Geral da União.



É interessante citar que, com a modificação normativa realizada pela Lei Complementar Nacional nº 156/2016, foram incluídos cinco outros parágrafos e modificado um parágrafo, no art. 48<sup>34</sup> da Lei Nacional de Responsabilidade Fiscal, com a finalidade de assegurar, promover e otimizar a divulgação de dados e informações orçamentárias e financeiras, também por parte dos estados-membros, Distrito Federal e municípios.<sup>35</sup>

Inclusive, a não aplicação administrativa de tais normas resultará na proibição, destinada ao ente federado, de receber transferências voluntárias e contratar operações de crédito, exceto, claro, aquelas destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária.<sup>36</sup>

34 Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso 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.

§ 1º A transparência será assegurada também mediante: (Redação dada pela Lei Complementar nº 156, de 2016).

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos; (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

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; e (Redação dada pela Lei Complementar nº 156, de 2016).

III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A. (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009) (Vide Decreto nº 7.185, de 2010)

§ 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público. (Incluído pela Lei Complementar nº 156, de 2016)

§ 3º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios encaminharão ao Ministério da Fazenda, nos termos e na periodicidade a serem definidos em instrução específica deste órgão, as informações necessárias para a constituição do registro eletrônico centralizado e atualizado das dívidas públicas interna e externa, de que trata o § 4º do art. 32. (Incluído pela Lei Complementar nº 156, de 2016)

§ 4º A inobservância do disposto nos §§ 2º e 3º ensejará as penalidades previstas no § 2º do art. 51. (Incluído pela Lei Complementar nº 156, de 2016)

§ 5º Nos casos de envio conforme disposto no § 2º, para todos os efeitos, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios cumprem o dever de ampla divulgação a que se refere o caput. (Incluído pela Lei Complementar nº 156, de 2016)

§ 6º Todos os Poderes e órgãos referidos no art. 20, incluídos autarquias, fundações públicas, empresas estatais dependentes e fundos, do ente da Federação devem utilizar sistemas únicos de execução orçamentária e financeira, mantidos e gerenciados pelo Poder Executivo, resguardada a autonomia. (Incluído pela Lei Complementar nº 156, de 2016)

35 PISCITELLI, T. **Direito financeiro**. 6. ed. São Paulo: Método, 2018. p. 35: “Portanto, especialmente com a publicação das LCs 131/2009 e 156/2017, o princípio da transparência do gasto público, aplicável na realização da atividade financeira do Estado, ganhou ares de objetivação, tendo-se em vista a positivação de normas que pretendem garantir, por meio de ações concretas, o acesso dos cidadãos às contas públicas.”

36 PISCITELLI, T. **Direito financeiro**. 6. ed. São Paulo: Método, 2018. p. 35.

Outra descrição do fenômeno da contribuição dos algoritmos para a força normativa e a eficácia de normas de Direito Financeiro é a utilização das funcionalidades e dos produtos desses algoritmos, dados e informações acerca de gastos e receitas públicas disponibilizados pelos sítios eletrônicos e sistemas públicos governamentais, com a finalidade de construção e de fundamentação de decisões judiciais, por magistrados de diversos graus de jurisdição.

Por fim, cumpre mencionar que, no processo de aprimoramento e de expansão de tecnologias, muitos órgãos públicos, seja pela limitação dos recursos humanos diante da elevação das demandas direcionadas ao Estado, seja pela limitação ou pelo congelamento do valor de recursos destinados a esses mesmos órgãos públicos, adotam decisões administrativas no sentido de ampliar seu corpo de tecnologia da informação. Isso tendo em vista a essencialidade de tal ampliação, por mais que, também, haja um contingenciamento financeiro sobre tal política de digitalização e virtualização de atividades administrativas, judiciárias e legislativas do Estado.

Ademais, diga-se que, devido a tal limitação financeira, os gestores de órgãos públicos e dos setores de tecnologia desses órgãos terminam por, constantemente, realizar escolhas no sentido de definir quais instrumentos tecnológicos serão desenvolvidos ou mantidos.<sup>37</sup>

## 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho busca descrever um fenômeno social, especificamente sociojurídico, acerca da contribuição de instrumentos tecnológicos, por exemplo, algoritmos e sítios eletrônicos, no campo da eficácia e força normativa de regras e princípios do Direito Financeiro, almejando, para tanto, uma conscientização maior sobre a relação entre tecnologia e o Direito, analisando um pouco do histórico do processo tecnológico-computacional e suas repercussões na seara financeira do Estado.

---

37 MELLO, C. M. B. *Especificação dos requisitos de software de análise de risco para tomada de decisão de investimentos em tecnologia da informação*. 2015. 167 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Computação Aplicada) — Universidade de Brasília, Brasília, 2015. p. 1. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/18626>. Acesso em: 25 abr. 2020.

Desse modo, nesta pesquisa, demonstrou-se, sem esgotar a abrangência do campo de estudo, a contribuição da tecnologia para as atividades do Estado e para a democratização das finanças públicas. Além disso, por lógica, induzindo ao fato de que, com o desenvolvimento tecnológico, maneiras outras de relação entre Direito e tecnologia surgirão, potencializando a eficácia de normas jurídicas, objetos do Direito Financeiro, se bem usadas, obviamente. Assim, o presente trabalho buscou analisar, de forma crítica, as questões relevantes para uma compreensão maior do tema.

## REFERÊNCIAS

AZEVEDO, A. J. de. **Negócio jurídico**: existência, validade e eficácia. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, p. 2745, 23 mar. 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: 14 abr. 2021.

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: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 15 mar. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 156, de 28 de dezembro de 2016**. Estabelece o Plano de Auxílio aos Estados e ao Distrito Federal e medidas de estímulo ao reequilíbrio fiscal; e altera a Lei Complementar nº 148, de 25 de novembro de 2014, a Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997, a Medida Provisória nº

2.192-70, de 24 de agosto de 2001, a Lei nº 8.727, de 5 de novembro de 1993, e a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Diário Oficial da União, Brasília, DF, p. 1, 29 dez. 2016. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp156.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp156.htm). Acesso em: 29 mar. 2020.

DAVIS, N.; SCHWAB, K. **Aplicando a quarta revolução industrial**. Tradução de Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2018.

HABERMAS, J. **Facticidade e validade**: contribuições para uma teoria discursiva do direito. Tradução de Felipe Gonçalves Silva. São Paulo: Editora Unesp, 2020.

HAYKIN, S. **Redes neurais**: princípios e prática. Tradução de Paulo Martins Engel. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

HESSE, K. **A força normativa da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

IBGE. **Pesquisa nacional por amostra de domicílios contínua**. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/multidominio/condicoes-de-vida-desigualdade-e-pobreza/17270-pnad-continua.html?=&t=o-que-e>. Acesso em: 15 ago. 2021.

LUHMANN, N. **O direito da sociedade**. Tradução de Saulo Krieger. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

MELLO, C. M. B. **Especificação dos requisitos de software de análise de risco para tomada de decisão de investimentos em tecnologia da informação**. 2015. 167 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Computação Aplicada) – Universidade de Brasília, Brasília, 2015. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/18626>. Acesso em: 25 abr. 2020.

MINISTÉRIO DAS COMUNICAÇÕES. **Pesquisa mostra que 82,7% dos domicílios brasileiros têm acesso à internet.** 14 abr. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/mcom/pt-br/noticias/2021/abril/pesquisa-mostra-que-82-7-dos-domicilios-brasileiros-tem-acesso-a-internet>. Acesso em: 15 ago. 2021.

MIRANDA, F. C. P. de. **Tratado de direito privado**: volume 1. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970.

MIRANDA, F. C. P. de. **Tratado de direito privado**: parte geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. t. IV.

MIRANDA, F. C. P. de. **Tratado de direito privado**: parte especial. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. t. III.

MOHNSAM, J. C. **As contribuições de Arquimedes para o cálculo de áreas.** 2014. 87 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Matemática em Rede Nacional) – Instituto de Matemática, Estatística e Física, Universidade Federal do Rio Grande, Rio Grande, 2014. Disponível em: <http://repositorio.furg.br/handle/1/6688>. Acesso em: 8 jan. 2021.

OCDE. **Recommendation of the Council on Digital Government Strategies.** Paris: OECD Publishing, 2014. Disponível em: <http://www.oecd.org/gov/digital-government/Recommendation-digital-government-strategies.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2020.

OCDE. **OECD Recommendation on Digital Government Strategies.** Disponível em: <http://www.oecd.org/gov/digital-government/recommendation-on-digital-government-strategies.htm>. Acesso em: 11 ago. 2021.

PISCITELLI, T. **Direito financeiro.** 6. ed. São Paulo: Método, 2018.

SCHWAB, K. **A quarta revolução industrial**. Tradução de Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016.

SOUZA, M. A, F.; GOMES, M. M.; SOARES, M. V.; CONCILIO, R. **Algoritmos e lógica de programação**: um texto introdutório para a engenharia. 3. ed. São Paulo: Cengage, 2019.

TESOURO NACIONAL. **O que é o SIAFI?** 10 fev. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/siafi/conheca/o-que-e-o-siafi>. Acesso em: 13 ago. 2021.

VOIGT, R. *et al.* **Handbuch Staat**. Wiesbaden: Springer VS, 2018.

WIRTH, N. **Algoritmos e estruturas de dados**. Tradução de Cheng Mei Lee. Rio de Janeiro: LTC, 2012.

# As implicações da competência dos Juizados Especiais para anular ato administrativo do Tribunal de Contas

The implications of the competence of the Special Courts to annul the administrative act of the Court of Auditors

Lucas Araújo Meneses<sup>1</sup>

## RESUMO

O presente artigo tem como escopo a análise das implicações da anulação de ato administrativo do Tribunal de Contas em processos de controle externo pelos Juizados Especiais da Fazenda Pública. Desse modo, abordar-se-á a competência dos Tribunais de Contas para julgar processo de contas e realizar o controle externo, e dos Juizados Especiais para anular o ato administrativo desses Tribunais. Para tanto, realizou-se levantamento bibliográfico, jurisprudencial e doutrinário acerca das situações em que os Juizados Especiais da Fazenda Pública possuem competência para anular ato administrativo do Tribunal de Contas, em que se ressaltam os efeitos deletérios à Administração Pública e ao interesse público das decisões dos Juizados que anularam atos administrativos, causando prejuízos ao Controle Externo. O presente estudo visa apontar as implicações de tais decisões ao Controle Externo e conclui que os Juizados Especiais da Fazenda Pública devem restringir-se a analisar tão somente a legalidade do ato.

**Palavras-chave:** Ato Administrativo. Competência. Juizado Especial. Controle Externo. Anulação.

## ABSTRACT

The scope of this paper is to analyze the implications of the annulment of

---

<sup>1</sup> Graduando em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: lucasmnss931@gmail.com

an administrative act by the Court of Auditors in external control processes by the Special Courts of the Public Treasury. Thus, the competence of the Courts of Auditors to judge the process of accounts and carry out external control, and of the Special Courts to annul the administrative act of these Courts, will be addressed. To this end, a bibliographic, jurisprudential and doctrinal survey was carried out on the situations in which the Special Courts of the Public Treasury have jurisdiction to annul the administrative act of the Court of Auditors, which safeguards the deleterious effects to the Public Administration and the public interest of the decisions of the Courts that annulled administrative acts, causing damages to the External Control. The present study aims at pointing out the implications of such decisions for External Control and concludes that the Special Courts of the Public Treasury should restrict themselves to analyze only the legality of the act.

**Keywords:** Administrative Act. Competence. Special Court. External Control. Annulment.

Recebido: 05-07-2021

Aprovado: 27-08-2021

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como escopo a análise das implicações da anulação de atos administrativos do Tribunal de Contas pelos Juizados Especiais da Fazenda Pública, haja vista as dezenas de ações ordinárias protocoladas nos Juizados Especiais visando anular os acórdãos e as decisões da Corte de Contas, o que ocorreu, especialmente, por conta do pleito eleitoral em 2020. Assim, é necessário analisar as consequências ao controle externo e ao interesse público ante as irregularidades cometidas por gestores e ex-gestores na ordenação de despesas dos poderes Executivo e Legislativo, considerando-se o comprometimento do controle externo sequente da anulação dos atos administrativos.



Neste jaez, apesar da existência de divergências doutrinárias e da aplicação das normas referentes à possibilidade ou não de ajuizamento de ação nos Juizados Especiais, visando anular ato administrativo, cumpre ressaltar, desde já, o malferimento à ordem administrativa, decorrente da interferência do Poder Judiciário na esfera de competência dos Tribunais de Contas pátrios.

Para tanto, a metodologia do presente artigo far-se-á por meio da análise da jurisprudência acerca da competência dos Juizados Especiais, bem como do arcabouço doutrinário, jurisprudencial e constitucional da competência dos Tribunais de Contas e dos Juizados Especiais, no que tange à anulação e ao julgamento das contas públicas dos ordenadores de despesas, sendo tal discussão de fundamental importância, uma vez que esse fenômeno jurídico tornou-se comum à época das eleições.

Isso posto, empreende-se, preliminarmente, a importância desta pesquisa para toda a coletividade social e jurídica, visto que a temática trata da interferência do Poder Judiciário no âmbito de atuação da Corte de Contas quando do controle e da fiscalização do gerenciamento dos gastos públicos realizados por ordenadores de despesas; isto porque o exame do ato administrativo deve se restringir à legalidade do ato.

Por fim, vê-se, ainda, que a notoriedade da problemática a ser tratada não se exauriu, haja vista as divergências e os debates travados no âmbito dos Juizados Especiais e Tribunais recursais estaduais, bem como a existência de processos de anulatórias em trâmite. Desse modo, a análise das implicações da anulação de ato administrativo pelos Juizados Especiais é de extrema relevância para o controle externo e para a defesa do interesse público.

## **2 A COMPETÊNCIA DO TRIBUNAL DE CONTAS**

A Constituição Federal de 1988 restabeleceu o Estado Democrático de Direito brasileiro e fortaleceu as instituições de controle externo, a julgar pelo papel essencial desempenhado por essas instituições para a manuten-

ção da Administração Pública. Assim, a “Constituição Cidadã” ampliou o rol de competências institucionais do Tribunal de Contas da União e, consequentemente, dos Tribunais de Contas Estaduais e Municipais. Desse modo, a atuação dos Tribunais de Contas foi aperfeiçoada para atender ao Estado engendrado após o Regime Militar de 1964, proporcionando uma atuação mais eficiente e ativa no controle externo dos recursos públicos.

Isso posto, a Constituição Federal de 1988 refere-se ao controle externo no art. 71, ficando este a cargo do Congresso Nacional, ou seja, do Poder Legislativo, e será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas. Veja o estabelecido no texto constitucional:

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

Portanto, entende-se que o controle externo é instrumento do Estado Democrático de Direito, por meio do qual instituições governamentais fiscalizam outros órgãos estatais a fim de assegurar as escorreitas aplicação, gerência e captação dos recursos públicos. Sabe-se que, no Brasil, o controle externo é atribuição do Poder Legislativo, o qual complementa-se com o auxílio do Tribunal de Contas para realizar fiscalizações patrimoniais, contábeis e financeiras em todos os órgãos dos poderes Judiciário, Executivo e do próprio Legislativo.

De igual modo, o controle externo é uma forma de controle público da legalidade contábil e financeira com vistas a comprovar a regularidade dos atos realizados pela Administração, seja no emprego dos bens, valores e/ou dinheiros públicos, bem como a fiel execução do orçamento público (MEIRELLES, 2017). Por isso, o controle externo realizar-se-á em todos os órgãos e sobre qualquer pessoa que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens, ou valores públicos, inclusive aquelas que não compõem a estrutura organizacional do Estado.

Além disso, cabe destacar que o controle externo exercido pelos Tribunais de Contas é técnico e especializado, não vinculado à ideologia política e/ou partidária. Depreende-se, pois, que o Tribunal de Contas é o órgão do Estado que mais se assemelha ao controle fiscalizador, por conta de suas prerrogativas constitucionais e de sua independência e autonomia dos outros três poderes para realizar o controle externo.

Destarte, a Constituinte da Carta Magna de 1988 previu, de forma expressa, a existência e os atos de competências das Cortes de Contas, no Título IV – Da Organização dos Poderes, Capítulo I – Do Poder Legislativo, Seção IX – Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária, especificamente nos arts. 71 e seguintes. Observe:

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

Assim, observam-se, conforme Bugarin (2010), oito categorias relacionadas às funções básicas dos Tribunais de Contas: judicante, fiscalizadora, consultiva, informativa, sancionadora, corretiva, normativa e de ouvidoria.

Não obstante haja previsão dos atos de competência dos Tribunais de Contas Pátrios no Capítulo I, do Título IV, da Constituição Federal de 1988, o qual trata, também, do Poder Legislativo, entende-se que as Cortes de Contas são órgãos autônomos, com independência financeira e administrativa, que, quando do desempenho de parte de suas atribuições, funciona como auxiliar do Poder Legislativo para julgamento das contas do chefe do Poder Executivo, atuando como órgão técnico consultivo. Com a Constituição de 1988, houve uma ampliação da competência fiscalizadora do Tribunal de Contas às esferas operacional e patrimonial.

Por outro lado, convém ressaltar a importância do dever de prestar contas, tendo este sido conceituado de forma plena pela Constituição Federal, no parágrafo único do art. 70, *in verbis*:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

Portanto, depreende-se que qualquer pessoa física ou jurídica que faça uso, de forma ampla, de qualquer verba pública tem a obrigação de prestar contas ao Órgão de Controle, ficando a análise técnica e a realização de tal controle a cargo dos Tribunais de Contas. Nesse sentido, ensina Celso de Mello (1984, p. 136):

a missão de efetuar um apurado controle sobre a legitimidade dos atos administrativos conducentes à despesa pública é, obviamente, uma missão teórica – técnico-jurídica e, portanto, dificilmente poderia ser desempenhada a contento por um corpo legislativo, sem que contasse com o auxílio de um organismo especializado ao qual incumba esta apreciação técnica, que irá iluminar a posterior decisão política do legislativo na apreciação da gestão dos recursos públicos.

Pois bem, demonstrada a relevância, é necessário destacar que, além do Tribunal de Contas da União ser responsável por julgar contas que envolvam verbas oriundas da União, nos termos do art. 1º, inciso I, da Lei Federal nº 8.443, de 16 de julho de 1992, cada ente federativo possui autonomia para elaboração de sua Constituição estadual e, consequente-

mente, para criação do órgão responsável pela realização do controle externo no âmbito estadual, desde que respeitado o Princípio da Simetria Constitucional e preservada a semelhança entre os institutos jurídicos das Constituições estaduais para com a Constituição Federal.

Por outro lado, o inciso II do art. 71 da Constituição Federal estabelece a competência referente ao julgamento administrativo das contas dos gestores, a qual não é meramente opinativa e, apesar de não possuir função jurisdicional, o Tribunal de Contas, ao exercer tal competência, segundo Ferreira (1992), é autêntica instância julgadora. Com relação à função judicante, esclarece o doutrinador Jacoby (2005) que é necessário ressaltar essa função “jurisdicional” com vistas a possibilitar a observação dos Tribunais de Contas como órgãos autônomos e independentes do Poder Legislativo.

Então, resta evidente que compete ao Tribunal de Contas julgar, em sede administrativa, privativamente, as contas dos responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos conforme estabelecido no texto constitucional. Assim, o Tribunal, em comento, realiza a análise técnica das contas com vistas a encontrar ilegalidades ou eventuais prejuízos ao Erário e, em seguida, julga as contas dos gestores, ressaltando-se a hipótese em que o gestor também exerça a função de chefe do Executivo Municipal. Nesse caso, ter-se-á somente a emissão de parecer prévio a ser encaminhado à Câmara Municipal para julgamento político.

Nesses casos, as Cortes de Contas somente possuem competência para emissão de parecer prévio referente às contas de governo ou de gestão prestadas pelo prefeito, as quais devem ser submetidas ao julgamento da Câmara de Vereadores para aprovação ou rejeição do referido parecer técnico, podendo este ser rejeitado em votação correspondente a dois terços do Legislativo Municipal (SILVA; BELLAN, 2011).

Consequentemente, o Tribunal de Contas, no exercício do controle externo em relação à atividade administrativa de um dos Poderes, pode aplicar sanções tanto ao administrador quanto ao particular submetido à

sua jurisdição ou ao responsável por bens, valores ou dinheiro público, ou por estabelecer uma relação jurídica, por sua função, com a Administração Pública, ou, ainda, por haver firmado algum contrato ou instrumento de mesmo gênero com a Administração.

Desta feita, a análise das contas prestadas por gestores públicos pelas Cortes de Contas, conforme Costa (2006), garante o gerenciamento eficaz dos recursos públicos, bem como contribui para a transparência pública ao fiscalizar os representantes do povo quanto à aplicação de recursos. Todavia, ressaltam-se as consequências ao controle externo e à Administração Pública da anulação dos atos administrativos dessas Cortes, certo que gestores que tiveram suas contas de gestão desaprovadas poderão ingressar com ações requerendo a anulação das decisões.

Outrossim, os Tribunais de Contas exercem, de igual forma, função normativa, a qual realiza-se por meio da expedição de instruções ou atos normativos que sejam de execução compulsória sob responsabilidade do administrador de bens, valores ou dinheiro público, bem como acerca da organização institucional e processual, conforme estabelecido nas leis orgânicas de cada órgão.

Portanto, conforme depreende-se da análise do art. 71 e seguintes da Constituição da República, diversas são as funções dos Tribunais de Contas; daí sua relevância e importância para o correto funcionamento da máquina pública, do equilíbrio nas gestões públicas e, sobretudo, na separação dos três poderes, viabilizando a realização do chamado sistema de freios e contrapesos, e o controle externo dos órgãos da Administração.

### **3 O ATO ADMINISTRATIVO DO TRIBUNAL DE CONTAS**

Sabe-se que existem atos administrativos e fatos administrativos. Os atos são considerados como exteriorização da vontade humana e os fatos são simplesmente acontecimentos que independem de manifestação. De acordo com Mello (2014), os atos administrativos correspondem à decla-

ração do Estado ou de órgão que compõe a estrutura organizacional deste, no exercício de suas prerrogativas públicas, a qual manifesta-se mediante providências jurídicas complementares da lei com o objetivo de dar-lhe cumprimento e sujeitam-se a controle da legalidade por órgão jurisdicional.

Sob esse viés, cumpre destacar a diferença existente entre os atos administrativos e as leis, certo que os atos administrativos possuem caráter concreto, ou seja, acarretam efeitos concretos, enquanto as leis, por regra, possuem caráter geral e abstrato (DI PIETRO, 2015).

Logo, a atuação dos Tribunais de Contas norteia-se pelo Princípio da Legalidade, de modo que qualquer atividade administrativa deve ser autorizada mediante previsão normativa, a qual indica o sentido da finalidade pública a ser alcançada; no presente caso, o controle externo. Por isso, os atos administrativos atacados gozam de presunção de legitimidade e veracidade.

Nesse sentido, a doutrinadora Di Pietro (2015) define o ato administrativo como uma declaração do Estado ou de representante deste, que produz efeitos jurídicos imediatos, com observância da lei, sob regime jurídico de direito público e sujeito ao controle de legalidade pelo Poder Judiciário.

Ainda, para melhor conceituação de ato administrativo, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello (1974, p. 413-414) esclarece:

Então se pode defini-lo (ato administrativo), no sentido material, ou objetivo, como manifestação da vontade do Estado, enquanto poder público, individual, concreta, pessoal, na consecução de seu fim de criação da utilidade pública, de modo direto e imediato, para produzir efeitos de direito. Já no sentido orgânico-formal ou subjetivo, se pode conceituá-lo como ato emanado de órgãos encarregados da Administração Pública, compreendendo os integrantes do Poder Executivo, ou mesmo dos outros poderes, desde que tenham a mesma estrutura orgânico-formal daquele como sejam a Secretaria do Legislativo e do Judiciário.

Enquanto para Carvalho Filho (2008) o ato administrativo é a exteriorização da vontade dos agentes da Administração Pública, os quais, sob regime



de direito público, objetivam a produção de efeitos jurídicos com o fim de atender ao interesse público. Assim, os atos administrativos são protagonistas do Direito administrativo e, conseqüentemente, da atuação dos Tribunais de Contas, o qual exercê-lo-á por meio da fiscalização dos capitais públicos.

Outrossim, Celso de Mello (2014) reafirma a presunção de legitimidade dos atos administrativos, como a qualidade, que reveste tais atos, de se presumirem verdadeiros e conformes ao Direito até prova do contrário. Nesse mesmo sentido, é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme se vê do julgamento do Recurso Especial 926.039, de relatoria do ministro Luiz Fux:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. REQUERIMENTO. PROVA PERICIAL. PRINCÍPIO DA PERSUASÃO RACIONAL OU DA LIVRE CONVICÇÃO MOTIVADA. SÚMULA 07/STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. ATO ADMINISTRATIVO. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE. 1. O princípio da persuasão racional ou da livre convicção motivada do juiz, a teor do que dispõe o art. 131 do Código de Processo Civil, revela que ao magistrado cabe apreciar livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos. 2. Restando assentado pelo acórdão recorrido a desnecessidade da produção de prova requerida pelo recorrente, afigura-se incontestável que o conhecimento do apelo extremo por meio das razões expostas no recurso especial ensejaria o reexame fático-probatório da questão versada nos autos, o que é obstado na via especial, em face da incidência do verbete sumular n.º 07 deste Superior Tribunal de Justiça. (Precedente: AgRg no REsp 873.421/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, DJ 27.11.2006) 3. O Juiz é o destinatário da prova e a ele cabe selecionar aquelas necessárias à formação de seu convencimento. Assim, a apuração da suficiência dos elementos probatórios que justificaram o julgamento antecipado da lide demandaria reexame de provas, circunstância que atrai a incidência da Súmula 7/STJ. Precedentes: REsp 431058/MA DJ 23.10.2006; REsp 431100/SP DJ 19.12.2002. 4. O reexame do contexto fático-probatório deduzido nos autos é vedado às Cortes Superiores posto não atuarem como terceira instância revisora ou tribunal de apelação reiterada, a teor do verbete da Súmula 07 deste STJ (a pretensão de simples reexame de pro-

va não enseja recurso especial). Precedentes: AgRg no REsp 726.384-MG, DJ de 03 de outubro de 2005; REsp 645.157-RO, DJ de 14 de novembro de 2005; AgRg no Ag 538.708-RS, DJ de 28 de fevereiro de 2005. 5. In casu, o Tribunal local inferiu que: Incensurável é a decisão do julgador da causa, quando, ponderadamente, avalia como prudência desnecessidade de produção de outras provas para formação de sua convicção, no que está em consonância com o entendimento do STJ (...) fls. 575. 6. A ofensa ao art. 535 do CPC resta incólume, se o Tribunal de origem pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. 7. Os atos administrativos possuem presunção de legitimidade relativa, razão pela qual caberia ao administrador se insurgir por meio adequado contra possíveis abusos e ilegalidades acerca do alvará cassado. Nesse sentido balizada doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello esclarece que: (...) Presunção de legitimidade - é a qualidade, que reveste tais atos, de se presumirem verdadeiros e conformes ao Direito, até prova em contrário. Isto é: milita em favor deles uma presunção juris tantum de legitimidade; salvo expressa disposição legal, dita presunção só existe até serem questionados em juízo. Esta, sim. É uma característica comum aos atos administrativos em geral; as subsequentemente referidas não se aplicam aos atos ampliativos da esfera jurídica dos administrados. (Curso de Direito Administrativo, 22ª edição, Malheiros, 2006, p. 401). Grifo nosso. 8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido.

(STJ - REsp: 926039 PR 2006/0062780-1, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 05/02/2009, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 19/02/2009)

Desse modo, resta evidenciada a importância do ato administrativo dos Tribunais de Contas como instrumento que serve ao controle externo. Todavia, o ato administrativo pode ser considerado inválido quando não são atendidos os requisitos constitucionais ou legais, isto é, quando há vício de legalidade; assim, o ato administrativo é passível de anulação.

Nesse sentido, os atos administrativos podem ser vinculados aos discricionários. O ato administrativo vincula-se quando não há margem de liberdade para o administrador, ou seja, o ato vinculado manifesta-se condicionado à estrita legalidade. Portanto, a competência da Administração para o exercício dos atos administrativos deve estar determinada estritamente pela lei, definindo o modo de agir e os motivos pelos quais se pode agir.

No entanto, em razão das infinitas possibilidades, o legislador não consegue prever e identificar todas as situações de forma a encaixá-las em condutas únicas. Destarte, verifica-se a importância do ato discricionário, o qual possibilita ao Tribunal de Contas o exercício do controle externo com maior liberdade segundo critérios de conveniência e oportunidade, observando-se, evidentemente, a legalidade. Ou seja, ainda que sejam atos discricionários, eles não proporcionam liberdade plena e total à Corte de Contas em sua execução, certo que deve-se observar a Constituição, as leis e os princípios de Direito administrativo.

Nesse sentido, Pegoraro (2010) destaca que somente a lei confere à administração o exercício de atos discricionários. Todavia, também é possível sua utilização na omissão desta, sendo necessário asseverar que a discricionariedade se encontra limitada pelos Princípios da Razoabilidade, Lealdade, Boa-fé, Igualdade e pelo Princípio da Eficiência, o que, por si, já limita a atividade do tribunal.

Ainda nesse sentido, ensina Luiz Nunes Pegoraro (2010, p. 110) que:

Não há contradição entre mérito e legalidade. Só alguns aspectos do mérito, relacionados quase sempre com a questão da conveniência ou oportunidade, é que se tornam exorbitantes da noção de legalidade. Essa solução encontra amparo no princípio da separação dos Poderes, mas não existe nenhum ato absolutamente discricionário, pois tal fato converter-se-ia em arbitrariedade.

Nesse diapasão, a doutrinadora Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2015, p. 176) verifica que os poderes do administrador serão:

regrados pelo sistema jurídico vigente. Não pode a autoridade ultrapassar os limites que a lei traça à sua atividade, sob pena de ilegalidade. No entanto, esse regramento pode atingir os vários aspectos de uma atividade determinada; neste caso se diz que o poder da Administração é vinculado, porque a lei não deixou opções; ela estabelece que, diante de determinados requisitos, a Administração deve agir de tal ou qual forma. Por isso mesmo se diz que, diante de um poder vinculado, o particular tem um direito subjetivo de exigir da autoridade a edição de determinado ato, sob pena de, não o fazendo, sujeitar-se à correção judicial.

Portanto, os atos administrativos desenvolvidos pelo Tribunal de Contas estão sujeitos à revisão pelo Judiciário; todavia, este não está autorizado a invadir o mérito do ato administrativo, bem como o Tribunal de Contas não está autorizado a invadir o mérito do ato jurídico do Poder Judiciário (GOMES JUNIOR, 2003).

Não obstante o exposto, examine-se, ainda, o entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca do tema no julgamento do Recurso Especial nº 129.392:

O modelo federal, extensivo aos Estados e Municípios, institui, ao que se vê, duas hipóteses: a primeira, inciso I, do art.71, é a do tribunal de Contas agindo autenticamente como órgão auxiliar do Poder Legislativo: aprecia as contas prestadas anualmente pelo Chefe do Executivo, mediante parecer prévio que será submetido ao julgamento político do Poder Legislativo, podendo ser recusado; na Segunda Hipótese, inscrita no inc. II, do art.71, o Tribunal de Contas exerce jurisdição privativa, não estando suas decisões sujeitas à apreciação do legislativo. Cabe-lhe, na hipótese, inscrita no inc. II, do art. 71, julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos (...). A hipótese que gera, na verdade, a inelegibilidade do artigo 1º, inciso I, “g”, da Lei Comp. Nº64, de 1990, é a do inciso II do art. 71 da Constituição. É nessa

hipótese que o Tribunal de Contas exerce jurisdição privativa de julgar, administrativamente, as contas dos responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, vale dizer, as contas dos ordenadores de despesas (DL nº 200/67 e Lei nº 4320/64). Ensina, a propósito, Régis Fernandes de Oliveira, que se trata, no caso, de julgamento administrativo e de cunho técnico, (Régis Fernandes de Oliveira Estevão Horvath e Teresa Cristina Castrucci Tambasco, Manual de Direito Financeiro, Ed. Ver. Dos Tribs.,1990, p. 106). Em tal hipótese, o Tribunal de Contas aprecia atos pessoais do administrador, vale dizer, contas realizadas pessoalmente pelo administrador. É nessa hipótese, portanto, que o Tribunal de Contas poderá verificar se o administrador praticou ato lesivo aos cofres públicos, em benefício próprio ou de terceiro. Nessa hipótese, o julgamento do Tribunal de Contas não é submetido à apreciação do Poder legislativo. Quer dizer, a decisão é definitiva. Todavia, como não detém o Tribunal de Contas função jurisdicional – suas decisões são administrativas – a decisão poderá ser questionada em Juízo, perante o Poder Judiciário (...).

De certo, as decisões dos Tribunais de Contas são atos administrativos colegiados, nos quais avaliam-se as contas prestadas pelos gestores, e, em alguns casos, aplicam-se as penalidades na esfera administrativa, como a imputação de débito e multa. Nesse sentido, em regra, a anulação do ato administrativo dotado de vício reveste-se de natureza vinculada, em virtude do poder-dever da Administração de rever seus atos, bem como do Princípio da Legalidade, o qual é norteador dos atos administrativos. No entanto, cabe sopesar os efeitos deletérios à Administração de atos administrativos quando restar comprovada a improbidade e o dano ao Erário.

Assim, há situações excepcionais em que o interesse público deverá nortear a decisão da Administração quanto à anulação. Por isso, será necessário sopesar o prejuízo a ser gerado com a sua anulação com o benefício decorrente de sua manutenção, em especial nos casos em que há grave dano ao Erário em razão de ato de improbidade administrativa praticado por gestor público. Observe o entendimento da doutrinadora Di Pietro (2009, p, 160):

Evidentemente, é preciso cautela na manutenção de atos ilegais. Essa possibilidade reconhecida pela doutrina e pela jurisprudência, pode tornar-se um incentivo à prática de atos ilegais. Se usada de forma abusiva, poderá tornar-se alvo de abuso por parte de autoridades inescrupulosas. Daí a lição incontestável de Miguel Reale (1980, p. 62), no sentido de que a manutenção do ato ilegal só é possível se alguns requisitos forem observados: a) se a ilegalidade não decorrer de dolo; b) se a manutenção do ato não afetar direitos ou interesses de terceiros; e c) se não causar danos maiores ao erário.

Nessa esteira, a doutrinadora ainda assevera que o mérito do ato administrativo deve voltar-se, também, à relação entre o custo e benefício; logo, deve-se analisar o dispêndio de recursos do próprio Tribunal de Contas na análise das contas, o dano ao Erário e os benefícios que o ato administrativo proporciona com vistas a atingir o interesse público (DI PIETRO 2020).

Portanto, verifica-se que o entendimento firmado é no sentido de que a decisão do Tribunal de Contas é definitiva tão somente na esfera administrativa quando terminados os recursos e procedimentos próprios, haja vista a impossibilidade do exercício da função jurisdicional. Logo, tais decisões estão sujeitas ao exame revisional do Poder Judiciário. Todavia, reitera-se a necessidade de o Judiciário também sopesar o custo-benefício da anulação do ato administrativo, considerando os Princípios do Interesse Público e da Segurança Jurídica quanto à estabilização das relações jurídicas e a proteção ao controle externo, podendo-se justificar a manutenção do ato pela Corte de Contas, ainda que eivado de ilegalidade que enseje a nulidade quando o prejuízo a ser gerado com a anulação representar dano maior.

## 4 A ANULAÇÃO DE ATO ADMINISTRATIVO PELOS JUIZADOS ESPECIAIS

Primeiramente, importa iterar que o Princípio da Inafastabilidade da Prestação Jurisdicional assevera a busca pelo amplo acesso ao Judiciário. Isso posto, esse princípio foi resguardado constitucionalmente no art. 5º, inciso XXXV, no qual estabeleceu-se que a lei não excluirá, da apreciação do Judiciário, lesão ou ameaça a direito.

Nesse sentido, todo cidadão tem garantido o direito à jurisdição sempre que se encontrar lesado ou ameaçado de lesão em relação a seus direitos e garantias, a exemplo da elegibilidade. Desse modo, tem-se que eventuais lides poderão ser resolvidas no Poder Judiciário, almejando-se a prestação jurisdicional, vez que é somente o Judiciário que emana decisões definitivas e exerce a jurisdição.

De outra forma, as decisões em âmbito administrativo podem se tornar coisa julgada administrativa somente após preclusão que acarreta efeitos internos que não se comparam ao alcance da coisa julgada judicial. Portanto, com o exaurimento dos meios de impugnação administrativa, sua última decisão tornar-se-á irretratável no âmbito da Administração, mas pode, ainda, ser revisada pela via judicial.

Sabe-se que atos, procedimentos e decisões das Cortes de Contas têm natureza administrativa ficando, portanto, sujeitos ao exame ou ao reexame pelo bloco orgânico do Poder Judiciário, inclusive quando houver coisa julgada administrativa por meio da preclusão (MEIRELLES, 2015).

Importante ressaltar, ainda, que a Constituição Federal de 1988, conforme estabelecido claramente no art. 98, inciso I, instituiu a obrigatoriedade de a União e de os estados instituírem juizados especiais para o julgamento de causas cíveis de menor complexidade. Veja-se:

Art. 98. A União, no Distrito Federal e nos Territórios, e os Estados criarão:

I – juizados especiais, providos por juízes togados, ou toga-

dos e leigos, competentes para a conciliação, o julgamento e a execução de causas cíveis de menor complexidade e infrações penais de menor potencial ofensivo, mediante os procedimentos oral e sumaríssimo, permitidos, nas hipóteses previstas em lei, a transação e o julgamento de recursos por turmas de juízes de primeiro grau;

Portanto, a complexidade da matéria discutida nos processos de tomada de contas e prestação de contas torna incompetente o Juizado Especial para processar o feito, certo da contrariedade existente quando observada a essência célere e de rito simplificado desses juizados. Ademais, os processos apreciados pelos Juizados Especiais devem ser aptos à conciliação, meio que não é possível nos processos em que se prestam contas no Órgão de Controle.

Assim, o julgamento dos processos de prestação de contas dá-se por ato de grande complexidade, mediante análise das contas públicas por meio de diretrizes internacionais, profissional técnico em contabilidade e finanças públicas, o que, por si só, demonstra a dificuldade da demanda e a incompetência dos Juizados Especiais da Fazenda Pública.

Nesse sentido, o enunciado 54 do Fórum Nacional dos Juizados Especiais – FONAJE assentou que a menor complexidade da causa, para a fixação da competência, é aferida pelo objeto da prova, e não em face do direito material.

Desse modo, para que seja declarada a nulidade de ato administrativo oriundo do Tribunal de Contas, é necessária a análise de todo o conjunto probatório que lastreou o julgamento de mérito das contas, o que não coaduna com os Princípios da Oralidade, Impessoalidade e Celeridade, que regem os processos afetos aos Juizados Especiais.

De igual modo, ao fixar a competência dos Juizados Especiais da Fazenda Pública, assim dispôs a Lei nº 12.153/2009:

Art. 2º É de competência dos Juizados Especiais da Fazenda Pública processar, conciliar e julgar causas cíveis de interesse dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, até o valor de 60 (sessenta) salários mínimos.



§ 1º Não se incluem na competência do Juizado Especial da Fazenda Pública:

I – as ações de mandado de segurança, de desapropriação, de divisão e demarcação, populares, por improbidade administrativa, execuções fiscais e as demandas sobre direitos ou interesses difusos e coletivos;

II – as causas sobre bens imóveis dos Estados, Distrito Federal, Territórios e Municípios, autarquias e fundações públicas a eles vinculadas;

III – as causas que tenham como objeto a impugnação da pena de demissão imposta a servidores públicos civis ou sanções disciplinares aplicadas a militares.

Dessa forma, convém salientar que o mencionado dispositivo, em seu §1º, trata-se de previsão do legislador infraconstitucional, de forma objetiva, de matérias cuja complexidade tornam incompetentes os Juizados Especiais para o seu processamento. Assim, o que importa é perquirir, na hipótese, se a natureza do direito posto em discussão está ou não em sintonia com os critérios da oralidade, simplicidade, informalidade, economia processual e celeridade.

Outrossim, a edição da Lei nº 10.259/2009, que dispõe sobre os Juizados Especiais da Fazenda Pública no âmbito federal, representa adequação ao comando constitucional, já que, ao prever a competência de julgamento desses entes, não incluiu as causas que visem à anulação ou ao cancelamento de ato administrativo federal, *in verbis*:

Art. 3º Compete ao Juizado Especial Federal Cível processar, conciliar e julgar causas de competência da Justiça Federal até o valor de sessenta salários mínimos, bem como executar as suas sentenças.

§1º Não se incluem na competência do Juizado Especial Cível as causas: [...]

III – para anulação ou cancelamento de ato administrativo federal, salvo o de natureza previdenciária e o de lançamento fiscal.

Ocorre que a doutrina e a jurisprudência pátrias não admitem que a valoração meritória do ato administrativo seja revisada judicialmente, inclusive, pelos Juizados Especiais, o que vem ocorrendo com frequência. Nesse sentido, as recentes decisões do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará têm reafirmado a competência dos Juizados Especiais da Fazenda Pública para anular ato administrativo do Tribunal de Contas. Veja-se:

JUIZADOS ESPECIAIS DA FAZENDA PÚBLICA. AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL CIVIL. PEDIDO DE SUSPENSÃO DE TUTELA PROVISÓRIA CONCEDIDA NA VARA DE ORIGEM. EXCLUSÃO DA AUTORA DA LISTA DE CONTAS IRREGULARES PUBLICADA E ENCAMINHADA À JUSTIÇA ELEITORAL E AO MINISTÉRIO PÚBLICO ELEITORAL, ATÉ QUE SOBREVENHA DECISÃO DEFINITIVA ORIUNDA DA CORTE DE CONTAS. **PRELIMINAR DE INCOMPETÊNCIA DO JUIZADO FAZENDÁRIO AFASTADA**. REQUISITOS DO ART. 300 DO CPC PREENCHIDOS. AGRAVO DE INSTRUMENTO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. ACÓRDÃO Acorda a Terceira Turma Recursal do Ceará, por unanimidade de votos, conhecer do agravo de instrumento para negar-lhe provimento, nos termos do voto da relatora. (Local e data da assinatura digital). Mônica Lima Chaves Juíza de Direito Relatora

(TJ-CE - AI: 02602893820208069000 CE 0260289-38.2020.8.06.9000, Relator: MÔNICA LIMA CHAVES, Data de Julgamento: 13/06/2021, 3ª TURMA RECURSAL DO ESTADO DO CEARÁ, Data de Publicação: 13/06/2021)

RECURSO INOMINADO. PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. PRESTAÇÃO DE CONTAS. PREFEITO MUNICIPAL. JULGAMENTO PELO [EXTINTO] TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO CEARÁ. PRETENSÃO AUTORAL DE DESCONSTITUIÇÃO DA DECISÃO ADMINISTRATIVA. SENTENÇA DE PARCIAL PROCEDÊNCIA. DECLARAÇÃO DE EFICÁCIA CONDICIONADA DAS DECISÕES DO PROCESSO TCE Nº 10896/14. **PRELIMINAR RECURSAL DE INCOMPETÊNCIA DOS JUIZADOS ESPECIAIS FAZENDÁRIOS**

**PARA ANULAÇÃO OU CANCELAMENTO DE ATO ADMINISTRATIVO: A) INCOMPETÊNCIA DO JEF ANTE ALEGADA COMPLEXIDADE DA CAUSA. RECONHECIMENTO NEGADO. APLICAÇÃO DO ENUNCIADO Nº 54 DO FONAJE; B) INCOMPETÊNCIA POR VEDAÇÃO LEGAL (LEI 10.259/2009). INAPLICÁVEL; C) INCOMPETÊNCIA DO JEF POR IMPOSSIBILIDADE DE SE AFERIR DIRETAMENTE O EXATO PROVEITO DA CAUSA. ALEGADA INCOMPATIBILIDADE COM OS PRINCÍPIOS QUE NORTEIAM OS JUIZADOS ESPECIAIS. RECONHECIMENTO NEGADO. PRELIMINAR AFASTADA IN TOTUM. ALEGATIVA DE AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DA SENTENÇA. NULIDADE NÃO RECONHECIDA. PREJUDICIAL DE MÉRITO AFASTADA. MÉRITO - TOMADA DE CONTAS ESPECIAL COM APLICAÇÃO DE MULTAS (PROCESSO Nº 2013.PTG. TCE.10896/14). TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS. COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL (CF, ART. 70, PARÁGRAFO ÚNICO, C/C ART. 71). STF - REPERCUSÃO GERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 848.826. INAPLICABILIDADE AO CASO CONCRETO. PENA DE MULTA. DISTINGUISH. AUSÊNCIA DE VÍCIO FORMAL A ENSEJAR INTERVENÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. SENTENÇA REFORMADA. ACÓRDÃO Acorda a Terceira Turma Recursal do Estado do Ceará, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Inominado para dar-lhe provimento, nos termos do voto da relatora. (local e data da assinatura digital). Daniela Lima da Rocha JUÍZA RELATORA  
(TJ-CE - RI: 02400374520208060001 CE 0240037-45.2020.8.06.0001, Relator: DANIELA LIMA DA ROCHA, Data de Julgamento: 18/03/2021, 3ª TURMA RECURSAL DO ESTADO DO CEARÁ, Data de Publicação: 18/03/2021)  
Processo: 0634468-98.2020.8.06.0000 - Agravo de Instrumento Agravante: Augusto Brito Agravado: Estado do Ceará Custos Legis: Ministério Público Estadual EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO EM FACE DE DECISÃO INTERLOCUTÓRIA DO JUÍZO A QUO QUE NEGOU TUTELA PROVISÓRIA DE URGÊNCIA EM FAVOR DO ORA AGRAVANTE. PLEITO DE SUSPENSÃO DE EFEITOS DE ACÓRDÃOS PROFERIDOS PELO TRIBUNAL DE CONTAS. ALEGAÇÃO DE OCORRÊNCIA DE ERRO IN JUDICANDO. QUES-**

TÃO DE MÉRITO DO JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE INTERVENÇÃO. SEPARAÇÃO DOS PODERES. PROBABILIDADE DO DIREITO NÃO CONFIGURADA. ACÓRDÃO DO EXTINTO TCM LAVRADO EM 2016. AJUIZAMENTO DE AÇÃO ANULATÓRIA EM 2020. PERICULUM IN MORA NÃO CONFIGURADO. PRELIMINAR DE INCOMPETÊNCIA DO JEF SUSCITADA PELO AGRAVADO AFASTADA. MANUTENÇÃO DA DECISÃO DE ORIGEM. AGRAVO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. ACÓRDÃO Acorda a Terceira Turma Recursal do Estado do Ceará, por unanimidade de votos, em conhecer do agravo de instrumento interposto, mas para negar-lhe provimento, nos termos do voto do Juiz Relator. (Local e data da assinatura digital). ANDRÉ AGUIAR MAGALHÃES Juiz de Direito Relator (TJ-CE - AI: 06344689820208060000 CE 0634468-98.2020.8.06.0000, Relator: ANDRÉ AGUIAR MAGALHÃES, Data de Julgamento: 26/05/2021, 3ª TURMA RECURSAL DO ESTADO DO CEARÁ, Data de Publicação: 26/05/2021)

Diante disso, há a possibilidade de propositura de demanda judicial com natureza anulatória ou declaratória de nulidade, em especial nos Juizados Especiais da Fazenda Pública, visando anular o ato administrativo do Tribunal de Contas que rejeitou as contas por irregularidade insanável que configure ato doloso de improbidade administrativa e por decisão irrecorrível do órgão competente. Desse modo, a ação buscará o deferimento de tutela de urgência com vistas a suspender o processo administrativo até a decisão final do Poder Judiciário.

Nesses casos, leciona Jacoby (2002) que caberia ao Judiciário, somente, o patrulhamento das fronteiras da legalidade com impossibilidade de exame em relação à conveniência e à oportunidade do mérito administrativo. Por oportuno, é importante ressaltar que a análise do mérito administrativo nesse processo não deve ocorrer, sendo necessário o respeito às decisões administrativas no tocante à conveniência e à oportunidade. Assim, o exame do Judiciário deverá restringir-se ao exame de legalidade.

Cumpra reafirmar que o que pode ser objeto de verificação pelo Poder Judiciário é apenas a existência de alguma ilegalidade formal no ato administrativo praticado pela Corte de Contas. Nesse jaez, vejamos as lições ainda pertinentes do professor Castro Nunes (1943, p. 30), *in verbis*:

Outros aspectos da imputação pertencem por inteiro à justiça comum, que pode absolver o responsável alcançado, contanto que não reveja julgado de contas, não negue a existência material da infração financeira. A jurisdição de contas é o juízo constitucional das contas. A função privativa do Tribunal instituída pela Constituição para julgar as contas soa responsável por dinheiros ou bens públicos. O judiciário não tem função no exame de tais contas, não tem autoridade para as rever, para apurar o alcance dos responsáveis, para os liberar. Essa função é própria e privativa do tribunal de Contas.

De igual modo, acompanha o doutrinador Meirelles (2015, p. 682):

Ao Poder Judiciário é permitido perquirir todos os aspectos de legitimidade, para descobrir e pronunciar a nulidade do ato administrativo onde ela se encontre, e seja qual for o artifício que a encubra. O que não se permite ao Judiciário é pronunciar-se sobre o mérito administrativo, ou seja, sobre a conveniência, a oportunidade, eficiência ou justiça do ato, por que se assim agisse, estaria emitindo pronunciamento de administração, e não de jurisdição judicial. O mérito administrativo, relacionando-se com a conveniência do governo ou com elementos técnicos, refoge ao âmbito do Poder Judiciário, cuja missão é aferir a conformação do ato com a lei escrita, ou na sua com os princípios gerais do Direito.

Nesse sentido, cabe trazer alguns julgados proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça, nos quais restou assentado que a atuação do Poder Judiciário no controle do processo administrativo restringe-se à legalidade do ato, veja-se:

ADMINISTRATIVO. PROCESSO DISCIPLINAR. INCURSAO NO MÉRITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE. PENA APLICADA. PROPORCIONALIDADE. PARÁ-

METROS. MAGISTRADO. CONDUTA INCOMPATÍVEL COM A DIGNIDADE, HONRA E DECORO DAS FUNÇÕES. SANÇÃO. ADEQUAÇÃO. 1. No controle jurisdicional do processo administrativo, a atuação do Poder Judiciário limita-se ao campo da regularidade do procedimento, bem como à legalidade do ato, não sendo possível nenhuma incursão no mérito administrativo a fim de aferir o grau de conveniência e oportunidade. 2. É firme o entendimento de que é possível o exame da penalidade imposta, acerca da proporcionalidade e da razoabilidade na aplicação da pena, já que estaria relacionada com a própria legalidade do ato administrativo. 3. Nos termos do art. 2º da Lei n. 9.784/1999, a Administração obedecerá, entre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa e contraditório, devendo os referidos postulados ser observados inclusive na aplicação dos atos sancionatórios. 4. Especificamente em relação à proporcionalidade, alguns parâmetros devem ser adotados, sendo três as balizas a serem observadas: i) adequação - verificando-se se a medida adotada é eficaz para alcançar o resultado pretendido; ii) necessidade - devendo ser observado se o fim almejado pode ser atingido por meio menos gravoso ou oneroso; iii) proporcionalidade em sentido estrito - consubstanciada na relação custo-benefício, ponderando-se se a providência acatada não irá sacrificar bem de categoria jurídica mais elevada do que aquele que se pretende resguardar. 5. Do magistrado exige-se comportamento ético, moral, ilibado e probó tanto na vida pública como na particular, devendo agir sempre de forma compatível com a relevante função que exerce, conforme inteligência do Código de Ética da Magistratura, aprovado pelo Conselho Nacional de Justiça em agosto de 2008, que estabeleceu preceitos complementares aos deveres funcionais dos juizes que emanam da Constituição Federal, do Estatuto da Magistratura e das demais disposições legais. 6. Hipótese em que mostra-se correta a aplicação da pena de aposentadoria compulsória com proventos proporcionais à magistrada ante a prática de conduta gravíssima, incompatível com a dignidade, honra e decoro de suas funções, qual seja, a determinação de busca e apreensão de armas que estariam em poder, supostamente, de um morador do condomínio no qual ela residia, sem provocação do Ministério Público ou de autoridade policial, diligência que ela conduziu pessoalmente, e, ainda, o confisco de câmera fotográfica e a voz de prisão dada à

empregada doméstica da residência. Aplicação do art. 56, II, da LC 73/1979. 7. Recurso desprovido.

(STJ - RMS: 33671 RJ 2011/0019572-1, Relator: Ministra REGINA HELENA COSTA, Data de Julgamento: 12/02/2019, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 14/03/2019)

ADMINISTRATIVO. POLICIAL MILITAR. INTERMEDIÇÃO DE ATOS ILÍCITOS. “JOGO DO BICHO”. CONDUTA IRREGULAR. PROCESSO ADMINISTRATIVO. EXCLUSÃO DA CORPORação. ALEGAÇÕES INERENTES AO MÉRITO DO ATO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE EXAME PELO JUDICIÁRIO. OITIVA PESSOAL PELA AUTORIDADE. DIREITO DE PERMANECER CALADO. DEFESA EXERCIDA. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. RECURSO IMPROVIDO. 1. Impetração voltada contra ato que culminou na exclusão do policial militar recorrente da Corporação, após instauração de processo administrativo no qual se apurou, de forma regular, que o recorrente teria praticado conduta incompatível com os valores castrenses, ao aceitar favores de pessoa relacionada ao “jogo do bicho”, atividade por ele exercida na qualidade de policial. 2. Descabida a análise de alegação do recorrente relativa ao próprio mérito do ato administrativo, pois, consoante firme entendimento jurisprudencial, em se tratando de controle jurisdicional do processo administrativo, a atuação do Poder Judiciário está limitada ao exame da regularidade do procedimento, sob o enfoque da observância aos respectivos princípios constitucionais, sendo necessária a efetiva demonstração de prejuízo à defesa. 3. O recorrente valeu-se do direito constitucional de permanecer calado, não podendo, assim, invocar tal situação em seu benefício sob a alegação de que lhe teria sido negada a oitiva pessoal pela autoridade competente para a aplicação da penalidade. Direito de defesa legal e regularmente exercido. 4. Ausência do alegado direito líquido e certo. Recurso ordinário improvido.

(STJ - RMS: 49057 PR 2015/0203114-2, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 18/08/2016, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 02/02/2017)

Com efeito, está inteiramente assentado na doutrina e na jurisprudência que as decisões dos Tribunais de Contas fazem coisa julgada administrativa e são atos administrativos colegiados em que está presente a

avaliação de mérito, não estando, assim, sujeitos à revisão judicial, executando-se a verificação de alguma ilegalidade formal. Logo, é a legalidade do ato que está sujeita à revisão judicial, sob pena de interferência direta do Judiciário em função exercida pelo Legislativo, por meio dos Tribunais de Contas na fiscalização contábil.

Ocorre que, especialmente em virtude de período eleitoral, aumenta, consideravelmente, o número de ações protocoladas nos Juizados Especiais da Fazenda Pública, visando anular ato administrativo do Tribunal de Contas em processos de prestação ou tomada de contas julgada irregular, que enseje a inelegibilidade prevista na alínea “g” do Inciso I, do art. 1º, da Lei Complementar nº 64/1990. Assim, a concessão de tutela provisória de urgência determinando a imediata suspensão dos efeitos dos acórdãos proferidos pelas Cortes de Contas, independentemente das irregularidades apontadas pelo referido Órgão de Controle, por si só, mostra-se como lesiva ao interesse público. Isso porque o gestor recorre à rapidez dos Juizados Especiais para que haja a prestação jurisdicional, com pedido de tutela de urgência, em virtude da proximidade do pleito eleitoral. Logo, quando o Estado interpõe pedido de suspensão de liminar ou outro instrumento jurídico cabível, o registro de candidatura do gestor já foi deferido, estando ele apto a concorrer nas eleições futuras, prejudicando a atuação da Corte de Contas.

Além disso, a anulação do ato implica a retirada do gestor da lista de contas irregulares encaminhada à Justiça Eleitoral, bem como daquela disponibilizada à sociedade pelos sítios eletrônicos das Cortes de Contas. Ademais, ao anular o acórdão e/ou decisão da Corte de Contas, anulam-se, também, as penalidades pecuniárias, como o débito e a multa que visam satisfazer o Erário público do dano causado pelo gestor improbo.

Portanto, fica evidente a grave lesão à ordem pública, resultando em interferência do Poder Judiciário, porque, não restando demonstrado, no bojo da ação, a inobservância do Princípio da Legalidade, não caberia ao Judiciário apropriar-se de competência constitucional conferida ao órgão



de controle. Assim, a decisão judicial que anula o julgamento administrativo invade a esfera de competência própria da Corte de Contas, adentrando, indevidamente, no mérito da questão. Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça da seguinte forma:

SUSPENSÃO DE SEGURANÇA. LEI Nº 4.348/64, ART. 4º. AGRAVO INTERNO. 1. Há lesão a ordem pública administrativa, quando a decisão atacada interfere no critério de conveniência e oportunidade do ato administrativo impugnado. 2. Estando evidente o risco de lesão a pelo menos um dos bens jurídicos tutelados pela norma de regência é de ser deferida a suspensão de liminar. 3. Agravo Interno não provido. (STJ - AgRg na SS: 1521 TO 2005/0123434-3, Relator: Ministro EDSON VIDIGAL, Data de Julgamento: 20/03/2006, CE - CORTE ESPECIAL, Data de Publicação: DJ 10/04/2006 p. 97)

Não há dúvida, portanto, de que a anulação de ato administrativo pelo Juizado Especial causa malferimento à ordem administrativa e jurídica, na medida em que impõe à Administração, representada pela Corte de Contas, a anulação de diversos acórdãos e decisões, conferidas por meio da análise dos elementos técnicos, contábeis e jurídicos. Isso porque o Tribunal de Contas realiza, pela Unidade Técnica, a instrução do processo para apuração das irregularidades, a emissão de certificado conclusivo acerca das pechas apontadas na instrução e ainda há o pronunciamento do Ministério Público de Contas por meio de parecer.

Não obstante, a anulação do ato administrativo pelo Juizado Especial fere o Princípio da Economicidade Processual, certo que a concessão da tutela, a qual se dá de forma célere, torna nulo o trabalho fiscalizatório realizado, no qual apuram-se as irregularidades, bem como a imputação de sanções, por exemplo determinações, o pagamento de débito e/ou multa são anulados.

Além disso, convém destacar o potencial efeito multiplicador decorrente da anulação do ato administrativo do Tribunal de Contas, haja vista o manejo de inúmeras ações por gestores públicos ou ex-gestores que, na existência de decisão fundamentada pela rejeição de suas contas, busquem o

Poder Judiciário para afastar o entendimento firmado na seara administrativa, objetivando viabilizar futuras candidaturas políticas e a impunidade ante a prática de atos improbos no gerenciamento de cifras públicas.

Resta demonstrado, portanto, que não incumbe aos Juizados Especiais da Fazenda Pública o exame técnico das contas nem das penalidades aplicadas, e sim, única e exclusivamente, ao Tribunal de Contas, no exercício das competências atribuídas pela Constituição de 1988. Assim, o exame pelo Poder Judiciário deve restringir-se à legalidade de seus elementos, devendo-se, ainda, sopesar os efeitos deletérios decorrentes da suspensão com os benefícios da manutenção da decisão, sob pena de ofensa ao Princípio da Separação de Poderes.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Mediante o elencado no desenvolvimento do presente artigo, resta evidente que o Judiciário, por meio dos Juizados Especiais, não tem competência para analisar o mérito do processo de tomada ou prestação de contas e anular as decisões decorrentes de apuração técnica das Cortes de Contas, exceto quando as decisões deixarem de observar o Princípio da Legalidade. Assim, cabe ao Judiciário tão somente analisar a legalidade do procedimento administrativo, não podendo intervir na discricionariedade administrativa da Corte de Contas, a qual restringe-se às suas competências constitucionais. Desse modo, o Judiciário deve se ater à mera verificação da legalidade sob pena de usurpar a competência constitucional conferida ao órgão de controle, bem como ferir o Princípio constitucional da Separação dos Poderes.

Diante disso, resta a problemática doutrinária e jurisprudencial, oriunda da análise da competência dos Juizados Especiais da Fazenda Pública, para anular ato administrativo do Tribunal de Contas, haja vista os efeitos deletérios à Administração Pública e à sociedade, uma vez que, ainda se atendo tão somente à legalidade, a anulação do ato administrativo

pode prejudicar o exercício do controle externo. Assim, seria necessário sopesar o custo-benefício da anulação do ato administrativo pelo Poder Judiciário mesmo quando evidenciado vício de legalidade, como nos casos em que há gravíssimo dano ao Erário.

No mais, é sabido que a inferência do Poder Judiciário sob a órbita das prerrogativas do Tribunal de Contas local, interferindo nas deliberações e afastando as sanções decorrentes de ilícitos administrativos, contábeis e orçamentários praticados por gestores da máquina pública, na ausência de afronta a direitos constitucionais e legais, não se mostra medida adequada sob o ponto de vista da harmonia e da independência conferida aos Poderes pela Constituição Federal. Além disso, dificulta a penalização administrativa dos gestores improbos e a restituição ao Erário do dano causado por ações desonestas.

Depreende-se que a matéria versada no presente artigo é complexa e requer mais análises acerca das implicações negativas consubstanciadas por tais decisórios dos Juizados Especiais, que obstam o pleno exercício das prerrogativas de controle externo pelos Tribunais de Contas. Logo, tem-se que devem ser suspensas as decisões concedidas em sede de tutela de urgência, que usurpam competência exclusiva dos Tribunais de Contas. Deve-se, ainda, considerar o interesse público ao sopesar os benefícios e malefícios trazidos à Administração daqueles processos eivados por vício que podem ensejar sua nulidade, certo da realização do controle externo pelo Tribunal de Contas, o qual objetiva o escorreito funcionamento da máquina pública.

Portanto, é essencial reiterar a importância da competência judicante dos Tribunais de Contas no julgamento das contas de gestão e na tomada de contas de gestores de dinheiro público, não devendo, pois, prevalecerem as decisões dos Juizados Especiais da Fazenda Pública, que interferem na análise do mérito desses processos, mas tão somente aquelas que examinam a legalidade do ato administrativo na certeza de que o julgamento das Cortes de Contas não é unicamente discricionário.

Desse modo, fortalecer-se-á a atuação das Cortes de Contas na proteção do Erário público contra gestores que praticam atos ilegais, em especial, no período eleitoral. Assim, é imprescindível, portanto, a realização de revisão das concessões de tutela de urgências em processos de ação de nulidade de ato administrativo quando usurparem competência exclusiva, certo que somente os Tribunais de Contas realizam a análise técnica desses processos, devendo o Juizado Especial da Fazenda Pública restringir-se ao exame de legalidade do ato administrativo.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

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: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp135.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp135.htm). Acesso em: 20 abr. 2020.

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: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp64compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp64compilado.htm). Acesso em: 4 abr. 2020.

BRASIL. **Lei nº 10.259, de 12 de janeiro de 2001**. Dispõe sobre a instituição dos Juizados Especiais Cíveis e Criminais no âmbito da Justiça Federal.

Brasília, DF: Presidência da República, [2001]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/leis\\_2001/110259.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110259.htm). Acesso em: 5 abr. 2021.

BRASIL. **Lei nº 12.153, de 22 de dezembro de 2009**. Dispõe sobre os Juizados Especiais da Fazenda Pública no âmbito dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2009]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/112153.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/112153.htm). Acesso em: 5 abr. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso de Agravo Regimental na Suspensão de Segurança nº 1.521. Relator: Min. Edson Vidigal. Brasília, 20 de março de 2006. **Diário Oficial da União**, 10 de abril de 2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 926.039. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 5 de fevereiro de 2009. **Diário Oficial da União**, 19 de fevereiro de 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 33.671. Relator: Min. Regina Helena Costa. Brasília, 12 de fevereiro de 2019. **Diário Oficial da União**, 14 de março de 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 49.057. Relator: Min. Humberto Martins. Brasília, 18 de agosto de 2016. **Diário Oficial da União**, 2 de fevereiro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial nº129.392. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, 17 de julho de 1992. **Diário Oficial da União**, 16 de abril de 1993.

BUGARIN, P. S. **O princípio constitucional da economicidade na jurisprudência do Tribunal de Contas da União**. Belo Horizonte: Fórum. 2010. p. 92.

CARVALHO FILHO, J. S. **Manual de Direito Administrativo**. 20. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

COSTA, L. B. D. **Tribunal de Contas: evolução e principais atribuições no Estado Democrático de Direito**. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo**. 33. ed. São Paulo: Forense, 2020.

DI PIETRO, M. S. Z. Os princípios da proteção à confiança, da segurança jurídica e da boa-fé na anulação do ato administrativo. **Fórum Administrativo Dir. Público FA**, Belo Horizonte, ano 9, n. 100, p. 155-166, jun. 2009.

FERREIRA, L. P. **Comentários à Constituição brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1992. v. 3. p. 413-414.

GOMES JUNIOR, L. M. **Tribunais de Contas: aspectos controvertidos**. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 46.

JACOBY, J. U. F. Da função jurisdicional pelos Tribunais de Contas. **Revista Brasileira de Direito Público – RBDP**, Belo Horizonte, ano 3, n. 9, p. 83-108, abr./jun. 2005.

JACOBY, J. U. F. Limites à revisibilidade judicial das decisões dos Tribunais de Contas. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, ano 16, 2. ed., nov. 2002.

JACOBY, J. U. F. **Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

MATA, M. F. O. Fiscalização da Administração Pública em face da economicidade. **RT**, [s. l.], n. 710, p. 233-236, dez. 1994.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo brasileiro**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MEIRELLES, H. L. **Direito municipal brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MELLO, C. A. B. Anulação de Ato Administrativo: devido processo legal e motivação. **Revista Trimestral de Direito Público**, n. 45, p. 20-30.

MELLO, C. A. B. **Curso de Direito Administrativo**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MELLO, C. A. B. Funções do Tribunal de Contas. **Revista de Direito Público**, [s. l.], ano 17, n. 72, p. 136, out./dez. 1984.

MELLO, O. A. B. **Princípios gerais de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1974. v. 1, p. 413-414.

NUNES, J. D. C. **Teoria e prática do Poder Judiciário**. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1943.

PEGORARO, L. N. **Controle jurisdicional dos atos administrativos discricionários**. Campinas: Servanda, 2010. p. 64-65, 110.

SILVA, E. R.; BELLAN, R. A. A dupla função do Tribunal de Contas na fiscalização das contas do Prefeito Municipal. **Revista Técnica dos Tribunais de Contas**, Belo Horizonte, n. 1, 2011.

## **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: <https://revistacontrole.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: <https://revistacontrole.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. Procedese de forma idêntica à apresentação do resumo, imediatamente acompanhado das palavras-chave, em seus idiomas originais e em inglês (*abstract e keywords*);

13 O número máximo de autores por artigo é 5 (cinco);

14 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;

15 O resumo em inglês (*abstract*) deverá ser uma tradução fiel do resumo no idioma original do artigo, assim como as palavras-chave (*keywords*);

16 O resumo deve ressaltar, no mínimo, o objetivo, o método de pesquisa e os principais resultados do trabalho;

17 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;

18 O arquivo deve ser digitado em qualquer processador de texto (ex.: MS-Word, LibreOffice, Google Docs etc.), não podendo ultrapassar 2MB;

19 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;

20 Nos parágrafos, o recuo especial da primeira linha é de 1,25cm e não há espaçamento entre eles;

21 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);

22 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;

23 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;

24 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;

25 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;

26 Negritos devem ser utilizados apenas em títulos e subtítulos;

27 Palavras estrangeiras devem ser grafadas em itálico, enquanto neologismos ou acepções incomuns entre “aspas”;

28 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 da página em que aparecem, preferencialmente, 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);

29 As URLs para as referências devem ser informadas no texto, sempre que possível;

30 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 acepção 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) autore(s);

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)

