

REVISTA

# Controle

Doutrina e Artigos



- ❧ **CONTROLE DAS FINANÇAS PÚBLICAS, DIREITOS FUNDAMENTAS E CIDADANIA FISCAL: DOS TRIBUNAIS DE CONTAS À SOCIEDADE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.**  
Marcus Abraham / Carlos Alberto C. Santos / Fernando Raposo Franco
- ❧ **GOVERNANÇA CORPORATIVA APLICADA AO SETOR PÚBLICO: O CONTROLE INTERNO COMO UM DOS NÚCLEOS DE IMPLEMENTAÇÃO.**  
Glinton José Bezerra de Carvalho Ferreira
- ❧ **A INCIDÊNCIA DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA NOS ATOS DE IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA.**  
Marco Antônio Praxedes de Moraes Filho / Pedro Miron de Vasconcelos Dias Neto
- ❧ **PARECER PRÉVIO DAS CONTAS ANUAIS DO GOVERNADOR: UM ESTUDO NA EVIDENCIAÇÃO PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS.**  
Anelise Florencio de Meneses / Patrícia Vasconcelos Rocha Mapurunga
- ❧ **RESENHA – CURSO DE DIREITO FINANCEIRO BRASILEIRO, de Marcus Abraham**  
Paulo Sávio N. Peixoto Maia



REVISTA

# Controle

*Doutrina e Artigos*

Volume XIV - 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.

---

Solicita-se permuta.	We ask for exchange.
Se pide canje.	On demande l'échange.
Man Bittet um Austausch.	Si rechiede lo scambio.

---

*NOTA: É permitida a reprodução, desde que citada a fonte.  
Os conceitos emitidos em trabalhos assinados são  
de inteira responsabilidade de seus autores.*

**Revista Controle.**

Ano 1, n.1 (jun. 1998- ). Fortaleza: Tribunal de  
Contas do Estado do Ceará, 1998-

Periodicidade irregular (1998-2004)

Anual (2005-2008)

Semestral (2009- )

ISSN 1980-086X

1. Tribunal de Contas - Ceará - Periódicos. 2. Ceará.  
Tribunal de Contas - Periódicos. I. Tribunal de Contas  
do Estado do Ceará.

CDU 336.126.55(813.1)(05)

Ficha Catalográfica elaborada pela Biblioteca do Tribunal de  
Contas do Estado do Ceará

**ISSN 1980-086X**

**DISTRIBUIÇÃO GRATUITA**

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

## **Conselheiro Presidente**

Edilberto Carlos Pontes Lima

## **Conselheiro Vice-Presidente**

Rholden Botelho de Queiroz

## **Conselheiro Corregedor**

José Valdomiro Távora de Castro Júnior

## **Conselheiros**

Luís Alexandre A. Figueiredo de Paula Pessoa

Teodorico José de Menezes Neto

Soraia Thomaz Dias Victor

Patrícia Lúcia Saboya Ferreira Gomes

## **Conselheiros Substitutos**

Itacir Todero

Paulo César de Souza

## **Ministério Público Junto ao TCE Ceará**

### **Procurador-Geral**

José Aécio Vasconcelos Filho

### **Procuradores**

Gleydson Antônio Pinheiro Alexandre

Eduardo de Sousa Lemos



# **Instituto Escola Superior de Contas e Gestão Pública**

## **Ministro Plácido Castelo**

### **Diretor-Presidente**

Conselheiro Luís Alexandre A. Figueiredo de Paula Pessoa

### **Presidente do Conselho Consultivo Pedagógico**

Patrícia Lúcia Saboya Ferreira Gomes

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

Francisco Otávio de Miranda Bezerra

### **Diretora Executiva**

Maria Hilária de Sá Barreto

### **Coordenadora Técnica**

Marcella Laura Leite Feitosa

### **Secretário Executivo**

Paulo Alcântara Saraiva Leão

### **Consultora Técnica**

Fabíola Pinheiro Donsouzis Cruz

### **Assessor da Diretoria**

Pedro Henrique Alves Camelo

### **Chefe do Núcleo de Pesquisa e Extensão**

João Adeodato Neto

### **Chefe de Núcleo de Atividades Pedagógicas**

Raylena Pontes Cruz

### **Chefe do Núcleo de Biblioteca e Documentação**

Josimar Batista dos Santos



# Conselho Editorial

## Edilberto Carlos Pontes Lima (Editor)

Pós-Doutor (Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra). Doutor em Economia.  
Presidente do TCE Ceará.

## João Gabriel Laprovitera Rocha (Editor Assistente)

Mestre em Direito, Consultor Técnico do TCE Ceará

### Alcimir Aguiar Rocha Neto

Mestre em Filosofia do Direito, Professor da Unifor

### Alexandre Cialdini

Mestre em Economia

### Alexandre Figueiredo

Membro Nato, Professor da Unifor, Conselheiro do TCE Ceará

### Amandino Nunes

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

### Antonino Fontenele de Carvalho

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

### Augusto Sherman

Mestre em Direito, Ministro do TCU

### Bernardo Mueller

Pós-doutor em Economia, Professor da Universidade de Brasília

### Carlos Mauro Benevides Filho

Doutor em Economia, Professor do CAEN/UFC

### Cesar Barreto

Mestre em Gestão e Modernização Pública

### Fernando Luiz Ximenes Rocha

Mestre em Direito, Desembargador do Tribunal de Justiça do Ceará

### Fernando Rezende

Mestre em Economia, Diretor da FGV

### Filomeno Moraes

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

### Francisco Otávio de Miranda Bezerra

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

### Hugo de Brito Machado Segundo

Doutor em Direito, Professor da UFC

### J.R. Caldas Furtado

Mestre em Direito, Conselheiro do TCE-MA

### Jair do Amaral Filho

Pós-doutor em Economia, Professor do CAENUFC

### Jorge Katsumi Niyama

Pós-doutor em Contabilidade, Professor de Contabilidade da UnB

### José Maurício Conti

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

### José Oswaldo Cândido Júnior

Doutor em Economia, Pesquisador do IPEA

### José Roberto Afonso

Doutor em Economia, Economista do IBRE/FGV

### Juarez Freitas

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

### Marcus Abraham

Doutor em Direito, Professor Adjunto da UERJ

### Marcus Mello

Doutor em Ciência Política, Professor da Universidade Federal de Pernambuco

### Marcos Mendes

Doutor em Economia, Consultor Legislativo do Senado

### Martônio Mont'Alverne Barreto Lima

Pós-doutor em Direito, Professor da Unifor

### Raul Wagner dos Reis Velloso

Doutor em Economia, Consultor

### Roberto Ellery

Doutor em Economia, Professor da Universidade de Brasília

### Valmir Pontes Filho

Mestre em Direito, Professor da UFC

## Lista de Avaliadores desta Edição

### **Bernardo Pinheiro Machado Mueller**

Pós-doutor em Economia

### **Fernando Gentil Gizzi de Almeida Pedrosa**

Especialista em Direito Processual Civil

### **Fernando Luiz Ximenes Rocha**

Mestre em Direito pela Universidade Federal do Ceará

### **Glauco Cidrack do Vale Menezes**

Mestre em Ciências Jurídico-Processuais  
pela Universidade de Coimbra

### **Jardson Saraiva Cruz**

Doutorando em Direito do Trabalho  
pela Universidad de Buenos Aires

### **José Filomeno de Moraes Filho**

Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo

### **Késia Correia Oliveira Padilha**

Mestre em Direito Constitucional pela Universidade  
Federal do Ceará

### **Larissa Maia Nunes**

Especialista em Direito e Processo Tributário  
pela Universidade de Fortaleza

### **Martonio Mont'Alverne Barreto Lima**

Pós-doutor em Direito (Rechtswissenschaft)  
pela Johann Wolfgang Goethe-Universität  
Frankfurt am Main

### **Raimundo Nonato Chaves Neto**

Mestre em Direito Romano pela  
Universidade de Coimbra

### **Renato Espíndola Freire Maia**

Mestre em Direito Constitucional pela  
Universidade de Fortaleza

### **Roberto Victor Pereira Ribeiro**

Especialista em Direito Processual pela  
Faculdade 7 de Setembro

### **Rodrigo Uchôa de Paula**

Doutor em Direito pela Universidade Federal do Ceará

---

## Expediente

### **Coordenadora de Comunicação Social**

**Kelly Cristina Caixeta de Castro - 46162MTb/DF**

### **Revisão e Organização de artigos**

**Raquel Dreher de Palhano Xavier**

### **Diagramação**

**Lilyanne Leitão**

### **Capa**

**Jessica Pereira**

### **Revisão Ortográfica**

**Tikinet Edição Ltda.**

### **Tiragem**

**1.000 exemplares**

**Distribuição gratuita**

Impressa em 2016

## Nota do Editor

É com enorme satisfação que apresentamos mais um número da Revista Controle, a qual reúne, como nas edições anteriores, artigos de autores de diversas instituições e de diferentes Estados brasileiros sobre assuntos de interesse da administração pública. É um espaço que tem se consolidado para a reflexão e o debate livre de ideias.

O trabalho que abre este número, intitulado “Controle das finanças públicas, direitos fundamentais e cidadania fiscal: dos tribunais de contas à sociedade na Constituição de 1988”, de Marcus Abraham, Carlos Alberto C. Santos e Fernando Raposo Franco, dedica-se a apresentar um panorama de algumas tendências do controle democrático das finanças públicas, lançando luzes sobre o tema do controle mediante o exercício da cidadania fiscal, dos contornos constitucionais e legais deste (com destaque para a figura dos tribunais de contas), e por fim, da abertura para uma fiscalização pluralista que empenhe nessa tarefa diferentes segmentos da sociedade, apesar das resistências naturais a uma ampliação desse controle.

Em seguida, Glinton José Bezerra de Carvalho Ferreira traz interessante estudo acerca do controle interno como um dos núcleos de implementação da governança corporativa aplicada ao setor público. O autor, a partir da consideração de que a sociedade precisa ser protegida ante o interesse pessoal dos gestores que conduzem a coisa pública, aponta o controle interno como fundamental para a aderência dos mecanismos de governança corporativa ao setor público. Assim, o trabalho identifica características específicas do controle interno e analisa a adequação desse vetor como um mecanismo interno de governança corporativa, voltado ao provimento da transparência na divulgação dos atos e fatos administrativos, de modo a reduzir os conflitos de interesse e elevar os ganhos sociais.

Após, a Revista traz valioso artigo de Marco Antônio Praxedes de Moraes Filho e Pedro Miron de Vasconcelos Dias Neto sobre a incidência do princípio da insignificância nos atos de improbidade administrativa. Os autores propõem que, ultrapassados vinte anos da promulgação do Código de Condutas, o princípio da insignificância seja visto não como ferramenta de banalização das pequenas irregularidades, mas como instrumento de aperfeiçoamento da ação de improbidade administrativa. Reconhecer o caráter

irrisório da lesão tanto diminui a ideia de opressão estatal quanto se aproxima do imaginário de justiça. Trata-se de importante estudo sobre a temática da probidade na gestão dos interesses coletivos.

Outro importante assunto discutido nesse número diz respeito aos pareceres prévios das contas anuais do governador emitidos pelos tribunais de contas estaduais. Anelise de Meneses e Patrícia Mapurunga procuraram identificar as evidenciações recorrentes, bem como conhecer as congruências entre os relatórios e os principais assuntos debatidos na análise das contas dos governadores estaduais. Nos resultados da pesquisa, as autoras verificaram a baixa divulgação desses relatórios, tendo em vista que somente 8 tribunais disponibilizaram acesso eletrônico das informações referentes ao exercício de 2015 à sociedade. Ademais, constatou-se que os temas mais recorrentes são relacionados às despesas previdenciárias e com seguridade e à Dívida Ativa, às análises relativas ao percentual das despesas com pessoal, considerando os demais poderes (executivo, legislativo, judiciário, ministério público e tribunais de contas), às renúncias de receitas concedidas, às disponibilidades de caixa e equivalentes, aos programas de governo, aos precatórios e sentenças judiciais, aos gastos com propaganda e publicidade e à abertura de créditos adicionais.

É evidente que não há espaço, nessas breves linhas, para comentar todos os artigos constantes do presente número, cabendo-nos apenas destacar, no geral, os primorosos trabalhos aqui publicados, que versam sobre os mais diversos e frutíferos assuntos, tais como sistema de registro de preços nas licitações, o papel dos Tribunais de Contas no combate à corrupção e no exercício da transparência, o planejamento tributário e a elisão fiscal, a gestão para resultados, a apuração do resultado atuarial dos regimes próprios de previdência social, entre outros.

Mais uma vez reiteramos a confiança na difusão do conhecimento e no compartilhamento de ideias, compromissos desta Corte de Contas que se materializam por diversos meios, dentre eles, pela Revista Controle.

**Conselheiro Edilberto Carlos Pontes Lima**

Editor da Revista Controle  
pontes.lima@uol.com.br

## SUMÁRIO

### **Controle das finanças públicas, direitos fundamentais e cidadania fiscal: dos tribunais de contas à sociedade na Constituição de 1988**

Marcus Abraham / Carlos Alberto C. Santos / Fernando Raposo Franco .....15

### **Governança Corporativa aplicada ao Setor Público: O Controle Interno como um dos núcleos de implementação**

Glinton José Bezerra de Carvalho Ferreira .....40

### **A incidência do princípio da insignificância nos atos de improbidade administrativa**

Marco Antônio Praxedes de Moraes Filho / Pedro Miron de Vasconcelos Dias Neto .....75

### **Parecer Prévio das Contas Anuais do Governador: Um Estudo na Evidenciação pelos Tribunais de Contas Estaduais**

Anelise Florencio de Meneses / Patrícia Vasconcelos Rocha Mapurunga .....109

### **A Associação das Economias Nacionais em Decorrência das Crises Econômicas/Financeiras: Uma Breve Análise da União Europeia após a Crise do *Subprime* Norte-Americano em face de uma Nova Regulação**

Victor Alves Magalhães .....127

### **Compêndio sobre o sistema de registro de preços nas licitações**

Edimário Freitas de Andrade Júnior .....140

### **A Necessidade de Reforma Constitucional do Tribunal de Contas como aprimoramento ao Sistema de Combate à Corrupção**

Buenã Porto Salgado / Helmar Tavares Mascarenhas Junior .....160

### **Os Tribunais de Contas no Exercício da Transparência: Ações Desenvolvidas pelo TCM-CE**

Lorena Aragão Feitosa / Mônica Mota Tassigny / Léa Aragão Feitosa .....181

## **O Planejamento Tributário e a Elisão Fiscal**

José Ernane Alves Rocha / Leila Rufino Barcelos / Patrícia Alves Xavier  
Rocha .....203

## **Gestão para resultados no setor de saneamento no Estado do Ceará, Brasil: O caso da Gestão de Pessoas na Companhia de Água e Esgoto do Ceará**

Jamile Maia Braide / André Macêdo Facó / Maria Lucia M. F. Silva / Mário  
F. Woortmann / Josestenne Bezerra do Amaral .....227

## **Apuração do resultado atuarial dos regimes próprios de previdência social nos municípios cearenses 2013 à luz dos registros encaminhados ao Minis- tério da Previdência, em confronto com os cálculos atuariais elaborados na pesquisa a partir dos registros contidos no Tribunal de Contas dos Municí- pios do Estado do Ceará**

Francisco Wilson Ferreira da Silva .....247

## **Resenha: Curso de Direito Financeiro Brasileiro, de Marcus Abraham**

Paulo Sávio N. Peixoto Maia .....271

**Regras para envio de artigos ao Conselho Editorial da Revista Controle.....277**

# Controle das finanças públicas, direitos fundamentais e cidadania fiscal: dos tribunais de contas à sociedade na Constituição de 1988

Public finance control, fundamental rights and fiscal citizenship: from Audit Courts to society in the 1988 Brazilian Constitution

Marcus Abraham<sup>1</sup>  
Carlos Alberto C. Santos<sup>2</sup>  
Fernando Raposo Franco<sup>3</sup>

## RESUMO:

O objetivo deste artigo é, de forma resumida, apresentar um panorama de algumas tendências do controle democrático das finanças públicas, lançando luzes sobre o tema do controle mediante o exercício da cidadania fiscal, dos contornos constitucionais e legais deste (com destaque para a figura dos tribunais de contas), e por fim, da abertura para uma fiscalização pluralista que empenhe nessa tarefa diferentes segmentos da sociedade, apesar das resistências naturais a uma ampliação desse controle.

**Palavras-Chave:** Finanças públicas. Cidadania fiscal. Controle público. Transparência. Fiscalização.

## ABSTRACT:

The objective of this article is to present a brief overview of some trends of the democratic control of the public finances, casting light on the subject of control through the exercise of fiscal citizenship, constitutional and legal

1 Doutor em Direito Público (UERJ). Professor Adjunto de Direito Financeiro pela mesma Universidade. Desembargador Federal no Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Coordenador do Nefit/UERJ – Núcleo de Finanças e Tributação da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. E-mail: mabraham@uol.com.br.

2 Mestrando em Finanças, Tributação e Desenvolvimento (UERJ). Pós-graduado em Direito Administrativo (UCAM). Advogado. Pesquisador do Nefit/UERJ. E-mail: carlos.acesan@gmail.com.

3 Mestrando em Finanças, Tributação e Desenvolvimento (UERJ). Advogado. Pesquisador do Nefit/UERJ. E-mail: fernando.franco@oi.net.br.



outlines of this control (especially the institution of Audit Courts), and finally, the opening to a pluralist supervision of public finance, engaging in this task different segments of society, despite the natural resistance to an expansion of this control.

**Keywords:** Public finance. Fiscal citizenship. Public control. Transparency. Supervision.

## 1 INTRODUÇÃO

Dentro do atual contexto de globalização, de avanço tecnológico e de amplo acesso às informações, as sociedades contemporâneas ocidentais e os seus cidadãos exigem cada vez mais transparência nas atividades realizadas pelos governantes, obrigando o administrador público a adotar gestões mais democráticas e participativas, inclusive nas finanças públicas.

Como decorrência dessa busca por maior acessibilidade, passa-se a um segundo momento: uma vez disponíveis os dados, inicia-se uma etapa do controle democrático a ser feita não somente pelos órgãos burocráticos com atribuição legal para a fiscalização das finanças públicas, mas também por agentes como organizações não governamentais, imprensa, associações e demais entes integrantes da sociedade civil, chegando ao próprio cidadão, dotado não apenas de meios de denúncia, mas inclusive de meios jurisdicionais de controle, tal como a ação popular.

O objetivo deste artigo – elaborado no âmbito do Núcleo de Finanças e Tributação da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (Nefit/UERJ) – é justamente apresentar um panorama de algumas tendências desse controle democrático, lançando luzes sobre os temas do controle mediante o exercício da cidadania fiscal, dos contornos constitucionais e legais deste (com destaque para a figura dos Tribunais de Contas), e por fim, da abertura para uma fiscalização pluralista que empenhe nessa tarefa diferentes segmentos da sociedade, apesar das resistências naturais a uma ampliação do controle.



## 2 FINANÇAS PÚBLICAS E DIREITOS FUNDAMENTAIS NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Os direitos fundamentais e as finanças públicas guardam uma profunda relação de essencialidade, denotando tanto elementos de dependência quanto de justificação moral. Tais direitos dependem da atividade financeira para sua integridade e defesa, na medida em que, ao mesmo tempo, servem de fundamento para sua compreensão jurídica.

A atividade financeira se caracteriza pela sua instrumentalidade. A arrecadação de receitas e a realização de despesas não constituem um fim intrinsecamente, assim como o próprio Estado, não existindo senão para a consecução de objetivos e finalidades públicas politicamente concebidas no Estado democrático de direito.

Tanto é assim que o tributo é a categoria estrutural de receita no Estado de direito, no que se chamou de “Estado fiscal”, em que tal contribuição pecuniária pode ser entendida como o “preço da liberdade”, tal como alertado desde o século XVIII por Adam Smith, para quem “cada imposto é, para a pessoa que o paga, um símbolo de liberdade, não de servidão. Indica que esta pessoa está, de fato, sujeita ao governo, mas que, por ter alguma propriedade, ela mesma não pode ser propriedade de um senhor” (SMITH, 2010, p. 1.089).

O tempo presenciou a evolução das teorias que fundamentaram a tributação em relação à liberdade desde então – tema que foge às pretensões deste trabalho –, relação essa que nunca perderá o destaque. Entre nós, Ricardo Lobo Torres, em uma laureada passagem, afirma que “não existe tributo sem liberdade, e a liberdade desaparece quando não a garante o tributo. A própria definição de tributo se inicia pela noção de liberdade” (TORRES, 1999, p. 9).

A existência paralela entre direitos, deveres e obrigações fundamentais correspondentes tem lugar apenas no Estado de direito. Essa ligação é importante por dois aspectos: primeiro, pois embora a titularidade e o exercício dos direitos correspondam ao homem e aos grupos sociais, seu reconhecimento, garantia e condições para sua efetiva colocação em prática em um sentido jurídico-político dependem da ideia de Estado (poder político, instituições, grupos de pressão, entre outros); segundo, pois não se permite

que se esqueça do fato de os direitos já reconhecidos não serem ilimitados, podendo ser restringidos em defesa da dignidade, segurança ou da convivência social, de forma que, por exemplo, os direitos políticos, que implicam a participação cidadã e política responsável, não podem comportar abuso ou arbitrariedade do poder político, e a garantia da integridade física e moral ao mesmo tempo impõe o dever de se respeitar a integridade dos semelhantes, em umnexo entre direitos e deveres que não pode ser ignorado (FERNÁNDEZ, 1982, p. 76-77).

Por isso, Eusebio Fernández afirma que o poder político reflete uma dupla face – garantidora e transgressora – dos direitos humanos fundamentais e explica que, apesar da aparente simplicidade, sendo amplamente admitido e defendido, o tema implica em grandes dificuldades, pois não se pode esquecer que a história do reconhecimento e proteção dos direitos humanos é muito inferior em tempo do que a história de sua negação, ou seja, a sua ignorância, sendo comum, tanto na época contemporânea como outrora, ao lado das mais solenes declarações de direitos e das suas mais brutais violações e transgressões (Ibidem, p. 77).

A expressão “direitos fundamentais”, embora já aparecesse na França desde o movimento político que culminou com a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, ganha grande destaque a partir da promulgação, na Alemanha – então em recuperação do pós-guerra –, da Lei Fundamental de Bonn de 1949, que pretendeu organizar um sistema de relações entre o indivíduo e o Estado enquanto fundamento de toda a ordem jurídico-política (LUÑO, 2005, p. 29-31), o que levou juristas a sustentarem o conceito de que os direitos fundamentais seriam aqueles positivados na Constituição (derivados da Lei Fundamental).

Inegavelmente, este texto e as ideias que lhe foram subseqüentes influenciaram o desenvolvimento da democracia e dos textos constitucionais posteriores em diversos países pelo mundo, dentre eles o da Constituição de 1988. Pode-se dizer que esse pensamento sobre o papel do Estado e da Constituição serviu de grande contribuição para o paradigma do Estado democrático de direito, cujas características básicas seriam: o reconhecimento da força normativa da Constituição, a constitucionalização de direitos sociais e econômicos, o fortalecimento da democracia e a aceitação de alguma conexão entre o direito e a moral.

A despeito de a terminologia utilizada neste trabalho não se prender

à diferença de categorias entre direitos fundamentais e direitos humanos – embora não se ignorem as distinções teóricas entre elas (TORRES, 2005, p. 09-12) –, eles são tratados aqui como aqueles inerentes à pessoa humana, dotados de eficácia em face do Estado e de terceiros, e que atualmente não se restringem aos individuais, mas compreendem os transindividuais, coletivos e difusos, contemplados de forma não exaustiva pela Constituição.

Essa convicção pressupõe a aceitação de uma liberdade democrática e positiva, a ser efetivada pelo Estado de direito, que caracterizou a transição de uma noção puramente formal para uma noção material. O valor da democracia influencia o surgimento de uma noção de liberdade de participação nas decisões coletivas. A legalidade é vista apenas como garantidora de segurança e previsibilidade jurídica, incapaz de substituir a legitimidade. Assim, há uma mudança na leitura dos direitos fundamentais que coloca o Estado para além das garantias individuais, legitimando e estimulando a realização de objetivos e tarefas materiais (BÖCKENFÖRDE, 2000, p. 32).

Caracteriza-se um movimento em que se responsabiliza a Administração pela tarefa de proporcionar à generalidade dos cidadãos as prestações necessárias e os serviços públicos adequados para o pleno desenvolvimento de sua personalidade, não só através de liberdades tradicionais (negativas), mas também por meio do mínimo existencial e da consagração constitucional de direitos sociais, econômicos e culturais. Contudo, a orientação democrática não significa a renúncia de garantias jurídico-formais do Estado de direito e a compatibilidade é feita de acordo com a Constituição. O abandono da concepção formalista de Estado de direito não conduz à subtração da necessidade de submissão do poder público à legalidade (LUÑO, 2005, p. 230-235).

A liberdade positiva oferece uma concepção de governo democrático que poderá intervir, informado por valores de justiça e igualdade social, direcionando finalidades estatais à realização de finalidades do Estado, notadamente direitos sociais e econômicos, na medida em que “uma comunidade deve tomar decisões coletivas sobre a justiça e a moral, e deve poder impor coercitivamente estas decisões” (DWORKIN, 2012, p. 387). Não obstante, esta liberdade é frequentemente apontada como conflituosa à noção negativa, assumindo nuances diferentes conforme as disputas ideológicas entre liberdade *versus* igualdade, liberdade *versus* justiça e constitucionalismo ver-



sus democracia<sup>4</sup>.

Isto coloca muito relevo no debate sobre uma tributação fiscal que limite a liberdade. A forma de enxergar a democracia como antiliberal, oposta ao reconhecimento de direitos individuais e funcionando fora dos domínios da moral, é equivocada (NINO, 1997, p. 103-104). A atuação positiva estatal pode significar a única forma de considerar a dignidade e o respeito igual pela vida, momento em que a liberdade positiva constitui condição de liberdade<sup>5</sup>, revelando sua jusfundamentalidade (TORRES, 1999, p. 12-13).

A referida mudança de paradigma se impôs também com duas outras características particularmente muito importantes para este trabalho. A primeira, com a superação do caráter apenas negativo dos direitos fundamentais na autolimitação do poder do Estado, consiste na afirmação de um princípio democrático que desloca o papel dos direitos fundamentais de meros limites da atuação estatal para se transformarem em instrumentos jurídicos de controle da sua atuação positiva. A segunda consiste na afirmação do princípio democrático para o reconhecimento da abolição da separação entre a sociedade e o Estado, assumindo que ele pode e deve atuar para a transformação da ordem econômica e social com inspirações de igualdade material (LUÑO, 2005, p. 232-233).

A Constituição Brasileira de 1988 refletiu em especial a perspectiva de anseios e esperanças de transformação de uma realidade social, econômica e cultural. Um desafio, um modelo de Estado a ser perseguido. Note-se que o mesmo fora feito pela paradigmática Lei Fundamental de Bonn em 1949, quando a Alemanha se recuperava de um dos momentos mais angustiantes de sua história e a efetividade dos direitos positivados também poderia ser vista como utópica ou de árdua realização.

---

4 Dworkin ensina que o conflito é possível e até provável se uma comunidade seguir uma concepção errada de uma das liberdades ou de ambas, porém é possível uma concepção integrada. Há que se diferenciarem os tipos de constrangimentos, notando que a “autonomia [*freedom*] total de uma pessoa é sua capacidade de agir como quiser, livre de condicionalismos ou ameaças impostas por outros ou por uma comunidade política. A liberdade negativa é a área da sua autonomia que uma comunidade não lhe pode retirar sem a ofender de algum modo especial, comprometendo a sua dignidade, ao negar-lhe preocupação igual ou uma característica essencial da responsabilidade pela sua própria vida” (Dworkin, 2012, p. 375).

5 Dworkin afirma que a dignidade de uma pessoa enquanto cidadã igual exige que o governo a proteja desse modo. Não é ofensivo para uma pessoa aceitar que uma maioria dos seus concidadãos tenha o direito de determinar e aplicar regras de trânsito, desde que as regras que escolherem não sejam más ou completamente disparatadas; ou que tenham o direito de definir quem é que detém cada propriedade e quais os direitos e proteções decorrentes dessa propriedade. No entanto, seria certamente ofensivo para uma pessoa aceitar que uma maioria tenha o direito de impor a sua convicção ou prática religiosa (Loc. cit.).



A tarefa de se construir esse “Estado de direitos” passa em grande medida pela responsabilidade das cortes constitucionais na interpretação e concretização da Constituição – como a construção das teorias da reserva do possível pela Corte Constitucional alemã, conciliando as expectativas com a realidade econômica –, mas não se esgota aí, como se demonstrará neste estudo, pois outros atores assumem um papel fundamental neste processo, sobretudo pelas noções propostas de “controle democrático” e “fiscalização pluralista”.

Levar esses direitos a sério significa atentar também para o fato de que a sua efetivação depende da saúde e do equilíbrio da atividade financeira estatal, instrumentos para o atingimento de seus fins, afinal “as finanças públicas, em todas as suas dimensões – tributária, patrimonial, monetária, orçamentária e promocional, encontram-se em permanente e íntimo contato com os direitos fundamentais” (TORRES, 2014, p. 35).

A atividade deve ser enxergada tal como um processo do qual o cidadão é parte, gerando para este, quanto ao orçamento, “o direito de ter acesso a mecanismos para participar na gestão desse custo ao lado dos poderes estatais, desde a formulação das políticas públicas, passando pelo dispêndio de recursos, até o controle da execução” (ABRAHAM, 2015, p. 190).

Não obstante, a constatação de que a democracia representativa enfrenta uma crise de legitimidade, marcada sobretudo pelo sentimento generalizado de que as decisões políticas tomadas pelos representantes eleitos se distanciam cada vez mais da opinião e vontade públicas, não é exatamente nova.

Do mesmo modo, também não são inéditas as tentativas de enfrentamento do problema por meio de mecanismos que induzam ou privilegiem a participação direta da sociedade na definição das escolhas que nortearão o agir estatal, bem como na execução destas.

Trata-se, com efeito, de uma tendência que ganha força sob o marco do Estado democrático de direito e que, no caso brasileiro, pode ser identificada nas disposições da Constituição Federal de 1988, que estabelecem como formas de exercício da soberania popular o referendo, o plebiscito e a elaboração de leis por iniciativa popular (BRASIL, 1988, art. 14), dentre outros mecanismos voltados à promoção daquilo que ficou conhecido pela expressão “cidadania participativa”.

No que se refere à participação social em assuntos relacionados à temática das finanças públicas, convencionou-se designar por “cidadania fiscal” (Ibidem, p. 291) o movimento que busca devolver à sociedade civil



parte do protagonismo perdido com a ascensão do modelo de democracia representativa, no que tange às decisões a respeito do modo como o Estado arrecada, gere e aplica os recursos que lhe são atribuídos.

De modo geral, quando se fala em “cidadania fiscal” costuma-se aludir com maior ênfase aos mecanismos que buscam partilhar com a população as decisões a respeito da alocação dos recursos públicos, incentivando a participação popular nos ciclos orçamentários, seja por meio do orçamento participativo ou da realização de audiências públicas voltadas à discussão do tema.

De fato, não é de se estranhar que os anseios por maior representatividade social no processo decisório, que busca definir quanto, onde e como os recursos estatais serão gastos, ecoassem com maior força num país como o Brasil, ainda muito distante de um estágio de desenvolvimento social considerado avançado e no qual as numerosas expectativas e necessidades de grande parte do substrato social esbarram nas limitações das finanças públicas.

Some-se a isso o fato de que o país permaneceu sob o controle de um governo autoritário até meados da década de 1980 e, até a promulgação da Constituição Federal de 1988, as camadas mais pobres da população ainda eram ostensivamente alijadas do já restrito espaço democrático – consequentemente, sub-representadas na arena política – e será fácil compreender por que logo no ano de 1989, pouco depois da redemocratização do país e ainda sob o alvorecer da nova ordem constitucional, o mecanismo do orçamento participativo foi adotado pela primeira vez por uma capital brasileira, Porto Alegre.

Desde então, a experiência gaúcha foi replicada em diversas outras grandes cidades do Brasil e do mundo, revelando a um só tempo, tanto o aumento gradativo das pressões sociais por maior espaço para o exercício da cidadania direta, quanto a pretensão dos agentes políticos em buscar, numa tênue abertura das atividades financeiras à participação limitada da sociedade, a legitimação para suas ações.

Embora, de fato, a adoção de tais mecanismos de participação social direta no processo de elaboração dos orçamentos públicos ainda possa ser vista como uma exceção – já que é, de modo geral, limitada ao âmbito municipal e, ainda assim, a um reduzido número de municípios e a uma diminuta parte do orçamento das municipalidades em que foram implementadas (Ibidem, p. 293; HOROCHOVSKI; CLEMENTE, 2012) –, fato é que ainda mais incomuns são as iniciativas que buscam promover a penetração da influência social nas demais etapas da atividade financeira estatal.



O avanço dessa concepção de gestão das finanças públicas depende da sua admissão no contexto de um ciclo virtuoso composto por educação fiscal, transparência e participação ativa da sociedade, desenvolvendo-se e firmando raízes na prática brasileira como forma de progresso e fortalecimento da democracia (Ibidem, p. 206), esta que, por sua vez, se mostra como transcendente à noção básica de legitimidade pelo voto.

A educação fiscal se coloca como elemento de inclusão e conscientização a respeito das políticas públicas decorrentes da atividade financeira, agregando novos controladores à cena. A transparência e clareza alimentam as possibilidades de fiscalização e compreensão, e a participação ativa representa o elo que mantém viva a conexão entre esses pontos.

O entendimento da trajetória e das potencialidades dessa concepção moderna de controle, no caminho de ser mais democrática e efetiva, denota o seu papel na busca pelo equilíbrio, tão caro à consecução das finalidades públicas essenciais à efetivação de direitos fundamentais.

### **3 A ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO RUMO AO CONTROLE DEMOCRÁTICO**

O controle da atividade financeira tem o seu desenvolvimento ligado ao avanço do constitucionalismo, tanto no Brasil quanto no direito comparado, o mesmo podendo ser dito da noção de tribunal de contas como órgão de controle externo, cujas competências foram ampliadas no discurso político. A análise do cenário encontrado no direito comparado é relevante tanto para o exame do novo papel desempenhado pelas cortes de contas a partir das últimas décadas do século XX, quanto para investigação das bases que suportaram o desenvolvimento de uma noção democrática de participação.

Ricardo Lobo Torres afirma que na década de 1980 foram introduzidas modificações substanciais nas legislações de vários países (Suécia, Inglaterra, Suíça, Estados Unidos, Canadá etc.), sendo intensa, em outros, a discussão sobre a necessidade de reforma. Destaca ainda a redação do art. 114 da Lei Fundamental de Bonn, que teria influenciado a redação da Constituição Brasileira de 1988: “O Tribunal Federal de Contas, cujos membros possuem a independência judicial, controlará as contas assim como a economicidade e



a legalidade da gestão orçamentária e econômica” (TORRES, 1993, p. 32-33).

As normas sobre tribunais de contas encontraram amparo nas Constituições da Itália (1947, Art. 100, *Corte dei Conti*), Espanha (1978, Art. 136, *Tribunal de Cuentas*) e México (1917, Art. 79, *Auditoria Superior de la Federación*).

A realidade italiana concebe a figura do controle de legitimidade pela *Corte dei Conti* – preventivo – e da gestão do orçamento – sucessivo – de acordo com os princípios da coordenação e equilíbrio orçamentários, modelo também apontado como fonte de inspiração.

Na Espanha, o texto também apresenta elementos semelhantes, tendo, a corte de contas, as funções de fiscalização e julgamento contábil, submetendo a atividade econômico-financeira aos princípios da legalidade, eficiência e economicidade.

A carta política mexicana conta com disposições mais recentes. Instituíram-se as reformas constitucionais dos artigos 73, 74, 78 e 79 em julho de 1999, e a promulgação da *Ley de Fiscalización Superior de la Federación* em dezembro de 2000. A partir dessas bases funciona a *Auditoria Superior de la Federación*, que atua em um amplo rol de competência fiscalizatória da atividade financeira e administrativa segundo princípios de legalidade, definitividade, imparcialidade e confiabilidade (SANTOS, 2015, p. 285).

É importante ressaltar, mesmo anteriormente à Constituição de 1988, a importância do tribunal de contas na ordem jurídica brasileira. Victor Nunes Leal analisou o valor das decisões do tribunal sob a égide das Constituições de 1934 e 1946, cujas competências contemplavam a fiscalização de delegações legislativas, execução do orçamento, julgamento de contas de gestores e julgamento da legalidade de contratos e aposentadorias, constatando uma inclinação doutrinária para a definitividade das decisões nos casos de competência para julgar (LEAL, 1948).

A Carta de 1988 representa, conseqüentemente, a releitura do controle de legalidade que, embora denote a parte formal, apresenta-se aberto a novos aportes de seu significado, que suplantam a fiscalização meramente formal, e prestigiam a concepção material consubstanciada no controle da economicidade e da legitimidade. O órgão desponta institucionalmente com um papel importante na busca pelo equilíbrio entre saúde financeira estatal e promoção de direitos fundamentais, acumulando, para tanto, as funções fiscalizadora, opinativa, julgadora, sancionadora, corretiva, consultiva, infor-

mativa, ouvidora e normativa.

E, por óbvio, a outorga de relevantes competências aos tribunais de contas pelo texto constitucional deve implicar o deferimento implícito, a esse mesmo órgão, dos meios necessários à integral realização dessas atribuições, tal como enfatizado pelo Min. Celso de Mello no julgamento do MS nº 24.510, com apoio na doutrina construída pela Suprema Corte norte-americana a partir do célebre caso *McCulloch versus Maryland* em 1819. Como consequência, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem reconhecido até mesmo a existência de um poder geral para adotar medidas cautelares voltadas a assegurar real efetividade às suas deliberações finais.

A evolução do controle no Brasil e seu consequente destaque na Constituição de 1988 aconteceu, dentre outros motivos, em resposta ao que se acreditava serem deficiências causadoras da crise econômica. A fiscalização, o combate à corrupção, à ineficiência e à morosidade são atributos da ideia contemporânea de controle, muito mais ampla que aquela concebida em sua origem. Os instrumentos idealizados com o surgimento da noção de Estado de direito (legalidade formal) tornaram-se insuficientes em um cenário no qual as relações entre a Administração e os administrados ou contribuintes se apresentam mais complexas e nos mais variados setores da ordem jurídica, econômica e social.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro enumera, com apoio na obra de Charles Debbasch, *Administration et Administrés en Europe*, o que seriam as três tendências no processo de atualização do modelo de controle da Administração. A primeira, que “consiste em passar de meios de controle individuais para formas de ação coletiva” se vale de uma atuação por intermédio de entidades representativas que conduziriam a um resultado mais atento à igualdade e ao descongestionamento do Poder Judiciário. A segunda diz respeito à passagem dos métodos formais para os informais a partir da criação de figuras como o *Ombudsman* – típico dos países escandinavos – ou ouvidorias. A terceira “consiste em passar de uma ação exterior à Administração (pelo Legislativo e Judiciário) para um controle interno à Administração” por meio da instituição de procedimentos que visem a proteger o administrado, seja pela participação do cidadão, acesso à informação, motivação ou ferramentas extrajudiciais de proteção de interesses (DI PIETRO, 2014).

Os instrumentos e competências previstos na Carta Constitucional desafiavam, inclusive, a legitimidade dos atos praticados, também expondo ao



olhar de um maior número de controladores a gestão administrativa, conforme será exposto no sentido da busca por uma fiscalização pluralista.

Segundo João R. Catarino, dentre as funções financeiras estatais que ainda carecem da devida atenção dos estudiosos e de maior permeabilidade à participação da sociedade civil, há de se destacar a atividade de controle, a qual, tal como delineada nos arts. 70 a 74 da Constituição Federal, se expressa na “fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial” sobre o ente estatal, sob os aspectos da “legalidade, legitimidade, economicidade e aplicação das subvenções e renúncias de receitas” (CATARINO, 2012).

O uso dos conceitos de fiscalização e controle são amplamente coincidentes e frequentemente imprecisos. Antes de desenvolver a parte deste trabalho dedicada à noção de controle democrático, faz-se interessante ressaltar que o conceito de controle transborda, em determinada medida, o de fiscalização. Ricardo Lobo Torres explica que fiscalizar “representa a fase final de um ciclo que se inicia com a elaboração do orçamento pelo Legislativo”, ao passo que a noção de controle, “além de se inserir na fiscalização financeira, pode também se ligar às fases anteriores de exame e aprovação do orçamento, quando o legislativo controla o executivo” (TORRES, 2000, p. 330).

O sistema de controle estabelecido em nível constitucional, portanto, vai muito além do exame do atendimento formal pelos atos estatais das condições previstas na legislação financeira (legalidade), buscando ainda verificar se a finalidade pretendida é consentânea com o interesse público e se o próprio ato é adequado ao atingimento desse fim (legitimidade), bem como se os recursos públicos empregados foram utilizados da forma mais eficiente sob o ponto de vista econômico (economicidade). Adicionalmente, preceitua a Constituição Federal o controle da aplicação das subvenções e renúncias de receitas exercidas em favor de entidades estranhas à Administração Pública (ABRAHAM, 2015, p. 312).

Busca-se, em suma, identificar e corrigir eventuais irregularidades, atribuindo-se a cada Poder da República o dever de controlar os próprios atos (controle interno), instituindo-se, ainda, os instrumentos necessários para que as atividades de um dos Poderes possam ser submetidas ao controle a ser exercido por outro (controle externo) – traço essencial do sistema classicamente chamado de freios e contrapesos, voltado a impedir o exercício desmedidamente abusivo e arbitrário do poder (ZYMLER, 2012).



Atenta à necessidade de democratizar o exercício do controle e convidando a sociedade a contribuir com a tarefa, a Constituição Federal, no § 2º do seu art. 74, atribuiu a qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato a legitimidade para denunciar irregularidades ou ilegalidades aos Tribunais de Contas competentes. Outorgou, ainda, ao cidadão o instrumento para, quando julgar necessário, provocar o Poder Judiciário por meio da propositura de ação popular, a se pronunciar, dentre outras matérias, sobre os atos financeiros praticados no exercício da função financeira do Estado que se distanciem das regras e princípios que a regem (art. 5º, LXXIII)<sup>6</sup>.

Na mesma direção andou a legislação infraconstitucional, a exemplo das previsões contidas na Lei Complementar nº 101/2001, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), sobretudo após as alterações promovidas pela Lei Complementar nº 131/2009.

Além de reproduzir em seu art. 73-A o que dispõe o já mencionado art. 74, § 2º da CF/1988, determinando que os Tribunais de Contas e os órgãos competentes do Ministério Público averiguem as denúncias sobre o descumprimento das prescrições nela contidas, a Lei de Responsabilidade Fiscal preocupou-se em assegurar a transparência em relação às informações fiscais, dando concretude aos arts. 5º, XXXIII, e 37, § 3º, II da Constituição, viabilizando, assim, o exercício do controle pela sociedade civil e suas organizações (BRASIL, 1988).

Merecem destaque, nesse sentido, as disposições do *caput* do art. 48 da LRF, que determinam a ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público, dos i) planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; ii) prestações de contas e respectivos pareceres prévios; iii) Relatórios de Gestão Fiscal e Resumo da Execução Orçamentária; e iv) as versões simplificadas desses documentos. Esse último item, em especial, demonstra que o legislador complementar não se limitou a assegurar à população o acesso a toda e qualquer informação, exigindo também a divulgação dos dados de forma inteligível e que possa ser compreendida pela grande parcela da população que não possui formação técnica na área das finanças públicas.

Avançando no objetivo de revestir da maior transparência possível a atividade financeira estatal, a Lei Complementar nº 131/2009 acrescentou à LRF disposições que exigem dos entes federados a divulgação, em tempo

6 Cite-se, ainda, a possibilidade de propositura de ação civil pública por entidades da sociedade civil organizadas sob a forma de associações, nos termos da Lei nº 7.347/1985 – Lei da Ação Civil Pública (art. 5º, V).



real, de “informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira em meios eletrônicos de acesso público” (art. 48, parágrafo único, II) e a disponibilização a quaisquer pessoas, física ou jurídica, do acesso a informações detalhadas quanto às despesas incorridas e receitas auferidas pelo Estado (art. 48-A), sob pena de proibição do recebimento de transferências voluntárias (art. 73-C) (BRASIL, 2009).

Em seguida, tal como preconizado pelo art. 48, parágrafo único, inciso III da LRF, os mencionados dispositivos legais foram regulamentados pelo Decreto nº 7.185/2010, que prescreveu que as informações em questão devem ser disponibilizadas em portal mantido na internet, acessível independentemente do cadastramento de usuários e da utilização de senhas (art. 2º, III do Decreto), até o primeiro dia útil subsequente ao do registro contábil de cada evento, em sistema integrado de administração financeira e controle (art. 2º, II) (BRASIL, 2010).

Estas constatações são elementos significativos de uma tendência para a abertura do governo em direção à sociedade que é acompanhada, consequentemente, pela redução da discricionariedade e do dever de motivar as decisões de gestão e abrir canais de colaboração popular. A influência se coloca desde o planejamento à execução orçamentária. Em contrapartida, espera-se a participação ativa, pressupondo o percurso nas etapas anteriores de educação e transparência, com a tomada de consciência dando forma ao ciclo virtuoso da “cidadania fiscal”.

Conforme se expôs, diversas normas contemplam diferentes formas de participação do cidadão, aliadas sempre à instituição de ouvidorias de diferentes consultas, audiências e órgãos públicos, criação de conselhos representativos, sistemas de disque denúncia, pesquisa de opinião, iniciativa popular sobre projetos de leis e planos, e programas de desenvolvimento.

A evolução para a ideia de controle democrático se dá com a abertura do exercício da função de controlador para além dos órgãos oficiais dotados da competência específica, abrangendo toda a sociedade, com o estabelecimento de canais e instâncias de discussão e deliberação características da noção de democracia, além da transparência efetiva e da educação fiscal (SANTOS, 2016).



## 4 A ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO RUMO À FISCALIZAÇÃO PLURALISTA

A ideia de fiscalização pluralista está relacionada à ampliação dos atores envolvidos na atividade de fiscalização da gestão governamental, em face da realização de suas finalidades institucionais. Ao mesmo tempo em que funciona como um indicador de desenvolvimento social desponta como uma das características de transformação, ainda que em muitos casos incipiente, do Estado distante e demandante para outro, presente e prestador, revelando um amplo papel de controle dos gastos públicos e das políticas públicas, tanto no aspecto judicial quanto nos aspectos administrativo e político. Trata-se de um dos indicadores do Estado de direito no ambiente da pós-modernidade apontados por Diogo de Figueiredo, notadamente com a “ascensão da cidadania proativa, ampliando o papel das pessoas”, que superam a condição de súditos para se tornarem cidadãos com maior participação e vocacionados na proteção de direitos fundamentais (FIGUEIREDO, 2011, p. 69).

A Constituição de 1988 assegurou, assim como as emendas que a alteraram, os mais variados instrumentos de controle e controladores, tanto internos quanto externos ao responsável pela função administrativa, o que se pode denominar de fiscalização pluralista, pois se dedicou a ampliar o escrutínio das finanças valorizando a maior participação de atores, sobretudo a abertura democrática do “controle da comunidade” (TORRES, 2003, p. 637-643).

O art. 70 fala em fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, mas estas modalidades se integram e a enumeração extensa revela a intenção do constituinte de não deixar “espaços livres de controle” na atividade financeira do Estado (TORRES, 2000, p. 331).

Esse arcabouço normativo foi ainda mais fortalecido com a promulgação da Lei nº 12.527/2011, também denominada Lei de Acesso à Informação (LAI), por meio da qual pretendeu o legislador impulsionar a chamada transparência ativa ao definir como princípio basilar da Administração Pública a publicidade e reiterar ser o sigilo a exceção à regra (art. 3º, I), determinando assim a divulgação espontânea das informações de interesse público (art. 3º, II e art. 8º, dentre outros), sem deixar de garantir o acesso, a requerimento de qualquer cidadão, de forma célere, gratuita e independentemente de mo-



tivação, a informações que ainda não tenham sido tornadas públicas (art. 10 a 14) (BRASIL, 2011).

De todo modo, embora as regras dos arts. 48 e 48-A da LRF tenham se tornado de observância obrigatória por todos os entes estatais da Federação a partir de meados de 2013, quando passaram a alcançar até os municípios com população inferior a 50.000 (cinquenta mil) habitantes (art. 73-B da LRF), o cenário atual ainda permanece distante daquele preconizado pela legislação de regência.

Com efeito, ainda que se possa identificar um avanço gradativo nos últimos anos e afirmar que alguns estados e municípios em especial vêm se destacando por oferecer aos cidadãos amplo acesso às suas informações fiscais, verifica-se que, não obstante, os esforços empreendidos por instituições estatais, organizações da sociedade civil e diversos estados ainda resistem a cumprir satisfatoriamente os mandamentos legais, avaliação consideravelmente mais grave quando analisada a situação dos municípios.

Ademais, não é essa a conclusão a que se chega após as informações divulgadas pelo Ministério Público Federal (MPF) em página dedicada ao tema, mantida no portal da instituição na internet<sup>7</sup>. Conforme divulgado na página, o MPF pôs em prática projeto voltado a identificar e coibir o descumprimento da legislação em análise, realizando, entre os meses de setembro e outubro de 2015, uma primeira avaliação a partir da coleta de dados nos portais de transparência de 5.567 municípios dos 26 estados e do Distrito Federal, cujos resultados foram divulgados na forma de um *ranking* da transparência.

Os resultados pouco satisfatórios, consolidados numa média nacional de apenas 3,92 pontos (de um total de 10), levaram o MPF a expedir recomendações aos entes federados que deixaram de atender à legislação da transparência fiscal, estabelecendo o prazo de 120 dias para que fossem saneadas as irregularidades. Uma vez escoado o prazo, o órgão promoveu uma segunda avaliação, ocorrida entre abril e maio de 2016, cujo resultado<sup>8</sup> demonstrou melhora significativa, embora insuficiente, dos níveis de transparência, tendo havido o aumento da média nacional para 5,21 pontos, além da melhora individual bastante expressiva de alguns entes federados<sup>9</sup>. Diante

7 Disponível em: <<http://www.rankingdatransparencia.mpf.mp.br>>. Acesso em: 24 ago. 2016.

8 Disponível em: <<https://goo.gl/ERPneu>>. Acesso em: 24 ago. 2016.

9 É o caso, por exemplo, dos Estados do Mato Grosso do Sul e de Rondônia, os quais passaram, respectivamente,



da recalitrância de boa parte dos entes em pôr em prática os parâmetros de transparência estabelecidos pela LRF e pela LAI, o MPF propôs 2.109 ações civis públicas, objetivando a correção das irregularidades identificadas. Em relação aos municípios que à época da segunda verificação sequer possuíam portais da transparência na internet, foi adotada linha de atuação de rigor exemplar, consistente em: i) recomendação à União Federal para suspender os repasses e transferências voluntárias, com fundamento no art. 73-C da LRF; ii) propositura de ações de improbidade administrativa contra os respectivos prefeitos, com fundamento no art. 11, incisos II e IV da Lei nº 8.429/1992<sup>10</sup>; e iii) representações às Procuradorias Regionais da República contra os alcaides recalitrantes pela prática do crime de responsabilidade tipificado no art. 1º, XIV do Decreto-Lei nº 201/1967<sup>11</sup>.

A adoção dessas medidas é de fundamental importância para que a transparência dos atos estatais e informações de interesse público, sobretudo os relacionados à atividade financeira dos entes públicos, deixem de ser apenas uma promessa constitucional para serem convertidos em um padrão de comportamento rigorosamente observado em todos os níveis da Federação, de modo que restem assentadas em bases sólidas as condições necessárias para que, absorvendo cada vez mais o conceito de cidadania fiscal, a sociedade se converta em um ator de relevo no exercício do controle.

A fiscalização busca o confronto das ações públicas com suas finalidades a partir dos resultados, bem como a comparação de sua concepção

---

te, dos índices de 1,4 e 5,2 para 9,1 e 10. Dentre as capitais, merecem destaque a melhora apresentada pelos governos municipais de Palmas/TO, cujo índice subiu de 3,7 para 9,3 pontos, e Manaus, que teve seus 3,9 pontos na primeira avaliação incrementados para os 7,7 verificados na segunda. Ainda em relação às capitais, a menção honrosa fica com as prefeituras de Curitiba/PR, Florianópolis/SC, Porto Alegre/RS e Recife/PE pela nota máxima alcançada na segunda avaliação, que as três primeiras cidades já haviam atingido na análise anterior. Em relação aos demais municípios, o próprio MPF deu ênfase à evolução apresentada pelas municipalidades de Paes Landim/PI, São Lourenço do Piauí/PI, Cabeceiras do Piauí/PI e Balsa Nova/PR, os quais, da nota zero anterior (ausência de portal da transparência), alcançaram o score máximo na avaliação mais recente. Aliás, o índice agregado dos municípios piauienses experimentou um salto de 418,39% entre as duas fiscalizações, contrastando com o Distrito Federal, que viu o seu índice apresentar uma retração de 8,43%.

10 “Art. 11. Constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da administração pública qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade e lealdade às instituições, e notadamente: [...]

II – retardar ou deixar de praticar, indevidamente, ato de ofício; [...]

IV – negar publicidade aos atos oficiais; [...]” (BRASIL, 1992).

11 “Art. 1º. São crimes de responsabilidade dos Prefeitos Municipais, sujeitos ao julgamento do Poder Judiciário, independentemente do pronunciamento da Câmara dos Vereadores: [...]

XIV – Negar execução à lei federal, estadual ou municipal, ou deixar de cumprir ordem judicial sem dar o motivo da recusa ou da impossibilidade, por escrito, à autoridade competente; [...]” (BRASIL, 1967).



formal com a realidade experimentada pela população. A fiscalização, por definição, transcende os autos dos processos administrativos e subsidia o controle de legitimidade, economicidade e político.

Observa-se, atualmente, que a participação social na fiscalização dos atos financeiros da Administração Pública se dá, de modo geral, por meio de entidades não governamentais e sem fins lucrativos, constituídas especialmente ou essencialmente para esse fim, no mais das vezes, sob a forma jurídica de associações.

É o caso, dentre outros tantos exemplos, do Instituto de Estudos Socioeconômicos (Inesc), da Transparência Brasil e da Contas Abertas, todas entidades que desenvolvem projetos e atividades com enfoque em assuntos ligados à temática das finanças públicas, envolvendo, além da educação fiscal e do incentivo à participação popular nos ciclos orçamentários, a promoção do controle social sobre os gastos estatais diretos e indiretos, a execução dos orçamentos públicos etc.

Para tanto, tais entidades costumam lançar mão de variados recursos comunicativos, visando a publicização ainda maior dos dados divulgados pelos entes estatais, com utilização de canais de comunicação como os próprios sites ou páginas em redes sociais mantidos pelas organizações, com penetração maior do que os portais governamentais, através dos quais as informações são, geralmente, apresentadas de forma simplificada e didática.

O controle promovido por essas entidades, já se voltou, inclusive, ao próprio cumprimento das disposições da legislação relativa à transparência dos dados fiscais, com a divulgação de índices refletindo o desempenho de diferentes entes federados antes mesmo de que o MPF adotasse iniciativas semelhantes<sup>12</sup>.

Também a imprensa pode e deve assumir a sua parcela de protagonismo quando se fala na fiscalização exercida pela sociedade civil, seja revelando e repercutindo as irregularidades identificadas e os atos de legitimidade questionável, ou promovendo iniciativas como o Ranking de Eficiência dos Municípios (REM-F), ferramenta recentemente divulgada na internet pelo jornal *Folha de São Paulo* em conjunto com o instituto Datafolha, objetivando

12 Referimo-nos, aqui, ao “Índice de Transparência”, ranking da transparência das capitais e estados brasileiros, formulado com base em estudos realizados por um comitê promovido pela organização “Contas Abertas”, divulgado pela primeira vez em 2010 e reeditado em 2012 e 2014, bem como às iniciativas semelhantes postas em prática pelo Inesc nos anos de 2011 e 2014. Disponíveis, respectivamente, em: <<https://indicedetransparencia.com>> e <<https://goo.gl/8Q1TTA>>. Acesso em: 27 ago. 2016.



aferir quais prefeituras proporcionam à população mais serviços públicos básicos pelo menor custo financeiro<sup>13</sup>.

Trata-se, portanto, de um índice que procura revelar não só o nível dos serviços públicos básicos (saúde, educação e saneamento) fornecidos por cada um dos 5.281 municípios pesquisados, como também o volume de recursos consumido, permitindo que o visitante acesse dados, como a receita total de cada município; o percentual dessa receita oriundo de transferências intergovernamentais; o número de funcionários públicos da administração municipal; e a distribuição da despesa entre as áreas da saúde, educação e Poder Legislativo local, dentre outros.

Ressalte-se que a democratização dos meios de comunicação, proporcionada pela popularização da internet, pode ampliar sobremaneira o papel desempenhado pela imprensa em matéria de fiscalização, ao permitir a ascensão de novos e fragmentados polos de produção de conteúdo ao lado da imprensa tradicional, quase sempre controlada por grandes conglomerados de comunicação.

As iniciativas elencadas, ainda que em caráter ilustrativo, revelam, de um lado, que a sociedade tem uma relevante contribuição a oferecer na efetivação do controle sobre as atividades administrativas e financeiras. Sob outra perspectiva, porém, nota-se que a função de controle social ainda é muito dependente da ação isolada emanada de determinados focos organizados sob estruturas institucionalizadas e que não lograram atingir grande mobilização junto à sociedade.

Afora outros pontos relevantes que precisam ser enfrentados pela nossa sociedade, como a necessidade de se difundir a educação fiscal e mesmo a discussão de uma reforma política que busque lidar com os problemas que levaram ao agravamento da crise na democracia nesses últimos anos, parece-nos que o fortalecimento da atuação da sociedade civil na efetivação do controle passa também pela questão do próprio acesso da população a canais institucionais adequados para a deflagração dos mecanismos oficiais.

E frisamos que não parece ter existido época mais propícia para as transformações necessárias do que a atual, marcada pelo surgimento de uma forma absolutamente nova de relacionamento dos indivíduos entre si e com as instituições. Esse novo paradigma, chamado por muitos de “Era da Conec-



tividade”, caracteriza-se pela profusão de aplicativos e plataformas colaborativas ininterruptamente acessados e alimentados por centenas de milhões de usuários por meio de seus *smartphones*, *tablets* e os mais variados dispositivos móveis, mantidos permanentemente conectados em uma imensa rede, gerando um volume de dados sem precedentes na história (*big data*).

É fato inquestionável que a difusão do acesso à internet transformou o modo pelo qual pessoas e instituições interagem, tornando mais amplas, flexíveis e informais as possibilidades de comunicação. Contudo, se por um lado, as entidades privadas, pressionadas pelo risco permanente de sucumbirem ao caráter disruptivo da inovação tecnológica, parecem assimilar com maior rapidez essa profunda mudança social, as instituições públicas brasileiras, de modo geral, ainda parecem resistir às mudanças, carecendo de maior inserção nesse novo contexto.

A abertura de novos canais de comunicação institucional por meio das plataformas, aplicativos e redes sociais, permitindo que o cidadão estabeleça contato de forma ágil e desburocratizada com os órgãos responsáveis por levar a efeito as medidas voltadas ao controle da atividade financeira estatal, é medida que em muito poderia colaborar para um maior engajamento da sociedade nessa missão<sup>14</sup>.

Nesse sentido, consideramos revelador que o projeto mais votado pelo público no “Desafio de Impacto Social”, concurso anual promovido pela Google com o objetivo de identificar e viabilizar a execução de ideias que se utilizem da tecnologia de um modo criativo para melhorar a vida das pessoas, tenha sido o desenvolvimento de um aplicativo para telefones celulares que pretende criar uma rede de informações por meio da qual a própria população poderá acompanhar o andamento das obras de construção de creches e escolas públicas<sup>15</sup>.

Há, portanto, abertura jurídica e potencial institucional para a evolução desse cenário de fiscalização pluralista, alimentando o surgimento (e se

14 Embora o setor público ainda tenha um longo caminho a percorrer em relação a esse aspecto, algumas medidas adotadas por instituições públicas merecem ser citadas. Em junho de 2016, por exemplo, o Tribunal de Contas da União disponibilizou ao público um aplicativo para *smartphones* e *tablets*, permitindo que qualquer cidadão encaminhe em tempo real evidências de mau uso de recursos públicos, possibilitando, inclusive, o envio de fotos e vídeos em conjunto com os relatos. O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, por exemplo, não só desenvolveu aplicativo semelhante como também passou a prestar atendimento aos cidadãos por meio de uma conta no aplicativo de troca de mensagens *Whatsapp*, o mais popular do gênero no Brasil. Disponíveis em: <<https://goo.gl/Y5xi7S>> e <<https://goo.gl/RcCHtf>>. Acesso em: 30 ago. 2016.

15 Informações disponíveis em: <<https://desafiosocial.withgoogle.com/brazil2016>>. Acesso em: 31 ago. 2016.



alimentando dele) de uma cidadania proativa e de modelos democráticos de controle. Parece-nos que a sociedade brasileira ainda não atingiu um grau ideal de engajamento político, incluindo-se aí o acompanhamento, controle e fiscalização das questões relacionadas com as atividades governamentais, inclusive as financeiras.

## 5 CONCLUSÃO

Pode-se dizer, numa analogia com aquilo que Peter Häberle (2007) convencionou chamar de “sociedade aberta dos intérpretes da Constituição”, que nos encontramos numa fase de ampliação do reconhecimento da importância da divulgação e controle das contas públicas, como fazem prova os recentes acontecimentos que culminaram no processo de *impeachment* da ex-Presidente da República.

A tarefa de conhecer minimamente sobre Direito financeiro e cobrar a obediência às suas normas, como se diz no jargão popular, “caiu na boca do povo”, num capítulo relevante de nossa história recente, que indica um caminho de amadurecimento da cidadania fiscal.

Felizmente, percebe-se o ressurgimento do Direito financeiro no cenário jurídico brasileiro, ganhando a importância e dimensão necessárias para realizar o seu múnus. Sendo o tributo o “preço da liberdade”<sup>16</sup>, deverá o cidadão possuir direitos e amplos mecanismos para participar ativamente, desde a formulação das políticas públicas, passando pelo dispêndio dos recursos, até o controle da execução orçamentária. Esse contexto faz-nos lembrar da célebre frase de Oliver Holmes, *Justice* da Suprema Corte norte-americana: “*I like to pay taxes. With them, I buy civilization*” (“Gosto de pagar tributos. Com eles, eu compro civilização”).

Por fim, percebe-se que o cumprimento das normas do Direito financeiro precisa ser exigido por todos para que se possa realizar o seu desígnio: oferecer ao cidadão brasileiro e aos governos os mecanismos necessários para o desenvolvimento econômico e social, com a criação de uma socieda-

16 Expressão utilizada por Ricardo Lobo Torres (2003, p. 432), citando James McGill Buchanan Jr. (1975, p. 112), que fala em *liberty tax* para significar que o tributo implica sempre na perda de uma parcela de liberdade (“*one degree of freedom is lost*”), e Paul Kirchhof (1981) para quem “o direito fundamental do proprietário não protege a propriedade contra a tributação, mas assegura a liberdade do proprietário do Estado Fiscal”.



de mais digna e justa.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, M. **Curso de Direito financeiro brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2015a.

\_\_\_\_\_. Orçamento público como instrumento de cidadania fiscal. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 17, n. 17, p. 188-209, 2015b.

BÖCKENFÖRDE, E. W. **Estudios sobre el Estado de Derecho y la democracia**. Madrid: Trotta, 2000.

BRASIL. Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 fev. 1967.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Senado, 1988.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 3 jun. 1992.

\_\_\_\_\_. 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, 5 maio 2000.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança 363.412. Tribunal Pleno, julgado em 19 de novembro de 2003. Relatora: Ministra Ellen Gracie, DJ, 19 mar. 2004.



\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 maio 2009.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 7.185, de 27 de maio de 2010. Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle, no âmbito de cada ente da Federação, nos termos do art. 48, parágrafo único, inciso III, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 maio 2010.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 nov. 2011.

CATARINO, J. R. Problemas e perspectivas da governação financeira em ambiente aberto. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico**, Belo Horizonte, n. 1, mar./ago., 2012.

DI PIETRO, M. S. Z. Limites do controle externo da Administração pública: ainda é possível falar em discricionariedade administrativa? **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, n. 37, jan./mar., 2014. Disponível em: <<https://goo.gl/TCiSb7>>. Acesso em: 24 jan. 2016.

DWORKIN, R. **Justiça para ouriços**. Coimbra: Almedina, 2012.

FERNÁNDEZ, E. El problema del fundamento de los derechos humanos. **Anuario de derechos humanos – UCM**, Madrid, 1982.

HÄBERLE, P. **El Estado Constitucional**. Buenos Aires: Astrea, 2007.



HOROCHOVSKI, R. R.; CLEMENTE, A. J. Democracia deliberativa e orçamento público: experiências de participação em Porto Alegre, Belo Horizonte, Recife e Curitiba. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba. v. 20, n. 43, p. 127-157, out. 2012.

LEAL, V. N. Valor das decisões do tribunal de contas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 12, p. 418, 1948.

LUÑO, A. E. P. **Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitución**. Madrid: Tecnos, 2005.

NINO, C. S. **La constitución de la democracia deliberativa**. Barcelona: Gedisa, 1997. SANTOS, C. A. C. Orçamento Público no México. In: ABRAHAM, M.; PEREIRA, V. P. (Orgs.). **Orçamento Público no Direito Comparado**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

\_\_\_\_\_. A fiscalização pluralista e o controle democrático das finanças públicas. Uma breve introdução sobre a noção pós-moderna do controle do Estado. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 131, nov./dez., 2016.

SMITH, A. **Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações**. Vol. II. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2010.

TORRES, R. L. A Legitimidade democrática e o Tribunal de Contas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 194, out./dez., 1993.

\_\_\_\_\_. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: o orçamento na Constituição**. Vol. V. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

\_\_\_\_\_. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. In: SCHOUERI, L. E. (Coord.). **Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003a.

\_\_\_\_\_. Controles da administração financeira. In: MOREIRA NETO, D. de F. (Coord.). **Uma avaliação das tendências contemporâneas do Direi-**

**to Administrativo.** Rio de Janeiro: Renovar, 2003b. p. 635-646.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário:** os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia. Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005a.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário:** valores e princípios constitucionais e tributários. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005b.

ZYMLER, B. **Direito administrativo e controle.** Belo Horizonte: Fórum, 2012.



# **Governança Corporativa aplicada ao Setor Público: O Controle Interno como um dos núcleos de implementação**

Corporate Governance applied to Public Sector:  
The Internal Control as one of the cores of implementation

**Glinton José Bezerra de Carvalho Ferreira<sup>1</sup>**

## **RESUMO:**

O presente trabalho tem por objetivo realizar um breve estudo acerca de como se originou a governança e a sua repercussão no ambiente corporativo até atingir o setor público, de modo a enaltecer uma série de práticas que buscam minimizar os diversos conflitos de interesse entre o principal, os proprietários e a sociedade em âmbito público, e os seus representantes diretos, gestores encarregados de executar as políticas definidas para a instituição. Nesse contexto, os mecanismos de governança corporativa, os quais ambicionam refletir aos proprietários os atos dos administradores de seus patrimônios, com total transparência e integridade, necessitam de instrumentos que amparem a busca de tal finalidade, e, nessa condição, o controle interno se apresenta como um dos principais, senão o mais importante mecanismo interno de governança. Assim, considerando que a sociedade precisa ser protegida ante o interesse pessoal dos gestores que conduzem a coisa pública, o controle interno possui papel fundamental para a aderência dos mecanismos de governança corporativa a esse setor. Esta pesquisa teve por foco identificar características específicas do controle interno e analisar a adequação desse vetor como um mecanismo interno de governança corporativa, voltado ao provimento da transparência na divulgação dos atos e fatos administrativos, de modo a reduzir os conflitos de interesse e elevar os ganhos sociais.

**Palavras-Chave:** Governança Corporativa. Setor Público. Controle Interno.

---

<sup>1</sup> Mestrando em Administração e Controladoria pelo Programa de Pós-graduação em Administração e Controladoria Profissional da Universidade Federal do Ceará (UFC). MBA em Gestão Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). MBA em Gerenciamento de Obras e Tecnologia da Construção pela Universidade Paulista (UNIP). Graduado em Direito pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR) e Engenharia Civil pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Analista de Controle Externo e Consultor Técnico Chefe da Assessoria de Planejamento e Gestão do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE). E-mail: glinton@tce.ce.gov.br



**ABSTRACT:**

This paper aims to make a brief study about the origins of the governance and its impact in the corporate environment until it reaches the public sector, so as to enhance a number of practices that seek to minimize the various conflicts of interest between the main, the owners and the society in the public sphere, and their direct representatives, managers responsible for carrying out the policies defined for the institution. In this context, the mechanisms of corporate governance, which aspire to reflect to the owners the acts of the administrators of their estates, with full transparency and integrity, need instruments to sustain the search for such purpose, and, in this condition, the internal control presents itself as one of the main, if not the most important internal mechanism of governance. Thus, whereas the society needs to be protected against the personal interest of managers who conduct public affairs, the internal control has a fundamental role in the adherence of the mechanisms of corporate governance in this sector. This research aimed to focus on identifying specific characteristics of internal control and analyze the appropriateness of this vector as an internal mechanism of corporate governance, pointing to the provision of transparency in the disclosure of acts and facts of administration, so as to reduce the conflicts of interest and raise the social gains.

**Keywords:** Corporate Governance. Public Sector. Internal Control.

**1 INTRODUÇÃO**

Conforme bem aponta Silva (2000), o fenômeno da corrupção geralmente vem acompanhado por estruturas institucionais ineficientes, as quais contribuem para diminuir a efetividade dos investimentos públicos e privados. Em países onde é generalizada a corrupção, de cada unidade monetária investida, boa parte é desperdiçada, o que implica em um investimento, de fato, menor. A corrupção também pode onerar a riqueza de uma nação e o seu crescimento econômico ao afugentar novos investimentos, ao criar incerteza quanto à apropriação dos direitos privados e sociais. O risco político e institucional é sempre levado em conta pelos investidores internacionais e domésticos. Quando esse risco é elevado, projetos de investimentos são adiados, ou até cancelados. Em casos extremos, a corrupção crônica leva



países a crises políticas permanentes que acabam em golpes de estado ou em guerras civis.

Nesse contexto, a governança pública passa a ser, para a sociedade, elemento de salvaguarda contra gestores inescrupulosos, e visa promover a eficácia, a eficiência e a efetividade das políticas públicas, tornando o ambiente institucional mais seguro na Administração Pública, baseado em relacionamentos transparentes, íntegros e confiáveis, que contribuam para minorar a assimetria informacional e, conseqüentemente, os conflitos de interesse entre os cidadãos e a gestão. O controle, e, em especial, o controle interno, apresenta-se como uma dimensão inafastável da governança pública, na medida em que é seu papel contribuir para o alcance desse ambiente mais confiável, transparente e íntegro na gestão.

A governança corporativa surgiu motivada pelos escândalos financeiros que abalaram a credibilidade das corporações no mercado de capital internacional. Entretanto, não há um consenso sobre o conceito de governança corporativa, seja entre as instituições regulamentadoras, seja entre os teóricos que estudam o assunto. A aplicação desse tema ao setor público é ainda pouco consolidada, embora não menos relevante. Quanto ao controle interno, constitui-se em dimensão da governança, na medida em que atua comprometido em contribuir para o alcance dos objetivos organizacionais, elevando a eficácia, a eficiência e a efetividade operacional das instituições, gerando segurança informacional e permitindo adequado suporte à alta gestão, tornando-a transparente e íntegra em sua prestação de contas (*accountability*).

Considerando os estudos ainda incipientes nessa temática, procura-se, com este estudo, contribuir para uma reflexão social, com ênfase nos aspectos relativos à participação do controle interno como instrumento para o aprimoramento e a adequabilidade dos mecanismos de governança corporativa ao setor público.

Na primeira parte, faz-se uma abordagem acerca da origem e do desenvolvimento dos conceitos e princípios mais relevantes acerca do tema governança, bem como se busca analisar seu avanço em âmbito corporativo e a sua aplicabilidade no setor público.

Na segunda parte, busca-se conhecer os aspectos conceituais mais importantes relacionados ao controle enquanto mecanismo de promoção da eficiência, qualidade e produtividade em qualquer organização na qual se insira, seja ela pública ou privada, bem como entender a importância do con-

trole interno como um dos núcleos procedimentais mais importantes para se atingir os fins preconizados pela gestão.

Por fim, na terceira parte, pretende-se examinar a participação fundamental que os instrumentos de controle interno possuem na implementação da governança ao setor público, compreendendo a importância que os sistemas de governança possuem para tornar a gestão mais condizente aos anseios sociais.

## **2 A GOVERNANÇA CORPORATIVA E SUA ADEQUAÇÃO AO SETOR PÚBLICO**

### **2.1 Origem e concepções acerca do termo “governança”**

Segundo Nardes, Altounian e Vieira (2016), é difícil precisar a data em que os conceitos de governança começaram a ser utilizados, porquanto desde que o ser humano iniciou a delegação de tarefas a outrem, sempre esteve presente a preocupação da construção de mecanismos que permitisse a quem delegasse ter maior certeza de que suas orientações seriam observadas pelo delegado, ou seja, a criação de instrumentos que viabilizassem a redução dos riscos da delegação.

O incremento da complexidade das relações humanas e das incertezas do ambiente acabou por induzir a implantação de mecanismos de governança por aqueles, legítimos detentores do poder, que designavam outras pessoas para atuar em seu nome.

Alguns trabalhos relacionados aos estudos sobre governança, por serem seminais quanto ao exame do tema, merecem ser citados: (i) *The modern corporation and private property*, de Adolf Berle e Gardiner Means (1932); e (ii) *Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure*, de Michael Jensen e William Meckling (1976).

Matias-Pereira (2010) comenta que, inicialmente, o significado de governança era restrito e possuía como referência a concepção de um bom governo, bem como a da competência do Estado de executar de forma consistente as políticas públicas. No entanto, a intensificação de seu debate no âmbito acadêmico levou à incorporação de outras variáveis.



Mello e Slomski (2010) afirmam que a origem do termo “boa governança” data do final dos anos de 1980 e início de 1990, tendo sido usado com a conotação de influenciar o desempenho econômico, incluindo nessa dimensão a gestão do setor público, a responsabilidade organizacional, o Estado de Direito, a transparência do processo de tomada de decisões e o acesso à informação.

Conforme Alves (2001), o conceito de governança é frequentemente difuso, podendo ser aplicado tanto a métodos de gestão da empresa (governança corporativa), quanto a meios de preservação do meio ambiente (governança ambiental), ou formas de combate ao suborno e à corrupção de funcionários públicos (governança pública). Não obstante o seu caráter difuso, o conceito de governança tem como ponto de partida a busca do aperfeiçoamento do comportamento das pessoas e das instituições.

Utilizando as palavras de Nardes (2016), existem diversos conceitos para governança, uma vez que se trata de expressão que comporta uma série de entendimentos em função do contexto em que é aplicada. Apesar disso, percebe-se que a ideia converge para alguns pilares afetos à transparência, ao direcionamento planejado das ações, ao controle do uso dos recursos, à capacidade de articulação e coordenação dos diversos segmentos interessados (*stakeholders*), e ao atendimento efetivo das necessidades do “principal”, que, em relação ao setor público, representa a própria sociedade.

As definições de governança a agrupam em quatro critérios principais: (i) como guardião de direitos; (ii) como sistema de relações; (iii) como estrutura de poder; e (iv) como sistema normativo. Seus valores indissociáveis são: transparência (*disclosure*), equidade (*fairness*), prestação de contas (*accountability*), cumprimento das leis (*compliance*) e integridade (*integrity*). A efetivação desses valores representa o alcance da responsabilidade social inerente à boa governança.

Para o Banco Mundial, em trabalho intitulado por Worldwide Governance Indicators (WGI), governança contempla as estruturas, funções, processos e tradições organizacionais que visam garantir que as ações planejadas sejam executadas de tal maneira que atinjam seus objetivos e resultados de forma transparente.

Já para o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), governança é um conceito neutro que compreende os complexos mecanismos, processos, relações e instituições, por meio das quais os cida-

dãos e grupos articulam os seus interesses, exercem os seus direitos e obrigações, bem como mediam as suas diferenças.

No entendimento da Organização das Nações Unidas (ONU), a governança é “boa” e “democrática” para guardar a transparência das instituições e processos de cada país, o que resulta na compreensão de que a governança sempre vai existir, mas varia em cada Estado soberano em função de sua qualidade e de seu estágio de aprimoramento. Assim, a boa governança promove a equidade, participação, pluralismo, transparência, *accountability* em um Estado de Direito, de forma eficaz, eficiente e duradoura.

## 2.2 A governança no ambiente corporativo e o seu desenvolvimento

Bhatta (2003) explica com muita propriedade que a governança trata da aquisição e distribuição de poder na sociedade, enquanto a governança corporativa diz respeito à forma como as corporações são administradas. A governança corporativa inserida no âmbito do setor público – tópico que será analisado com mais detalhes na sequência –, por sua vez, refere-se à administração das agências do setor público, por meio dos princípios de governança corporativa do setor privado, que são totalmente aplicáveis no setor geral do Estado.

Nesse sentido, Matias-Pereira (2010) lembra que, embora originalmente o termo governança estivesse relacionado com questões de governo e Estado, foi na iniciativa privada que ele primeiramente se desenvolveu, mais especificamente nas empresas de capital aberto. De fato, conforme explicam Fontes Filho e Picolin (2008), o cenário onde a governança se desenvolveu levou a várias definições de governança corporativa, predominando, no entanto, a vertente financeira, associando-a ao desenho de um sistema que facilita o acesso e o controle de investidores sobre as empresas das quais participam. Complementa Mello (2006) no sentido de que a governança corporativa ganhou ênfase com o reconhecimento de excessos corporativos nos anos 1980 e relatórios da mídia sobre os altos lucros nos casos de fraudes.

Acerca da terminologia “governança corporativa”, boa conceituação faz Oliveira (2015) ao afirmar que se trata de um conjunto de práticas administrativas para otimizar o desempenho das empresas – com seus negócios, produtos e serviços –, ao proteger, de maneira equitativa, todas as partes interessadas



– acionistas, clientes, fornecedores, credores, funcionários, governos –, facilitando o acesso às informações básicas da empresa e melhorando o modelo de gestão. Não há dúvida, portanto, que as melhores práticas de governança corporativa aumentam e consolidam a competitividade das empresas.

O código das melhores práticas de governança corporativa do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2009), estabelece que a governança corporativa consiste em um sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre os proprietários, o conselho de administração, a diretoria e os órgãos de controle. As boas práticas de governança corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para a sua longevidade.

O advento da Lei Sarbanes-Oxley (SOX), em 2002, teve por fundamento o necessário fortalecimento dos controles internos nas organizações e se constituiu em um marco mundial para a governança corporativa, uma vez que, motivada por escândalos financeiros corporativos ocorridos nos Estados Unidos da América, a lei foi assinada com o objetivo de evitar o esvaziamento dos investimentos financeiros e a fuga dos investidores causada pela aparente insegurança no que diz respeito à governança adequada das empresas.

Entre os fins da governança corporativa, deixa assente Oliveira (2015) que se traduzem em efetivar maior proteção ao patrimônio, atratividade e valor da empresa, devidamente sustentada pela transparência de informações, equidade no tratamento dos acionistas, otimizada prestação de contas, respeito às leis e responsabilidade corporativa.

Marques (2007) afirma que a governança corporativa agrega valor, apesar de, isoladamente, não ser capaz de criá-lo. Portanto, ela não influencia na autonomia da organização, mas tende a equilibrar a qualidade do negócio, o lucro e a boa administração com uma gestão transparente e responsável. Dessa forma, uma governança corporativa bem implementada, além de se constituir em fonte de vantagem competitiva, desempenha um papel extremamente importante para alavancar o desenvolvimento econômico e social.

Na visão do IBGC, conceitualmente, a governança corporativa surgiu para dirimir o “conflito de agência”, decorrente da separação entre a propriedade e a gestão empresarial. Com efeito, salienta Rossetti (2014) que, durante muito tempo, desde que Berle e Means, no início dos anos 1930, cha-



maram a atenção para a dispersão do capital das empresas e para o divórcio entre a propriedade e a gestão, o problema crucial do que hoje chamamos de governança corporativa centrou-se no conflito de agência, sendo uma das questões cruciais evitar o comportamento oportunista dos gestores, descrito como “*moral hazard*”.

Como registra Carvalho (2002), muito da literatura sobre governança corporativa se baseia no princípio de que as empresas pertencem aos acionistas e que, portanto, a sua administração deve ser feita em benefício deles. O predomínio, por décadas, da visão descrita por Berle e Means, segundo a qual as grandes empresas modernas possuem propriedade acionária dispersa, moldou o debate sobre a governança corporativa: o grande problema de agência era visto como o conflito entre os administradores (agentes executivos) e acionistas (agentes principais). O oportunismo consistiria em decisões dos administradores que não visassem à maximização do valor das ações. Dentro desse paradigma, boa governança empresarial significaria a adoção de mecanismos que forçassem os administradores (não acionistas) a proteger os interesses dos acionistas.

Para Rossetti (2014), a questão pode ser vista por outro ângulo, não somente do conflito entre proprietários e gestores, mas também sob o ponto de vista dos acionistas majoritários em relação aos minoritários. Não é, nesse caso, o proprietário que busca proteção contra o oportunismo do gestor, mas os minoritários que veem seus direitos, sua riqueza e seu retorno serem solapados pelos majoritários. Essa segunda espécie de conflito de agência é a que ocorre com mais frequência nos países em que a propriedade no sistema corporativo é concentrada e o mercado de capitais é imaturo, com pequena expressão em relação a outras fontes de capitalização das empresas. É assim na maior parte dos países emergentes. Na América Latina, como o Brasil, essa é uma das questões centrais da boa governança.

Rossetti (2014) entende que a governança corporativa surgiu para cuidar desses conflitos e de outros desalinhamentos nas companhias. Das reações de ativistas por boas práticas de governança resultaram a criação de institutos legais e de marcos regulatórios protetionistas dos direitos e interesses dos acionistas. Resultaram também mudanças internas nas corporações, com ênfase na constituição de conselhos eficazes e guardiões.

Segue Rossetti (2014) informando que outros fatores influenciaram o desenvolvimento da governança corporativa, além da busca pela resolução



dos conflitos de agência entre proprietários acionistas (agentes principais) e administradores (agentes executivos), bem como entre os próprios acionistas majoritários e minoritários. Entre outros fatores, no âmbito externo, destacam-se: (i) as mudanças no macroambiente, como a desfronteirização de mercados reais e financeiros, o desengajamento do Estado-empresário e a ascensão de novos *players* globais; (ii) as mudanças no ambiente de negócios, como as reestruturações setoriais; e (iii) as revisões nas instituições do mercado de capitais, com posturas mais ativas dos investidores institucionais. Já no âmbito interno, incluem-se: (i) as mudanças societárias; (ii) os realinhamentos estratégicos; e (iii) os reordenamentos organizacionais, que vão da profissionalização à implantação de controles preventivos contra a ganância e as fraudes.

Leciona ainda Rossetti (2014) que, seguramente, a governança corporativa não é um modismo a mais. Seu desenvolvimento possui raízes firmes. E sua adoção tem fortes razões para disseminar. Organizações multilaterais, como as Nações Unidas e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), veem as boas práticas de governança corporativa como pilares da arquitetura econômica global e um dos instrumentos do desenvolvimento, em suas três dimensões: a econômica, a social e a ambiental.

A implementação das boas práticas de governança corporativa pelas organizações modifica substancialmente a cultura interna destas com o passar do tempo, agregando valor e repercutindo em diversos benefícios, entre eles: (i) a melhoria da gestão; (ii) a garantia da representatividade dos acionistas; (iii) a melhoria da imagem da empresa; (iv) a facilitação do processo de sucessão; (v) o atendimento aos requisitos legais e regulatórios; e (vi) a redução de atritos entre Conselho e Diretoria.

Para Matias-Pereira (2010), muito embora os princípios de governança tenham se desenvolvido para atender às empresas de capital aberto, suas boas práticas podem ser aplicadas a qualquer tipo de administração que tenha por objetivo o sucesso do empreendimento, de modo que a sua aplicabilidade no setor público não se exclui.

### 2.3 A aplicabilidade da governança corporativa ao setor público

Conforme Furlan (2005), não obstante se reconheça que as práticas de governança são essencialmente diferentes no Estado e nas empresas, seria



um equívoco afirmar que tais práticas, na relação entre os setores público e privado, estariam adstritas a universos paralelos. Em reação ao crescente fortalecimento da cidadania, ao aprimoramento das legislações e aos mecanismos de controle da sociedade, esses dois mundos, que nunca formaram um todo homogêneo, estão ampliando pontos de convergência. Ambos se encontram cada vez mais próximos nos objetivos comuns de busca da transparência, nas relações com a sociedade e na ampliação dos limites da eficiência operacional. Três linhas interligadas norteiam essa nova identidade de propósitos: (i) a busca de capitais para investimentos; (ii) a sustentabilidade; e (iii) a garantia da saúde econômica do conjunto da nação.

Salienta Bogoni et al. (2010) que o Estado Democrático de Direito passou a requerer uma Administração Pública voltada para a eficiência, mudança cuja implementação demonstra ocorrer mediante reformas administrativas. Por outro lado, a eficiência não poderia se chocar com o princípio da legalidade. Dessa forma, alguns países, como precursores, incluíram a discussão sobre governança corporativa aplicada ao setor público em suas reformas, até porque, mesmo que o setor privado e o setor público apresentem focos distintos à aplicação da governança, há questões comuns (MATIAS-PEREIRA, 2010).

Tais questões podem ser indicadas pela separação de propriedade e gestão (problemas de agência), instrumentos definidores de responsabilidade e poder, acompanhamento e incentivo na execução das políticas e objetivos definidos, entre outros.

Mello (2006) fala das diferentes ênfases dadas pelos países precursores à implementação do processo de governança pública. Na Austrália, os princípios se focaram nos aspectos relativos ao ambiente administrativo, monitoramento e responsabilidade de prestar contas. No Canadá, a ênfase dada se refere à transparência, à responsabilidade de prestar contas, à responsabilidade fiscal e à conduta ética do governo. Nos Estados Unidos, o princípio básico é a democratização das instituições políticas da nação. Na Nova Zelândia, a ênfase ocorreu com metas fiscais que culminaram na aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal do país. Finalmente, na Inglaterra, a ênfase está baseada nos princípios gerais de governança corporativa: transparência, integridade e responsabilidade de prestar contas.

Embora a discussão do conceito de governança com aplicação no setor público tenha se iniciado na década de 1980, em discussões do Banco Mundial e da OCDE, Costa (2008) evidencia que, no Brasil, a questão da gover-



nança pública é tratada pela primeira vez apenas em 1995, por meio do Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE), coordenado pelo Ministério da Administração e Reforma do Estado, que conceituou o termo como a capacidade do Estado de implementar de forma eficiente políticas públicas.

A partir dessa realidade, pode-se encontrar várias conceituações dadas à governança pública, que Mello (2006), de acordo com a definição da Federação Internacional de Contadores (IFAC) no estudo 13 do Comitê de Setor Público, também chama de governança governamental, como a proteção ao inter-relacionamento entre a administração, o controle e a supervisão, visando relacionar os objetivos políticos de maneira eficiente e eficaz, bem como comunicar publicamente uma prestação de contas para o benefício da sociedade.

Consoante o ensinamento de Nardes (2016), a governança pública pode ser representada pela capacidade que os governos têm de assegurar que a vontade dos cidadãos seja considerada nos planejamentos estratégicos, táticos e operacionais, mediante a seleção de pessoas e instituição de normas e processos adequados para executar as ações planejadas, articulação das ações de todos os agentes públicos e privados, alcance e controle de todos os resultados previstos, estabelecimento de indicadores de desempenho para verificar o quanto foram as metas alcançadas e divulgação de todas essas etapas à sociedade.

Quanto à questão relativa ao conflito de agência, Nardes (2013) explica didaticamente que os cidadãos correspondem aos acionistas, o principal, enquanto os políticos e os gestores públicos são os agentes. Assim, quando o Presidente da República, Governadores ou Prefeitos elaboram os seus Planos Plurianuais (PPAs) e orçamentos, há o risco de, logo na fase de planejamento, priorizarem-se programas que não são do interesse da população. Os parlamentares eleitos pelo povo em cada esfera de governo e a própria sociedade podem e devem mitigar esse risco. O problema de agência pode ocorrer também quando os agentes políticos delegam a execução das ações aos gestores públicos superiores e estes aos seus subordinados. No primeiro caso, os políticos são os principais e os gestores são os agentes. No segundo, os gestores superiores são os principais e os gestores subordinados, os agentes.

Nessa esteira, deriva-se ao entendimento de que a governança corporativa aplicada ao setor público, ou tão somente governança pública, está vinculada ao propósito de criar na Administração (agente) um ambiente seguro e favorável para a formulação e implementação de políticas públicas



em benefício da sociedade (principal).

Nardes (2016) esclarece que, se no modelo burocrático, o gestor estava mais apegado às normas, distante das pressões sociais, o atual contexto exige que ele esteja em sintonia com os anseios da população e atue de modo a atendê-los por meio da articulação e integração com todos os agentes públicos ou privados envolvidos. Nisso consiste a transversalidade do modelo pós-burocrático ou neoburocrático atual. Portanto, não basta mais aos gestores públicos somente o cumprimento das leis e regulamentos, mas se torna cada vez mais premente e imprescindível que se atenda às necessidades do “principal” de forma eficaz, eficiente e efetiva.

Matias-Pereira (2010) confirma que, para uma governança pública salutar, os indivíduos envolvidos nas ações e atividades desse setor não devem sobrepor as suas aspirações e valores pessoais à boa gestão. Todo o comportamento do agente público precisa estar indispensavelmente apoiado nos princípios de transparência (*disclosure*), equidade (*fairness*), prestação de contas (*accountability*), cumprimento das leis (*compliance*), integridade (*integrity*), e, não menos importante, ética (*ethics*).

Bem estabelece Matias-Pereira (2010) que o processo de governança pública é mais do que uma mudança que visa à modernização da burocracia existente. Ela se traduz, de fato, em um conceito essencialmente democrático. E para que a governança pública se torne efetiva, faz-se mister uma democracia participativa, na qual o Estado forneça instrumentos para que haja um controle efetivo da administração pública pela sociedade civil, de forma que o problema da agência possa ser minimizado.

Assim, governança pública não se trata de uma mudança institucional ou na forma de gestão, muito menos de simples atendimento a regras, mas de uma mudança de mentalidade e comportamento de toda uma sociedade na aplicação corriqueira dos princípios a ela inerentes.

Importa também que seja feita uma necessária diferenciação entre os conceitos de governabilidade e governança pública, com base no entendimento divulgado pelo Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GesPública (BRASIL, 2005). Enquanto a governabilidade consiste na conjugação e no equilíbrio de interesses entre o governo e as diversas partes interessadas, culminando com a capacidade conferida aos líderes do sistema de exercer a sua autoridade política de forma a garantir o alcance dos objetivos institucionais e o atendimento ao interesse público; a governança



pública é o sistema que assegura às partes interessadas pertinentes o governo estratégico das organizações públicas e o efetivo monitoramento da alta administração. Assim, a relação entre a coisa pública e a gestão se dá por meio de práticas de medição, tais como: auditorias independentes, unidades de avaliação, unidades de controle interno e externo, e instrumentos fundamentais para o exercício do controle. A governança pública assegura às partes interessadas: equidade, transparência e responsabilidade pelos resultados, com obediência aos princípios constitucionais e às políticas de consequência.

Acerca da diferença entre governança e gestão, vale ter em mente que a governança se baseia nos mecanismos de liderança, de estratégia e de controle, de forma a direcionar, monitorar e avaliar a atuação da gestão, esta consistente em um processo geral de tomada de decisão, atrelada à forma como devem ser planejados, coordenados e controlados os recursos da organização para o alcance dos resultados pretendidos, sempre com foco na melhoria da relação custo-benefício e pautado no método da melhoria contínua, estruturado por Edward Deming, que estabelece os quatro passos essenciais: planejar, executar, controlar e corrigir.

Recorda Rossetti (2014) que o Brasil se encontra atualmente no quarto e pior quadrante do estudo realizado por Fukuyama (2004), exatamente aquele em que a reforma do Estado é um objetivo nacional irrecusável. São características desse posicionamento, o Estado que possui instituições frágeis, inconformidades, alta participação da máquina estatal no Produto Nacional Bruto, ineficaz alocação dos recursos públicos, crescimento econômico sacrificado, burocracia alta e contestada, além de reações e insatisfações crescentes com a exação fiscal.

Percebe-se que a questão-chave do Estado brasileiro não é de governabilidade, mas de governança. Enquanto a primeira é uma conquista circunstancial e geralmente efêmera do poder estabelecido, a segunda é uma conquista da sociedade, estrutural e duradoura. E que estará necessariamente alicerçada em princípios que definem a boa governança das corporações: *fairness, disclosure, accountability, compliance, integrity e ethics*.

Tendo em vista que a governança pública excede a aplicação de regras, seu processo de implantação requer uma mudança de postura por parte do agente público, sendo amplamente reconhecida pela literatura internacional a relevância e a influência dos sistemas de controle interno no processo de estabelecimento da governança no setor público, bem como no que toca

à sua consolidação na gestão institucional.

### 3 O CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA

#### 3.1 Aspectos históricos, legais e conceituais acerca do controle

A preocupação com a questão do controle dentro da Administração Pública não é algo recente. Mesmo quando a distinção entre a *res principis* e *res publicae* não era factível, o detentor do poder se preocupava com o controle, de forma a conhecer aquilo que lhe pertencia.

Fernandes (2012) afirma que o vocábulo controle tem origem no latim “*rotulum*”, que designava a relação dos contribuintes, e era a partir dessa lista que se contratava a operação dos cobradores de impostos.

Peixe (2008) registra que o termo latino foi incorporado ao francês, formado por contração de ‘*contre + rôle*’ com significado de lista, rol, registro em duplicata, contralista, expressões estas que trouxeram a ideia de que, em momento futuro, haveria a confrontação de registros para manutenção do estado original do primeiro registro.

Desta forma, conforme Castro (2008), no francês o controle implica o reexame, o confronto com o documento original, enquanto no italiano é o mesmo que registro ou exame.

Slomski (2005), no entanto, discorre sobre o controle como produto da contabilidade, que tem sua origem há aproximadamente dez mil anos, pois o homem sempre buscou controlar seu patrimônio, sendo que, de acordo com Mellis apud Peleias et al. (2007), uma das formas de controle é a “*conta*”, que é tão antiga quanto a civilização construída pelos homens.

A conta evoluiu para a contabilidade, estabelecendo estrita ligação com a economia, expandindo, se degenerando, ampliando, retraindo no mesmo compasso da evolução econômica das civilizações, nas diversas regiões e distintas épocas de sua história (VLAEMMINCK apud PELEIAS et al., 2007).

No entanto, conforme salienta Linczuk (2012), a evolução econômica das civilizações que levou à pulverização do capital criou a necessidade de outros instrumentos de controle, e, assim, a contabilidade como forma de controle se tornou insuficiente. Os indivíduos mais ricos e com grande dis-



persão dos seus ativos, que necessitavam saber se estes eram adequadamente mantidos e utilizados e não negligenciados pelas pessoas a quem eram confiados (KNECHEL apud ALMEIDA, 2004), passaram a utilizar a auditoria.

A auditoria, por sua vez, como atualmente concebida, surge no século XIX, como forma de controle econômico-financeiro. Nasce na Europa após a Revolução Industrial, na medida em que a administração dos ativos não estava mais sob a responsabilidade de uma única pessoa (ALMEIDA, 2004). Assim, distingue-se controle tanto de contabilidade como de auditoria, sendo o último entendido como instrumento do controle (LINCZUK, 2012).

Para Castro (2008), o controle teve seu vocábulo consagrado, na técnica comercial, para indicar inspeção ou exame que se processa nos papéis ou nas operações registradas nos estabelecimentos comerciais.

Inicialmente aplicado às finanças empresariais, o controle se consolidou na Administração Pública com a separação da *res principis* da *res publicae*. Uma vez que esta pertence à sociedade e deve ser gerida em favor dela, o controle é visto como instrumento de democracia (CASTRO, 2008). Isso porque num Estado Democrático de Direito a relação existente entre o Estado e o cidadão é similar, embora mais complexa, àquela existente na propriedade privada (LINCZUK, 2012).

Segundo Bogoni et al. (2010), o cidadão é um acionista do Estado, na medida em que contribui para sua manutenção, e, assim, tem o direito de intervir e influenciar nas decisões estatais, sendo para isso necessário o controle.

O sentido norteador desse controle é assegurar que os recursos públicos destinados à manutenção e funcionamento do aparelho estatal estejam sendo executados no estrito atendimento do interesse público e em conformidade com o princípio constitucional da legalidade, bem como aderente à supremacia do interesse público. Todavia, nem sempre os controles estatais são instituídos como forma de fortalecer o processo democrático, empoderando o cidadão, como é o caso brasileiro. Historicamente, a figura do controle na Administração Pública brasileira surge com a reforma administrativa realizada a partir da Constituição de 1967 e regulamentada pelo Decreto-Lei no 200, de 25 de fevereiro de 1967. A Constituição de 1967 definiu que o Congresso Nacional, por meio do controle externo e dos sistemas de controle interno instituídos por lei, passaria a exercer a fiscalização financeira e orçamentária da União, abrindo espaço para a reforma administrativa que ocorreria por meio do Decreto-Lei nº 200/1967 (LINCZUK, 2012).



Para Costa (2008), o Decreto-Lei nº 200/1967 era uma espécie de lei orgânica da Administração Pública, fixando princípios, estabelecendo conceitos, balizando estruturas e determinando providências, sendo que dentro dos princípios fixados como guias da administração estava inserido o controle. A Constituição de 1967, bem como o Decreto-Lei nº 200/1967, que trouxeram em seu bojo a figura do controle, têm como nascedouro uma filosofia de modernização, mesmo que autoritária, de forma que, no Brasil, o termo controle assumiu o sentido de dominação a ponto de ser frequentemente rejeitado pelos indivíduos, órgãos públicos e empresas, assumindo um aspecto negativo decorrente do regime autoritário (CASTRO, 2008).

O controle, etapa legítima de qualquer sistema de administração, veio, à época, carregado de significações, pois, segundo Costa (2008), o contexto era de um regime que “endurecia aos poucos”, e, embora pregasse o contrário, concentrava recursos centralizando o poder. A mudança do foco dos controles instituídos em 1967 bem como seu aspecto positivo surgiram apenas após a Constituição Federal de 1988 (LINCZUK, 2012).

A Carta Magna bem como os aspectos de controle estabelecidos ali nascem em outro momento histórico: o da redemocratização e construção de um Estado Democrático de Direito, com uma conformação de divisão de poderes em três ramificações distintas – legislativa, judiciária e executiva –, formalmente delimitadas, contudo, unidas por um sistema em que cada qual pode intervir no outro de forma a corrigir discrepâncias, dentro dos limites legais fixados na Lei Magna.

Meirelles (2009) destaca que o controle na administração pública é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro.

De acordo com Matias-Pereira (2010), a implantação de um regime democrático de direito não aboliu a figura do controle, que é atividade inerente a qualquer tipo de organização, mesmo porque democracia e controle não são conceitos antagônicos, visto que, num processo democrático, o controle visa à maximização dos recursos do Estado em prol do interesse público. Dessa maneira, a ampliação do aparato estatal que ocorreu no período anterior ampliou a ramificação da burocracia e exigiu que esse controle ocorresse também de forma capilarizada, em todas as atividades, em todos os níveis e em todos os órgãos da Administração Pública, inclusive com legislação que abrangesse todas as atividades administrativas e não apenas relacionadas ao



processo administrativo. Prover o Estado de controles institucionais (aqueles que o Estado exerce sobre si mesmo, seus agentes e seus atos) não era o suficiente numa democracia; havia a necessidade de prover instrumentos de controle que fossem utilizados pelos cidadãos, estimulando o controle social (LINCZUK, 2012).

Assim, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu um sistema de controle, englobando não apenas os aspectos financeiros e administrativos como também todo um conjunto de métodos e ações a serem realizados dentro de determinado órgão administrativo, além de prover os instrumentos necessários ao exercício da cidadania e fomento do controle social (MATIAS-PEREIRA, 2010).

A Constituição Federal de 1988 nomina, em seu artigo 70, dois tipos de controle: o controle externo e o “sistema de controle interno”. Nesse contexto, o controle externo é exercido entre e pelos poderes constituídos, bem como pela sociedade, enquanto o sistema de controle interno, por sua vez, é desenvolvido como um controle hierárquico ou administrativo (CASTRO, 2008). Frise-se que a Carta Magna de 1988 reafirmou a legalidade e legitimidade do controle, não apenas o de cunho institucional, como também o social (LINCZUK, 2012).

### 3.2 Atuação e objetivos do controle interno no setor público

Segundo o IBGC, o principal executivo é responsável pela criação de sistemas de controle internos que organizem e monitorem um fluxo de informações corretas, reais e completas para a sociedade, como as de natureza financeira, operacional, de obediência às leis e outras que apresentem fatores de risco importantes.

Assim, o American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), citado por Crepaldi (2007), estabelece que Controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas.

Entende-se por salvaguarda de ativos a forma pela qual são protegidos os bens e direitos da empresa. A exatidão e fidedignidade dos dados contá-



beis correspondem à observância das normas brasileiras de contabilidade, princípios e convenções. Logo, a eficácia operacional refere-se à equipe, pessoal qualificado, treinado, supervisionado, e que atende ao conjunto de normas estabelecidas pela organização. Por último, as políticas administrativas são as normas estabelecidas pelo conselho administrativo.

Apesar da definição apresentada, Oliveira (2010) explica que os sistemas de controles internos não fornecem segurança absoluta. Controles internos vinculam-se à consecução de objetivos nas categorias de elaboração e apresentação de resultados financeiros, obediência a leis e aos regulamentos (*compliance*) e operações, do ponto de vista de sua eficiência e economicidade.

Attie (2000) apresenta os objetivos do controle interno: (i) a salvaguarda dos interesses da empresa; (ii) precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; (iii) estímulo à eficiência operacional; e (iv) aderência às políticas existentes.

Santos et al. (2009) informa que, para assegurar que esses objetivos sejam atingidos e as estratégias do conselho administrativo sejam executadas, os agentes de controle interno aplicam, às atividades de controle, políticas e procedimentos adotados para salvaguardar o patrimônio e a eficiência das operações. Na sequência, estão associados os objetivos do controle interno aos respectivos controles necessários para sua realização:

- **Salvaguarda dos interesses da empresa** – Attie (2000) classifica as diversas atividades de controle para a proteção dos ativos, bens e direitos, a saber: (i) segregação de funções – organização operacional e de pessoal dos setores da empresa; (ii) sistema de autorização e aprovação – as operações são efetuadas por meio de um sistema de autorização; (iii) determinação de funções e responsabilidades – cada função possui funcionários com as responsabilidades de acordo com o cargo; (iv) rotação de funcionários – para determinada atividade ou função, faz-se um rodízio de funcionários, objetivando prevenir fraudes; (v) carta de fiança – determina que os funcionários que lidam com bens e valores sejam responsáveis pela sua custódia; (vi) seguro – manutenção correta de apólices de seguros para eventuais reposições de bens; (vii) legislação – atentar para o cumprimento das legislações; (viii) diminuição de erros e desperdícios – a supervisão do trabalho diminui os erros e desperdícios; (ix) contagens físicas independentes – realizar contagens físicas de valores e bens de forma periódica; e (x) alçadas progressivas – as

alçadas e procurações configuram aos altos escalões as principais decisões e responsabilidades.

- **Precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais** – refere-se à adequabilidade das demonstrações contábeis. Attie (2000) indica a existência de elementos que possibilitam atender a essa exigência, a saber: (i) documentação confiável – utilização de documentação apta para o registro das transações; (ii) conciliação – eliminação de possíveis pendências; (iii) análise – permite a constatação dos elementos a partir da identificação da composição analítica dos dados em exame; (iv) plano de contas – classificação dos dados da empresa por meio da utilização correta das contas; (v) tempo hábil – registro das transações dentro do período de competência e em tempo hábil; e (vi) equipamento mecânico – agiliza o registro das transações.

Para Bergamini Jr. (2005), o bom desempenho no processo de comunicação, com o fornecimento de demonstrações contábeis adequadas, é o que mobiliza o conjunto de controles internos contábeis e permite melhorar a classificação de risco da empresa no mercado financeiro, por diminuir a incerteza de credores e futuros acionistas. O uso de ferramentas de controle possibilita ter o ponto ótimo nas atividades executadas, sem desperdícios de recursos em atividades supercontroladas, nem os riscos imprevistos decorrentes de atividades subcontroladas.

- **Estímulo à eficiência operacional** – tais controles visam à oportuna execução das atividades pelos colaboradores, a fim de atingir esse objetivo. Attie (2000) relata os procedimentos, a saber: (i) seleção – pessoal qualificado para exercer as atividades; (ii) treinamento – capacitar o colaborador para executar sua tarefa; (iii) plano de carreira – possibilidades de maior pagamento de acordo com promoções que estimulam os funcionários a realizarem suas tarefas com entusiasmo e contentamento; (iv) relatórios de desempenho – sugere aperfeiçoamento profissional pela identificação das habilidades e deficiências de cada colaborador; (v) tempo e métodos – acompanhamento da execução das atividades, visando à eficiência; (vi) custo-padrão – acompanhamento do custo de produção dos bens e serviços determinados, identificando pontos favoráveis e desfavoráveis na produção; (vii) manuais internos – são procedimentos internos e normatização das atividades; e (viii)



instruções formais – registro formal das instruções a serem seguidas pelos colaboradores, a fim de atender à política da empresa.

- **Aderência às políticas existentes** – aplicam-se às atividades de supervisão, sistemas de revisão e aprovação, além da auditoria interna. A supervisão dos funcionários permite o acompanhamento das atividades e a correção quando há desvios e dúvidas na execução das tarefas, logo, os sistemas de revisão e aprovação indicam, mediante a revisão e aprovação, se as políticas e os procedimentos estão sendo adequadamente seguidos.

Nesse processo, cabe ao Conselho de Administração a definição de diretrizes específicas ligadas à otimização do processo de supervisão. A Diretoria Executiva deve implementar as ações diretas necessárias para o cumprimento dessas diretrizes. A ausência de controles internos adequados compromete as boas práticas de governança corporativa no processo de prestação de contas (*accountability*), na qual é possível evidenciar se as diretrizes estratégicas traçadas estão sendo seguidas e o grau de transparência (*disclosure*) ao dispor os usuários. O Controle Interno incorpora as métricas e procedimentos de monitoração do desempenho vinculado ao risco. Desse modo, garante independência a seu titular por meio do reporte simultâneo ao principal executivo e ao Conselho de Administração e, por extensão, aos acionistas e proprietários. Se o Controle Interno está garantindo os objetivos do conselho administrativo; eficiência e efetividade operacional, principalmente confiança nos registros contábeis/financeiros; e conformidade a leis e normativos aplicáveis à entidade e à sua área de atuação; pode-se afirmar que esse é um instrumento de Governança Corporativa, uma vez que os seus controles estão fornecendo à Governança Corporativa a transparência necessária e o reporte (SANTOS et al., 2009).

### 3.3 Lei Sarbanes-Oxley (SOX) e coso report

Bergamini Jr. (2005) entende que ainda estão em fase final de apuração alguns dos escândalos corporativos que ocorreram nos mercados financeiro e de capitais norte-americanos, no início dessa década, em razão de práticas antiéticas de seus administradores e da fragilidade de controles da alta administração das empresas.



A promulgação da SOX, em 2002, foi uma reação das autoridades reguladoras e fiscalizadoras norte-americanas para proteger o seu mercado de capitais. A SOX, aplicável às grandes corporações norte-americanas e às estrangeiras com acesso ao mercado de capitais norte-americano, é uma lei composta por onze títulos ou capítulos, e que teve a finalidade de melhorar as demonstrações contábeis apresentadas pelas grandes empresas que acesam o mercado de capitais, ocasião em que buscou conceder maior robustez (ou menor fragilidade) aos controles internos contábeis. Nessa linha, o objetivo inicial era limitado a melhorar os controles envolvidos na fidedignidade dos registros contábeis e que incluem, entre outros procedimentos, a clara atribuição de responsabilidades, a segregação das funções de escrituração e elaboração de relatórios contábeis (*back office*) daquelas ligadas às operações, e o aperfeiçoamento dos sistemas de autorização e aprovação. A situação de fragilidade desses controles contábeis em algumas empresas acarretou alterações nos sistemas de controles internos administrativos, induzindo a modificações no plano de organização geral da empresa e nos seus métodos e procedimentos (BERGAMINI JR., 2005).

A SOX não faz menção ao protocolo Coso, no entanto, era necessário utilizar um protocolo aceitável para avaliar a efetividade dos controles internos contábeis. O protocolo Coso I, também chamado de Coso Report, datava de alguns anos na época de promulgação da SOX e tinha sido desenvolvido pelo Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Coso), uma comissão que assessorava a Securities and Exchange Commission (SEC) e que é fortemente influenciada pela *Big Four* (quatro principais empresas) de auditoria independente.

Esse protocolo constitui um modelo de controle que deve ser adaptado às peculiaridades de cada empresa, de modo a resultar em uma metodologia de avaliação dos controles internos. Esse modelo fornece o critério de avaliação dos componentes de controle com a finalidade de obter um elevado grau de transparência das demonstrações contábeis. Sua característica principal é conceder visão de integração dos controles internos contábeis.

A integração dos controles se baseia no uso de uma estrutura tridimensional (o chamado cubo do Coso), cujas dimensões compreendem os objetos de avaliação, as categorias de atividades de controle e os componentes de controle, da seguinte forma: (i) na primeira face estão os objetos de avaliação, ou seja, as unidades administrativas que deverão ser avaliadas; (ii) na

segunda face estão as três categorias de atividades de controle: processo, registro e conformidade; e (iii) os cinco componentes de controle estão na terceira face: ambiente de controle, avaliação de risco, controle das atividades, processo de comunicação e a monitoração.

A avaliação dos controles internos contábeis, segundo Bergamini Jr. (2005), é realizada por meio da verificação do alinhamento ou integração que deve existir entre os seus componentes: (i) ambiente de controle – estabelece o tom da organização, influenciando a percepção de controle de seu pessoal; (ii) avaliação de risco – os riscos de origem interna e externa devem ser avaliados, tanto no nível da empresa quanto de atividade; (iii) atividades de controle – as políticas e procedimentos devem assegurar que as diretrizes da administração serão seguidas; (iv) informação e comunicação – as informações pertinentes devem ser identificadas, coletadas e informadas na forma e nos prazos adequados, de modo a dar suporte aos outros componentes de controle; e (v) monitoração – os sistemas de controles internos devem ser monitorados por meio de um processo que avalie a qualidade do desempenho do sistema ao longo do tempo.

Note-se que a análise de risco é uma atividade dinâmica, pois o ambiente em constante mudança faz riscos não previstos se apresentarem e outros que já foram tratados se alterarem. Portanto, qualquer metodologia de avaliação de riscos deve se propor, em sua concepção, a produzir uma análise estruturada e contínua sob qualquer cenário. A SOX explicitou requisitos voltados para preencher o hiato informacional da alta administração, concedendo à empresa o chamado “elo faltante”. O atendimento desses requisitos deve permitir uma efetiva supervisão, pela alta administração, das atividades de controle desenvolvidas pelas diversas unidades de negócios que compõem a empresa (BERGAMINI JR., 2005).

### 3.4 Gerenciamento integrado de riscos ou ERM

Bergamini Jr. (2005) comenta ainda que a técnica de avaliação de risco evoluiu de forma significativa, originando novos paradigmas: o cenário anterior previa uma postura de inspecionar, detectar e reagir aos riscos do negócio; considerava-se que o pessoal ineficiente era a fonte primária de riscos; e os controles eram direcionados para os riscos de origem financeira ou



vinculados aos resultados escriturais. O cenário atual contempla uma série de novos desafios: a postura esperada é de prever e prevenir os riscos inerentes a um conjunto de processos; os processos ineficientes são, de fato, as fontes primárias de riscos; e os controles devem ser as ferramentas de gestão e de monitoração de riscos.

Portanto, os paradigmas são outros: adotar postura proativa em vez de reativa; identificar problemas nos processos e não nas pessoas; e focar os controles internos de forma abrangente, portanto, indo além dos de natureza contábil, ou seja, agregando os controles internos administrativos. O Coso Report está focado nos controles internos contábeis, o que é indicado para uma adequada prestação de contas e, portanto, indispensável para obter um bom nível de transparência, mas para uma administração apropriada é necessário ir além, agregando as técnicas de gerenciamento integrado de riscos.

Nesse sentido, a SEC divulgou o documento preparado pelo Coso denominado Gerenciamento de Risco Empresarial – Estrutura Integrada (*Enterprise Risk Management – Integrated Framework*), conhecido no mercado por Coso II ou ERM. Esse documento resultou de trabalho contratado pelo Coso junto da PricewaterhouseCoopers, constituindo uma versão evoluída do Coso Report voltada para a gestão das empresas. O Coso II define o ERM como sendo um processo realizado por um comitê diretivo de uma empresa, suas gerências e seus funcionários, incluído na estratégia que permeia toda a empresa, desenhado para identificar eventos que possam, potencialmente, afetar o desempenho da empresa, a fim de monitorar os riscos e assegurar que estejam compatíveis com a estabelecida propensão ao risco, permitindo prover, com segurança razoável, o alcance dos objetivos. O ERM aumenta os controles internos e a ideia é que não deve substituir a estrutura de controles internos existentes, mas, sim, incorporá-la à nova abordagem. As empresas devem perceber o ERM sob duas formas: para satisfazer as necessidades de controles internos e como oportunidade para se obter um sistema completo, abrangente e integrado de gerenciamento dos riscos (BERGAMINI JR., 2005).

## 4 GOVERNANÇA PÚBLICA: O CONTROLE INTERNO COMO UMA DAS BASES DE IMPLEMENTAÇÃO

### 4.1 A estruturação do controle interno em ambiente de governança

De acordo com Matias-Pereira (2009), a principal teoria administrativa é a teoria geral da administração, cuja ênfase é orientada para as tarefas (administração científica de Taylor). Posteriormente, passou a ser dada ênfase na estrutura (teoria clássica de Fayol), também adotada pela teoria burocrática de Max Weber, e, mais tarde, pela teoria estruturalista. Já tendo como foco a ênfase nas pessoas, surgiu a teoria comportamental e a teoria do desenvolvimento organizacional. Com foco no ambiente, nasceu a teoria dos sistemas, completada, em seguida, pela teoria da contingência.

Ainda conforme Matias-Pereira (2010), as teorias de sistemas e a contingencial fazem parte da abordagem sistêmica da administração. Observa-se que essas duas teorias se preocupam, de forma especial, com a questão do controle na Administração, que define como a função será utilizada como alimentação do sistema, garantindo sua possibilidade de adaptabilidade ao mundo em mudanças, por encararem as organizações como sistemas orgânicos amplamente interligados com o seu ambiente.

Tais teorias sinalizam para a necessidade do adequado funcionamento dos órgãos de controle, destacando a importância da alimentação do sistema, permitindo que responda com tempestividade ao ambiente de mudanças. O controle interno, portanto, atua como instrumento garantidor e essencial para que se possa atingir a eficácia dos sistemas. De fato, pode-se verificar que as organizações, em geral, necessitam exercer controles sobre um conjunto de elementos, confrontando a realidade objetiva com o planejado, identificando desvios e os corrigindo, na busca constante por assegurar a continuidade institucional.

Assim, é possível considerar o Controle Interno atuando diretamente em um ambiente de governança quando, como constata Mileski (2011), encontra-se estruturado pelos órgãos administrativos, no âmbito da própria administração, sob o comando de um órgão central e, por isso, organizado de forma sistêmica, no sentido de atuar de maneira integrada no Setor Público estatal, buscando comprovar a legalidade dos atos praticados pelos gestores e avaliar



os resultados efetivos da ação governamental, verificando também o grau de eficácia e eficiência dessas ações, seja de forma prévia, concomitante ou subsequente, e ainda como um controle contábil ou administrativo, a fim de prestar o devido apoio para a consecução dos objetivos previamente determinados.

#### 4.2 O controle interno como dimensão intrínseca à governança pública

De acordo com Cavalcante e De Luca (2013), a função de controle é considerada uma dimensão interna de um sistema de governança (IFAC, 2001). Segundo Bianchi (2005), o controle organizacional é essencial para a boa governança e as práticas de governança corporativa deveriam ser norteadas por controles que possibilitem aos interessados pela organização concluir pela transparência nos atos da administração, assegurando que conflitos de interesses não interfiram na capacidade organizacional de obter resultados econômicos.

Para Borinelli (2006), a Controladoria é o órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, demandadas para assessorar as demais unidades organizacionais, buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como pelos agentes externos que se relacionam com a empresa para a tomada de decisões. Nesse sentido, verifica-se o estreito relacionamento entre a Controladoria e os princípios e práticas de boa governança (CAVALCANTE; DE LUCA, 2013).

Nesse contexto, o Controle Interno representa uma das funções essenciais da Controladoria, cabendo-lhe a mensuração e a correção do desempenho da instituição, de forma que os planos e objetivos possam ser realizados. É função desse controle não apenas dar *feedback* de informações para as diversas áreas da empresa, dentro de uma visão retrospectiva, mas também mapear os sistemas, examinar questões operacionais e implementar processos de melhoria para a eliminação de problemas, numa visão prospectiva da organização, adotando atividades preventivas para correções de rumo (ROEHL- ANDERSON; BRAGG apud CAVALCANTE; DE LUCA, 2013).

De acordo com a IFAC (2001), o Controle Interno, para atuar como uma das dimensões de governança no setor público, deve ser operante e ter



a sua atuação atestada nos relatórios anuais da entidade, cabendo-lhe assegurar uma razoável garantia quanto ao alcance dos objetivos da organização em termos de efetividade e eficiência das operações (envolvendo objetivos operacionais básicos, metas de desempenho e salvaguarda de recursos), confiabilidade dos relatórios financeiros, e conformidade com leis e regulamentações aplicáveis.

#### 4.3 Os fins do controle interno e sua inserção em um conjunto maior, norteador dos preceitos basilares de governança pública

Castro (2010) leciona que, entre as principais finalidades da existência de um controle interno, destacam-se cinco de maior representatividade. São elas:

- **Segurança ao ato praticado e obtenção de informação adequada** – todo gestor deve ter cautela, para que os atos praticados e sujeitos a julgamento externo estejam cobertos por controles prévios seguros, suportados por documentos que os comprovem, dentro da legislação pertinente e com responsabilidade bem definida.
- **Promover a eficiência operacional da entidade** – consiste em prover os meios necessários à execução das tarefas, para obter desempenho operacional satisfatório da entidade. A eficiência operacional implica no estabelecimento de padrões e métodos adequados que possam permitir que todas as áreas desenvolvam suas funções de forma racional, harmônica, integradas entre si e voltadas para os objetivos globais.
- **Estimular a obediência e o respeito às políticas traçadas** – constitui-se mais em fator psicológico que objetivo, porquanto as pessoas devem ser convencidas a aceitarem as diretrizes fixadas e utilizarem linguagem e técnicas comuns na casa, de modo a assegurar que os propósitos da administração sejam adequadamente seguidos.
- **Proteger os ativos** – existem três interpretações atribuídas ao conceito de proteção de ativos. A primeira, e mais abrangente, entende que os ativos devem ser resguardados de qualquer situação indesejável. Compreen-



de-se, nesse caso, que a proteção dos ativos na área privada constitui uma das ações principais da administração. A segunda interpretação de proteção de ativos trata da proteção contra erros involuntários (não intencionais). Por fim, as irregularidades intencionais. A mais restrita das interpretações entende que a proteção dos ativos se refere, tão somente, aos erros intencionais.

• **Inibir a corrupção** – apesar do clamor popular atinente ao nosso atual momento político, pertencemos ao grupo dos países que menos combatem a corrupção. Nesse contexto, o controle é levado para a esfera política, para mostrar que estamos combatendo a corrupção. Com isso, esta deixa de ser tratada como uma questão gerencial. Pode-se achar que o controle só tem sentido em ambiente de desvios e, portanto, não deve ser preventivo e permanente. Tal situação deturpa a existência e as finalidades dos controles internos. O risco é ficar correndo atrás do erro em vez de trabalhar em busca do acerto, preocupado apenas com a má administração quando o que interessa é a excelência da gestão.

A essência do conceito de governança corporativa envolve a transparência na administração e os meios por ela utilizados para a redução, tanto quanto possível, da assimetria informacional existente entre aqueles que geram a informação e aqueles que a utilizam. A governança corporativa também se relaciona à existência de mecanismos específicos de controle que transmitem segurança aos interessados no resultado da organização quanto ao correto manuseio dos recursos colocados à disposição de seus gestores no processo de obtenção de receitas, no sentido de que os necessários sacrifícios de ativos, sejam esses financeiros ou de outra natureza, sejam plenamente recompensados à luz dos resultados alcançados (NASCIMENTO; BIANCHI, 2005).

Os mecanismos de governança preconizados por instituições que defendem a transparência administrativa, como o IBGC, podem não garantir, entretanto, que ela exista nos níveis necessários. Isso porque os referidos mecanismos não implicam envolvimento operacional daqueles que os personificam, de tal forma que dependem de outros aspectos internos nas organizações para atingir os propósitos a que se propõem. Estes pavimentam a base que lhes permitam ser eficazes na sua missão de promover a igualdade informacional e a redução do conflito de interesses entre as partes interessadas pela performance organizacional. Portanto, cabe às empresas criarem es-

trutura e instrumento que viabilizem atender ao estabelecido pelo IBGC. Por exemplo, a existência de conselho de administração e de auditoria independente, tidos como indicadores de boas práticas de governança corporativa, podem não garantir que as melhores decisões sejam tomadas pelos gestores ou que todos os registros de operações da empresa reflitam de forma íntegra o que de fato ocorreu. Isso porque os citados mecanismos têm limites naturais que os impedem de enxergar todos os ângulos de uma transação ou atividade, desenvolvida no complexo sistema empresa, e de analisar com completa segurança as informações a elas correspondentes, podendo o fruto dessa análise atingir apenas parcialmente seus objetivos (NASCIMENTO; BIANCHI, 2005).

Essa limitação é uma consequência natural do fato de que os defensores das boas práticas de governança não atuam de forma plena no palco onde se desenvolvem as operações da empresa e no qual são geradas todas as informações que eventualmente pudessem lhes interessar. Ou seja, suas atuações esbarram em limitações físicas para compreender se há problemas na gestão, causados por desvio de conduta ou falta de habilidade dos gestores, pelo simples fato de não estarem cotidianamente participando de cada decisão ou de cada registro de informação na organização. Dessa forma, acredita-se que as práticas de governança corporativa deveriam ser norteadas principalmente por controles que permitam aos interessados pela empresa concluir de forma mais segura sobre a existência ou não de transparência nos atos de sua administração, bem como garantias mínimas de que os conflitos de interesse de gestores que tanto se busca combater, mas que persistem e são um dos responsáveis pela indesejável falta de transparência, não interfiram na capacidade organizacional de obter resultados econômicos (NASCIMENTO; BIANCHI, 2005).

Assim, o controle organizacional, num sentido amplo, é essencial para a discussão envolvendo governança corporativa. Slomski (2009) assevera que, ao conduzir a coisa pública, é preciso ter como pressupostos a transparência, a equidade, a prestação de contas e a responsabilidade corporativa, princípios defendidos pelo IBGC. Tais pressupostos devem ser considerados quando da implantação da governança corporativa na gestão pública, sendo papel do *controller* conduzir esse processo e afirmar as técnicas mediante as quais o Controle Interno poderá melhor atuar.

Nesse contexto, a essência da palavra controle é ampla, e para melhor entendê-la, deve-se examiná-la sob a perspectiva das dimensões em que ela



é constituída, sendo estas, por sua vez, caracterizadas pelos níveis de importância que os controles têm para o processo de formação de resultados econômicos e para a transparência administrativa quanto aos meios utilizados para sua obtenção. As normas de procedimento e outros mecanismos de controle interno são os elementos que integram todo o controle organizacional em um sentido amplo, formatando a dimensão prescritiva para que nesta se desenvolva um ambiente propício para a manutenção da transparência dos atos administrativos e de suas consequências. Isto é, os registros contábeis e os outros componentes da dimensão físico-financeira da empresa refletem informações sobre eventos que aconteceram. Mesmo que o façam de forma acurada, entretanto, não asseguram que todos os eventos ocorridos tenham sido, de fato, registrados. Por essa razão, essa instância de controle necessita de uma outra que a complemente, ampliando o seu alcance como ferramenta de governança corporativa e de monitoramento dos conflitos de agência (NASCIMENTO; BIANCHI, 2005).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Cabe aqui citar uma afirmação de Montesquieu: “É experiência eterna a de que todo homem que tem o poder é levado a abusar dele. Caminha até que encontre limites. Para que não se possa abusar do poder, é preciso que, pela disposição das coisas, o poder detenha o poder” (MONTESQUIEU apud MARÇOLA, 2011, pp. 75-76).

A questão de limitar o poder do Estado exercendo certo controle sobre ele não é nova. A “separação de poderes”, que mais tarde resultou no mecanismo de “*check and balance*” ou freios e contrapesos, onde um poder limita o outro, é exemplo disso.

Em todas as organizações, a administração segue o ciclo de planejar, organizar e controlar. No caso, controlar é delinear meios para ter certeza de que o desempenho planejado seja realmente atingido.

Dessa forma, na Administração Pública não seria diferente, visto que, se não for exercida a função controle, as demais terão seu valor limitado na organização, propiciando, na melhor das hipóteses, baixo desempenho, e, na pior, caos, fazendo definhar o conceito de eficiência, eficácia e efetividade na Administração Pública, mesmo porque, em decorrência da separação



entre *res principis* e *res publicae*, todos os que administram bens públicos em nome dos demais cidadãos devem prestar contas, e, para que se possa prestar contas, os administradores públicos precisam estar bem informados sobre os atos e fatos de sua administração (MARÇOLA, 2011).

Resta evidenciada a necessidade do controle, uma vez que busca assegurar a supremacia do interesse público sobre o privado e a indisponibilidade desse direito.

Desde o final do século passado, percebem-se alterações significativas nas atividades empresariais, ocasionadas por uma maior complexidade das organizações e da globalização do mercado e, sobretudo, pelo crescente interesse da sociedade e governos pelas empresas, em busca de mais informações sobre suas atividades e estratégias.

Nesse cenário, fez-se necessário que as empresas procurem atuar de forma mais transparente e passem a, sistematicamente, prestar contas a seus públicos de interesse. Em decorrência disso, projetaram-se práticas e princípios de governança corporativa, que visam contribuir para que as organizações atinjam seus objetivos atendendo às exigências de seus *stakeholders*.

Vale ressaltar que a definição das práticas de governança corporativa, por si só, não assegura que as empresas atingirão seus objetivos, atuando de forma transparente e prestando contas dos recursos obtidos. Torna-se fundamental que as organizações possam assegurar que as decisões planejadas serão implementadas, operacionalizadas e acompanhadas. Conforme observado pela literatura que rege o assunto, os mecanismos de Controle Interno podem e devem ser usados como instrumentos garantidores desse processo, ou seja, de que a estratégia adotada pela empresa será efetivamente implementada ou de que as políticas públicas serão efetivas, dependendo de qual campo se esteja a atuar.

Constata-se, assim, que Controle Interno e Governança Corporativa são temas afins, na medida em que visam garantir transparência, equidade, integridade, ética, responsabilidade social e corporativa, além de regular prestação de contas das ações dos gestores que atuam em nome das instituições. Dessa maneira, o controle interno pode contribuir sobremaneira para a implementação da governança corporativa, quer seja em âmbito privado ou público.

Com efeito, o século XIX foi o século dos empreendedores e o século XX foi o século do desenvolvimento de uma melhor gestão. Estamos agora a presenciar a era da Governança Corporativa (século XXI), cujos alicerces pre-



cisam estar inexoravelmente inseridos no atual setor público, de modo a provocar uma maior efetividade nas políticas de gestão, com base nos enfoques de liderança, estratégia e controle, sendo os mecanismos de Controle Interno um dos instrumentos fundamentais para que as boas práticas de governança corporativa possam ser devidamente implementadas e internalizadas.

## REFERÊNCIAS

LALMEIDA, B. J. M. Auditoria e sociedade: o diálogo necessário. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 15, n. 34, p. 80-96, jan./abr. 2004.

ALVES, L. E. S. Governança e cidadania empresarial. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 41, n. 4, p. 78-86, out./dez. 2001.

ATTIE, W. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BERGAMINI JR., S. Controles internos como um instrumento de governança corporativa. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 24, p. 149-188, dez. 2005.

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

BHATTA, G. Post-NPM themes in public sector governance. **Working Paper**, Wellington, n. 17, set. 2003.

BIANCHI, M. **A Controladoria como um mecanismo interno de Governança Corporativa e de redução dos conflitos de interesse entre principal e agente**. 2005. 159 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2005.

BOGONI, N. M. et al. Proposta de um modelo de relatório de administração para o setor público baseado no Parecer de Orientação nº 15/87 da



Comissão de Valores Mobiliários: um instrumento de governança corporativa para a administração pública. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 1, p. 119-142, jan./fev. 2010.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de Controladoria**: sistematização à luz da teoria e da práxis. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BRASIL. Decreto nº 5.378, de 23 de fevereiro de 2005. Institui o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização - GESPÚBLICA e o Comitê Gestor do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 fev. 2005.

CARVALHO, A. G. Governança corporativa no Brasil em perspectiva. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 37, n. 3, jul./set. 2002.

CASTRO, D. P. **Auditoria e controle interno na administração pública**: evolução do controle interno no Brasil do código de contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003. São Paulo: Atlas, 2008.

\_\_\_\_\_. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão**: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CAVALCANTE, M. C. N.; DE LUCA, M. M. M. Controladoria como instrumento de governança no setor público. **Revista de educação e pesquisa em contabilidade**, Brasília, DF, v. 7, n. 1, art. 5, p. 73-90, jan./mar. 2013.

COSTA, F. L. Brasil: 200 anos de Estado, 200 anos de administração pública, 200 anos de reformas. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 42, n. 5, p. 829-874, set./out. 2008.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.



FERNANDES, J. U. J. **Tribunais de contas do Brasil**: jurisdição e competência. 3. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

FONTES FILHO, J. R. F.; PICOLIN, L. M. Governança corporativa em empresas estatais: avanços, propostas, e limitações. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 42, n. 6, nov./dez. 2008.

FUKUYAMA, F. **State-building**: governance and world order in the 21<sup>st</sup> century. Ithaca: Cornell University, 2004.

FURLAN, L. F. A governança pública evolui e busca maior transparência. In: INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA – IBGC. **Uma década de governança corporativa**: história do IBGC, marcos e lições de experiência. São Paulo: Saraiva, 2005.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA – IBGC. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 4. ed. São Paulo, 2009. Disponível em: <[http://www.ibgc.org.br/userfiles/Codigo\\_julho\\_2010\\_a4.pdf](http://www.ibgc.org.br/userfiles/Codigo_julho_2010_a4.pdf)>. Acesso em: 14 mar. 2016.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC. **Governance in the public sector**: a governing body perspective. 2001.

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

LINCZUK, L. M. W. **Governança aplicada à administração pública**: a contribuição da auditoria interna para sua efetivação: um estudo em universidades públicas federais. 2012. 181 f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

MARÇOLA, C. Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. **Revista do Serviço Público**, Brasília, DF, v. 62, n. 1, p. 75-87, jan./mar. 2011.



MARQUES, M. C. C. Aplicação dos princípios da governança corporativa ao sector público. **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v. 11, n. 2, p. 11-26, abr./jun. 2007.

MATIAS-PEREIRA, J. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_. **Manual de gestão pública contemporânea**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELLO, G. R. **Governança corporativa no setor público brasileiro**. 2006. 119 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

MELLO, G. R.; SLOMSKI, V. Índice de governança eletrônica dos estados brasileiros (2009): no âmbito do poder executivo. **JISTEM – Journal of Information Systems and Technology Management**, São Paulo, v. 7, n. 2, p. 375-408, 2010.

MILESKI, H. S. **O controle da gestão pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

NARDES, J. A. R. Controle externo e melhoria da governança pública: desafios e ações. **Revista de Direito UPIS**, Brasília, DF, v. 11. p. 21-35, 2013.

NARDES, J. A. R.; ALTOUNIAN, C. S.; VIEIRA, L. A. G. **Governança Pública: o desafio do Brasil**. 2. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2016. 482 p.

NASCIMENTO, A. M.; BIANCHI, M. Um estudo sobre o papel da controladoria no processo de redução de conflitos de agência e de governança corporativa. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILI-



DADE, 5., 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2005.

OLIVEIRA, A. B. S. **Controladoria governamental:** governança e controle econômico na implementação das políticas públicas. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, D. P. R. **Governança corporativa na prática:** integrando acionistas, conselho de administração e diretoria executiva na geração de resultados. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PEIXE, B. C. S. **Finanças públicas:** controladoria governamental. Curitiba: Juruá, 2008.

PELEIAS, I. R. et al. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 18, p. 19-32, jun. 2007. Edição 30 Anos de Doutorado.

ROSSETTI, J. P.; ANDRADE, A. **Governança corporativa:** fundamentos, desenvolvimento e tendências. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SANTOS, C. G. et al. Papel dos controles internos como mecanismo de governança corporativa. In: ENCONTRO PARANAENSE DE PESQUISA E EXTENSÃO EM CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS, 5.; SEMINÁRIO DO CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS DE CASCAVEL, 8., 2009, Cascavel. **Anais...** Cascavel, 2009.

SILVA, M. F. G. Corrupção e desempenho econômico. **Cadernos Adenauer**, São Paulo, n. 10, p. 63-77, 2000.

SLOMSKI, V. **Controladoria e governança na gestão pública.** São Paulo: Atlas, 2005

\_\_\_\_\_. **Controladoria e governança na gestão pública.** São Paulo: Atlas, 2009.



# A incidência do princípio da insignificância nos atos de improbidade administrativa

The incidence of principle of insignificance in administrative dishonesty acts

**Marco Antônio Praxedes de Moraes Filho<sup>1</sup>**  
**Pedro Miron de Vasconcelos Dias Neto<sup>2</sup>**

## RESUMO:

A noção de desonestidade no trato da coisa pública se origina, em nosso país, atrelada ao contexto histórico-mercantilista da colonização portuguesa. Conhecedor dessa nociva herança lusitana, a temática da probidade na gestão dos interesses coletivos sempre mereceu redobrada atenção dos atores responsáveis pela atividade legiferante, na tentativa de disciplinar seu manuseio, inibindo a prática de abusos. No ambiente jurídico contemporâneo, o princípio da insignificância vem aos poucos cruzando a fronteira primitiva da seara criminal para dialogar com outras esferas, entre elas a da administração pública, especialmente com os atos rotulados como ímprobos pela Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, executados pelos agentes estatais no exercício cotidiano de suas atividades laborativas. Embora carente de normatização específica, o preceito da bagatela aplicado aos atos de improbidade administrativa já é realidade nos julgamentos dos principais tribunais superiores brasileiros, desde que identificados, de forma conjunta, os quatro vetores centrais: a mínima ofensividade da conduta do agente, a ausência de periculosidade social da ação, o reduzido grau de reprovabilidade do comportamento e a inexpressi-

1 Analista Judiciário do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará (TJ/CE). Mestrando em Planejamento e Políticas Públicas pela Universidade Estadual do Ceará (UECE). MBA em Gestão Pública pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Especialista em Direito e Processo Constitucionais, em Direito e Processo Administrativos e em Direito Processual Penal pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Bacharel em Direito pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Professor Visitante da Divisão de Pós-Graduação da Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Membro e Sócio Fundador do Instituto Cearense de Direito Administrativo (ICDA). Membro do Corpo Editorial da Revista Dizer da Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: marco.praxedes@tjce.jus.br.

2 Procurador Federal da Advocacia-Geral da União (AGU). Doutorando em Direito Constitucional pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Mestre em Direito Constitucional pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Especialista em Direito Público pela Universidade de Brasília (UnB). Bacharel em Direito pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Professor das Faculdades Nordeste (Fanor/Devry). Professor Visitante da Divisão de Pós-Graduação da Universidade de Fortaleza (UNIFOR). E-mail: pedromiron@hotmail.com.



vidade da lesão jurídica provocada. Ultrapassados vinte anos da promulgação do Código de Condutas, o princípio da insignificância surge não como ferramenta de banalização das pequenas irregularidades, mas como instrumento de aperfeiçoamento da ação de improbidade administrativa. Reconhecer o caráter irrisório da lesão tanto diminui a ideia de opressão estatal quanto se aproxima do imaginário de justiça.

**Palavras-Chave:** Princípio da Insignificância. Improbidade Administrativa. Requisitos de Incidência. Administração Pública. Lei nº 8.429/92.

## **ABSTRACT:**

In our country dishonesty notion in public matters is linked to the historical mercantilist context of Portuguese colonization. Aware of this harmful Lusitanian heritage, the topic of probity in the management of collective interests always deserved careful attention from the actors responsible for legislating in an attempt to discipline its handling, inhibiting abuses. In the contemporary legal environment, the principle of insignificance is slowly crossing the primitive border criminal realm to dialogue with other spheres, among them public administration, especially concerning those acts labeled by Law nº 8.429, from June 2nd, 1992, as dishonest, executed by state agents in the daily exercise of their work. Although lacking specific regulation, the insignificance principle applied to acts of administrative impropriety is already a reality in the trials of the main Brazilian higher courts, since the four main vectors are identified jointly: minimum offensiveness of the agent's conduct, lack of social dangerousness in the action, low degree of reprovability in the behavior and the meaninglessness of the legal injury caused. Twenty years after the Conduct Code promulgation, the insignificance principle is not a trivializing tool for small irregularities, but to improve administrative misconduct action. Recognizing the derisory character of the injury decreases the idea of State oppression and approaches the justice imaginary.

**Keywords:** Principle of Insignificance. Administrative Dishonesty. Requirements of Incidence. Public Administration. Law nº 8.429/92.



## 1 INTRODUÇÃO

Historicamente, o território brasileiro sempre esteve associado à ideia de exploração comercial, atendendo preferencialmente os interesses empresariais da sua metrópole em detrimento de qualquer outro. Em face da predominância dessa inclinação econômica, a desigualdade social era a marca registrada de nossa sociedade, estando desde a época imperial umbilicalmente ligada à política do favorecimento.

Nesse ambiente puramente mercantilista havia muito pouco espaço para a solidificação da moral na seara administrativa, prevalecendo o nepotismo e a corrupção como brisas de normalidade. Sob esse olhar antropológico, a improbidade administrativa surge em terras nacionais como fator da herança cultural lusitana, produto do contexto histórico e social derivado da época da colonização.

Ciente da nociva genética transmitida ao longo das gerações, o trato da honestidade na gestão da coisa pública sempre mereceu atenção especial dos responsáveis pela atividade legiferante, podendo ser encontrada no ordenamento jurídico pátrio desde a edificação das primeiras espécies normativas. Na atualidade, a redação originária do art. 37, § 4º da Constituição Federal de 1988 consignou as possíveis sanções aplicadas àqueles que cometem atos evidenciados como sendo de improbidade administrativa, sem prejuízo da possível interposição da ação penal cabível.

Em resposta à determinação constitucional, foi enviado ao Congresso Nacional o Projeto de Lei (PL) nº 1.446, de 16 de agosto de 1991, elaborado com a finalidade de regulamentar o combate à corrupção. O resultado foi a publicação da Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, denominada de Lei da Improbidade Administrativa (LIA) e mais popularmente conhecida como Lei do Colarinho Branco. Com papel essencialmente preventivo e propósito moralizador, a nova legislação revogou os antecedentes infraconstitucionais que abordavam a repressão ao enriquecimento ilícito<sup>3</sup>.

Nota-se, após ultrapassadas duas décadas de vigência, que a norma especial responsável pelo combate ao descrédito no seio administrativo vem oferecendo palpitantes diálogos com outros ramos da ciência jurídica. Um

3 Lei nº 3.167, de 3 de junho de 1957 (Lei Pitombo Godói-Ilha), e Lei nº 3.502, de 21 de dezembro de 1958 (Lei Bilac Pinto).



interessante resultado desse colóquio é a temática da aplicação da construção teórico-criminal do princípio da insignificância na seara administrativa, em especial nos atos de improbidade administrativa.

Este trabalho tem por escopo suprir uma lacuna deixada pela doutrina administrativista pátria. Nossa missão consiste basicamente em apresentar estudo específico sobre a viabilidade da incidência do instituto da bagatela em atos que envolvam a proibidade administrativa, sob uma perspectiva legal, doutrinária e jurisprudencial. Esperamos contribuir para a edificação do debate, mostrando a necessidade do acolhimento do preceito também na área da gestão da coisa pública.

Inauguramos o preâmbulo da pesquisa destacando os aspectos gerais do princípio da insignificância, tais como a origem e a evolução histórica, a natureza jurídica e o conceito e os precedentes normativos e jurisprudenciais. No segundo momento o postulado da bagatela foi contemporaneamente analisado sob o prisma dos crimes praticados contra a administração pública e, principalmente, sob o abrigo dos atos de improbidade administrativa, núcleo do ensaio. Por derradeiro, concluímos a pesquisa demonstrando a viabilidade da aplicação do preceito criminal em atos ímprobos, não sob uma perspectiva normativa, mas através do manto principiológico.

## **2 ASPECTOS GERAIS DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA**

Neste tópico primitivo, o princípio da insignificância será brevemente analisado sob a condição de vetor interpretativo do direito penal, na tentativa de apresentar um panorama originário do instituto, desapegado da seara administrativa.

### **2.1 Origem e evolução histórica**

Segundo entendimento amplamente majoritário é possível afirmar que o princípio da insignificância, também denominado de princípio da bagatela, teve sua origem mais remota no direito romano, pela máxima conti-



da no lendário brocardo *minimis non curat preator*<sup>4</sup>, que significava que o pretor, regra geral, não deveria se preocupar com causas mínimas e delitos insignificantes, tendo a obrigação apenas de emitir veredicto absolutório ou condenatório sobre questões de maior relevância, consideradas inadiáveis à preservação da ordem e da paz<sup>5,6</sup>.

Fragmentos históricos sobre a Lei das Doze Tábuas indicam que o direito romanista distinguiu nitidamente infrações penais de natureza pública e privada – enquanto as públicas, de maior intensidade, deveriam ser obrigatoriamente levadas a julgamento perante um tribunal criminal, as privadas, de menor relevância, eram entregues à persecução do próprio ofendido perante um tribunal civil. A límpida primazia estatal pela análise jurisdicional das relações publicistas demonstrava a existência de um grau de valoração dos maus-tratos ao bem tutelado. Por outro lado, o clarividente menosprezo com relação aos pequenos delitos pode ser encarado como um dos primeiros resquícios do princípio da insignificância na história do direito.

A principal crítica que justifica esse pensamento se baseia no fato de que o direito romano edificou seus alicerces às margens do espírito civilista, estando a máxima ligada mais às relações privadas do que à seara do direito público, nicho originário da legalidade penal. Existem ainda doutrinadores que afastam o nascedouro romanista do princípio da bagatela sob o argumento da total incompatibilidade do entendimento da época sobre a insignificância com a noção atual do tema; eles afirmam que a tese da bagatela só atingiu a dimensão contemporânea após o advento do iluminismo, período em que a legalidade teve seu ápice como forma de limitar o poder estatal. Somente nessa época o princípio da insignificância, pegando carona na euforia normativa, começou a ser estudado com mais acuidade, atingindo a conhecida estrutura atual<sup>7</sup>. Logo, sob uma ótica mais legalista, existem doutrinadores que defendem que o nascimento do princípio da bagatela teria acontecido em período mais recente, com o pensamento liberal dos jusfilósofos ilumi-

4 Tradução livre: “o Estado não cuida de questões insignificantes”.

5 Pretores eram romanos que exerciam cargos dotados de funções jurisdicionais, ou seja, eram magistrados investidos de poderes especiais, com a função de administrar e distribuir a justiça.

6 Compartilham desse entendimento: ACKEL FILHO (1988, p. 72), MAÑAS (1994, p. 56), REBÊLO (2000, p. 31) e SILVA (2004, p. 87).

7 Compartilha desse entendimento: DALBORA (1996, p. 41).



nistas, no século XVIII, na Europa<sup>8</sup>.

Todavia, não é exagero afirmar que a construção teórico-criminal somente ganhou projeção internacional com a Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão, publicada em 1789. Sob a inspiração das revoluções americana e francesa, o diploma trouxe implicitamente o princípio da insignificância em seu rol de direitos. A primeira parte do art. 5º menciona que a lei não deve proibir senão as ações nocivas à sociedade. Mais à frente, a primeira parte do art. 8º estabelece que a lei somente deve estabelecer penas estrita e evidentemente necessárias. Conjugando os dispositivos, podemos encontrar fragmentos do postulado quando se desprezam as condutas menos danosas à sociedade, delimitando a imposição de penas somente quando necessárias.

Por outro lado, ainda há pesquisadores que defendem que as primeiras manifestações do princípio da insignificância ocorreram na Europa, porém durante o século XX, em decorrência dos efeitos advindos das duas grandes guerras mundiais. A precária situação econômica, política e social em que se encontrava a grande maioria dos países do velho continente, principalmente a Alemanha, teria desencadeado uma série de infrações de pequena relevância, recebendo a denominação de criminalidade de bagatela.

O conceito do princípio da insignificância foi reintroduzido no sistema penal em 1964, pelo pensamento do jurista alemão Claus Roxin, como instrumento social e de política criminal. Foi na clássica obra *Politica criminal y sistema del derecho penal* que o penalista germânico asseverou a teoria da insignificância como um meio de interpretação restritiva do tipo penal. Posteriormente, em virtude da ausência de qualquer significado material para a análise do caso fático, excluindo a tipicidade da conduta, Klaus Tiedemann passou a chamá-lo de princípio da bagatela.

Muito embora o preceito da insignificância não esteja alocado de forma expressa nos diplomas nucleares da legislação penal brasileira, alguns renomados juristas chegam a defender o posicionamento doutrinário de que o postulado seria um princípio implícito de caráter constitucional (NUCCI, 2010, p. 170). Inicialmente restrito apenas à seara do direito penal, o postulado interpretativo se tornou assunto obrigatório nos estudos sobre o direito público, podendo ser encontrado atualmente em diversas áreas da ciência

8 Compartilha desse entendimento: LOPES (2000, p. 41).



jurídica, inclusive no âmbito do direito administrativo.

## 2.2 Natureza jurídica e conceito

O princípio da insignificância tem como ideia nuclear a ausência de preocupação jurídica com bagatelas (pequenas condutas que não lesionam de forma contundente o bem jurídico legalmente protegido; ninharias infrações que aos olhos do intérprete merecem ser desprezadas e afastadas de futura punição), condutas que, embora sejam enquadradas em determinado tipo penal e sujeitas ao controle estatal, são adjetivadas de insignificantes, consideradas inofensivas ao propósito maior do direito penal, que seria tutelar os bens mais importantes e essenciais àquela realidade social.

É perceptível que a qualidade da insignificância nunca poderá se atrelar à tipologia criminal, mas apenas à conduta do agente, analisada sempre à luz do caso em particular. Nesses termos, somente o comportamento do indivíduo pode ser taxado de irrelevante, o que afasta sua ofensividade. Por outro lado, o tipo penal, pelo simples fato de ter sido eleito como um bem juridicamente relevante e de se encontrar tutelado criminalmente, jamais poderá ser rotulado como insignificante.

O espírito da tese da insignificância gravita em torno do direito penal mínimo, sendo a legislação criminal aplicável somente em último caso, não devendo a atividade jurisdicional se ocupar com delitos de pequena monta. Tais litígios, considerados de bagatela, devem ser totalmente desacreditados da esfera penal e remetidos a outros ramos da ciência jurídica, a fim de que eles sejam resolvidos e os autores sejam reprimidos.

Essa preocupação em submeter à legislação criminal apenas as infrações mais significativas está em perfeita harmonia com as características do moderno direito penal humanitário: intervenção mínima, fragmentariedade e subsidiariedade. A ideia de o agente responder pela infração praticada somente em casos de efetiva ofensa ao bem juridicamente tutelado está refletida no brocardo *nullum crimen sine iniuria*<sup>9</sup>. Dessa forma, inexistindo ofensa, seja por lesão ou perigo de lesão, restaria afastado o resultado jurídico, impossibilitando punição estatal.

9

Tradução livre: “não há crime sem ofensa ao bem jurídico”.



A incompatibilidade da responsabilidade penal com os fatos de pequena lesividade fez com que o instituto da bagatela assumisse uma natureza jurídica de causa suprallegal de exclusão da tipicidade material. Nessa esteira, se a ofensa ao bem jurídico for ínfima e incapaz de lesionar o interesse do tutelado, inexistirá adequação típica, fazendo com que os delitos insignificantes sejam considerados materialmente atípicos. Embora as condutas sejam abstratamente consideradas crimes, ocorrendo à chamada tipicidade formal, a insignificância pugna pela sua atipicidade, sustentando a inexistência da infração penal cometida. A orientação edificada com a teoria do instituto da bagatela não desconhece a antijuridicidade da conduta do sujeito, apenas deixa de considerar a intervenção punitiva como algo necessário. Por isso, o reconhecimento da conduta como insignificante resultará, necessariamente, na absolvição do agente, e não apenas em diminuição ou substituição da reprimenda imposta.

Sob os olhares da política criminal, invocando a humanização da ciência penal, também é possível dimensionar a tese da dupla função do princípio da insignificância: descarcerização e descongestionamento<sup>10</sup>. Enquanto a descarcerização pretende evitar a manutenção do infrator dentro da precária muralha estatal, o descongestionamento objetiva desobstruir as varas criminais, otimizando a tutela jurisdicional.

Na busca pela edificação de uma conceituação mais apurada, cada doutrinador escolhe determinados elementos que caracterizam o postulado da bagatela na tentativa de melhor retratar seus pensamentos.

A tipicidade penal exige uma ofensa de alguma gravidade aos bens jurídicos protegidos, pois nem sempre qualquer ofensa a esses bens ou interesses é suficiente para configurar o injusto típico. Segundo esse princípio, que Klaus Tiedemann chamou de *princípio de bagatela*, é imperativa uma *efetiva proporcionalidade* entre a *gravidade* da conduta que se pretende punir e a *drasticidade da intervenção estatal*. Amíúde, condutas que se amoldam a determinado tipo penal, sob o ponto de vista formal, não apresentam nenhuma *relevância material*. Nessas circunstâncias, pode-se afastar liminarmente a tipicidade penal porque em verdade o bem jurídico não chegou a ser lesado. (BITEN-COURT, 2016, p. 60, grifos do autor).



Esquadrinhando a doutrina mais especializada no manuseio desse conturbado assunto, ainda é possível verificar uma subdivisão do princípio da insignificância em duas espécies: infração bagatela própria e infração bagatela imprópria (GOMES, 2013, p. 19).

A infração bagatela própria é causa de exclusão de tipicidade, pois já nasce sem nenhuma relevância penal, ocorrendo desvalor na conduta ou desvalor no resultado ou ainda desvalor na conduta e no resultado, concomitantemente. A infração bagatela imprópria é causa de dispensa de pena, pois se origina com relevância penal; todavia, diante da análise do caso concreto, vislumbra-se a desnecessidade da incidência de sanção punitiva estatal. O principal fundamento para a relevância da aludida classificação teórica gravita em torno dos princípios que servem de sustentáculo em cada uma das espécies do postulado. Enquanto na infração bagatela própria ocorre a incidência do princípio da insignificância, na infração bagatela imprópria se prestigia a incidência dos princípios da desnecessidade da pena e da irrelevância penal do fato.

### 2.3 Precedentes normativos e jurisprudenciais

Bastante confusa é a temática da previsão contemporânea do postulado da bagatela no ordenamento jurídico nacional e internacional, mostrando-se forçoso um estudo pormenorizado acerca de seu anúncio legislativo.

À luz do direito comparado podemos apontar, em brevíssima passagem, a existência do princípio da insignificância em diversos diplomas alienígenas: a) no continente europeu, o Código Penal da Alemanha, o Código Penal da Áustria, o Código Penal da Bulgária, o Código Penal da Polônia, o Código Penal de Portugal, o Código Penal da Romênia e o Código Penal da antiga Tchecoslováquia; b) no continente americano, o Código Penal de Cuba; c) no continente asiático, o Código Penal da República da China e o Código Penal da antiga República Soviética da Rússia.

À luz do direito nacional o assunto é satisfatoriamente controverso, não existindo unanimidade doutrinária e jurisprudencial quanto ao prognóstico normativo do postulado da insignificância. Embora as principais legislações pátrias não façam referência expressa à construção teórico-criminal, algumas espécies normativas trazem certos dispositivos que, para significativa parcela



da doutrina, poderiam representar a positivação do instituto da bagatela<sup>11</sup>. Tais fragmentos legislativos podem ser encontrados nas esferas militar e tributária, além de outras normas esparsas.

Adentrando no espectro militar, o princípio da insignificância estaria previsto no art. 209, § 6º, e no art. 240, § 1º, ambos do Decreto-Lei nº 1.001, de 21 de outubro de 1969 (Código Penal Militar), como excludente da tipicidade material. Nos termos da legislação penal castrense, mesmo diante dos pilares especiais de disciplina e hierarquia, ambos os dispositivos normativos vêm atuando para afastar a tipicidade material. No tocante aos delitos de lesão corporal levíssima e crimes patrimoniais, a conduta em tese criminal poderá ser convertida em reprimendas meramente administrativas. Fração da doutrina e jurisprudência vem identificando os vetores da construção teórico-criminal na seara militar, reconhecendo categoricamente a presença dos requisitos que configuram a ofensividade mínima da conduta<sup>12,13</sup>.

O princípio da insignificância é uma realidade no ordenamento jurídico pátrio e, no Direito Penal Militar vem expresso para os delitos de lesões corporais, quando forem de natureza levíssima, e nos crimes patrimoniais, quando a *res* for de tão ínfima natureza que não chegue a constituir o pequeno valor. (ROTH, 2011, p. 521).

Penetrando na seara tributária, o princípio da insignificância estaria encravado no art. 20 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, responsável pelo cadastro informativo dos créditos não quitados do setor público federal (Cadin). A norma relata que deverão ser arquivados os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como dívida ativa da União de valor consolidado igual ou inferior a R\$20.000,00 (vinte mil reais)<sup>14</sup>. O legislador, expressando

11 Importante salientar que a comissão de juristas instituída para elaborar a reforma do Código Penal, através do Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 236, de 2012, trouxe algumas inovações, entre elas a previsão normativa do princípio da insignificância no art. 28, § 1º.

12 STF: HC 90125/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, DJe 05/09/2008; HC 94678/RS, Rel. Min. Eros Grau, DJe 22/08/2008; HC 94583/MS, Rel. Min. Ellen Gracie, DJe 15/08/2008; HC 92961/SP, Rel. Min. Eros Grau, DJe 22/02/2008; HC 87478/PA, Rel. Min. Eros Grau, DJ 23/02/2007; HC 89104/RS, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 25/10/2006.

13 Compartilham desse entendimento: GOMES (2013, p. 144), LOUREIRO NETO (2010, p. 190) e SILVA (2004, p. 136).

14 Importante salientar que, nos termos da redação originária da espécie normativa, o valor da insignificância era inicialmente de R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais). Com a publicação da Portaria nº 49, de 1 de abril de 2004,



seu total desinteresse pela cobrança de quantias abaixo dessa importância, entendeu aplicável o princípio da bagatela ao não pagamento dos impostos devidos<sup>15</sup>. Portanto, seguindo a orientação normativa ventilada, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional está desobrigada a manter execuções fiscais cujos créditos sejam inferiores ao valor supramencionado<sup>16</sup>.

Alterado o *quantum* correspondente ao ajuizamento da execução fiscal, não existe nenhuma razão para não se modificar também a incidência do princípio da insignificância, no âmbito dos crimes tributários, previdenciários e de descaminho, que agora têm como limite o valor de R\$ 20.000,00. (GOMES, 2013, p. 125).

Embrenhado no recinto institucional, o princípio da insignificância estaria alocado no art. 240, § 5º da Lei Complementar nº 75, de 20 de maio de 1993, responsável pela instituição da Lei Orgânica do Ministério Público Federal. Segundo o regramento positivo, a sanção disciplinar de demissão, imposta aos membros do Ministério Público Federal, poderá ser convertida em suspensão quando o ato praticado for de pequena gravidade ou quando os danos causados forem irrelevantes. Muito embora nesse caso a utilização da bagatela não seja pela atipicidade da conduta, via originária do instituto, mas pelo deslocamento entre as sanções disciplinares, é possível identificar a presença do espírito da insignificância.

Quando o assunto é a utilização do princípio da bagatela, a controvérsia não fica tolhida apenas na discussão em torno da previsão normativa – alcança, também, a jurisprudência pátria. Embora não seja unanimidade, o preceito da insignificância vem sendo largamente aplicado na atualidade, tanto pelo Supremo Tribunal Federal (STF) quanto pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nas mais diversas situações.

Classicamente, o emprego do instituto da insignificância sempre esteve

---

do Ministério da Fazenda, e da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, o montante da bagatela passou a ser de R\$ 10.000,00 (dez mil reais). Finalmente, através da Portaria nº 75, de 22 de março de 2012 do Ministério da Fazenda, o patamar da insignificância foi elevado para R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

15 STJ: REsp 1112748/TO, Rel. Min. Felix Fischer, DJe 13/10/2009; REsp 573398/PR, Rel. Min. Felix Fischer, DJ 27/09/2004.

16 A mudança no valor ocorreu a partir de estudos realizados pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), fundação pública federal vinculada à Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República. Segundo pesquisas realizadas, o custo de uma ação de execução gravita em torno de R\$ 21.700,00 (vinte e um mil e setecentos reais), tornando inviáveis todas as cobranças de valores abaixo desse *quantum*, pois dificilmente o gasto dispendido com o processo judicial seria recuperado.



associado à ideia de ofensa a determinado bem jurídico tutelado na esfera do direito privado, sob os olhares atentos do código criminal, sendo amplamente invocada nos crimes contra o patrimônio nos quais não há violência física ou moral contra a pessoa – por exemplo, em furto<sup>17</sup>, apropriação indébita<sup>18</sup>, estelionato<sup>19</sup> e receptação<sup>20</sup>. Complementando o raciocínio do aproveitamento habitual desse princípio, também é possível encontrar posicionamentos que afirmam que as condições pessoais desfavoráveis do paciente, tais como maus antecedentes, reincidência ou ações penais em curso, não são óbices, por si sós, para impedir a incidência do preceito da bagatela no caso fático<sup>21</sup>.

Abandonando o uso tradicional da insignificância, embora o assunto continue sendo bastante polêmico, é cada vez mais frequente a investida teórica da bagatela envolvendo a esfera pública, em que tanto o patrimônio coletivo quanto os agentes estatais aparecem envolvidos. Exatamente nesse ambiente turbulento é lançada a questão desafiadora e nuclear deste ensaio: quais são os pilares teóricos utilizados pela doutrina e pela jurisprudência na defesa pela incidência do princípio da insignificância envolvendo os atos rotulados como ímprobos?

### 3 O PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Ultrapassada a exposição introdutória sobre os vários ângulos do famigerado princípio da insignificância e ilustrando os subsídios teóricos e práticos, visando a sua edificação doutrinária e utilização prática, cabe agora aprofundar a temática referente à seara administrativa. Nossa missão é investigar todas as peculiaridades que norteiam a relação entre o postulado

17 STF: HC 121903/MG, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 01/07/2014; HC 119672/SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 03/06/2014; HC 119128/MG, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe 06/12/2013; HC 116754/CE, Rel. Min. Rosa Weber, DJe 06/12/2013; HC 117903/MG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 21/11/2013.

18 STJ: REsp 898392/RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, DJe 09/03/2009.

19 STF: HC 100937/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 01/02/2011; HC 93453/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 02/10/2009; HC 92946/RS, Rel. Min. Cezar Peluso, DJe 15/05/2009; HC 83526/CE, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 07/05/2004.

20 STF: HC 91920/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 12/03/2010.

21 STJ: HC 126176/RS, Rel. Min. Celso Limongi, DJe 08/09/2009; REsp 1084540/RS, Rel. Min. Jorge Mussi, DJe 01/06/2009; HC 96929/MS, Rel. Min. Jane Silva, DJe 25/08/2008; HC 83143/DF, Rel. Min. Jane Silva, DJe 01/10/2007.



da bagatela e a administração pública, especialmente as condutas funcionais irregulares taxadas como ímprobas e a sua aplicação e aceitação, tanto na doutrina quanto na jurisprudência.

Iniciando a proposta de colóquio entre o princípio da insignificância e a condução da *res* coletiva, se torna oportuna uma subdivisão no trato do assunto: inicialmente serão analisados os crimes praticados contra a administração pública e, posteriormente, os atos de improbidade administrativa. Essa segmentação instrutória se torna necessária pelo fato de os atos rotulados como ímprobos não serem tipificados como infrações penais, não possuindo natureza criminal, afastando, em tese, a incidência das construções principiológicas e normativas do Código Penal.

### 3.1 O princípio da insignificância e os crimes praticados contra a administração pública

Em decorrência da relevância do tema, a comissão que elaborou o anteprojeto do Código Criminal Brasileiro no início da década de quarenta teve o cuidado de reservar, na parte especial da coleção, um título para tratar exclusivamente dos crimes praticados contra a administração pública. Quando nos referimos às infrações dessa natureza, a primeira ideia que se amolda é a de abalo ao patrimônio coletivo. Embora esse raciocínio esteja correto, tendo em vista que uma das principais funções dos gestores estatais é o gerenciamento do interesse público, exercício corporificado na proteção material, ele é também incompleto, necessitando de um importante complemento de ordem subjetiva.

A lesividade do sujeito ativo, em condutas dessa envergadura, não se restringe apenas ao patrimônio coletivo – atinge, também, os bens imateriais da administração pública. Ultrapassando a dimensão meramente corpórea, a tutela jurídica alcança uma etapa bem mais elevada, adentrando no âmbito dos bens incorpóreos do Estado. Nesse estágio mais enobrecido do resguardo público, chega-se finalmente à proteção da moral administrativa, núcleo do estudo do princípio da insignificância.

Seguindo essa linha de raciocínio, a moralidade administrativa é apontada como sendo um bem indisponível e insuscetível de valoração econômica, não estando sujeita a escalonamentos ou mensurações, nem disposta em



degraus ou etapas. Sendo afastada toda e qualquer hipótese de relativização, seria impossível vislumbrar uma conduta mais imoral ou menos imoral, mais ímproba ou menos ímproba, ou seja, o ato seria totalmente moral ou imoral. Devido a esse caráter irredutível da moralidade administrativa, por mais ínfimo que seja o valor do bem jurídico lesionado, torna-se inviável o desinteresse estatal à sua repressão punitiva.

Assim como a meia-verdade sempre, ou com muita frequência, deságua no oceano da mentira, e a meia ciência define-se inexoravelmente como sendo pior do que a ignorância, do mesmo modo o servidor público (qualquer que seja a sua categoria) que seja apenas meio honesto, ou meio desonesto, inspira mais insegurança do que os desonestos por completo. (COSTA, 2005, p. 29).

Por essa razão, predomina o entendimento na doutrina pátria mais conservadora de que o resguardo da moral administrativa não poderia, em hipótese alguma, ser afastado em decorrência do princípio da insignificância, face ao pequeno valor da coisa. Nesses termos se verifica que, não obstante o dano irrisório ao bem coletivo afetado, seria totalmente inexecutável a aplicação do princípio da bagatela aos crimes praticados contra a administração pública.

Significativa parcela da jurisprudência dos tribunais superiores também se inclina nessa direção, ratificando a tese da inaplicabilidade do princípio da insignificância às infrações que ferem a moralidade administrativa. Todavia, pelo exame de alguns acórdãos e decisões monocráticas exaradas pelos tribunais pátrios, já é possível verificar um começo de mudança de pensamento, rompendo com aquela postura radical da inviabilidade de incidência do postulado da bagatela nos crimes envolvendo o interesse público.

Com relação aos delitos de peculato (art. 312 do Código Penal), é possível encontrar alguns precedentes do STJ e do STF afastando a incidência do postulado da bagatela nas infrações dessa ordem<sup>22</sup>.

Com relação aos delitos de descaminho (art. 334 do Código Penal), ambas as Turmas do STF possuem importantes acórdãos entendendo pela aplicabilidade do princípio da insignificância<sup>23</sup>. Interessante ressaltar que a

22 STF: HC 112388/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 21/08/2012. STJ: RHC 23500/SP, Rel. Min. Jorge Mussi, DJe 24/06/2011.

23 STF: HC 100939/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, DJe 21/05/2010; HC 100549/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, DJe 09/04/2010; HC 96309/RS, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe 24/04/2009; HC 96683/PR, Rel. Min. Ellen Gracie,

Corte Suprema tomou emprestado o valor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), previsto no art. 20 da Lei nº 10.522/02, adotando-o como parâmetro e afastando a conduta de sonegação de tributos. Diferente das outras formas de incidência subjetiva do postulado, nas hipóteses de descaminho a bagatela assumiu feições objetivas, estipulando uma quantia certa e determinada para o arquivamento da lide. O valor utilizado como parâmetro deve ser aquele fixado no momento da consumação do crime, da constituição definitiva do crédito tributário, e não aquele calculado após a inclusão de juros e multa por ocasião da inscrição do crédito na dívida ativa. Dessa forma, sendo encontrado o valor iludido abaixo do fixado na legislação especial, haverá incidência do postulado da insignificância e, conseqüentemente, atipicidade na conduta.

Com relação aos delitos de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A do Código Penal), também é possível vislumbrar a incidência do postulado da bagatela em face do art. 4º da Portaria nº 4.910, de 4 de janeiro de 1999 do Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS). Seguindo a mesma linha de raciocínio da legislação tributarista, a dívida ativa de valor inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais) não deverá ser ajuizada, exceto quando, em face do mesmo devedor, existirem outras dívidas, caso em que essas serão agrupadas para fins de ajuizamento. Tendo em vista a ínfima lesão ao erário público, não ofendendo o bem jurídico protegido, aplica-se o princípio da insignificância aos créditos tributários dessa natureza. Portanto, diante da omissão no recolhimento de contribuição previdenciária, a Procuradoria do Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS) está desobrigada a impetrar ação de execução fiscal quando a dívida estiver abaixo dessa importância<sup>24</sup>.

Com relação aos crimes de responsabilidade envolvendo prefeitos (Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1997), embora a rejeição da tese da insignificância também seja amplamente majoritária em nossos tribunais<sup>25</sup>, já existem manifestações isoladas em sentido contrário. Nessa direção, vale

---

DJe 24/04/2009; HC 96587/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, DJe 24/04/2009; HC 96374/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, DJe 24/04/2009; HC 92438/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 19/12/2008. STJ: REsp 1306425/RS, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, DJe 01/07/2014.

24 STJ: AgRg no REsp 1024828/SC, Rel. Min. Sebastião Reis Júnior, DJe 10/05/2012; AgRg no REsp 1214866/RS, Rel. Min. Og Fernandes, DJe 22/02/2012; REsp 1162750/SC, Rel. Min. Gilson Dipp, DJe 27/05/2011; REsp 1125462/PR, Rel. Min. Jorge Mussi, DJe 17/12/2010; AgRg no REsp 1027746/RS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 01/12/2008.

25 STJ: HC 148765/SP, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, DJe 31/05/2010; HC 132021/PB, Rel. Min. Celso Limongi, DJe 30/11/2009; REsp 769317/AL, Rel. Min. Gilson Dipp, DJ 27/03/2006; Pet 1301/MS, Rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, DJ 19/03/2001.



realçar o voto vencido do Min. Nilson Naves, no *Habeas Corpus* 132021/PB, no STJ. A construção teórica do jurista mineiro não foi vitoriosa, porém se faz necessária a invocação da sua redação, pois restou aplicado o princípio da insignificância ao comportamento desonesto do gestor municipal. A base da sua fundamentação reside no fato de não ter havido prejuízo significativo aos cofres públicos, além da circunstância do acusado ter ressarcido integralmente o pequeno montante ao erário.

Ao contrário do Relator, valho-me, no caso, do princípio da insignificância. Foram alguns litros de combustível – sem prejuízo para os cofres públicos, “porque o valor já fora restituído”. Não é caso de se adentrar o Penal, que deve ser reservado para questões outras. Tem sido o meu entendimento em inúmeros momentos. Voto, pois, pela concessão da ordem, de sorte que extingo a ação penal. (STJ: HC 132021/PB, Rel. Min. Celso Limongi, DJe 30/11/2009).

Assim como é correto afirmar que não se pode afastar a ideia dessas infrações tutelando a moralidade administrativa, também é imperativo certificar que é impossível negar sua essência patrimonial. É perceptível uma relação íntima de todos esses delitos não só com a moral, mas também com os bens corpóreos, necessitando ambos de proteção. A principal diferença dessas infrações com os ilícitos patrimoniais é o fato de essas infrações serem praticadas por agentes públicos, aproveitando-se de suas funções institucionais, violando deveres de fidelidade com os órgãos aos quais se encontram vinculados. A ausência de relativa expressão econômica do bem, associada à completa incapacidade de representar algum acréscimo ao patrimônio do agente, não pode ser desprezada pelo aplicador do direito. Tais características são ferramentas que devem ser pontualmente analisadas, sopesadas com os outros elementos probatórios, e, se for o caso, utilizadas como justificativa para a incidência do princípio da insignificância.

### 3.2 O princípio da insignificância e os atos de improbidade administrativa

O raciocínio utilizado nos crimes praticados contra a administração pública deve ser o mesmo aplicado à Lei nº 8.429/92: o que se busca res-



guardar não é somente o patrimônio coletivo, mas também a moral administrativa. A proteção extrapatrimonial é, sem dúvida alguma, o mais importante argumento levantado pela doutrina e pela jurisprudência. Além da lesividade ao bem corpóreo, o Estado sofre abalo moral devido ao comportamento desonesto de seus agentes, gerando descrédito em seus representantes, fragilizando a própria estrutura democrática. Baseado nessa linha de interpretação mais conservadora, a doutrina majoritária entende que o princípio da bagatela também não deve ser aplicado aos atos de improbidade administrativa.

Na seara pública, a desonestidade, não comportando graduação, sempre que enquadrar-se numa das fatispécies previstas na Lei nº 8.429/92, por mais suave que seja o seu gesto ímprobo, deverá necessariamente acarretar a pena capital (demissão) do servidor imputado. Sim, porque, repita-se, o “meio honesto” não pode, com legitimidade, prosseguir exercendo função pública. (COSTA, 2005, p. 29).

A grande maioria da jurisprudência dos tribunais superiores também caminha na direção da não incidência do princípio da insignificância naquelas infrações que ferem a moral administrativa. Há, inclusive, entendimento firmado pelas Turmas do STJ pela não aplicação do postulado da bagatela em algumas situações específicas, a exemplo dos atos dos prefeitos taxados como ímprobos e das condutas envolvendo desvios de verbas públicas<sup>26</sup>.

Todavia, já é permissível invocar múltiplas vozes abalizadas no meio acadêmico pátrio endossando veementemente a necessidade da incidência do princípio da insignificância às condutas qualificadas como ímprobas. Essa corrente, encarada como portadora de ideias mais progressistas, defende a possibilidade de aplicação do postulado da bagatela também na seara administrativa, por notável analogia ao direito penal contemporâneo. O principal sustentáculo teórico dessa tese converge para a ideia de que toda reprimenda estatal, mesmo as impostas aos administrados, deve subserviência aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Da mesma forma, há uma tendência pelo tratamento uniforme da ciência jurídica, onde certas construções teóricas ultrapassam os muros da abordagem setorial, passando a integrar uma interpretação mais universal.

26 STJ: REsp 892818/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 10/02/2010; REsp 769317/AL, Rel. Min. Gilson Dipp, DJ 27/03/2006.



Apesar da obrigatoriedade de ser imposta a penalidade pela Administração, conforme veremos, condutas que resultem danos ínfimos, irrisórios, podem ser desconsideradas como ilícitas. Trata-se de análise *teológico-funcional* da pena: se o Estado-Administração infligisse pena aos infratores dos denominados “ilícitos de bagatela”, traria somente desprestígio à potestade punitiva, em vez de fazer com que os súditos se sujeitassem aos padrões do ordenamento, *finalidade* de toda sanção administrativa. [...] Para a constatação da insignificância devem-se contrapor o princípio da indisponibilidade da coisa pública e os da razoabilidade e proporcionalidade. O servidor público deixa de constar, num determinado ato, a data em que foi realizado, olvidando da norma jurídica “realizar ato administrativo, sem a observância das formalidades legais”, pressuposto de ilícito administrativo. Se não houver prejuízo a alguém, não afetar interesses ou direitos de terceiros, a ausência dessa formalidade não será considerada ilícito. (VITTA, 2003, p. 58-59, grifos do autor).

Embasado no raciocínio de valoração das condutas irregulares lesivas ao erário, vem crescendo, paulatinamente, o entendimento pela análise pontual das condutas praticadas à luz do caso concreto. Ainda que bastante escassos, já é possível encontrar acórdãos de alguns dos principais tribunais estaduais agasalhando o mesmo entendimento, avolumando o clamor pela incidência do postulado<sup>27</sup>.

#### a) Conceito de insignificância sob a ótica da Lei nº 8.429/92

Diante da falta de uniformidade no trato doutrinário sobre o assunto, após análise do princípio da bagatela à luz da seara administrativa, em especial aos atos ímprobos, entrelaçando o direito penal e o direito administrativo, foi possível chegar a uma sintética definição. Nesses termos, podemos conceituar o princípio da insignificância como sendo um instrumento humanista de interpretação restritiva da ciência jurídica, com a finalidade de afastar a tipicidade material da conduta ímproba do agente público, tendo em vista a ínfima lesão ao bem tutelado.

27 TJ/RS: Agravo Regimental Nº 70026954800, Primeira Câmara Cível, Rel. Des. Jorge Maraschin dos Santos, DJ 20/01/2009; Agravo de Instrumento Nº 70026712927, Primeira Câmara Cível, Rel. Des. Jorge Maraschin dos Santos, DJ 20/01/2009; Apelação Cível Nº 70012886412, Vigésima Primeira Câmara Cível, Rel. Des. Genaro José Baroni Borges, DJ 24/05/2006. TJ/MG: Apelação Cível Nº 1.0000.00.314504-2/000, Oitava Câmara Cível, Rel. Des. Fernando Bráulio, DJ 04/02/2004.



## b) Requisitos necessários

Após minuciosa análise das reiteradas decisões dos tribunais superiores é possível identificar quatro vetores interpretativos de política criminal, utilizados como referência objetiva para atestar a incidência do postulado da bagatela, caracterizando a atipicidade da conduta. São eles: (a) mínima ofensividade da conduta do agente; (b) ausência de periculosidade social da ação; (c) reduzido grau de reprovabilidade do comportamento; (d) inexpressividade da lesão jurídica provocada<sup>28</sup>. Embora tais requisitos tenham sido arquitetados sob o manto dos crimes contra o patrimônio, é perfeitamente aceitável que esses elementos também funcionem como sustentáculo para a análise da insignificância em outras situações, a exemplo dos atos de improbidade administrativa.

A aplicação da lei de improbidade administrativa também deve sofrer a incidência do princípio. Isso significa dizer que a conduta do agente público deve ser lesiva. Nos casos em que se conjugarem os fatores já apontados a ilicitude da conduta fica excluída. Vale dizer, não haverá ilicitude quando se conjugarem os seguintes requisitos: (a) a mínima ofensividade da conduta do agente, (b) a nenhuma periculosidade social da ação, (c) o reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento e (d) a inexpressividade da lesão jurídica provocada. [...] Demonstra-se, assim, que o princípio da insignificância tem plena aplicabilidade à lei de improbidade. (HARGER, 2015, p. 62-63).

A mínima ofensividade da conduta do agente significa que o comportamento rotulado como ímprobo não deve ser capaz de produzir dano ou perigo de dano relevante aos olhos do bem jurídico tutelado. O requisito em análise se encontra diretamente relacionado com o moderno princípio da lesividade, também denominado de ofensividade, importante ferramenta humanista e limitadora da função repressiva estatal. A natureza do preceito é estipular que apenas aquelas condutas que ingressarem na esfera de interesse de outra pessoa serão devidamente criminalizadas, não havendo sanção enquanto os efeitos permanecerem na seara de interesse da própria pessoa.

28 STJ: HC 190002/MG, Rel. Min. Og Fernandes, Dje 21/02/2011; HC 145963/MG, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Dje 15/03/2010; HC 146656/SC, Rel. Min. Haroldo Rodrigues, Dje 01/02/2010; HC 83027/PE, Rel. Min. Paulo Gallotti, Dje 01/12/2008. STF: RHC 107264/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Dje 07/12/2011; HC 106510/MG, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Dje 13/06/2011; HC 84412/SP, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 19/11/2004.



A ausência de periculosidade social da ação significa que o comportamento do agente ímprobo não deve ser capaz de preocupar e mobilizar toda a sociedade a refletir negativamente sobre aquela conduta. O requisito consiste na possibilidade de avaliar, previamente, qual o impacto social que aquela conduta irregular acarretará, analisando se os efeitos daquela possível descriminalização motivará alguma espécie de descrédito generalizado nas instituições estatais. Somente depois de realizada essa reflexão e verificada a completa inexistência de periculosidade coletiva daquele comportamento funcional irregular será possível a incidência do princípio da insignificância.

O reduzido grau de reprovabilidade do comportamento significa que a conduta taxada como ímproba não deve ser capaz de ocasionar na sociedade uma expressiva valoração negativa, rejeitando maciçamente o procedimento. O requisito em análise se encontra diretamente relacionado com o também moderno princípio da adequação social, outro importante utensílio garantista e protetor do indivíduo contra a pretensão punitiva estatal. A função do preceito é verificar se aquele comportamento, embora formalmente irregular, é tido como socialmente aceitável, possuidor de baixo percentual de desvalorização, e não afrontar o sentimento coletivo de justiça.

A inexpressividade da lesão jurídica provocada significa que a conduta qualificada como ímproba não deve ser capaz de atingir de forma relevante os bens positivamente tutelados. O requisito consiste na possibilidade de o aplicador do direito efetivar interpretação valorativa da lesão, verificando se aquele prejuízo causado foi capaz de assumir uma fisionomia socialmente irrelevante diante das características que gravitam em torno da situação investigada. Embora o valor da coisa seja visivelmente ínfimo, ele jamais deve ser o único parâmetro utilizado para o reconhecimento da insignificância, devendo sempre ser conjugado com outras variáveis fáticas.

Investigando alguns acórdãos do STJ verifica-se tímida, mas crescente, mudança de entendimento sobre a temática, tendo sido reconhecida a incidência do postulado da bagatela em algumas condutas imputadas aos agentes públicos como sendo atos de improbidade administrativa<sup>29</sup>.

---

29 STJ: REsp 1536895/RJ, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 08/03/2016; AgRg no REsp 968447/PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 18/05/2015.

### c) Razoabilidade e proporcionalidade

Após o fenômeno da constitucionalização do direito administrativo, implantado no final da década de oitenta, temos assistido cada vez mais institutos antes exclusivos da seara jurisdicional também serem aplicados no âmbito administrativo. Embora nosso sistema continue sendo a denominada jurisdição una, também intitulada de sistema inglês, é notória a tentativa de aproximação entre as esferas, não com o propósito de igualá-las, mas de conferir maior segurança aos administrados, gerando um ambiente mais imparcial, fecundando decisões mais justas e fomentando pacificação social. Meditar sobre a utilização do postulado da bagatela na seara administrativa, em especial nos atos ímprobos, representa evolução da ciência jurídica, dinâmica por natureza, amoldando-se as reflexões contemporâneas.

Com relação à aplicação desse princípio, nos crimes contra a administração pública, não existe razão para negar incidência nas hipóteses em que a lesão ao erário for de ínfima monta. É o caso do funcionário público que leva para casa algumas folhas, um punhado de clips ou uma borracha, apropriando-se de tais bens. Como o Direito Penal tutela bens jurídicos, e não a moral, objetivamente o fato será atípico, dada a sua irrelevância. (CA-PEZ, 2016, p. 29).

O famigerado brocardo *nullum crimen sine iniuria*, originário do ambiente criminal, nos ensina que nem todo comportamento humano possui capacidade de lesionar e atingir bens jurídicos protegidos. Utilizando as ferramentas principiológicas adequadas, através de uma interpretação restritiva, também é possível argumentar que, mesmo que o bem fosse alcançado, seria possível afastar a incidência do direito.

Na linha de frente pela defesa da incidência do princípio da insignificância nos atos de improbidade administrativa, podendo ocasionar redimensionamento das sanções fixadas, estão os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Tanto na jurisprudência<sup>30</sup> quanto na doutrina, tais preceitos interpretativos vêm sendo constantemente invocados a fim de justificar a necessidade de correspondência lógica e harmoniosa entre a conduta do agente, o tipo incriminador e a reprimenda estatal imposta. No intuito



de realçar o aspecto contemporâneo dessas referidas premissas no sistema jurídico-normativo brasileiro, oportuno sublinhar que ambos foram expressamente citados no art. 8º da Lei no 13.105, de 16 de março de 2015 (NCPC) com a finalidade de atender aos fins sociais e às exigências do bem comum. O novo dispositivo processual guarda perfeita sincronia com a legislação de introdução às normas do direito brasileiro (art. 5º do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942), ratificando o fenômeno da constitucionalização da processualidade, iniciado no final da década de oitenta. Essa necessidade de equilíbrio, tão corriqueira no ambiente criminal, também deve ocorrer nos atos rotulados como ímprobos, sempre à luz das peculiaridades de cada situação fática em concreto.

Outro fundamento do princípio da insignificância residente na ideia da proporcionalidade que a pena deve guardar em relação à gravidade do bem. Nos casos de ínfima afetação ao bem jurídico, o conteúdo de injusto é tão pequeno que não subsiste qualquer razão para a imposição da reprimenda. Ainda a mínima pena aplicada seria desproporcional à significação social do fato. (ZAFARONI, Eugênio Raul apud MAÑAS, 1994, p. 58).

Deixar de reconhecer a ínfima lesão ao bem jurídico albergado, mesmo que de natureza pública, ainda que de conteúdo subjetivo, significa irrigar o campo da desarmonia na seara administrativa, viabilizando a existência de punições gravosas e distorcidas. Abraçar a ideia de uma correta relação de adequação entre as condutas desonestas e as penalidades instituídas, além de estar em sintonia com os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, guarda harmonia com uma das principais características da pena, se limitado apenas àquele montante suficiente a punição e prevenção da probidade. A condição especial que o agente público ostenta, de possuir comportamento adequado, dentro daquilo que a sociedade considera como correto, amparado nos pilares da obediência à ética e à moral, não deve servir de empecilho para a aplicação do princípio da insignificância para os desvios de condutas.

Por exemplo, o ajuizamento de uma ação de improbidade administrativa visando a apurar a conduta irregular de um agente público que durante o expediente normal de trabalho utilizou o telefone do órgão para fazer ligação de emergência para seus familiares – é impossível deixar de notar a ausência de lesão relevante ao erário público, mostrando-se totalmente despropor-



cional a movimentação de toda a logística estatal a fim de apurar a responsabilidade do servidor público nos moldes da Lei nº 8.429/92, devendo ele responder por outras esferas. Em muitas situações a solução para o incômodo gerado poderia ser facilmente resolvido com medidas administrativas, como advertência seguida de restituição do prejuízo causado ao erário público. Todavia, o princípio da bagatela deve ser aplicado de forma criteriosa e casuística, averiguando a conduta do agente de maneira ampla, ultrapassando a esfera da letra seca da lei, a fim de obter dados sobre o grau de afetação social daquela infração. Agindo dessa forma, o operador do direito procura evitar que a utilização da insignificância ocorra de forma ambígua e indiscriminada, servindo de incentivo à prática de pequenos delitos.

Importante ressaltar que, muito embora a fragmentariedade apareça com mais veemência no âmbito penal, dado a rigidez de suas sanções, o preceito não é exclusividade do seara criminal, mas um vetor interpretativo de todo o ordenamento jurídico. Se, na esfera penal, onde estão positivadas as condutas humanas mais degradantes do sistema normativo pátrio, é aceitável a aplicação do princípio da bagatela, os outros ramos da ciência jurídica, em especial a seara administrativa, também poderiam abarcar o postulado com mais naturalidade.

#### d) Impossibilidade de acordo

A falta de sincronia entre a teoria do postulado da bagatela e a legislação dos atos de improbidade administrativa é responsável pelo afastamento da premissa básica da tutela jurisdicional, que é a busca pelo acordo entre as partes envolvidas no litígio.

Seguindo à risca o princípio da indisponibilidade do interesse público, o legislador previu, no art. 17, § 1º da Lei nº 8.429/92, a vedação a qualquer tipo de transação, acordo ou conciliação nas ações de improbidade administrativa. Alcançados pelo caráter da coletividade, tais bens estarão completamente afastados de qualquer tipo de ajuste, indisponíveis para o sistema de barganhas. Esse completo isolamento do magistrado na apreciação do caso pode ser encarado como uma maneira velada de negar a aplicação do princípio da bagatela àquelas condutas tidas como insignificantes.

Toda avença, além de tornar mais célere a resposta daquela reivindicação estatal, abreviando a fase processual, atenuando o desgaste dos agen-



tes e, principalmente, desafogando o sobrecarregado poder judiciário, traz a ideia de pacificação social e credibilidade da justiça.

Invocando o art. 5º, LXXVIII da Constituição Federal de 1988, podemos absolver que o legislador ofertou ao processo, seja no âmbito judicial ou administrativo, a razoável duração. Um dos principais mecanismos utilizados na busca dessa celeridade processual é a viabilidade do diálogo entre as partes, vislumbrando uma tentativa de acordo e uma solução antecipada da lide instaurada.

A proibição de qualquer forma de acordo entre os envolvidos nos atos rotulados como ímprobos é duramente criticada por certa parcela da doutrina especializada. Nesse sentido, vejamos os comentários pontuais de Luiz Manoel Gomes Júnior e Rogério Favreto sobre essa problemática:

Andou mal o legislador ao impedir qualquer forma de transação, acordo ou conciliação, ainda que a questão esteja relacionada com atos de improbidade administrativa. Obter um acordo entre as partes deve ser sempre a opção almejada pelo Poder Judiciário. Antiga a posição, desde os romanos, no sentido de valorizar a conciliação como forma de solucionar os conflitos. Afirma Lorenzo Scamuzzi: “Não é sem razão que foi edificado perto do fórum o tempo dedicado à Deusa Concórdia”. Afirma que os romanos intitulavam de *conciliatrix* certas senhoras encarregadas de reunir os esposos separados. (GAJARDONI, 2014, p. 317-318).

Vislumbramos, na proposta do legislador, ao dispor sobre as regras da legislação especial, uma proteção excessiva e desarrazoada com relação ao patrimônio público, excedendo-se em demasia ao negar todo e qualquer ajuste judicial entre as partes envolvidas na contenda. A mesma proporcionalidade e razoabilidade utilizada pelo magistrado, no momento de efetivar a dosagem das sanções previstas no código da moralidade administrativa, também deve servir para reconhecer a ausência de ofensividade ou perigo social ao comportamento indigno. Logo, o espectro sancionatório contido na lei de improbidade administrativa comporta interpretação não apenas para estipular a dosimetria da pena aplicada no caso concreto, mas também para reconhecer a tese da irrelevância jurídica na conduta do agente desonesto.

Torna-se imperioso ressaltar que o art. 23-A da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, responsável pela instituição do regime de concessão e

permissão de serviços públicos, admite o emprego de mecanismos privados para resolução de conflitos decorrentes ou relacionados ao contrato administrativo. O dispositivo não foi elaborado pelo texto originário de meados da década de noventa, mas sim acrescentado pela Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, refletindo o entendimento contemporâneo pela viabilidade de diálogo mesmo em casos que envolvem o interesse público.

Um dos princípios básicos que regem a seara criminal é o da intervenção mínima, ou *ultima ratio*, que orienta que a criminalização de uma conduta só ganha razão caso constitua o meio necessário para a tutela daquele bem relevante; ele aduz o preceito de que, se for possível exercer o controle social sobre o bem em evidência de outras maneiras, a tutela penal deve ser evitada, restando desaconselhável a sua criminalização. Em outros escritos, os casos considerados de pequena monta, dotados de inexpressividade jurídica, devem ter seu direito apreciado pelos demais ramos do direito, tais como a seara cível e a administrativa.

Complementando o caráter subsidiário da seara criminal encontra-se o princípio da fragmentariedade, ventilando que o direito penal não deve sancionar todas as condutas lesivas, mas tão somente as mais graves e relevantes.

Sendo o crime uma ofensa a um interesse dirigido a um bem jurídico relevante, preocupa-se a doutrina em estabelecer um princípio para excluir do direito penal certas lesões insignificantes. Claus Roxin propôs o chamado princípio da insignificância, que permite na maioria dos tipos excluir, em princípio, os danos de pouca importância. Não há crime de dano ou de furto quando a coisa alheia não tem qualquer significação para o proprietário, não existe contrabando na posse de pequena quantidade de produto estrangeiro, de valor reduzido, que não cause uma lesão de certa expressão para o fisco; não há peculato quando o servidor se apropria de ninharias do Estado; não há crime contra a honra quando não se afeta significativamente a dignidade, a reputação a honra de outrem; não há lesão corporal em pequenos danos à integridade física [...]. (MIRABETE, 2000, p. 118).

Com base nessas brevíssimas considerações, podemos concluir que a seara criminal foi escolhida como a área do direito em que se agrupam as condutas lesivas mais reprováveis de uma sociedade, a última alternativa jurídica para a solução de um litígio. Ora, se nessa esfera de condutas desprezíveis é



possível encontrar inúmeros dispositivos que possibilitam o diálogo judicial – por exemplo, a delação premiada, a transação penal e o princípio da insignificância –, por que na seara da improbidade administrativa tal comportamento seria vedado?

#### 4 CONCLUSÃO

Ao longo desses anos de vigência, a Lei nº 8.429/92 vem assumindo a postura de um verdadeiro código de conduta, instrumento salutar na defesa da moralidade administrativa, manifestando explicitamente avanço no papel de reprimir e punir as condutas funcionais irregulares. Vislumbrar o possível diálogo entre o princípio da insignificância e a seara administrativa, em especial os atos ímprobos, é sem dúvida alguma um claro reflexo da evolução de interpretação dessa espécie normativa, na medida em que se começa a mensurar a efetiva lesão ao bem coletivo. Ultrapassando sua incidência originária de origem criminal e irradiando sua orientação garantista por todo o ordenamento jurídico, o postulado da bagatela se consolida de vez como um dos mais importantes vetores interpretativos na humanização das sanções.

Embora sua aceitação no âmbito da probidade administrativa ainda seja bastante minoritária, as vozes doutrinárias e jurisprudenciais favoráveis à sua incidência vêm crescendo, fazendo ecoar seus fundamentos pelos corredores dos tribunais e encontrando fiéis seguidores aos seus propósitos. Os requisitos objetivos, inclusive, já foram eleitos jurisprudencialmente, oferecendo alguns sustentáculos concretos e seguros para o reconhecimento da irrelevância da conduta, certificando que a análise deve ser feita de forma criteriosa e casuística, sempre dentro da realidade brasileira.

Contemporaneamente, o reconhecimento da conduta ímproba como insignificante ultrapassou a ideia de regramento meramente positivo, assumindo o status enobrecido de princípio constitucional implícito, tornando-se desnecessária sua previsão em legislação específica, bastando invocar seus conceitos teóricos na busca pela melhor solução das iniquidades funcionais.

A incidência do princípio da bagatela nos atos de improbidade administrativa não tem por finalidade afastar o abalo da moral pública, continu-

ando essa ferida eternamente pelos atos corruptos de seus agentes, nem tem como objetivo produzir instâncias de moralidade, permanecendo a conduta totalmente imoral. O que se pretende é afugentar interpretações frias e objetivas da lei, principais responsáveis pela existência de sanções desarrazoadas e desproporcionais, agasalhando análises afetuosas e subjetivas dos casos. Todavia, é sempre importante lembrar que, enquanto a legislação cuida da moralidade normativa, alocada em momento posterior, os costumes tratam da moralidade social, reservada em momento anterior. Investir apenas no aperfeiçoamento da moralidade pedagógica da norma, sem adentrar na moralidade consuetudinária, não mudará o comportamento dos agentes públicos no trato da coisa pública.

Aplicar o princípio da insignificância nas condutas funcionais irregulares, ao contrário do que muitos acreditam, significa educar a utilização da ação de improbidade administrativa, evitando investigações desnecessárias e ocorrência indiscriminada da norma, preservando a função primordial do instituto. Desde que bem ajustado, o postulado da bagatela conseguirá afastar de vez da sociedade a descrença de que a construção teórico-criminal é capaz de incentivar a criminalidade, gerar impunidade e esvaziar a legislação especializada. Reconhecer o caráter irrisório da lesão é apenas uma das ferramentas utilizadas na busca pela diminuição da opressão e pela aproximação do ideal de justiça. Porém, transferir completamente para o ordenamento jurídico toda essa responsabilidade pela busca do equilíbrio não parece ser uma medida saudável, pois, embora as regras e princípios modelem o comportamento humano, somente os costumes têm a força de alterá-lo na raiz.

## REFERÊNCIAS

ABREU, J. P. P. A aplicação do princípio da insignificância e o crime de descaminho. In: SCARPA, A. O.; HIRECHE, G. F. E. (Org.). **Temas de direito penal e processual penal: estudos em homenagem ao juiz Tourinho Neto**. Salvador: Jus Podivm, 2013.

ACKEL FILHO, D. O princípio da insignificância no direito penal. **Julgados do Tribunal de Alçada Criminal de São Paulo**, São Paulo, v. 22, n. 94,

p. 72-77, abr./jun. 1988.

ARRUDA, É. Insignificância: um princípio nada insignificante. **Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal**, Porto Alegre, v. 5, n. 29, p. 39-43, abr./maio 2009.

BITENCOURT, C. R. **Tratado de direito penal**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

BOTTINI, P. C. A confusa exegese do princípio da insignificância. In: RASCOVSKI, L. (Coord.). **Temas relevantes de direito penal e processual penal**. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Casa Civil, 1988.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores, e dá outras providências. Brasília, DF: Casa Civil, 1967. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0201.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0201.htm)>. Acesso em: 29 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 1.001, de 21 de outubro de 1969. Código Penal Militar. Brasília, DF: Casa Civil, 1969. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del1001.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1001.htm)>. Acesso em: 29 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Brasília, DF: Casa Civil, 1940. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm)>. Acesso em: 29 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Brasília, DF: Casa Civil, 1942. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del4657.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657.htm)>. Acesso em: 29 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei complementar nº 75, de 20 de maio de 1993. Dispõe sobre a organização, as atribuições e o estatuto do Ministério Público da União.



Brasília, DF: Casa Civil, 1993. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp75.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp75.htm)>. Acesso em: 29 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 3.167, de 3 de junho de 1957. Modifica o artigo 1.289, Código Civil. Brasília, DF: Casa Civil, 1957. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/L3167.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L3167.htm)>. Acesso em: 29 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 3.502, de 21 de dezembro de 1958. Regula o sequestro e o perdimento de bens nos casos de enriquecimento ilícito, por influência ou abuso do cargo ou função. Brasília, DF: Casa Civil, 1958. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/L3502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L3502.htm)>. Acesso em: 29 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. 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: Casa Civil, 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: 29 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Casa Civil, 1995. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8987cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8987cons.htm)>. Acesso em: 29 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Brasília, DF: Casa Civil, 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10522.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10522.htm)>. Acesso em: 29 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004. Altera a tributação do mercado financeiro e de capitais; institui o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO; altera as Leis nos 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.850, de 28 de janeiro de 1994, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.430,

de 27 de dezembro de 1996, e 10.925, de 23 de julho de 2004; e dá outras providências. Brasília, DF: Casa Civil, 2004. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/l11033.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l11033.htm) >. Acesso em: 29 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação – REPES... Brasília, DF: Casa Civil, 2005. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Lei/L11196.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11196.htm) >. Acesso em: 29 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Casa Civil, 2015. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm) >. Acesso em: 29 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Projeto de Lei do Senado nº 236, de 2012. Reforma do Código Penal Brasileiro. Brasília, DF: Senado Federal, 2012. Disponível em: < <http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/106404> >. Acesso em: 29 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Projeto de Lei nº 1.446, de 16 de agosto de 1991. Estabelece o procedimento para suspensão dos direitos políticos, a perda da função pública, a indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao erário, nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de cargo, emprego ou função da administração pública direta, indireta ou fundacional, e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 1991. Disponível em: < <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=192235> >. Acesso em: 29 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Portaria nº 49, de 1 de abril de 2004. Estabelece limites de valor para a inscrição de débitos fiscais na Dívida Ativa da União e para o ajuizamento das execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2004. Disponível em: < <http://fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/2004/portaria049> >. Acesso em: 29 nov. 2016.



\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Portaria nº 75, de 22 de março de 2012. Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <<http://fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/2012/portaria75>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

CAPEZ, F. **Curso de direito penal: parte geral**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

\_\_\_\_\_. Princípio da insignificância ou bagatela. **Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal**, Porto Alegre, v. 5, n. 30, p. 9-12, jun./jul. 2009.

COSTA, J. A. **Contorno jurídico da improbidade administrativa**. 3. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2005.

DALBORA, J. L. G. La insignificancia: especificación y reducción valorativas em el ámbito de lo injusto típico. **Revista Brasileira de Ciências Criminais (RBCCrim)**, São Paulo, v. 4, n. 14, p. 41-82, abr./jun. 1996.

DECOMAIN, P. R. **Improbidade administrativa**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2014.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo**. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

FAYET JÚNIOR, N. Da configurabilidade do princípio da insignificância em face da continuidade delitiva. In: GAUER, R. M. C. (Org.). **Criminologia e sistemas jurídico-penais contemporâneos**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2010. v. 2.

FAZZIO JÚNIOR, W. **Improbidade administrativa: doutrina, legislação e jurisprudência**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

FERREIRA, W. J. **Enriquecimento ilícito dos servidores públicos no exercício da função: Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992**. São Paulo: Edipro, 1994.

FIGUEIREDO, M. **Proibidade administrativa: comentários à Lei**



8.429/92 e legislação complementar. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

GAJARDONI, F. F. et al. **Comentários à lei de improbidade administrativa**: Lei 8.429, de 02 de junho de 1992. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

GARCIA, E.; ALVES, R. P. **Improbidade administrativa**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

GOMES, L. F. **Princípio da insignificância e outras excludentes de tipicidade**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

HARGER, M. **Improbidade administrativa**: comentários à Lei nº 8.429/92. São Paulo: Atlas, 2015.

HOLANDA JÚNIOR, A. J.; TORRES, R. C. L. **Improbidade administrativa**. 2. ed. Salvador: Jus Podivm, 2016.

LOPES, M. A. R. **Princípio da insignificância no direito penal**: análise à luz da Lei nº 9.099/95, Juizados Especiais Criminais, Lei nº 9.503/97, Código de Trânsito Brasileiro e da jurisprudência atual. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

LOUREIRO NETO, J. S. **Direito penal militar**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MAÑAS, C. V. **O princípio da insignificância como excludente da tipicidade no direito penal**. São Paulo: Saraiva, 1994.

MATTOS, M. R. G. **O limite da improbidade administrativa**: comentários à Lei nº 8.429/92. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELLO, R. M. **Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador**: as sanções administrativas à luz da Constituição Federal de



1988. São Paulo: Malheiros, 2007.

MIRABETE, J. F. **Manual de direito penal**: parte geral. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MORAES, A. Combate a improbidade administrativa e respeito aos princípios constitucionais. In: LEITE, G. S.; SARLET, I. W. (Coord.). **Jurisdição constitucional, democracia e direitos fundamentais**: estudos em homenagem ao Ministro Gilmar Ferreira Mendes. Salvador: Jus Podivm, 2012.

MORAES FILHO, M. A. P. A improbidade administrativa e o princípio da insignificância. **O Estado**, Fortaleza, 26 jan. 2012. Direito & Justiça, p. 2.

NUCCI, G. S. **Princípios constitucionais penais e processuais penais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

OSÓRIO, F. M. **Teoria da improbidade administrativa**: má gestão pública, corrupção e ineficiência. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

PAZZAGLINI FILHO, M. **Lei de improbidade administrativa comentada**: aspectos constitucionais, administrativos, civis, criminais, processuais e de responsabilidade fiscal. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

REBÊLO, J. H. G. **Princípio da insignificância**: interpretação jurisprudencial. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

RODRIGUES, C. **Temas controvertidos de direito penal**. 2. ed. São Paulo: Método, 2010.

ROTH, R. J. O princípio da insignificância e o direito penal militar: drogas, crimes patrimoniais, e disciplina e hierarquia. In: RAMOS, D. T.; ROTH, R. J.; COSTA, I. G. (Coord.). **Direito militar**: doutrina e aplicações. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

SILVA, I. L. **Princípio da insignificância no direito penal**. Curitiba: Juruá, 2004.



SILVA, I. L. P. **Princípios penais**. Salvador: Jus Podivm, 2012.

SOUZA, P. V. N. C. S. **Corrupção e improbidade**: críticas e controle. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

VITTA, H. G. **A sanção no direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2003.



# Parecer Prévio das Contas Anuais do Governador: Um Estudo na Evidenciação pelos Tribunais de Contas Estaduais

Preliminary opinion on the Annual Accounts of the Governor: a Study in the Disclosure by the State Courts of Auditors

**Anelise Florencio de Meneses<sup>1</sup>**  
**Patrícia Vasconcelos Rocha Mapurunga<sup>2</sup>**

## RESUMO:

Objetivou-se analisar os pareceres prévios das contas anuais do governador emitidos pelos tribunais de contas estaduais a fim de identificar as evidenciações recorrentes, bem como conhecer as congruências entre os relatórios e os principais assuntos debatidos na análise das contas dos governadores estaduais. Para tanto, ao dispor da Análise de Conteúdo e da estatística descritiva, averiguou-se os relatórios de parecer prévio, referentes ao exercício de 2015, elaborados pelos 27 tribunais de contas estaduais, incluído o do Distrito Federal. Nos resultados, verificou-se baixa divulgação, tendo em vista que somente 8 tribunais disponibilizaram acesso eletrônico das informações referentes ao exercício de 2015 à sociedade. Ademais, observou-se que, em média, os relatórios analisados possuem 376 folhas, e que tratam dos limites constitucionais e legais, da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e do acompanhamento das determinações/ recomendações de exercícios anteriores.

**Palavras-Chave:** Parecer Prévio. Evidenciação. Tribunais de Contas.

## ABSTRACT:

This study aimed to analyze the preliminary opinions of the Governor's Annual Accounts issued by the State Courts of Auditors to identify the recurring

1 Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará. Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. E-mail: anelisefm@gmail.com

2 Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará. Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. E-mail: pattivasconcelos@hotmail.com



disclosures, as well as know the congruencies between the reports and the main issues discussed in the analysis of the accounts of state governors. Therefore, using content analysis and descriptive statistics, the preliminary opinion reports for the year 2015, prepared by 27 state courts of auditors, including the one of the Federal District, were analyzed. In the results, there was a low dissemination of reports, given that only 8 Courts had granted to the society electronic access to the reports for the year 2015. Moreover, it was observed that, on average, the reports analyzed have 376 sheets and address the constitutional and legal limits, the budgetary, financial, and asset management, and monitoring of prior years' determinations and recommendations.

**Keywords:** Preliminary opinion. Disclosure. Courts of Auditors.

## 1 INTRODUÇÃO

Aos tribunais de contas, estruturados nos artigos 70 a 75 da Constituição Federal brasileira, são atribuídas funções específicas visando regular a utilização do patrimônio público; a fiel execução do orçamento; a probidade dos atos administrativos; entre outros. Nesse processo, o controle externo pode ser entendido como um instrumento social disponível na busca de uma gestão pública responsável dos recursos adquiridos por intermédio dos tributos pagos pela sociedade.

Dentre essas funções, destaca-se a apreciação das contas prestadas pelos chefes do Poder Executivo, mediante a emissão do parecer prévio, o qual tem por fim auxiliar o Poder Legislativo no julgamento destas contas. Tal parecer apresenta, com base em análises de natureza orçamentária, financeira, patrimonial e contábil, a opinião do Tribunal de Contas sobre as contas de governo, além de oferecer recomendações ao Poder Executivo, almejando a melhoria na arrecadação das receitas, a eficiência no gasto público, entre outras.

Para que os tribunais de contas possam exercer sua função constitucional, é necessária a divulgação das informações que serão objeto de análise, dentre as quais estão as geradas pela contabilidade, cujos demonstrativos devem efetivamente evidenciar a situação do patrimônio fiscalizado, dos resultados orçamentários e econômicos auferidos e dos fluxos de caixa do período.

Ante a contextualização apresentada, suscita-se o problema da pesquisa: quais as evidenciações recorrentes, as congruências entre os relatos,

bem como os principais assuntos debatidos nos pareceres prévios elaborados pelos tribunais referentes à análise das contas anuais do governador? Para responder ao problema mencionado, este estudo tem por objetivo examinar os relatórios emitidos, justificando-se pela relevância e oportunidade de se aprofundar em como os tribunais evidenciam os seus relatórios técnicos referentes às contas do governador, ampliando o conhecimento acerca do exercício dessa função constitucional pelas cortes estaduais, bem como fornecendo dados que possam contribuir com a melhoria na apresentação dessas informações à sociedade.

Para tanto, a pesquisa caracteriza-se como exploratória e descritiva, sendo utilizados em seu desenvolvimento os procedimentos bibliográficos e documentais e a análise de conteúdo e estatística descritiva dos relatórios de parecer prévio das contas de governo, relativos ao exercício de 2015.

Este trabalho foi organizado em seis seções, incluída esta introdução. Nas segunda e terceira seções, foram abordados o referencial teórico e os procedimentos metodológicos. A quarta seção aborda os resultados da pesquisa; as considerações finais são exibidas na penúltima seção; e, na última, as referências.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Evidenciação no setor público

A evidenciação para o setor público é imprescindível, principalmente, para reduzir as assimetrias de informações entre aqueles que governam e aqueles que são governados. Jardim (1995, p. 90) critica a falta de informações disponibilizadas à sociedade pelo Estado e sinaliza a existência de um hiato entre estes atores e uma “arena de tensão e distensão ordenada na base do conflito e do jogo democrático”. O autor afirma ainda que, quanto maior for o acesso da população às informações, mais democráticas serão as relações entre Estado e sociedade (Ibidem). Dowbor (1997), bem como Cruz e Ferreira (2008), destacam que o acesso à informação direciona os cidadãos à democracia e, só assim, a população pode exercer a cidadania e o controle



social sobre as contas públicas.

A esse pensamento, Mendes (2009) acrescenta que a democracia e a transparência estão intrinsecamente relacionadas, destacando que a primeira fortalece a segunda e, conseqüentemente, estimula um maior acesso às informações por parte da sociedade.

Matias-Pereira (2010, p. 99) destaca que a reforma do Estado consiste em “refundar democraticamente a administração pública, orientada para o controle da sociedade sobre os governantes, na exigência de transparência e efetividade na gestão das finanças públicas”, sendo a transparência das ações governamentais uma prática indispensável para o efetivo exercício da democracia.

Vários são os interessados nas informações do setor público, tanto para decidir sobre o voto nas próximas eleições, no caso dos cidadãos, como para conceder empréstimos aos entes públicos, no caso de outros governos ou instituições de crédito. Assim, para que possam tomar decisões, é necessário que os entes públicos evidenciem dados que venham a assegurar a qualidade das escolhas realizadas. No entanto, nem sempre as pressões exercidas por esses atores surtem efeitos quanto ao nível de **disclosure** dos entes públicos, sendo imprescindível a existência de regulamentos que os obriguem a disponibilizar determinadas informações.

No setor público, a divulgação é um princípio constitucional e um dos pilares da responsabilidade fiscal. O artigo 37 da Constituição Federal de 1988 (CF/88) estabelece que a Administração Pública, em qualquer poder ou esfera, deve obedecer aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, sendo a publicidade, conforme Meirelles (2010), entendida como toda divulgação oficial dos atos da Administração para o conhecimento público e o efetivo efeito.

A Constituição Federal, ainda, no artigo 37, parágrafo 1º, estabelece que a publicidade dos atos públicos tem por finalidade educar, informar ou orientar, socialmente, os cidadãos. Destarte, são apresentados dispositivos na Carta Magna do exercício efetivo do princípio da publicidade.

No artigo 5º, que trata dos direitos e deveres individuais coletivos, vários são os incisos que asseguram o acesso da população às informações públicas, dentre os quais se destacam os incisos XIV e o XXXIII, estando este último ligado ao direito de todos de conseguir informações particulares ou coletivas em órgãos públicos, com a ressalva daquelas que se caracterizarem como sigilosas. No inciso LX, é estabelecido, também, que “a lei só poderá

restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem” (BRASIL, 1988).

Regulamentando o inciso XXXIII do artigo 5º da CF/88, supramencionado, a Lei nº 12.527/2011, no artigo 6º, estabelece que os órgãos e entidades devem assegurar: (a) uma gestão transparente da informação, propiciando amplo acesso, (b) proteção da informação, garantindo a disponibilidade, autenticidade e integridade, e (c) proteção da informação sigilosa e da informação pessoal, observada a sua disponibilidade, autenticidade, integridade e eventual restrição de acesso.

O artigo 70, parágrafo único, da CF/88, expõe que toda pessoa, independentemente de ser pública ou privada, física ou jurídica, mas que receba, utilize, arrecade, guarde ou administre recursos públicos deve prestar contas (BRASIL, 1988). Esta prestação de contas nada mais é do que o exercício da **accountability** daqueles que detêm o poder do Estado e precisam dar visibilidade dos seus atos, gerando maior confiabilidade entre governantes e governados.

A **accountability** é essencial em governos democráticos, tendo em vista a necessidade de dar conhecimento aos cidadãos de informações adequadas sobre a gestão pública para que estes possam realizar julgamentos adequados (NAKAGAWA; RELVAS; DIAS FILHO, 2007).

De Paula (2005) enfatiza que, na nova administração pública, ou seja, na mais eficiente e gerencial, a **accountability** é um dos principais elementos a serem considerados, sendo definida por Pinho e Sacramento (2009) como responsabilidade objetiva ou subjetiva.

A primeira é observada quando há a responsabilidade de uma pessoa ou organização perante outra, cujas consequências envolvem prêmios, na medida em que é cumprida, e castigos, quando do inverso. A segunda ocorre quando há a proatividade da prestação de contas daqueles que necessitam realizar esta obrigação. O’Donnel (1998), ainda, destaca a divisão do termo **accountability** em vertical, quando ocorre entre cidadãos e seus representantes, ou horizontal, quando se dá entre os próprios governantes.

Já Cruz e Ferreira (2008) consideram que a **accountability** está intimamente relacionada com a transparência na gestão pública, enquanto Nakagawa (2007, p. 7) dispõe que, epistemologicamente, a *accountability* “surge como o resultado de um adequado nível de evidenciação”, e que se tornou mais relevante no Brasil com a promulgação da Lei Complementar nº

101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A LRF aponta, no parágrafo 1º do artigo 1º, que é pressuposto para a responsabilidade na gestão uma ação planejada e transparente, sendo o planejamento e a transparência, juntamente com o controle e a responsabilidade, os pilares da LRF. Nascimento (2009) salienta que o termo transparência empregado na LRF teve o objetivo de dar efetividade ao princípio da publicidade, envolvendo o acesso público às informações orçamentárias, contábeis e financeiras dos entes públicos.

Conforme o artigo 48 da LRF, alterado, em 2009, pela Lei Complementar nº 131, a qual incluiu novos dispositivos, aumentando, assim, a transparência das informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, devem ser amplamente disponibilizadas ao público, inclusive por meios eletrônicos, todas as informações necessárias para a instrumentação do acompanhamento da gestão pública por parte dos interessados, incluindo, dentre estas informações, os instrumentos de planejamento e os relatórios de prestação de contas, incluídos os respectivos pareceres prévios.

## 2.2 Parecer Prévio das Contas Anuais do Governador

Constitucionalmente, são dirigidas competências aos tribunais de contas, a exemplo do julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público; bem como da elaboração de parecer prévio das contas dos chefes do Poder Executivo a serem julgadas pelo Poder Legislativo (BRASIL, 1988).

Do parecer prévio, destaca-se que, segundo TCU (2011, p. 172), essa seja, talvez, a mais importante competência das cortes de contas, a quem cabe fornecer os elementos técnicos para, posteriormente, os parlamentares emitirem o julgamento político, de modo que “o cidadão possa conhecer os efetivos resultados obtidos pela Administração Pública Federal”.

Para Andrada e Barros (2010), os pareceres prévios representam documentos que contém a análise técnica sobre determinados aspectos das contas anuais dos chefes dos poderes executivos federal, estaduais e municipais. Ademais, os autores destacam que esses documentos conferem ao julgamen-

to político do Poder Legislativo aspectos mais objetivos e imparciais.

Assim, nesses pareceres, as cortes de contas opinam pela aprovação, aprovação com ressalvas ou reprovação das contas (GUERRA, 2007). Ademais, os tribunais de contas fazem ainda recomendações aos gestores acerca das deficiências encontradas, bem como acerca das melhorias que podem ser efetuadas na arrecadação de receitas e no gerenciamento dos gastos públicos.

Exemplificando essas situações, Dutra e Cavalcante (2011, p. 71) afirmam que as ressalvas apresentadas nos pareceres prévios impulsionam “o fortalecimento de controles internos da contabilidade pública federal, bem como a evolução em procedimentos de reconhecimento, mensuração e evidenciação de determinadas rubricas contábeis”.

No que tange à divulgação dos pareceres prévios, no artigo 48 da LRF é destacado que os entes públicos devem dar “ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: [...] as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; [...] e as versões simplificadas desses documentos”.

Ainda acerca das contas de governo, Costa et al. (2011, p. 121) entendem tratar-se do mais importante instrumento de promoção de **accountability** governamental, da governança e da transparência e, conseqüentemente, constitui um dos maiores desafios para a atuação do controle externo, mesmo porque, além de realizar análises da economia, da contabilidade, do planejamento e da atuação governamental sob diferentes perspectivas, “é preciso desenvolver uma estratégia de comunicação apta a atingir os diversos segmentos da sociedade” – o cidadão comum, o meio acadêmico, as organizações não governamentais [...] o Congresso Nacional”.

Nessa perspectiva, ressalta-se a figura do controle social, “executado pelos próprios cidadãos, legítimos senhores do erário”, sendo definidos na própria Constituição Federal diversos instrumentos que os cidadãos dispõem para o exercício desse controle, dentre os quais se podem mencionar a denúncia aos tribunais de contas (artigo 74, parágrafo 2º) e os remédios constitucionais definidos no artigo 5º (GUERRA, 2007, p. 94).

Silva (2012), fazendo reflexão ao vínculo existente entre controle externo, controle social e cidadania, dispõe acerca da importância desses para a efetivação de direitos fundamentais estabelecidos na Carta Magna.

O controle externo contribui na garantia desses direitos ao contribuir para a efetiva e regular gestão dos recursos públicos, de forma a resguardar o direito de todo cidadão a um governo honesto, que satisfaça suas necessida-



des e interesses, bem como das gerações que lhe sucederem. Por outro lado, a participação do cidadão consubstanciada no controle social constitui fator determinante para a garantia de que a administração não se desvie de sua finalidade última — a realização do interesse coletivo.

Assim, seja por meio de qualquer dos tipos de controle explicitados, o fato é que esses são instrumentos essenciais à boa e regular aplicação do dinheiro público, sendo, pois, de suma importância que disponham de informações relevantes que permitam fazer julgamentos, emitir opiniões, tecer recomendações, enfim, que possibilitem o exercício de suas atividades. Nessa perspectiva, o Parecer Prévio elaborado pelos tribunais de contas acerca das contas do governador é um importante instrumento para o exercício do controle dos gastos públicos.

### 3 METODOLOGIA

A metodologia, em uma pesquisa científica, representa o processo desenvolvido para o alcance dos objetivos propostos, envolvendo métodos, técnicas e procedimentos, semelhante a um roteiro que dá as indicações de como determinado trabalho foi realizado.

Esta pesquisa, que se propõe a analisar a evidenciação dos pareceres prévios das contas anuais do governador pelos tribunais de contas estaduais, pode ser classificada, quanto aos objetivos, como exploratória e descritiva, baseada no exposto por Collis e Hussey (2005), que caracterizam essas pesquisas como aquelas em que o assunto ainda foi pouco explorado e que procuram descrever o comportamento dos fenômenos, identificar e obter informações acerca das características de uma problemática, a fim de subsidiar uma análise posterior mais precisa e robusta.

No que concerne aos procedimentos, ou estratégias de pesquisa, este trabalho utilizou procedimentos bibliográficos e documentais. A pesquisa bibliográfica, de acordo com Martins e Theóphilo (2009), é indispensável em qualquer tipo de pesquisa científica, na medida em que é necessário explicar e discutir o tema em análise por meio de livros, dicionários, jornais, artigos publicados em periódicos ou em anais de eventos, ou relatórios de pesquisas.

Já a pesquisa documental, para Richardson (2008), refere-se à análise de

documentos, baseada em critérios previamente estabelecidos, que auxiliam na coleta, organização e análise dos dados. Este procedimento foi utilizado nesta pesquisa para analisar os pareceres prévios emitidos pelos tribunais de contas sobre as contas de governo dos estados da Federação brasileira.

Optou-se por uma amostra do tipo não probabilística e intencional, uma vez que esta foi escolhida com arrimo em critérios previamente estabelecidos (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). Ressalta-se que o critério utilizado para a seleção da amostra pautou-se no pressuposto da maior evidenciação dos pareceres prévios nos endereços eletrônicos dos tribunais de contas dos estados brasileiros e do Distrito Federal, tendo em vista a relevância do montante de recursos apreciados nas contas dos governadores.

No que tange aos dados da pesquisa, foram utilizados dados secundários, os quais, segundo Roesch (2006), apresentam-se em forma de arquivos, banco de dados e relatórios. Estes foram obtidos nos pareceres prévios emitidos pelos tribunais de contas estaduais analisados.

Para coletar os dados desta investigação, primeiramente, verificou-se se os tribunais de contas integrantes da amostra publicaram os pareceres prévios acerca das contas de governo, de suas competências, referente ao exercício de 2015 nos endereços eletrônicos, conforme estabelece o artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Esta etapa foi realizada no mês de setembro de 2016.

Após a obtenção dos pareceres prévios, estes foram analisados utilizando-se a técnica Análise de Conteúdo, que descreve objetiva, sistemática e quantitativamente determinado conteúdo (BARDIN, 2011).

De acordo com Collis e Hussey (2005), com o uso da Análise de Conteúdo, pode-se constatar a frequência ou a proporção que determinadas palavras foram mencionadas, distribuídas nas unidades de análise previamente inventariadas.

Além da utilização da técnica da Análise de Conteúdo, foi empregada a estatística descritiva, que visa a compreender como os dados se comportam, utilizando, para tanto, as técnicas de apresentar frequências, medir localizações, dispersões e mudanças, por meio de tabelas, gráficos e quadros, com a finalidade de resumir e apresentar os dados coletados (COLLIS; HUSSEY, 2005; FÁVERO et al., 2009).

Com base nos procedimentos descritos, os resultados encontrados estão demonstrados na próxima seção.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com o intuito de alcançar o objetivo da pesquisa, esta seção apresenta a evidenciação dos relatórios técnicos pelos tribunais de contas, as congruências entre os relatórios e os principais assuntos debatidos sobre a análise das contas dos governadores estaduais.

No Gráfico 1, é demonstrada a situação encontrada nos tribunais de contas analisados acerca da divulgação dos pareceres prévios das contas de governo nos endereços eletrônicos, relativos ao exercício de 2015.

Gráfico 1: Divulgação dos pareceres prévios pelos tribunais de contas



Fonte: Dados da pesquisa.

Na análise do Gráfico 1, constatou-se que, dos 27 tribunais de contas estaduais, somente 8 evidenciaram, em seus portais eletrônicos, os relatórios técnicos das prestações de contas anuais do governador, relativas ao exercício de 2015, quais sejam tribunais de contas dos estados da Bahia, do Ceará, de Goiás, do Mato Grosso, do Paraná, do Rio de Janeiro, de Santa Catarina e de São Paulo.

Já os tribunais de contas do Distrito Federal, dos estados do Espírito Santo, do Pará, do Rio Grande do Sul e de Tocantins, à época da pesquisa, embora tenham apresentado os pareceres prévios relativos às contas dos chefes do Poder Executivo de exercícios anteriores, não o fizeram quanto ao exercício de 2015.

Quanto aos demais, um total de 14 tribunais de contas, não foi possível localizar quando da pesquisa efetuada nos respectivos endereços eletrônicos, a evidenciação dos pareceres prévios.

Do exposto, 70,37% dos tribunais de contas analisados deixaram de publicar os pareceres prévios sobre as contas anuais de governo, relativos ao exercício de 2015, caracterizando, pois, baixa divulgação e prejudicando tanto o atendimento integral do artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal, como a atuação do controle pela sociedade, tendo em vista que, nesses estados, os cidadãos não têm acesso eletrônico ao conteúdo desses importantes relatórios de execução fiscal e contábil.

Destaca-se que o prazo para emissão do parecer prévio acerca das contas do governador é de sessenta dias a contar de seu recebimento (art. 71, I da CF/88), que, geralmente, ocorre em até 90 dias do final do exercício anterior, conforme a legislação de cada estado. Logo, em setembro de 2016, época da coleta dos dados, já havia transcorrido o prazo para envio, pelos tribunais de contas, dos respectivos relatórios referentes aos pareceres prévios ao Poder Legislativo, sendo, pois, possível a divulgação dos mesmos em meio eletrônico de modo a agir com transparência perante a sociedade.

Corroborando o apresentado, cabe destacar a pesquisa de Santana Junior (2008), a qual verificou, no exercício de 2007, que menos da metade (44,44%) dos sites dos tribunais de contas analisados divulgaram os pareceres prévios sobre as contas dos governos estaduais.

Bairral, Ferreira e Bairral (2012) também constataram uma baixa divulgação dos pareceres prévios das contas dos governos estaduais, sendo ressaltado, na pesquisa, que somente 10 estados publicaram os pareceres prévios nos seus endereços eletrônicos, relativos aos exercícios de 2008, 2009 e 2010.

Já a pesquisa de Meneses e Mapurunga (2016) observou, nos exercícios de 2010 e 2011, a publicação de, respectivamente, 16 e 14 pareceres prévios nos endereços eletrônicos, verificando-se, assim, uma redução da evidenciação desses relatórios técnicos à sociedade.

Da análise dos documentos divulgados pelos tribunais de contas estaduais, ou seja, um total de 8 relatórios, constatou-se que, em média, esses possuem 376 folhas, sendo os relatórios do Tribunal de Contas do Estado de Goiás o maior e do Tribunal de Contas do Estado do Paraná o menor, com, respectivamente, 473 e 116 páginas.

Quando da análise dos sumários dos relatórios técnicos analisados, constatou-se que os limites constitucionais e legais; a gestão orçamentária, financeira, patrimonial; e acompanhamento das determinações/recomenda-

ções de exercícios anteriores são assuntos apresentados por todos os tribunais. Ressalta-se, ainda, que 5 relatórios apresentam o panorama econômico (TCs do Ceará, Mato Grosso, Paraná, Rio de Janeiro e Santa Catarina) e os resultados das auditorias e inspeções realizadas pelas unidades técnicas das Corte de Contas (TCs da Bahia, Goiás, Mato Grosso, Santa Catarina e São Paulo). Ademais, 4 relatórios tratam do controle interno estadual (TCs da Bahia, Mato Grosso, Santa Catarina e São Paulo).

No que tange aos procedimentos utilizados na análise das contas do governador pelos tribunais de contas estaduais, 4 relatórios mencionam a realização de auditorias operacionais (TCs da Bahia, Mato Grosso, Santa Catarina e São Paulo) e a apresentação de índices comparativos entre os demais estados, em especial aqueles que tratam da transparência (TCs da Bahia, Paraná, Rio de Janeiro e Santa Catarina). Acrescenta-se, ainda, que 3 relatórios fazem uso de indicadores e quocientes para a análise das demonstrações contábeis (TCs de Goiás, Mato Grosso e São Paulo).

No Quadro 1, apresentam-se os temas tratados especificamente nos relatórios dos Tribunais de Contas estaduais analisados. Considerou-se que o tema foi tratado de forma específica quando o mesmo foi apresentado de forma detalhada nos relatórios correspondentes de cada tribunal de contas.

Quadro 1: Temas tratados especificamente nos relatórios dos TCs

TEMAS RECORRENTES	QNT	TCs
Despesas com seguridade, previdenciárias	7	BA, CE, GO, MT, PR, RJ, SC
Dívida ativa	7	BA, GO, MT, PR, RJ, SC, SP
Percentual de demais poderes com gasto de pessoal	5	BA, GO, RJ, SC, SP
Renúncias concedidas	5	BA, MT, PR, RJ, SC
Disponibilidade de caixa ou análise do caixa e equivalentes	5	BA, CE, GO, PR, RJ
Programas de governo, metas financeiras e físicas de alguns programas	5	CE, GO, MT, PR, SC
Precatórios ou sentenças judiciais	5	GO, MT, RJ, SC, SP
Despesas com propaganda	4	BA, GO, SC, SP
Créditos adicionais	4	GO, RJ, SC, SP
Royalties	3	BA, RJ, SP

TEMAS RECORRENTES	QNT	TCs
Compensação previdenciária	2	BA, GO
Despesa de exercício anteriores (DEA)	2	BA, PR
Empresas dependentes de recursos estaduais	2	CE, SC
Receita corrente líquida	2	CE, SC
Depósitos judiciais	2	GO, RJ
Análise de pessoal	2	MT, PR
Obras públicas	2	MT, PR
Despesa com terceirização	1	CE
Despesas por modalidade de licitação	1	CE
Transferência de recursos por meio de contratos de gestão, instituições sem fins lucrativos, consórcios públicos e municípios	1	CE
Superavit/deficit por fonte de recursos	1	CE
Despesa de pessoal em consórcios	1	CE
Reavaliação dos bens	1	GO
Implementação das normas de contabilidade	1	GO
Defensoria pública	1	GO
Fundos especiais	1	PR
Contratos de gestão da saúde	1	RJ
Despesas do fundo da pobreza (FECP)	1	RJ
Grau de risco	1	SC
Avaliação das informações SIOPS, SIOPE	1	SC
Receitas do Detran	1	SP
Renegociação da dívida com União	1	SP
Avaliação das políticas públicas	1	MT
Programas de desestatização e PPP	1	SP

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao analisar as informações constantes no Quadro 2, observa-se que, quase 100% dos relatórios das contas do governador divulgados, 7 de 8, analisam os temas relacionados às despesas previdenciárias e com seguridade e à Dívida Ativa.



Observou-se, ainda, que mais da metade dos relatórios publicados apresentam análises relativas ao percentual das despesas com pessoal, considerando os demais poderes (executivo, legislativo, judiciário, ministério público e tribunais de contas); às renúncias de receitas concedidas; às disponibilidades de caixa e equivalentes; aos programas de governo; aos precatórios e sentenças judiciais; aos gastos com propaganda e publicidade; e à abertura de créditos adicionais.

Por outro lado, tem-se que informações importantes como Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) e Receita Corrente Líquida (RCL) foram detalhadas nos relatórios de apenas 2 tribunais de contas (TCs da Bahia e do Paraná; e do Ceará e de Santa Catarina). A RCL é um parâmetro utilizado pela LFR para o estabelecimento de limites ao gasto público, como o limite de despesas com pessoal, sendo recomendável a evidenciação das análises desta receita, assim como da DEA, nos relatórios dos tribunais de contas.

Ademais, outras informações, tais como despesa com terceirização, despesas por modalidade de licitação, *superavit/deficit* por fonte de recursos e avaliação de políticas públicas, foram detalhadas no relatório de apenas um dos tribunais de contas analisados. Essas informações são de grande importância tanto para o julgamento das contas pelo Poder Legislativo, quanto para o exercício do controle social pelos cidadãos, sendo recomendável que os outros tribunais de contas também demonstrem as análises desses temas nos seus relatórios.

Pela avaliação de políticas públicas os cidadãos podem, inclusive, observar se os governantes eleitos priorizam o que foi apresentado no seu programa de governo e se atendem aos anseios da população.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo analisar os pareceres prévios das contas anuais do governador emitidos pelos tribunais de contas estaduais a fim de identificar as evidenciações recorrentes, bem como conhecer as congruências entre os relatórios e os principais assuntos debatidos quando da análise das contas dos governadores estaduais.

Para tanto, foram analisadas as publicações dos pareceres prévios dos



tribunais de contas dos estados e do Distrito Federal nos seus endereços eletrônicos, sendo constatada a baixa divulgação, tendo em vista que somente oito tribunais apresentaram o acesso eletrônico dos relatórios relativos ao exercício de 2015 à sociedade.

Em média os relatórios analisados possuem 376 folhas, e tratam dos limites constitucionais e legais, da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e do acompanhamento das determinações/recomendações de exercícios anteriores.

De forma recorrente, foi verificado o uso de indicadores e quocientes para as análises dos dados, bem como a apresentação dos resultados das auditorias e inspeções efetuadas pelos tribunais de contas estaduais averiguados.

Constatou-se que os temas mais recorrentes são relacionados às despesas previdenciárias e com seguridade e à Dívida Ativa, às análises relativas ao percentual das despesas com pessoal, considerando os demais poderes (executivo, legislativo, judiciário, ministério público e tribunais de contas), às renúncias de receitas concedidas, às disponibilidades de caixa e equivalentes, aos programas de governo, aos precatórios e sentenças judiciais, aos gastos com propaganda e publicidade e à abertura de créditos adicionais.

Por fim, verificou-se que informações importantes, como DEA, RCL, despesa com terceirização, despesas por modalidade de licitação, *superavit/deficit* por fonte de recursos e avaliação de políticas públicas, foram detalhadas em apenas um ou dois dos relatórios divulgados.

## REFERÊNCIAS

ANDRADA, Antônio Carlos Doorgal de; BARROS, Laura Correa de. O Parecer Prévio como instrumento de transparência, controle social e fortalecimento da cidadania. **Revista do TCEMG**. a. XXVIII, v. 77, n. 4, p. 53-75, 2010.

BAIRRAL, Marla Amália da Costa; FERREIRA, Marlon Cruz; BAIRRAL, Luíza Fernandes. A Assimetria Informacional e os Pareceres Prévios de Auditoria dos Tribunais de Contas Estaduais: uma Abordagem Reflexiva. **Pensar Contábil**. v. 14, n. 55, p. 14-23, set./dez. 2012.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.



BRASIL. Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 out. 1988.

\_\_\_\_\_. 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**, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 mai. 2000.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2. Ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COSTA, Cláudio André Abreu et al. Contas de Governo como instrumento de accountability, de melhoria da governança e de fomento à cidadania. **Revista do TCU**: Edição especial Contas do Governo Exercício 2010. a. 43, n. 121, p. 20-27 mai./ago. 2011.

CRUZ, Cláudia Ferreira da; FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. Transparência na elaboração, execução e prestação de contas do orçamento municipal: um estudo em um município brasileiro. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v.13, n.2, p.1-14, mai./ago. 2008.

DE PAULA, Ana Paula Paes. **Por uma nova gestão pública**. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

DOWBOR, Ladislau. Governabilidade e descentralização. In: NORONHA, Rudolf de. (coord.). **Conselhos municipais e políticas sociais**. Rio de Janeiro: IBAM/IPEA, 1997, p. 105-124.

DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins; CAVALCANTE, Renato Lima. Auditoria Financeira na Apreciação das Contas de Governo da República. **Revista do TCU**: Edição especial Contas do Governo Exercício 2010. a. 43, n. 121, p. 62-75, mai./ago. 2011.

FÁVERO, Luiz Paulo et al. **Análise de dados**: modelagem multivariada para a tomada de decisões. Rio de Janeiro: Campus, 2009.

GUERRA, Evandro Martins. **Controle Externo e Interno da Administração Pública**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007.

JARDIM, José Maria. A face oculta do Leviatã: gestão da informação e transparência administrativa. **Revista do Serviço Público (RSP)**, Brasília, n. 1, v. 119, a. 46, p. 81-92, jan./abr. 1995.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças Públicas: A política orçamentária no Brasil**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 36. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira. Arts. 48 a 59. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.). **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 350-370.

NAKAGAWA, Masayuki. Accountability: a Razão de Ser da Contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças USP**, São Paulo, n. 44, v. 18, p. 7, mai./ago. 2007.

NAKAGAWA, Masayuki; RELVAS, Tânia Regina Sordi; DIAS FILHO, José Maria. Accountability: a Razão de Ser da Contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 1, n. 3, art. 5, p. 83-100, set./dez. 2007.

O'DONNELL, Guillermo. **Accountability horizontal e novas poliarquias**. Lua Nova. São Paulo, n. 44, p. 27-52, 1998.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ROESCH, S. A. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração:**



guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SANTANA JUNIOR, Jorge José Barros. **Transparência Fiscal Eletrônica**: uma análise dos níveis de transparência apresentados nos sites dos poderes e órgãos dos Estados e do Distrito Federal do Brasil. 176f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2008.

SILVA, Elke Andrade Soares de Moura. Controle externo, controle social e cidadania. **Revista do TCEMG** — Transparência e Controle Social. Edição Especial. a. XXX, p. 46-57, 2012.

TCU. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Contas do governo: transparência, controle e cidadania. **Revista do TCU**: Edição especial Contas do Governo Exercício 2010. a. 43, n. 121, p. 12-19, mai./ago. 2011.



# A Associação das Economias Nacionais em Decorrência das Crises Econômicas/Financeiras: Uma Breve Análise da União Europeia Após a Crise do *Subprime* Norte-Americano em face de uma Nova Regulação

The Association of National Economies Arising Out of Economic/Financial Crisis: a Brief Analysis of the European Union After the Crisis of American Subprime in face of a New Regulation

**Victor Alves Magalhães<sup>1</sup>**

## RESUMO:

A análise proposta provém de uma observação histórica ordinária dos ciclos do capitalismo: *em cada crise econômica, o sistema financeiro global retorna mais entrelaçado e interdependente*. Com o desenvolvimento da humanidade, as crises foram se tornando mais complexas e abrangentes. O mercado global contemporâneo possui um nível de integração jamais visto na história, como também carrega consigo o risco de agruras financeiras que estouram eventualmente e que percorrem, como em um efeito dominó, as bolsas de valores mundiais e exigem métodos cada vez mais complexos e específicos dos Estados nacionais e das instituições financeiras particulares para sua superação. Dessa forma, analisar alguns aspectos da atual crise econômica mundial e como o bloco econômico mais integrado do mundo contemporâneo respondeu com algumas medidas regulatórias no seu enfrentamento mostra-se algo que merece uma abordagem ao menos superficial acerca das políticas desenvolvidas pelos europeus para solucionar essa condição que afetou gravemente os países da região.

**Palavras-Chave:** Regulação. União Europeia. Economia. Direito.

---

<sup>1</sup> Graduando em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Diretor do Grupo de Estudos em Direito e Assuntos Internacionais da UFC. Membro efetivo da Sociedade de Debates da UFC. Contato: victoralvesmagal@gmail.com.

## ABSTRACT:

The analysis that inspired this article comes from an ordinary historical observation of capitalism's cycles: *in every economic crisis, the global financial system returns more intertwined and interdependent*. With the development of mankind, the economic crises have been evolving to higher levels of complexity and extension. The contemporary global market has a level of integration never seen before in history, but also carries the risk of financial hardships that eventually burst and spread, like a domino effect, to the world's stock exchanges and require increasingly complex and specific methods from national states and private financial institutions to overcome them. Thus, to analyze some aspects of the current economic crisis, caused by the US subprime crisis and how the most integrated economic bloc of the contemporary world responded by adopting some regulatory measures to face it, is something that deserves at least a superficial approach about the politics developed by the Europeans to solve this condition that deeply affected the nations of the region.

**Keywords:** Regulation. European Union. Economy. Law.

## 1 INTRODUÇÃO

Desde a primeira “bolha”, conhecida como “Tulipomania” (COLOMBO, 2012), que ocorreu nos Países Baixos no início do século XVII (local de origem das bolsas de valores, prática iniciada pela Companhia das Índias Orientais na mesma nação), até a última grande crise financeira, conhecida por sua origem, o “*subprime*” norte-americano (BORÇA JUNIOR; TORRES FILHO, 2008) – que começou em 2007 –, afetaram em diferentes proporções as principais economias do mundo em suas épocas, sendo a especulação, na maioria das vezes, o termômetro que anunciava o retorno do monstro que possui o dom de se camuflar – atrás dos lucros – da maior parte dos olhos da competitiva sociedade econômica.

Após a devastação que cada uma dessas crises causava em suas particularidades durante a história da humanidade, as estruturas financeiras e governamentais se regulavam e se apoiavam umas nas outras para retomarem seus crescimentos, tanto de forma direta como indiretamente.

O objeto em análise deste artigo será exatamente abordar algumas res-



postas que esses períodos acarretam por parte dos países. Portanto, delimitou-se como foco do estudo a União Europeia para embasar a observação histórica mencionada no resumo deste artigo, ao observarmos decisões tomadas por essa associação de Estados para dirimir a crise, que trazem em seu âmago medidas de maior abrangência e austeridade das relações jurídicas e econômicas para a sua superação.

É interessante notarmos como a associação econômica mais entrelaçada do mundo vem se utilizando de suas particularidades para ultrapassar uma das maiores crises econômicas já vistas pela humanidade.

## 2 UNIÃO EUROPEIA

Em um breve histórico, o bloco econômico objeto deste artigo tem sua origem bem definida no artigo da mestra Camila Dias Marques (2014, n.p.):

O fim da segunda guerra trouxe um grande vazio de poder na Europa. O pavor de uma terceira guerra foi determinante para a integração europeia.

Robert Schuman torna pública uma declaração que continha um plano preparado por Jean Monnet, cujo objetivo consistia em pôr em comum o controle dos recursos da França e da Alemanha nos domínios do carvão e do aço, duas economias fortes de então, com o objetivo de lançar as bases de uma paz duradoura. Ergue-se, então, o primeiro projeto de união entre países antes rivais, unindo suas economias setoriais no campo do carvão e aço. Fausto de Quadros inclusive pondera que pondo a produção e a comercialização do carvão e do aço sob uma mesma autoridade supranacional, esta controlaria as duas maiores indústrias bélicas naquele tempo na Europa. Ademais, como os grandes produtores de carvão e do aço eram a França e a Alemanha, punha-se, desta forma, as duas potências do mesmo lado.

Mais adiante, aborda os tratados pelos quais os países europeus começaram a formar o bloco mais integrado do planeta:

O Direito da União Europeia tem como marco inicial os tratados fundacionais da União Europeia: o Tratado de Paris de 1951,



que criou a CECA – Comunidade Econômica do Carvão e do Aço; o Tratado de Roma de 1957, que criou a CEE – Comunidade Econômica Europeia e a CEEA – Comunidade Econômica de Energia Atômica.

Com a criação da primeira das Comunidades Europeias, a CECA – Comunidade Econômica do Carvão e do Aço – através do Tratado de Paris do ano de 1951, começou a ser desenhado, no velho continente, um novo modelo de integração, pautado em critérios não somente econômicos. No ano de 1957, com a assinatura do Tratado de Roma, 1957, houve o lançamento das outras duas comunidades, a CEE – Comunidade Econômica Europeia –, e a CEEA – Comunidade Econômica de Energia Atômica. Em 1992, com a assinatura do Tratado de Maastricht, consolidou-se o Mercado Comum, criando-se a União Europeia e a Cidadania Comunitária. (Ibidem)

Bem como definindo os moldes jurídicos pelos quais a União Europeia se determina até hoje, a autora expõe os motivos pelos quais uma política unificada de superação das crises econômicas pode ser estabelecida nessa união de nações:

Dentro da integração europeia, o Tratado de Maastricht contribuiu decisivamente para o êxito do bloco econômico, em especial em razão da criação da Cidadania Comunitária, que culminou em uma integração voltada aos interesses do indivíduo, principal destinatário das políticas comunitárias. Assim, surgiu a necessidade, cada vez maior, de os Estados adequarem os seus ordenamentos jurídicos ao ordenamento jurídico da União Europeia, para que houvesse a harmonização e a unificação legislativa e, assim, as políticas voltadas para o mercado comum fossem efetivamente observadas pelos Estados-Membros.

O modelo supranacional adotado pela União Europeia tem por característica ditar normas comuns que devem ser seguidas por todos os Estados-Membros, sendo desnecessária a transposição da legislação supranacional ao ordenamento interno, como é comum nos blocos que adotam o modelo de integração (em contraposição ao de coordenação). Estas normas comuns são aprovadas por maioria e não unanimidade, o que significa dizer que mesmo o Estado que tenha votado contra a norma deverá cumpri-la se esta alcançar o número de votos necessários a sua aprovação. A superioridade do Direito da União Europeia sobre a legislação nacional é aceita entre os Estados-Membros. Há re-

conhecimento inquestionável da primazia do ordenamento da UE sobre o direito nacional. No entanto, deve-se ressaltar que a sanção ao descumprimento da primazia do Direito da União Europeia será a inaplicabilidade da legislação nacional e não a sua nulidade. (Ibidem)

Evidentemente, a superioridade do Direito da União Europeia sobre o dos Estados que compõem essa comunidade envolve os aspectos da legislação que versam sobre as necessidades econômicas, tributárias e financeiras que os países precisarão adotar em épocas de crise.

Dentro da hierarquia criada por essa legislação, são interessantes na abordagem aqui proposta as medidas tomadas pelo Tribunal de Contas Europeu (TCE)<sup>2</sup>, o Banco Central Europeu (BCE)<sup>3</sup> e o Comitê Econômico e Social Europeu (CESE)<sup>4</sup>, sendo o último apenas de caráter consultivo.

### 3 ALGUMAS POLÍTICAS ADOTADAS PELA UNIÃO EUROPEIA NO ENFRENTAMENTO DA CRISE

Conforme o presidente do TCE, Vitor Manuel da Silva Caldeira, expôs em documento oficial do órgão que administra dentro da União Europeia, di-

2 Conforme o próprio sítio da instituição informa: “O Tribunal de Contas Europeu tem como missão contribuir para a melhoria da gestão das finanças públicas da UE, promover a prestação de contas e a transparência, e agir como guardião independente dos interesses financeiros dos cidadãos da União. Na sua qualidade de auditor externo da UE, a função do TCE é verificar se os fundos da UE são corretamente contabilizados, cobrados e despendidos em conformidade com os princípios relevantes de economia, eficiência e eficácia e tendo em conta a otimização dos recursos”. (TCE, [s.d.])

3 Conforme o próprio sítio da instituição informa: “A UE tem múltiplos objetivos (artigo 3.o do Tratado da União Europeia), nomeadamente o desenvolvimento sustentável da Europa, assente num crescimento económico equilibrado, na estabilidade de preços e numa economia social de mercado altamente competitiva, que tenha como meta o pleno emprego e o progresso social. Por conseguinte, a estabilidade de preços é não só o objetivo primordial da política monetária do BCE, como também um objetivo do conjunto da UE. O Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia e o Tratado da União Europeia estabelecem, portanto, uma hierarquia precisa de objetivos para o Eurosistema, deixando claro que a manutenção da estabilidade de preços é o contributo mais importante que a política monetária pode dar para a consecução de um contexto económico favorável e de um nível de emprego elevado”. (BCE, [s.d.])

4 Conforme o próprio sítio da instituição informa: “O CESE é um órgão consultivo da União Europeia. Fundado em 1957, dá a conhecer os seus pontos de vista avalizados às principais instituições da UE (Comissão Europeia, Conselho da União Europeia, Parlamento Europeu). Fá-lo emitindo ‘pareceres’ sobre as propostas legislativas da União Europeia, mas também elabora outros pareceres, esses de sua própria iniciativa, sobre assuntos que julga deverem ser tratados. Uma das principais funções do Comitê é ser ‘ponte’ entre as instituições da UE e a ‘sociedade civil organizada’. O CESE promove a democracia participativa e ajuda a reforçar o papel das organizações da sociedade civil através do estabelecimento de um ‘diálogo estruturado’ com essas organizações nos Estados-Membros e noutros países do mundo”. Disponível em: <<http://www.eesc.europa.eu/?i=portal.pt.home>>. Acesso em: 3 abr. 2016.

versas ações foram tomadas dentro desse bloco econômico com o propósito de enfrentar a crise econômica que se iniciou no ano de 2007.

Em resposta à crise, a UE tomou medidas destinadas a apoiar a sustentabilidade do sector financeiro, a promover a recuperação e o crescimento económicos, a prestar apoio financeiro aos Estados-Membros, bem como a reforçar a coordenação da política orçamental e económica pelos Estados-Membros. Estas medidas alteraram a condução da política económica e monetária, criaram novos organismos e instrumentos e estabeleceram ainda novas estruturas e processos políticos. (SILVA CALDEIRA, 2011, p. 3)

Mesmo com os problemas econômicos que o aumento significativo das migrações de refugiados, provindos do Oriente Médio e que adentram os países da União Europeia sem controle, vem gerando (BBC, 2015) ao bloco atualmente, a União demonstra sinais de uma recuperação paulatina em diversas de suas nações que estavam em profunda crise no ano de 2011, além da manutenção de certa estabilidade proporcionada pelos pilares da UE: França e Alemanha, apesar das divergências entre ambas acerca da recuperação grega, que promovem debates acerca da necessidade de uma reforma na zona do euro (DUCOURTIEUX; LEMAÎTRE; D'ALLONNES, 2015).

Vale aqui abordar, então, algumas medidas adotadas por órgãos essenciais na economia europeia e que ajudaram a promover essas melhorias no âmbito de uma nova e atuante regulação econômica.

### 3.1 Tribunal de Contas Europeu

Passando pela criação de novos organismos de supervisão e instrumentos temporários para conceder apoio financeiro aos países pertencentes à União Europeia, o TCE surge como o principal auditor e controlador das diversas medidas que promovem a reestruturação das economias do bloco.

Além das auditorias, as implicações para o TCE atuar no combate à crise envolvem trabalhar em quatro frentes: a) sustentabilidade do setor financeiro, visando aplicar normas internacionais de auditoria e contabilidade; b) recuperação e crescimento, cooperando com as Instituições Superiores de Auditoria dos Estados-Membros; c) assistência financeira aos Estados mem-

bros da UE em dificuldades, viabilidade e aplicação dos empréstimos, bem como transparência nas auditorias nacionais; e d) coordenação da política orçamental e econômica, auxiliar na coordenação da política econômica dos Estados Membros e sugerir mudanças na política arriscada dos Bancos Centrais Europeus. (SILVA CALDEIRA, 2011)

### 3.2 Banco Central Europeu

Ao BCE foi concedido um papel principalmente de agregador, fazendo políticas para estabilizar o mercado e trazer confiança aos investimentos na região, fortalecendo o seu dever de supervisão das instituições e operações bancárias.

Em 2014, por exemplo, os estudos do BCE se concentraram em cinco grandes pontos:

i) instabilidade financeira e políticas macroprudenciais; ii) transmissão monetária, com ênfase nas medidas de política monetária não convencionais; iii) mudanças na estrutura econômica e financeira desde a crise e as respectivas implicações para o crescimento; iv) interação das políticas monetárias, orçamentais e de supervisão num contexto de mudança no quadro institucional da UE (designadamente, a criação do MUS); e v) instrumentos de previsão, análise de cenários e supervisão dos países. (BCE, 2015, p. 91)

O objetivo do BCE, atualmente, além das suas funções primárias, é procurar manter todos os países integrantes com o mesmo foco, visando evitar atritos desnecessários entre suas políticas econômicas e se manterem juntos contra as variáveis vindas do mercado internacional, importância essa apontada pelo mestre Sebastian Paulo:

Considera-se que uma maior integração financeira e política na União, em particular na área do euro, é essencial para se alcançar um mais forte alinhamento dos interesses dos Estados-Membros, dessa forma tornando mais fácil o combate a fatores externos, nomeadamente quando estes introduzem clivagens intra-União e constituem uma ameaça à capacidade de resposta comum e ao próprio processo de integração. A situação que se



tem vivido nos mercados de dívida soberana dos países da área do euro, registando comportamentos antagônicos simultâneos, demonstra claramente o quanto os riscos de desagregação são reais, e quão imprescindível é a resposta conjunta da União e do BCE. (PAULO, 2011, p. 4)

Além disso:

Desde o início da crise econômica e financeira, em outubro de 2008, os governos nacionais, o Banco Central Europeu (BCE) e a Comissão têm estado a trabalhar em conjunto para: Repor a estabilidade financeira e criar condições propícias ao crescimento e à criação de emprego, coordenando as intervenções e apoiando os bancos; proteger as poupanças, aumentando para 100 000 euros o valor mínimo das garantias nacionais para as contas bancárias por cliente e por banco; manter um fluxo de crédito acessível às empresas e aos particulares; instituir um sistema mais eficaz para a governação econômica e financeira da UE<sup>5</sup>.

Contudo, as medidas até agora apontadas também possuem reflexos no campo social, que necessitam ser abordadas para possuímos uma visão completa do tema aqui abordado.

### 3.3 Comitê Econômico e Social Europeu

Esse órgão desempenha um papel consultivo, como já apontado. Composto por representantes de empregadores, trabalhadores e outros grupos de interesse, a função deste comitê é ser o elo que reúne a população e os órgãos da União Europeia.

Suas principais finalidades são bem definidas:

O Comitê dá voz aos grupos de interesse sobre as propostas legislativas da UE. Tem 3 funções principais: Velar por que política e a legislação da UE atendam às condições econômicas e sociais, tentando chegar a um consenso favorável ao interesse geral; promover uma UE participativa dando voz às organizações de trabalhadores e de empregadores e a outros

5 Disponível em: <[http://europa.eu/pol/emu/index\\_pt.htm](http://europa.eu/pol/emu/index_pt.htm)>. Acesso em: 3 abr. 2016.



grupos de interesse e mantendo o diálogo com todos os intervenientes; defender os valores da integração europeia e a causa da democracia participativa e das organizações da sociedade civil<sup>6</sup>.

Para cumprir com suas atribuições, esse órgão emite uma espécie de “parecer”, sobre diversos assuntos que envolvem as regulações econômicas estruturais que serão adotadas pela União Europeia, seja por iniciativa do próprio Comitê, como também a pedido dos principais órgãos de cúpula da União Europeia, quais sejam: o *Parlamento Europeu*, o *Conselho da União Europeia* e a *Comissão Europeia*.

Esse órgão serve também como uma espécie de “termômetro” da sociedade civil acerca das políticas econômicas adotadas pela União Europeia, atribuindo uma espécie de “legitimidade” (ou não) das medidas que vêm sendo adotadas pelo bloco econômico.

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Algumas das políticas no âmbito do Direito Econômico e suas vertentes dentro da União Europeia foram superficialmente abordadas até o momento.

A regulação, por meio das medidas focadas em três dos principais órgãos responsáveis pelo gerenciamento da economia do bloco econômico *in casu*, mostram-se sempre favoráveis a um plano unificado, que não exclua nenhuma das nações do bloco, atribuindo responsabilidades mútuas para todos superarem de forma conjunta a crise que se abate naquele continente desde o ano de 2008.

Com análises sóbrias e dados que demonstram uma evolução lenta, porém gradual (BCE, 2015), a União Europeia aos poucos vai se curando dos prejuízos gerados pelos anos mais agressivos da crise.

Com um bom arremate, tudo o que aqui foi tratado é muito bem condensado em um trecho de uma coleção de títulos coordenada pela Direção-Geral de Comunicação da Comissão Europeia (2015, p. 17):

Trabalhando conjuntamente e em estreita cooperação, a União

6 Disponível em: <[http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/eesc/index\\_pt.htm](http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/eesc/index_pt.htm)>. Acesso em: 04 abr. 2016.



Europeia e os Estados-Membros da UE contiveram a crise e lançaram as bases da recuperação económica. Além disso, reformaram a União Económica e Monetária, de modo a assegurar estabilidade financeira e crescimento na UE através do reforço da cooperação económica e do acompanhamento a nível europeu. O Banco Central Europeu, com a sua política de taxas de juros, desempenhou um papel fundamental na recuperação da confiança dos mercados. A UE reforçou a sua capacidade de gestão de crises em várias frentes, para assegurar que os Estados-Membros da área do euro, em especial, evitam a acumulação de dívidas insustentáveis, fazem face aos desequilíbrios económicos e não voltam a utilizar indevidamente o dinheiro dos contribuintes para salvar bancos da falência.

Contudo, as nações europeias sabem que o seu bloco econômico ainda não está completo, devendo reforçar cada vez mais sua união com o intuito de superarem juntas as ondas sinusoidais que refletem a economia mundial:

Em 2012, a Comissão publicou um Plano pormenorizado para uma União Económica e Monetária efetiva e aprofundada, um contributo para o debate em curso sobre o seu futuro. O Plano pormenorizado define meios para reforçar a União Económica e Monetária ao longo dos próximos anos e propõe um calendário para reformas. Além disso, sugere que os Estados-Membros da área do euro se integrem mais depressa e mais profundamente do que os restantes Estados-Membros, embora todos possam participar se assim o desejarem. (Ibidem, p. 17)

Com propostas de uniões bancárias, econômicas e orçamentais que procuram alcançar uma união política, os europeus não esqueceram a justiça social, pedra angular para se concretizar os alicerces regulatórios que tanto almejam:

A justiça social constitui uma contrapartida essencial da estabilidade do euro e da solidez das finanças públicas:

A curto prazo: para assegurar a estabilidade financeira, a Comissão basear-se-à numa revisão da legislação contida no «Two-Pack» e no «Six-Pack», destinada a evitar défices e endividamentos excessivos nos países da UE, apresentando simultaneamente propostas para reforçar a dimensão social da União Económica e Monetária. A médio prazo: a Comissão irá melhorar a sua forma de conce-



der apoio financeiro condicional aos países da área do euro em dificuldades, reforçando a legitimidade democrática das suas estruturas de intervenção e tendo melhor em consideração o impacto social das reformas económicas exigidas a esses países. (Ibidem, p. 17)

Apesar de sofrerem com a crise econômica como qualquer outro país, a maioria das nações integrantes da União Europeia conseguiu se estabilizar mais rapidamente que outros exemplos ao redor do globo, podendo suas políticas de regulação e compartilhamento de responsabilidades serem um aspecto importante no tratamento futuro de crises econômico/financeiras que vivenciamos periodicamente durante a história do capitalismo.

Inclusive, tais fatores são tão importantes para a recuperação econômica, que se refletem no plano chamado “Europa 2020”, voltado para a recuperação dos problemas que a crise trouxe:

A “Europa 2020” é a estratégia da União Europeia para o crescimento econômico e a criação de emprego até 2020. A pedra angular da “Europa 2020” é o Semestre Europeu, estabelecido em 2010 como um ciclo anual de coordenação da política econômica e de diálogo entre as instituições europeias, os governos dos Estados-Membros da União Europeia e os parlamentos nacionais. [...] Estas recomendações visam relançar o crescimento, impulsionar a criação de emprego, aumentar as oportunidades de formação e de ensino, bem como de estágios profissionais, assistir as pequenas e médias empresas no acesso ao financiamento, fomentar o crescimento através da promoção da investigação e da inovação e muito mais.

O Semestre Europeu reforça a União Económica e Monetária no seu conjunto. Da cooperação entre os Estados-Membros emergem soluções a longo prazo para assegurar a estabilidade e o crescimento, em vez de soluções de recurso para responder a objetivos de curto prazo. O Semestre Europeu proporciona ainda um enquadramento e um calendário anual vinculativo para gerir as novas medidas de combate à crise e em prol do crescimento, adotadas desde o início da crise. (Ibidem, p. 12-13)

Portanto, aparentemente a busca da estabilidade econômica por meio do crescimento paulatino e da geração de empregos é a principal arma adotada no combate à crise na União Europeia, que se utiliza de uma regulamen-



tação ampla e vigilante sobre como o financiamento do bloco econômico deverá ser cirurgicamente empregado nas medidas criadas por essas novas disposições que o mercado mundial exige.

## REFERÊNCIAS

BANCO CENTRAL EUROPEU – BCE. **Relatório anual 2014**. 2015. Disponível em: <[www.ecb.europa.eu/pub/pdf/annrep/ar2014pt.pdf](http://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/annrep/ar2014pt.pdf)>. Acesso em: 3 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. **Atribuições**. Eurosistema, [s.d.]. Disponível em: <<https://www.ecb.europa.eu/ecb/tasks/html/index.pt.html>>. Acesso em: 3 abr. 2016.

BORÇA JUNIOR, G. R.; TORRES FILHO, E. T. Analisando a crise do subprime. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 30, p. 129-159.

BRITISH BROADCASTING CORPORATION – BBC. **Refugiados na Europa: a crise em mapas e gráficos**. 6 set. 2015. Disponível em: <[http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2015/09/150904\\_graficos\\_imigracao\\_europa\\_rm#share-tools](http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2015/09/150904_graficos_imigracao_europa_rm#share-tools)> Acesso em: 3 abr. 2016.

COLOMBO, J. The Dutch “Tulip Mania” Bubble. **The Bubble Bubble**, 15 jun. 2012. Disponível em: <<http://www.thebubblebubble.com/tulip-mania/>>. Acesso em: 3 abr. 2016.

DIREÇÃO-GERAL DE COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO EUROPEIA (Coord.). **Compreender as políticas da União Europeia: A União Económica e Monetária e o euro**. Luxemburgo: Serviço das Publicações da União Europeia, 2015. Disponível em: <[https://europa.eu/european-union/file/299/download\\_pt?token=8ISSgPZu](https://europa.eu/european-union/file/299/download_pt?token=8ISSgPZu)>. Acesso em: 18 nov. 2016.

DUCOURTIEUX, C.; LEMAÎTRE, F.; D’ALLONNES, D. R. Crise grega acirra divergências entre França e Alemanha sobre zona do euro. **UOL Notícias Internacional**, 21 jul. 2015. Disponível em: <<http://noticias.uol.com>>.

br/internacional/ultimas-noticias/le-monde/2015/07/21/a-zona-do-euro-dividida-entre-a-grecia-e-a-alemanha.htm > . Acesso em: 3 abr. 2016.

MARQUES, C. D. **Brevíssimo relato histórico sobre a União Europeia.** Jus Navigandi, jun. 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/29497/brevissimo-relato-historico-sobre-a-uniao-europeia>> . Acesso em: 3 abr. 2016.

PAULO, S. **A Europa e a crise financeira mundial:** balanço da resposta política da UE. Tradução do original da Fundação Robert Schuman, abr. 2011. Disponível em: <<https://infoeuropa.euroid.pt/files/databa-se/000051001-000052000/000051483.pdf>> . Acesso em: 3 abr. 2016. [Edição da Representação da Comissão Europeia em Portugal].

SILVA CALDEIRA, V. M. **Consequências para a prestação de contas e a auditoria públicas na UE e papel do Tribunal de Contas Europeu no contexto da actual crise financeira e económica.** Tribunal de Contas Europeu, 2011. Disponível em: <[http://www.eca.europa.eu/Other%20publications/POSITIONPAPER\\_2011/POSITIONPAPER\\_2011\\_PT.pdf](http://www.eca.europa.eu/Other%20publications/POSITIONPAPER_2011/POSITIONPAPER_2011_PT.pdf)> . Acesso em: 3 abr. 2016. [Posição escrita].

TRIBUNAL DE CONTAS EUROPEU – TCE. **Missão e função.** [s.d.]. Disponível em: <<http://www.eca.europa.eu/pt/Pages/MissionAndRole.aspx>> . Acesso em: 3 abr. 2016.

UNIÃO EUROPEIA – UE. **Assuntos económicos e monetários.** [201-?]. Disponível em: <[http://europa.eu/pol/emu/index\\_pt.htm](http://europa.eu/pol/emu/index_pt.htm)> . Acesso em: 3 abr. 2016.



## Compêndio sobre o sistema de registro de preços nas licitações

Compendium on the price registration system in public tender

**Edimário Freitas de Andrade Júnior<sup>1</sup>**

### RESUMO:

Este artigo se dedica ao exame do sistema de registro de preços nas compras governamentais, procedimento administrativo de observância obrigatória pelos gestores públicos, previsto no art. 15, inciso II da lei federal nº 8.666/93. Analisa os aspectos conceituais do registro de preços, sua regulamentação legal no direito brasileiro, as hipóteses de admissibilidade, as vantagens e desvantagens e, por fim, enfrenta de maneira sucinta e concisa a aplicação do instituto em face da lei de responsabilidade fiscal no tocante à desnecessidade de indicação prévia de dotação orçamentária à realização da licitação processada pelo registro de preços.

**Palavras-Chave:** Registro de Preços. Licitações. Economicidade. Dotação Orçamentária.

### ABSTRACT:

This article focuses on the examination of price registration system in government procurement, an administrative procedure of mandatory observance by public managers, provided for in art. 15, item II of the Brazilian federal law nº 8.666/93. It analyses the conceptual aspects of price registration, its regulations in the Brazilian law, the prospects of admissibility, the advantages and disadvantages, and finally faces in succinct and concise way its implementation regarding the fiscal responsibility law considering there is no need of previous indication of budgetary appropriations to carry out the public tender processed through price registration.

<sup>1</sup> Servidor público na Prefeitura Municipal de Vitória da Conquista/BA. Membro de Comissão Permanente de Licitação da Prefeitura Municipal de Vitória da Conquista. Concluinte do curso de graduação em direito pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB). E-mail: edimariofreitasjr@gmail.com.



**Keywords:** Price registration. Public tenders. Economy. Budgetary appropriations.

## 1 INTRODUÇÃO

O procedimento licitatório é ato formal e vinculado, por meio do qual a Administração Pública seleciona a proposta mais vantajosa à contratação de bens e serviços, garantindo a isonomia e ampla concorrência nas contratações públicas. A obrigatoriedade de licitar está assentada no art. 37, inciso XXI da Constituição Federal, ressalvadas as hipóteses de dispensa (art. 24 da lei nº 8.666/93) e inexigibilidade (art. 25 da lei nº 8.666/93) previstas em lei. Sendo assim, licitar é regra, dispensar ou inexigir procedimento licitatório é exceção.

A deflagração de um único procedimento licitatório gera ao ente licitante despesas com material, mão-de-obra, publicações e tempo empregados na tramitação do respectivo processo. Assim, as formalidades processuais das licitações públicas dispendem altos gastos de recursos públicos, devendo o gestor sempre perseguir parâmetros de eficiência e economicidade com o intuito de otimizar os recursos disponíveis.

O advento do Sistema de Registro de Preços como método auxiliar nas licitações materializa os princípios administrativos da eficiência e economicidade, produzindo inovações nas compras públicas e, principalmente, reduzindo o dispêndio. Neste cenário, a sistemática do registro de preços evidencia a possibilidade de múltiplas contratações oriundas de um único processo, reduzindo-se o número de licitações, permitindo maior eficiência no controle do volume de estoques além de outras vantagens explanadas no presente artigo. De tal forma, o legislador no art. 15, II da Lei Federal nº8.666/93 previu o ato de observância obrigatória nas compras governamentais pelos gestores públicos, ou seja, sempre que possível, deverá o gestor nas compras públicas, processa-las por meio do registro de preços.

Por meio deste artigo se pretende disponibilizar a toda a comunidade, jurídica ou não, em especial aos diretamente envolvidos com as licitações públicas (gestores, membros de Comissão Permanente de Licitação, pregoeiros e fornecedores), a devida análise dos aspectos jurídicos do Sistema de Registro de Preços (SRP) nas licitações públicas, apresentando um compêndio dos principais pontos da referida sistemática.



## 2 ASPECTOS GERAIS DO SISTEMA DE REGISTRO DE PREÇOS

O procedimento licitatório, previsto na Constituição Federal de 1988, e regulamentado pela Lei Geral de Licitações e Contratos (Lei Federal nº 8.666/93), visa atender objetivo precípuo da administração pública – o interesse público – balizador de todo e qualquer ato administrativo, além de promover a igualdade de condições aos interessados em vender ou comprar do Estado. A sistemática do registro de preços, inserida na referida lei, é uma poderosa ferramenta para o procedimento de compras e contratação de serviços na administração pública, possui características próprias e promove maior flexibilidade ao processo.

Sabe-se que o Sistema de Registro de Preços (SRP) — procedimento administrativo, instrumentalizado por meio de certame licitatório, que tem como objetivo final não uma contratação propriamente dita, mas, antes, o registro de preços praticados por potenciais fornecedores ou prestadores de serviços, cujos respectivos objetos possam vir a atender necessidades futuras e incertas da entidade licitadora.

Na lição de Bittencourt (2015, p. 17-18), o Sistema de Registro de Preços não perfila no rol de modalidade de licitação, tampouco circunscreve um tipo licitatório. Trata-se de um sistema inteligente, baseado no conceito logístico de produção do *Just in Time*. Ou seja, os bens e serviços a serem contratados pela administração somente serão adquiridos no momento de sua real necessidade.

Já Guimarães e Niebuhr (2013, p. 21-24) lecionam que o Registro de Preços é um instrumento destinado à eficiência no gerenciamento dos processos de contratação pública, permitindo à administração o gerenciamento de sua demanda, na medida de suas necessidades.

Justen Filho (2014, p. 256), conceitua o Registro de Preços como um contrato normativo, constituído como um cadastro de produtos e fornecedores, selecionados mediante licitação, para contratações sucessivas e futuras de bens e serviços, respeitados lotes mínimos e outras condições previstas no edital.

Charles e Marry (2014, p. 235-236) esclarecem que o Registro de Preços não é uma modalidade de licitação, mas um instrumento que facilita a atuação da administração, um mecanismo para formação de um banco de preços de fornecedores, que não gera compromisso efetivo de aquisição.



A Lei Geral de Licitações alberga no art. 15, II o sistema de registro de preços, prescrevendo que as compras, sempre que possível, deverão ser realizadas através de tal sistemática. Inicialmente e de maneira acanhada, trata-se de um sistema desconhecido por parte da administração como um todo, contudo, nos últimos anos tornou-se evidente o crescente conhecimento e a acentuada adoção da sistemática de registro de preços pelos agentes públicos nas compras governamentais.

### 3 REGULAMENTAÇÃO LEGAL DO REGISTRO DE PREÇOS

Na legislação brasileira, a sistemática do Registro de Preços tem sua gênese no Decreto nº 4.536/1922, que organizava o Código de Contabilidade da União, bem como tracejava suas primeiras noções e procedimentos nas compras das repartições públicas; preceituava o art. 52, *in verbis*,

Art. 52. Para os fornecimentos ordinarios ás repartições publicas, poderá o Governo estabelecer o regimen de concurrencias permanentes, inscrevendo-se, nas contabilidades dos Ministerios e nas repartições interessadas nos fornecimentos, os nomes dos negociantes que se propuzerem a fornecer os artigos de consumo habitual, com a indicação dos preços offercidos, qualidade e mais esclarecimentos reputados necesarios.

§ 1º A inscrição far-se-á mediante requerimento ao chefe da repartição ou ao Ministro, conforme determinação regulamentar, acompanhado das informações necessarias ao julgamento da idoneidade do proponente, indicação dos artigos e preços dos fornecimentos pretendidos.

§ 2º Julgada dentro de 10 dias a idoneidade do proponente, será ordenada a sua immediata inscrição si este se subordinar ás condições exigidas para o fornecimento.

§ 3º Os preços offercidos não poderão ser alterados antes de decorridos quatro mezes da data da inscrição, sendo que as alterações communicadas em requerimento só se tornarão effectivas após 15 dias do despacho, que ordenar a sua anotação.

§ 4º O fornecimento de qualquer artigo caberá ao proponente que houver offercido preço mais barato, não podendo, em caso algum, o negociante inscripto recusar-se a satisfazer a encomenda, sob pena de ser excluido o seu nome ou firma do registro ou inscrição e de correr por conta d'elle a differença. (BRASIL, 1922).



Em 1986 foi publicado o Decreto-lei 2.300, que passou a reger as licitações e os contratos da administração federal. Na Seção V, Das Compras, o legislador previu a figura do sistema de registro de preços, em seu art. 14, II e seguintes.

A Lei Geral de Licitações e Contratos Administrativos, nº 8.666/93 prevê autorização legal para o Sistema de Registro de Preços, conforme explicitado no art. 15 da referida legislação, “as compras, sempre que possível, deverão: [...] II — ser processadas através de sistema de registro de preços” (Cf. BRASIL, 2013).

No âmbito da União, somente em 1998, o Poder Executivo, com base no art. 15, §3º, editou o Decreto nº 2.743, regulamentando o Sistema de Registro de Preços. Em 2001, fora editado o Decreto nº 3.931, revogando o Decreto nº 2.743 e estabelecendo nova regulamentação ao procedimento administrativo do registro de preços. Após inúmeras críticas por parte dos tribunais de contas, o Governo Federal revogou o Decreto nº 3.931 e editou o Decreto nº 7.892/2013. Neste foram dirimidos pontos controvertidos expostos no decreto antecessor e inseridas inovações ao Sistema de Registro de Preços. No mesmo ano da edição do Decreto Federal nº 7.892/2013, o Município de Vitória da Conquista editou o Decreto Municipal nº 15.499, regulamentado o Sistema de Registro de Preços em âmbito local. O Poder Executivo Municipal contentou-se em replicar o Decreto Federal sem muitas mudanças.

Em 23 de maio de 2014, fora editado o Decreto nº 8.250, alterando o regulamento federal sobre o Registro de Preço, Decreto nº 7.892/2013, promovendo atualizações e modificações nas licitações processadas no registro de preço em âmbito federal.

Em decorrência da regulamentação normativa do Sistema de Registro de Preços ser matéria concorrente e tomar como pressuposto a autonomia administrativa, a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios podem editar normas próprias à regulamentação da sistemática do registro de preços<sup>2</sup>, tratando-se, portanto, de regulamentação executória<sup>3</sup>. Na ausência de regulamentação própria do SRP, poderá o ente suprir tal inexistência ado-

2 Nos termos do art. 15, §3º da lei federal nº 8.666/93, o registro de preços será regulamentado por meio de decreto, atendendo as peculiaridades locais e as condições impostas no referido dispositivo.

3 Na lição de Mello (2009, p. 339), o poder regulamentar é concebido como ato geral e (de regra) abstrato, de competência privativa do chefe do Poder Executivo, expedido com a estrita finalidade de produzir as disposições operacionais uniformizadoras necessárias à execução de lei cuja aplicação demande atuação da Administração Pública.



tando a legislação de outro ente, de esfera mais ampla.  
Nas palavras de Stein (2014, p. 3),

O pressuposto da regulamentação é, portanto, estender o texto normativo a fim de lhe dar cumprimento, o que implica reconhecer um determinado espaço para inovações e discricionariedade, ainda que esse espaço esteja contido pelo espírito e conteúdo da própria lei regulamentada.

A Lei Geral de Licitações impõe aos entes federados regras de observância obrigatória à regulamentação do registro de preços, conforme enunciado no artigo 15, sendo: i) ampla pesquisa mercadológica<sup>4</sup>, ii) publicação trimestral dos preços registrados, iii) faculdade da administração em contratar por outros meios ainda que existente Ata de Registro de Preços vigente, iv) informatização do registro de preços, quando possível, v) poder de controle difuso pelo cidadão, vi) especificação do bem, sem indicação da marca, vii) condições de guarda e armazenamento, viii) estimativa de unidades e quantidades com base na utilização e consumo futuro, ix) recebimento por comissão de no mínimo 3 (três) membros daqueles bens superiores aos valores determinados para o convite.

#### 4 HIPÓTESES DE ADMISSIBILIDADE DO REGISTRO DE PREÇOS

Nos termos do art. 3º do Decreto Federal nº 7892/2013, estão previstas as hipóteses de aplicação do Sistema de Registro de Preços, *in verbis*,

Art. 3º O Sistema de Registro de Preços poderá ser adotado nas seguintes hipóteses:

I — quando, pelas características do bem ou serviço, houver necessidade de contratações frequentes;

4 Neste interm, a União por meio da Secretaria De Logística E Tecnologia Da Informação Do Ministério Do Planejamento, Orçamento E Gestão, editou em 2014, a instrução normativa no 05, prevendo os parâmetros de realização da pesquisa de preços, conforme leitura do art. 2º, pesquisa de preços será realizada mediante a utilização de um dos seguintes parâmetros: (Alterado pela Instrução Normativa no 7, de 29 de agosto de 2014) I — Portal de Compras Governamentais — <[www.comprasgovernamentais.gov.br](http://www.comprasgovernamentais.gov.br)>; II — pesquisa publicada em mídia especializada, sítios eletrônicos especializados ou de domínio amplo, desde que contenha a data e hora de acesso; III — contratações similares de outros entes públicos, em execução ou concluídos nos 180 (cento e oitenta) dias anteriores à data da pesquisa de preços; ou IV — pesquisa com os fornecedores.



II — quando for conveniente a aquisição de bens com previsão de entregas parceladas ou contratação de serviços remunerados por unidade de medida ou em regime de tarefa;

III — quando for conveniente a aquisição de bens ou a contratação de serviços para atendimento a mais de um órgão ou entidade, ou a programas de governo; ou

IV — quando, pela natureza do objeto, não for possível definir previamente o quantitativo a ser demandado pela Administração. (BRASIL, 2013).

A Administração Pública, sempre que possível, deverá realizar as compras pelo SRP às **contratações frequentes**, observando as características do objeto licitado (e.g, material de expediente, medicamentos; produtos perecíveis – como hortifrutigranjeiros –; serviços de manutenção etc.), **de entregas parceladas ou gradativas**, quando para atendimento de **mais de um órgão ou entidade e não havendo a possibilidade imediata de definir o quantitativo a ser demandado**.

Ainda que a Lei nº 8.666/93 não tenha previsto expressamente a utilização do SRP à contratação de serviços, a sua admissão atende ao interesse público e na lição de Pereira Júnior e Dotti (2010, p. 299), sua não aplicação aos serviços é negar aplicabilidade aos princípios da finalidade, da legitimidade, da razoabilidade e da eficiência da atuação administrativa. No que pese o silêncio legislativo e o princípio da legalidade estrita, esses não podem ser interpretados como vedação. Ademais, na Lei nº 10.520/2002, a Lei do Pregão, a utilização do registro de preços à contratação de serviços encontra-se prevista no art. 11 da referida lei. Nas palavras de Reolon (2014, p. 1),

A legalidade foi assentada em norma de caráter nacional, extensível, portanto, a permissibilidade do registro de preços de serviços a todas as esferas de governo e aos poderes Judiciário e Legislativo, embora todos sejam possuidores da prerrogativa de regulamentar suas contratações (arts.117 e 118, Lei nº 8.666/1993).

Em regra geral, o SRP é direcionado para compras, contudo a partir de uma interpretação extensiva e sistemática, caberá a utilização do SRP para serviços, desde que não esteja configurada a demanda por execução continuada ou a complexidade típica às contratações de engenharia.

Em sentido contrário Reolon (2014, p. 2) assevera a plausibilidade



jurídica de registrar preços de unidades de medidas de serviços contínuos. Explica o autor,

No caso do registro de preços, embora sendo contínuos os serviços, não haverá desatendimento do princípio da legalidade da despesa, pois esta somente será executada após regular liquidação, na qual previamente conhecesse a respectiva disponibilidade orçamentária e financeira. Além disso, o ato de contrair obrigação, conforme esclarecedor dispositivo incluído nas leis de diretrizes orçamentárias efetivasse quando da celebração do contrato. Com efeito, embora os serviços sejam contínuos e não detenham imprevisibilidade de consumo, mas constância, sempre haverá a verificação da suficiência orçamentária previamente ao ato de contrair obrigação (art. 119, Lei nº 12.708/2012 – Lei de Diretrizes Orçamentárias) ou de realizar despesa.

O Tribunal de Contas da União, por meio do Acórdão nº 1.737/2012 – Plenário, ainda na vigência do Decreto nº 3.931/2011, assentou que é possível o registro de preços de serviços contínuos desde que atendidas quaisquer das hipóteses do inciso 2º desse regulamento, atualmente substituído pelo art. 3º do Decreto nº 7.892/2013 (Cf. REOLON, 2014, p. 2).

No que tange as obras e serviços de engenharia, a matéria não está pacificada nos Tribunais de Contas e de Justiça, havendo julgados reputando a impossibilidade (e.g. Acórdão 296/2007, 2ª Câmara-TCU) do SRP para contratação de obras e serviços de engenharia e outros admitindo sua possibilidade (e.g. STJ — recurso ordinário em MS Nº 15.647 – SP (2002/0153711-9)). O TCU no Acórdão 3605/2014 – Plenário considerou possível a contratação de serviços comuns de engenharia com base em registro de preços quando a finalidade é a manutenção e a conservação de instalações prediais, em que a demanda pelo objeto é repetida e rotineira. Contudo, o sistema de registro de preços não é aplicável à contratação de obras, uma vez que nesta situação não há demanda de itens isolados, pois os serviços não podem ser dissociados uns dos outros.

Consoante Charles e Marry (2014, p. 241), o emprego do SRP em relação às obras e aos serviços de engenharia deve ser avaliado com ponderação. A grande maioria das obras e serviços de engenharia se reveste de características peculiares e complexas, prejudicando o uso do registro de preços.

No mesmo sentido, é a lição de Justen Filho (2014, p. 261), se a obra



ou serviço de engenharia envolver questões específicas e determinadas não caberá promover contratação fundada em registro de preços.

## 5 VANTAGENS DO REGISTRO DE PREÇOS

De maneira sucinta e concisa serão evidenciadas, a seguir, as vantagens da adoção da sistemática do Registro de Preços nas compras governamentais.

### 5.1 Desnecessidade de dotação orçamentária

Nos termos dos arts. 7º, §2º, II e 14 da Lei nº 8.666/93, a todo procedimento licitatório deverá ser indicado, previamente, os recursos orçamentários para o pagamento da contratação a ser avençada, sendo, portanto, de observância obrigatória pela Administração Pública e seus gestores. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/00), no art. 37 da mencionada lei, veda à assunção de obrigação, sem autorização orçamentária.

Contudo, a regra prevista na Lei Federal nº 8.666/93 e na Lei 101/00 é excepcionada com a adoção do sistema de registro de preços. Conforme leitura do art. 7, § 2º do Decreto 7892/2013, “na licitação para registro de preços não é necessário indicar a dotação orçamentária, que somente será exigida para a formalização do contrato ou outro instrumento hábil.”.

Com o uso do Sistema de Registro de Preços não há necessidade de indicação de dotação orçamentária, uma vez que, ao contrário da licitação convencional, a licitação processada por via do SRP não gera à Administração Pública a obrigação de contratar, tratando-se de característica singular da referida sistemática, conforme dispõe o art. 15, § 4º da Lei Geral de Licitações.

### 5.2 Atendimento de demandas imprevisíveis

Na lição de Jacoby Fernandes (2015, p. 93), a previsão de consumo de bens e serviços na Administração Pública constitui tarefa quase impossível. Assim, o sistema de registro de preços aplica-se às contratações com vistas a



atender demandas imprevisíveis.

Conforme pontuou o Tribunal de Contas da União, no Acórdão nº 2197/2015 – Plenário, a utilização do Sistema de Registro de Preços é adequada em situações em que a demanda é incerta, seja em relação a sua ocorrência, seja no que concerne à quantidade de bens a ser demandada.

### 5.3 Controle de volume de estoque

O Registro de Preços, adotando-se em sua essência o objetivo do *just in time*<sup>5</sup>, promove a modernização e a redução do volume dos estoques, acarretando nítida economia espacial, pessoal e de recursos financeiros. Tal redução é resultado da equação *demanda x estoque*, uma vez que as contratações processadas por meio do Sistema de Registro de Preços somente se consolidam com o advento da necessidade real da Administração.

### 5.4 Eliminação do fracionamento de despesa

O fracionamento de despesa se caracteriza pela divisão para utilizar modalidade de licitação inferior à recomendada pela legislação para o total da despesa, ou para efetuar contratação direta. O art. 23, § 5º da Lei Federal nº 8.666/93 vedou a prática do fracionamento, que decorre, muitas vezes, da ausência de planejamento da gestão pública do quanto vai ser efetivamente gasto no exercício.

Com a adoção do sistema de registro de preços e por meio da Intenção do Registro de Preços<sup>6</sup> (IRP) é possível englobar num único procedimento licitatório (concorrência ou pregão) toda a demanda de compras para o exercício.

---

5 Em seu aspecto mais básico, pode se tomar o conceito literal do JIT – O JIT significa produzir bens ou serviços exatamente no momento em que são necessários – não antes, para não se transformarem em estoque, e não depois, para que seus clientes não tenham que esperar. (SLACK apud NEVES, 2007, p. 23).

6 A intenção de registro de preços (IRP) é o procedimento prévio a instauração da licitação, no qual o órgão gerenciador divulga formalmente o desencadeamento do processo licitatório, permitindo que outros órgãos tomem conhecimento da proposta, conjugando os diversos interesses naquele processo de licitação comum. (Cf. JUSTEN FILHO, 2014, p. 266)



## 5.5 Redução do número de licitações

A partir da adoção do sistema de registro de preços, a administração tem a possibilidade de promover o planejamento das futuras contratações; através do IRP, consolida as demandas de todos os órgãos interessados no objeto que será licitado, ampliando as compras compartilhadas e reduzindo o número de licitações, bem como o número de recursos administrativos dispendidos, como material, mão-de-obra, publicação e tempo empregados na tramitação do processo licitatório, barateando o custo da licitação.

## 5.6 Economia de escala

Nos ensinamentos de Varian, Kupfer e Hasenclever apud Moraes (2011, p. 23), o rendimento de escala leva em consideração o comportamento existente entre os custos de produção de um objeto ou de uma atividade industrial e a sua quantidade produzida.

O sistema de registro de preços, ao comportar a utilização num único processo licitatório por órgãos administrativos distintos, propicia a redução do número de licitações, elevando a contratação de quantidades maiores para o objeto licitado, e amplia a eficiência da gestão administrativa; ademais amplia os ganhos econômicos oriundos do rendimento de escala.

A busca pela economia de escala na administração é do gestor, com o intuito de materializar os princípios administrativos da eficiência e economicidade. Cabe assim, a todos os envolvidos no procedimento licitatório o devido planejamento das aquisições a fim de reduzir os gastos nas compras governamentais.

O Tribunal de Contas da União, reiteradamente vem alertando os órgãos licitantes quanto à necessidade de planejamento às aquisições governamentais com vistas a aproveitar a economia de escala, tal situação ilustrada nos acórdãos 876/2004<sup>7</sup> e 2.902/2015<sup>8</sup>.

7 Das evidências, constata-se que a instituição precisa melhorar o seu processo de planejamento na área de tecnologia, de forma que as demandas materiais da área sejam caracterizadas em estudos amplos, que contemplem soluções globais e parciais, alternativas de solução e proposições técnicas que melhor se ajustem às necessidades da CAIXA, adequadamente justificadas e especificadas (BRASIL, Tribunal de Contas da União. Acórdão 876/2004 – Plenário. Relator: Marcos Vinícios Vilaça. Brasília, 07 de julho de 2004).

8 Acrescento que o levantamento das causas apontadas para as deficiências de governança e gestão consta-



## 6 DESVANTAGENS DO REGISTRO DE PREÇOS

Contudo é importante ressaltar que, diante das vantagens destacadas, o SRP apresenta suas desvantagens (Cf. JUSTEN FILHO, 2014, p. 257-258), a seguir serão elencadas algumas.

### 6.1 Perda da economia de escala

O Sistema de Registro de Preços faculta a contratação à entidade licitante que optou pela sistemática. Em decorrência dessa singularidade, usualmente os licitantes acabam produzindo uma estimativa de preço médio unitário em face de um preço unitário calculado em razão do quantitativo licitado. O preço total seria inferior se a administração fixasse os quantitativos exatos a serem adquiridos.

Na lição de Justen Filho (2014, p. 258),

Na realidade da atividade econômica, o preço unitário numa venda de dez mil unidades não é idêntico àquele numa operação de um milhão de unidades. E isso porque o custo unitário de dez mil unidades é muito superior ao custo unitário de um milhão de unidades.

Mas o preço ofertado pelo licitante numa licitação de SRP deve ser honrado em face de qualquer quantitativo solicitado e mesmo que não haja a contratação do montante integral previsto. Portanto, o licitante se encontrará no dilema de ofertar ou um preço unitário mais reduzido calculado em face do quantitativo total previsto ou um preço médio (que seja suficiente para reduzir o seu prejuízo caso haja contratações em quantitativos mais reduzidos). Usualmente, o licitante opta pela segunda alternativa.

---

tadas indica, como preponderante, a falta de cultura organizacional quanto a práticas de governança, gestão de riscos, planejamento, adoção de processos de trabalho e sistematização de procedimentos. Note-se que a solução do problema envolve a capacitação de servidores e o empenho da alta administração em adotar instrumentos de governança e gestão. Somente a partir da adoção de tais medidas estarão criadas as condições para formação e consolidação da cultura organizacional sobre o tema. (BRASIL, Tribunal de Contas da União. Acórdão 876/2004 – Plenário. Relator Augusto Sherman Cavalcanti. Brasília, 11 de novembro de 2015)



## 6.2 A obsolescência dos dados

Como existe apenas um único procedimento licitatório, cujo resultado será utilizado para diversas contratações futuras, há risco de variação de preços de mercado e da qualidade dos produtos com preços registrados na ata.

## 6.3 Ausência de adequação do objeto

A padronização, característica da sistemática do registro de preços, refilete os efeitos da incompletude, ou seja, a administração ao promover a licitação com o método auxiliar do SRP, acaba estabelecendo tipos gerais de produtos, contemplando fundamentos e qualidades genéricas, que, em alguns casos concretos, não atendem as necessidades, nessas situações a administração deverá proceder com a realização de licitação específica (Cf. JUSTEN FILHO, 2014, p. 258).

## **7 AS MODALIDADES E TIPOS DE LICITAÇÃO: A APLICAÇÃO DO REGISTRO DE PREÇOS**

Na lição de Carvalho Filho (2014, p. 240), a licitação é o procedimento administrativo vinculado, no sentido que fixado às regras, que serão de observância obrigatória pela administração e pelos interessados, e no qual tem como finalidade a obtenção da melhor proposta (ou melhor, trabalho técnico, artístico ou científico).

As diferentes formas de regulamentar o procedimento licitatório traduzem as modalidades de licitação. As legislações 8.666/93, 10.520/02 e 12.462/2011 elencam 07 (sete) modalidades. A lei geral de licitações e contratos no art. 22 enumera as seguintes modalidades: concorrência, tomada de preços, convite, concurso e leilão; cabendo ressaltar que o rol constata no citado artigo é exaustivo, ressalvada a possibilidade de lei federal específica dispor sobre o tema, ademais não se admite a combinação de regras procedimentais de sorte a produzir modalidades inovadoras (art. 22, §8º). Com a



edição da lei 10.520/02, fora instituída a modalidade pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, conforme se lê no art. 1º. Em 2011, fora instituído o Regime Diferenciado de Contratação (Capítulo I da lei 12.462/2011), nova categoria licitatória combinando alguns elementos das existentes até então na disciplina administrativa com a introdução de inovações, destinando exclusivamente as licitações e contratos às hipóteses taxativas previstas no rol do art. 1º da referida lei.

Em que pese a leitura do art. 15, I, §3º da Lei 8.666/93, o legislador estabeleceu de maneira cogente a utilização da concorrência para o sistema de registro de preços. Por sua vez, a lei 10.520/02, alberga no art. 11 a possibilidade de utilização no Pregão do SRP, valendo-se às compras e contratações de bens e serviços comuns. Ao seu turno, com a edição da lei 12.462/2011, ao Regime Diferenciado de Contratações é possível a utilização da sistemática do registro de preços (art. 29, I) como procedimento auxiliar nas licitações no âmbito do RDC. Pontuou o TCU no Acórdão 2.600/2013 – Plenário, que é possível a adoção do registro de preços nas licitações de obras, sob esse regime, desde que demonstrada a viabilidade de se estabelecer a padronização do objeto e das propostas, de modo que se permitam a obtenção da melhor oferta e contratações adequadas e vantajosas às necessidades dos interessados.

O tipo de licitação consiste no critério a ser adotado pela administração para julgar a que satisfaça o interesse público. A Lei nº 8.666/93, em seu artigo 45, §1º estabelece que constituem tipos de licitação, os quais não se aplicam à modalidade concurso, os seguintes: menor preço, melhor técnica, técnica e preço, maior lance ou oferta.

A licitação processada por meio do SRP, em regra, deverá adotar como critério de julgamento o *menor preço*, conforme se depreende da leitura do art. 7º do Decreto Federal 7892/2013 e do Decreto Municipal 15.499/2013. Ou seja, sagrar-se-á vencedora, a licitante que apresentar a proposta de menor preço. Excepcionalmente, poderá optar-se pelo critério de técnica e preço, quando exigido avaliação técnica, evidente que adotado tal critério reputa-se afastada a licitação na modalidade pregão, conforme vedação prevista no art. 4º, X da lei 10.520/02.

Quanto ao critério de adjudicação é necessário observar as recentes posições do Tribunal de Contas da União nos acórdãos nº 4205/2014, 757/2015 e 588/2016. Em tais decisões prolatadas pela Corte de Contas da União, entendeu-se que é obrigatória a concessão por item como regra geral,



tendo em vista o objetivo de propiciar a ampla participação de licitantes e a seleção das propostas mais vantajosas. A adjudicação por preço global é medida excepcional que precisa ser devidamente justificada, além de ser incompatível com a aquisição futura por itens.

## **8 O SISTEMA DE REGISTRO DE PREÇOS E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: A (DES)NECESSIDADE DE PREVISÃO ORÇAMENTÁRIA**

A pré-existência de recursos orçamentários, como requisito à instauração de procedimento licitatório, encontra abrigo na Lei Federal nº 8.666/93 conforme se verifica das disposições contidas nos arts. 7º, § 2º, III, 14 e 38, *caput*. Tal previsão tem escopo constitucional, conforme leitura do artigo 167, I e II da CRFB/88.

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei nº 101/00), nos termos do art. 15, 16 e 17 da mencionada lei, o gestor deverá observar obrigatoriamente as regras contidas na LRF. Cabe ao administrador comprovar a existência de recursos orçamentários e a adequação da despesa com as leis de natureza orçamentária (LOA, LDO e PPA), devendo demonstrar a viabilidade financeira para a assunção da nova obrigação, com a possibilidade real de pagamento das despesas assumidas durante o exercício, a fim de evitar o desequilíbrio das contas públicas.

O Decreto Federal nº 7892/2013, excepcionando a lei geral de licitações (8.666/93), a lei de responsabilidade fiscal (101/00) e a Constituição Federal, dispôs em seu art. 7, § 2º que “na licitação para registro de preços não é necessário indicar a dotação orçamentária, que somente será exigida para a formalização do contrato ou outro instrumento hábil”. Tal hipótese estaria associada ao fato de que a licitação processada por meio do SRP não gera obrigação de contratar, nos termos do artigo 15, §4º da lei nº 8.666/93.

Neste sentido é o entendimento de Jacoby Fernandes (2007, p. 1-2),

Com a adoção do Sistema de Registro de Preços, a Administração deixa a proposta mais vantajosa previamente selecionada, ficando no aguardo da aprovação dos recursos orçamentários e financeiros. Em razão disso, não haveria necessidade de que



o órgão tenha prévia dotação orçamentária, porque o SRP, ao contrário da licitação convencional, não obriga a Administração Pública, em face à expressa disposição legal nesse sentido.

O Tribunal de Contas da União, no Acórdão nº 1279/2008, decidiu:

“(...) o registro de preços não é uma modalidade de licitação, e sim, um mecanismo que a Administração dispõe para formar um banco de preços de fornecedores, cujo procedimento de coleta ocorre por concorrência ou pregão. **Em razão de ser um mecanismo de obtenção de preços junto aos fornecedores para um período estabelecido, sem um compromisso efetivo de aquisição, entendemos ser desnecessário, por ocasião do edital, o estabelecimento de dotação orçamentária.** Todavia, por ocasião de uma futura contratação, torna-se imprescindível a dotação orçamentária para custeio da despesa correspondente, na forma do art. 11 do Decreto 3931/2001. Assim, acolhemos a justificativa. (...) (grifo nosso)

Nas palavras de Sarquis e Ramos (2011, p. 11), o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, em sua jurisprudência, dispensa a documentação de existência de créditos orçamentários para realização de certame licitatório do SRP, pois o sistema não obriga a administração a firmar os contratos decorrentes da ata.

O Tribunal de Contas do Estado do Paraná, no Acórdão 3.312/2013, asseverou que as contratações administrativas exigem prévia dotação orçamentária, sejam elas resultantes de licitação processada pelo sistema de registro de preços, sejam das modalidades ordinárias de licitação (concorrência, tomada de preços, convite, concurso e pregão). A decisão da Corte Estadual do Paraná encontra subsídios em leis de diversos âmbitos e níveis. A Constituição Federal (Artigo 167, Inciso II), as Leis Federal (Artigo 55, da Lei 8.666/93) e Estadual de Licitações (Artigo 99 da Lei 15.608/07) e a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei 101/00) convergem para a proibição de qualquer despesa pública ou assunção de obrigações diretas sem autorização orçamentária com fornecedores, para pagamento por bens e serviços.

Importante ressaltar o comentário de clareza solar do autor Justen Filho (2014, p. 270) à questão da previsão de recursos orçamentários,

“No entanto, não se admite que o SRP seja um instrumento para

práticas destituídas de qualquer contratação. A desnecessidade de indicação da rubrica orçamentária para realização da licitação não significa a possibilidade de participação sem qualquer perspectiva de futura contratação. Portanto, é indispensável que o órgão gerenciador e os órgãos participantes demonstrem a viabilidade e a expectativa de alocação de verbas. Ou seja, será nula a licitação quando houver a impossibilidade de contratações futuras fundadas no registro de preços por ausência de perspectiva concreta de recursos orçamentários”.

Preferimos lastrear nossa posição em consonância com a Corte de Contas da União, com as devidas ressalvas apontadas pelo professor Justen Filho (2014, p. 270), ou seja, às contratações oriundas da sistemática do registro de preços dispensa-se a indicação da dotação orçamentária, cabendo-a apenas no momento da contratação, contudo não pode o gestor furta-se em promover as contratações futuras com base nos preços registrados por ausência de perspectiva de recursos orçamentários.

## **9 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Ficou aqui exposto que as compras processadas através do sistema de registro de preços apresentam vantagem flagrante, na medida em que pode proporcionar maior celeridade, economia e simplificação às aquisições públicas.

O sistema registro de preços pressupõe a elaboração de planejamento e gestão logística às contratações para o adequado atendimento da demanda do objeto licitado. A inexistência de planos de gestão, execução e controle poderá culminar com fracionamento de despesas, contratações emergenciais por desídia, alterações contratuais desnecessárias, dentre outros problemas que podem ensejar a responsabilização do gestor e de todos os envolvidos no processo.

Assim, o SRP por meio de uma única licitação, cabendo à contratação a medida do surgimento das demandas da Administração ou da liberação de recurso e sem a necessidade de engessar o orçamento público com a prévia indicação de dotação orçamentária, reduz os dispêndios comumente associados à realização dos procedimentos licitatórios. Por fim, o manejo



adequado da sistemática em comento materializa os princípios administrativos da eficiência e economicidade elencados nos art. 37, caput e 70 da Constituição Federal conforme exposto.

## REFERÊNCIAS

BITTENCOURT, S. **Licitação de Registro de Preços: Comentários ao Decreto nº 7.892, de 23 de janeiro de 2013, alterado pelo Decreto nº 8.250, de 23 de maio de 2014.** 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

BRASIL. Decreto nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922. Organiza o Código de Contabilidade da União. **Coleção de Leis do Brasil**, Rio de Janeiro, v.1, p. 82, 1922.

\_\_\_\_\_. Decreto Federal nº 7.892, de 23 de janeiro de 2013. Regula o Sistema de Registro de Preços previsto no art. 15 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 jan. 2013.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 876/2004** – Plenário. Relator: Marcos Vinícios Vilaça. Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, 7 jul. 2004.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 2.902/2015** – Plenário. Relator Augusto Sherman Cavalcanti. Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, 11 nov. 2015.

CARVALHO FILHO, J. S. **Manual de Direito Administrativo.** 28. ed. São Paulo: Atlas. 2014.

CHARLES, R. e MARRY, M. RDC: Regime Diferenciado de Contratações, Conforme Lei nº 12.980, de 28 de maio de 2014. 14. ed. Salvador: Juspodivm, 2014.



JUSTEN FILHO, M. **Comentários à lei de licitações e contratos administrativos**. 16. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

GUIMARÃES, E.; NIEBUHR, J. de M. **Registro de preços: aspectos práticos e jurídicos**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

JACOBY FERNANDES, J.U. **Sistema de registro de preços e pregão presencial e eletrônico**. 6. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

\_\_\_\_\_. SRP: créditos orçamentários. **Fórum de Contratação e Gestão Pública** (FCGP), Belo Horizonte, ano 6, n. 67, jul. 2007.

MELLO, C. A. B. de. **Curso de direito administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros. 2009.

MORAIS, F. R. A. **O sistema de registro de preços e a economia de escala no setor público: um estudo de caso nas compras governamentais**. Monografia (Especialização em Finanças Públicas com ênfase em Administração Orçamentária) – Escola de Administração Fazendária, Brasília, 2011. Disponível em: <[http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/arquivos\\_monografi](http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/arquivos_monografi). 2014-08-06.4864304781 > Acesso em: 5 out. 2016.

NEVES, E. L. **Just-in-time: sistema que cria vantagem competitiva** – um estudo de caso na Alfa Indústria de Embalagens. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Administração) – Faculdade Independente do Nordeste, Vitória da Conquista, 2007.

PEREIRA JUNIOR, J. T.; DOTTI, M. R. **Limitações Constitucionais da Atividade Contratual da Administração Pública**. 1. ed. Porto Alegre: Nota Dez. 2010.

REOLON, J. Registro de preços de serviços contínuos. **Fórum de Contratação e Gestão Pública** (FCGP), Belo Horizonte, ano 13, n. 145, jan. 2014.

SARQUIS, A. M. F.; RAMOS, R. S. C. **Controvérsias do Sistema de Registro de Preços**. São Paulo: Tribunal de Contas do Estado de São Pau-



lo, nov. 2011. Disponível em <[https://www4.tce.sp.gov.br/sites/default/files/controversias-SRP-versao-c\\_0.pdf](https://www4.tce.sp.gov.br/sites/default/files/controversias-SRP-versao-c_0.pdf)>. Acesso em: 10 abr. 2016.

STEIN, D. O poder regulamentar e a autonomia administrativa no Sistema de Registro de Preços. **Fórum de Contratação e Gestão Pública** (FCGP), Belo Horizonte, ano 13, n. 148, abr. 2014.

VITÓRIA DA CONQUISTA (município). Decreto nº 15.499, de 13 de dezembro de 2013. Regulamenta o Sistema de Registro de Preços no Município de Vitória da Conquista – BA conforme previsto no art. 15 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. **Diário Oficial**, Vitória da Conquista, dezembro. 2013.



# A Necessidade de Reforma Constitucional do Tribunal de Contas como aprimoramento ao Sistema de Combate à Corrupção

The Need for Constitutional Reform of Audit Court as an improvement to the System of Combating Corruption

Buenã Porto Salgado<sup>1</sup>  
Helmar Tavares Mascarenhas Junior<sup>2</sup>

## RESUMO:

O presente trabalho é uma análise sobre a necessidade de reforma constitucional do Tribunal de Contas no sentido de reforçar a atuação no combate à corrupção ante o julgamento contraditório dos Recursos Extraordinários nº 848826, e 729744, os quais determinaram que a competência para julgar as contas de governo e as de gestão dos prefeitos é exclusivamente da Câmara Municipal; Cabe, então, ao Tribunal de Contas, apenas auxiliar o Poder Legislativo Municipal, emitindo parecer prévio e opinativo, conseqüentemente, abalou as perspectivas dos tribunais de contas do Brasil, e as expectativas da população, haja vista o flagrante desrespeito a teoria dos Poderes Implícitos, nas atividades dos tribunais de contas, gerada por meio da decisão proferida pela Suprema Corte americana, no caso *McCulloch v –s Maryland*; nela ficou definida que deve existir uma relação razoável entre as funções estabelecidas pela Constituição aos órgãos e os meios lícitos utilizados por estes para cumprir seu mister, e atentando-se também aos métodos de interpretação constitucional aos órgãos pela Constituição e os meios utilizados por estes para cumprir seu mister e que os meios adotados não podem ser proibidos pela constituição, e também aos métodos de interpretação constitucional.

**Palavras-Chave:** Teoria dos Poderes Implícitos. Controle Externo. Tribunal de

1 Auditor de Controle Externo TCE/TO, Mestrando Direito, pós-graduado em Direito Tributário, Administrativo e Constitucional. (Revisor). E-mail: porto.salgado@yahoo.com.br.

2 Auditor de Controle Externo TCE/TO, Mestrando em Auditoria e Gestão, pós-graduado em Gestão Pública e Direito Público em licitações, contratos e convênios. (Autor). E-mail: helmarjunior@bol.com.br.

Contas. Corrupção. Câmara Municipal.

## ABSTRACT:

This study is an analysis about the need for constitutional reform in Audit Courts to reinforce the actions to fight against corruption at the contradictory judgment on the Extraordinary Appeal nº 848826, and 729744, which decided that the City Councils are the only authorities to judge city government accounts and mayors' accounts, leaving to the Audit Courts the role of only assisting the City Legislative Branch, issuing prior and opinionated opinion, which consequently shook the prospects of the Brazilian Audit Courts, and the population's expectations, in view of the blatant disregard of the theory of Inherent Powers of Audit Courts, which arose through the decision of the Supreme Court in the case *McCulloch vs. Maryland*, in which it was decided that there must be a reasonable relationship between the roles set to agencies by the Constitution and illicit means used by them to fulfill their occupation, and that the means adopted can not be prohibited by the Constitution, with emphasis also on constitutional interpretation methods.

**Keywords:** Theory of Inherent Powers. External control. Audit Court. Corruption. City Council.

## 1 INTRODUÇÃO

A Carta Magna (1988), apesar de prever as atribuições dos tribunais de contas, como órgão que tecnicamente auxilia o Poder Legislativo, não esgota exaustivamente o exercício do poder-dever imposto à corte fiscalizatória, trazendo apenas em seu artigo 71, incisos I a XI, as finalidades institucionais e os instrumentos de controle externo.

A doutrina tradicional, fazendo alusão ao modelo nacional, conceitua a atividade de controle externo como sendo a fiscalização exercida por um terceiro estranho ao Poder Executivo, esse controle, também, é verificado pela atuação do Poder Judiciário e Legislativo.

O controle jurisdicional compreende a apreciação de atos, processos e contratos administrativos, atividades ou operações materiais e, até mesmo, da



omissão da Administração, tendo em vista que a Constituição Federal inscreveu como direito fundamento o princípio da inafastabilidade da jurisdição.

A proteção judiciária assegura a incolumidade do princípio da legalidade que orienta a atuação dos poderes públicos. Quanto ao alcance desse mecanismo controlador, é de destacar a crescente tendência de ampliação do controle jurisdicional, que vem propiciando o enfoque à ação administrativa não mais pela ótica da legalidade e da constitucionalidade formal apenas.

Passam a constituir objeto de apreciação pelo Judiciário os motivos e os fins do ato administrativo, não como conseqüências da discricionariedade e mérito, mas como elementos integrantes da legalidade.

O controle externo exercido pelo Poder Legislativo desdobra-se em duas vertentes: o controle político, realizado pelas Casas Legislativas, e o controle técnico, que abrange a fiscalização contábil, financeira e orçamentária, exercido com auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU).

A Carta Magna prevê a necessidade de obediência à legalidade e aos direitos individuais, e especialmente ao devido processo legal, sempre que haja a pretensão de atingir direito de outrem (artigo 5º, LIV), bem como exige que o poder público seja eficiente (artigo 37); tanto é verdade que o Supremo Tribunal Federal (STF), no processo nº 327.882/2007, entabulou-se na edição a súmula vinculante nº 3<sup>3</sup>, que assim reza:

Nos processos perante o Tribunal de Contas da União asseguram-se o contraditório e a ampla defesa quando da decisão puder resultar anulação ou revogação de ato administrativo que beneficie o interessado, excetuada a apreciação da legalidade do ato de concessão inicial de aposentadoria, reforma e pensão.

De acordo com o princípio da supremacia constitucional, as normas infraconstitucionais e os atos da administração pública devem atender aos ditames da Lei Fundamental; no entanto, como em todo sistema constitucional analítico, é impossível prever e regular todas as situações jurídicas. Existem lacunas legislativas e interpretações da legislação que dificultam, ou mesmo impossibilitam, a atuação imediata, efetiva e conclusiva do Tribunal de Contas, prejudicando a eficiência de suas atividades, como é o caso dos efeitos civis e políticos da decisão de irregularidades nas contas de ordena-

3 SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: BANCO DE DADOS. Disponível em :< [http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV\\_01\\_02\\_03\\_\\_Debates.ppd](http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_01_02_03__Debates.ppd)> acesso em 21 out. 2016.



dor de despesas, principalmente para efeito de inelegibilidade, prevista na Lei Complementar Federal nº 135/2010.<sup>4</sup>

Usando do poder regulamentar, e dentro da perspectiva de análise globalizada e interpretação finalística do ordenamento jurídico, principalmente pela Constituição Federal, sustentado pelos anseios da sociedade, o TCU e os demais tribunais de contas expedem normas procedimentais internas que norteiam o processo de contas; desde a auditoria de regularidade, ou outro procedimento compatível até o julgamento das despesas pelo Tribunal de Contas.

Contudo, percebemos verdadeiros conflitos de interpretação do ordenamento jurídico, especialmente nos recentes posicionamentos do STF, desfavorecendo e enfraquecendo o TCU no cumprimento de seu papel.

Assim, iremos enfrentar os seguintes problemas: o julgamento dos recursos nº 848826 e 729744 obedeceram a teoria dos atos implícitos e os métodos de interpretação constitucional? Qual é a melhor proposta para corrigir os efeitos vinculantes das referidas decisões?

Para responder a essas questões será realizada pesquisa na legislação, aplicando-se técnicas hermenêuticas para buscar o espírito do ordenamento jurídico, bem como pelos conhecimentos da doutrina, administrativista e constitucional, e da jurisprudência dos tribunais superiores.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TÉORICA

A Constituição organiza o sistema jurídico e legitima o poder estatal. Ela é o resultado da união entre a política e o direito.

O Brasil, com a Constituição Federal de 1988, tornou-se um Estado Democrático de Direito, onde todo o poder emana do povo (artigo 1º, parágrafo único) e que tem como um de seus princípios a separação e independência dos poderes (artigo 2º), e como objetivos fundamentais a promoção do bem de todos (artigo 3º, IV).

O princípio da supremacia da Constituição é o alicerce do próprio sistema constitucional brasileiro, e conseqüentemente do Estado. Ele está incutido, implicitamente, em seu preâmbulo e artigo 60, além de ser pressuposto

4 PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL: BANCO DE DADOS. Disponível em: < <http://WWW.planalto.gov.br> > acesso em 21 out. 2016.



lógico da validade e legitimidade de todo o ordenamento jurídico.

Partindo dessa conjectura, antes de tratarmos do tema propriamente dito, devemos definir os principais conceitos abordados neste estudo. Primeiramente, por ter relação intrínseca com os atos praticados, devemos definir a natureza jurídica da atividade de controle externo. Feito isto, passaremos a analisar os métodos de interpretação constitucional; em seguida, faremos a conceituação de Prestação de Contas de Gestão e de Governo.

Por fim, terminaremos abordando a teoria dos poderes implícitos do TCU e a necessidade de reforma da Constituição Federal no sentido de reforçar a atuação desse Tribunal de Contas no combate à corrupção, em especial nos efeitos do julgamento das contas de ordenador das câmaras municipais.

## 2.1 Natureza jurídica da atividade de Controle Externo.

Para entendermos a natureza jurídica da atividade de controle externo, devemos inicialmente, fazer uma análise de toda a atividade estatal.

Como acontece em qualquer organização, podemos dividir a atividade da administração pública em duas: a atividade-meio e a atividade-fim, já que, a máquina administrativa trabalha em duas frentes: uma cumprindo a finalidade constitucional ou legal do órgão/instituição; por meio da prestação de um serviço público (atividade-fim), e outra que dá suporte para que essa funcione, disponibilizando e mantendo os recursos necessários para que se cumpra a atividade-fim (atividade-meio).

Diante do princípio da separação e independência dos poderes, previsto no artigo 2º da Constituição, pode-se definir a natureza da atividade-fim de acordo com os Poderes da União, ou seja, Legislativo, Executivo e Judiciário.

Fazendo uma interpretação legal ou autêntica do sistema jurídico brasileiro, considerando que o único dispositivo legal que trata sobre serviços públicos e poder de polícia é o Código Tributário Nacional; Tomando como base seu artigo 77, podemos diferenciar a natureza da atividade-fim do Poder Executivo, ao contrário dos demais poderes, em duas categorias: prestação de serviços públicos em sentido estrito e exercício do poder de polícia.

A principal diferença entre essas é que na primeira existem apenas benefícios para a população atingida (estradas, saneamento, educação, saúde etc); Na segunda haveria incidência de normas infralegais e atos administra-



tivos restritivos de direitos ou de imposição de deveres aos cidadãos (conservação do meio ambiente, regulação do trânsito etc).

Usando da mesma forma de interpretação, por meio do conceito previsto neste mesmo artigo, os serviços públicos, no sentido estrito, podem ser divididos em: específicos e divisíveis, como é o caso do transporte público; ou genéricos e indivisíveis, o caso da limpeza pública e das obras estatais.

Nessa linha, o artigo 78 do Código Tributário Nacional prevê:

“Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, 2012) ”

Destarte, no Poder Legislativo, a atividade administrativa pode estar relacionada à atividade-meio ou à atividade-fim, e essa última pode se referir a uma prestação de serviço público em sentido estrito ou a um exercício do poder de polícia.

Diógenes Gasparini ensina que serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade preponderantemente pelos administrados, prestada pela Administração Pública ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público, instituído em favor dos interesses definidos como próprios pelo ordenamento jurídico. (GASPARINI, 2006, p. 290)

Para Hely Lopes Meirelles, o poder da polícia é o mecanismo de frenagem de que dispõe a Administração Pública para conter os abusos do direito individual. Por esse mecanismo, parte de toda a Administração, o Estado detém a atividade dos particulares que se revelar contrária, nociva ou inconveniente ao bem-estar social, ao desenvolvimento e à segurança nacional. (MEIRELLES, 2006, p. 122).

O Controle Externo é, pois, função do Poder Legislativo, sendo de competência do Congresso Nacional no âmbito federal, das Assembleias Legislativas nos estados, da Câmara Legislativa no Distrito Federal e das Câmaras Municipais com o auxílio dos respectivos tribunais de contas.



Consiste, assim, na atuação da função fiscalizadora do povo, por meio de seus representantes, sob a administração financeira e orçamentária. É, portanto, um controle de natureza política, no Brasil, mais sujeito à prévia apreciação técnico-administrativa, não jurisdicionais, do Tribunal de Contas competente.

Desta maneira, concluímos inicialmente que o controle externo é uma espécie de poder de polícia dentro das atribuições finalísticas do Poder Legislativo com a cooperação dos tribunais de contas.

## 2.2 Métodos de interpretação constitucional

Segundo a doutrina tradicional, hermenêutica é o estudo de princípios e regras de interpretação do direito, que têm por objetivo buscar o real sentido da norma.

Sendo assim, a interpretação constitucional deve culminar em um processo construtivo, ou seja, deve tirar conclusões de matérias que vão além das expressões literais contidas no texto e dos fatores nele considerados.

Pois bem, interpretar as normas constitucionais significa (como toda interpretação de norma jurídica) compreender, investigar e mediatizar o conteúdo semântico dos enunciados linguísticos que formam o texto constitucional.

A interpretação constitucional reduz-se, pois, à atribuição de um significado a um ou vários símbolos lingüísticos escritos na Constituição. É necessário que esses métodos, abaixo citados, sejam sincretizados, possibilitando a delimitação de sentido e alcance das normas constitucionais:

A) Método gramatical – é a primeira interpretação da norma, consistindo na busca do sentido literal ou textual dela. Esse método hoje na hermenêutica jurídica e constitucional deve ser apenas o ponto de partida para a compreensão de um regulamento, porque muitas as vezes a interpretação ao pé da letra, pode levar a soluções hermenêuticas injustas (*dura lex, sed lex*).

B) Método sistemático – é técnica que busca correlacionar todos os dispositivos normativos de uma constituição, pois só conseguiremos elucidá-la partir do conhecimento integral; Não podemos interpretar a Constituição em “tiras” e mas como um todo.



Hans Kelsen tem a visão do sistema jurídico que seria naturalmente uma pirâmide normativa, na qual temos no topo a Constituição; abaixo a legislação, e logo depois, os atos administrativos; Posteriormente os contratos e decisões. Todos esses componentes da pirâmide têm que ser interpretados juntamente com a Constituição; as normas jurídicas devem ser lidas e relidas por meio dela recebendo a denominação de Filtragem Hermenêutica – para o neoconstitucionalismo. – Feita a interpretação gramatical, é necessária analisar e interpretar de forma sistêmica, isto é de maneira globalizada.

C) Método histórico – consiste na busca dos antecedentes remotos e imediatos que interferiram no processo de interpretação constitucional. – A norma deve ser interpretada levando-se em conta o processo histórico, ou seja, o contexto em que o legislador editou à vontade do povo por meio de normas legislativas.

D) Método sociológico – busca adaptar a Constituição à realidade social- A norma constitucional deve ser interpretada analisando a realidade da sociedade e os anseios da vontade popular retratados em sua edição.

E) Método teleológico ou finalista – busca realizar a finalidade das normas constitucionais, muitas vezes superando a realidade descrita na norma. A interpretação teleológica se desenvolve, principalmente, sobre os princípios constitucionais, visando atender aos fins para o qual se destina.

Além desses métodos, a doutrina estabeleceu princípios instrumentais da interpretação, muito importantes por servirem como postulados da interpretação constitucional que podendo ser extraídos da Carta Magna de 1988 para orientar a leitura desta. São princípios implícitos, que serve de norte para o desenvolvimento do processo hermenêutico. Podemos citar, dentre outros:

1) Princípio da Supremacia Constitucional – consiste em considerar a Constituição como o conjunto de normas fundamentais de um dado sistema jurídico. É a *lex fundamentalis*. supremacia da CF também em sentido axiológico;

2) Princípio da presunção de constitucionalidade – presunção de legitimidade dos atos do poder público, tendo o intérprete que partir da premissa

de que os atos do poder público são compatíveis com a CF. Evidentemente essa presunção não é absoluta, é relativa *iuris tantum*;

3) Interpretação conforme a Constituição – por força do princípio da supremacia constitucional, o intérprete deverá sempre que possível priorizar o significado que melhor se compatibilize com a norma, é claro que ele deve atender a limites, não podendo prevalecer atos normativos que são patentemente inconstitucionais. Permite declarar a inconstitucionalidade de uma lei adaptando-a a Constituição sem retirá-la do ordenamento jurídico;

4) Princípio da Unidade da Constituição – Também chamado de Princípio da Concordância Prática – integrar o sentido de todas as normas constitucionais;

5) Princípio da máxima efetividade – priorizar a produção dos efeitos da Constituição diante da realidade social, por exemplo: art. 37, CF – direito de greve dos funcionários públicos. Recentemente o STF decidiu sobre a matéria, reconhecendo que o direito não pode ser sonogado diante da omissão legislativa, prevendo a aplicação do direito de greve dos funcionários utilizando as regras do direito de greve no âmbito privado;

6) Princípio da razoabilidade – também chamado de postulado da razoabilidade, informa a busca de interpretações mais justas adequadas, necessárias e proporcionais, para servir de solução no conflito entre princípios, ajudando o intérprete na ponderação de bens e interesses. Esse princípio se divide em dimensões: a) Adequação (utilidade – é a adequação entre meios e fins); b) Necessidade (vedação do excesso – dever de buscar restringir o mínimo possível os direitos fundamentais); c) Proporcionalidade – significa correlação entre custo e benefício.

Não podemos mais aceitar uma interpretação retrospectiva e retrógrada, mas uma interpretação prospectiva e resolutiva que valoriza a vontade da Constituição, e principalmente, atende os anseios da população por uma administração pública eficiente, e livre da Corrupção.

Como veremos ao final deste artigo, a decisão dos ministros do STF, - apesar de válida, e inquestionável procedimentalmente, haja vista que não

mais cabe recurso, possuindo efeitos vinculantes, ao afirmar que compete exclusivamente às Câmaras Municipais julgar as contas do Prefeito, - atentou contra os métodos de interpretação sistêmico, sociológico e finalístico, pois percebe que foi dada apenas interpretação gramatical, isto é seguiu a letra fria da lei, desrespeitando os poderes implícitos constitucionalmente previstos ao Tribunal de Contas.

### 2.3 Teoria dos poderes implícitos

O Poder Judiciário vem aplicando a Teoria dos Poderes Implícitos em defesa da atuação do Tribunal de Contas assegurando meios para o combate à corrupção, conforme exemplo seguir:

PROCEDIMENTO LICITATÓRIO. IMPUGNAÇÃO. COMPETÊNCIA DO TCU. CAUTELARES. CONTRADITÓRIO. AUSÊNCIA DE INSTRUÇÃO. 1- Os participantes de licitação têm direito à fiel observância do procedimento estabelecido na lei e podem impugná-lo administrativa ou judicialmente. Preliminar de ilegitimidade ativa rejeitada. 2- Inexistência de direito líquido e certo. O Tribunal de Contas da União tem competência para fiscalizar procedimentos de licitação, determinar suspensão cautelar (artigos 4º e 113, § 1º e 2º da Lei nº 8.666/93), examinar editais de licitação publicados e, nos termos do art. 276 do seu Regimento Interno, possui legitimidade para a expedição de medidas cautelares para prevenir lesão ao erário e garantir a efetividade de suas decisões). 3- A decisão encontra-se fundamentada nos documentos acostados aos autos da Representação e na legislação aplicável. 4- Violação ao contraditório e falta de instrução não caracterizadas. Denegada a ordem. (MS 24510, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 19/11/2003, DJ 19-03-2004 PP-00018 EMENT VOL-02144-02 PP-00491 RTJ VOL-00191-03 PP-00956)

PROCESSUAL CIVIL – VIOLAÇÃO DO ARTIGO 332 DO CPC, DO ARTIGO 50 DA LEI N. 9.784/99 E DOS ARTS. 10, INCISO IX, E 24 DA LEI N. 4.595/64 – PREQUESTIONAMENTO NÃO CONFIGURADO – VIOLAÇÃO DO ART. 453 DO CPC – INEXISTÊNCIA – SÚMULA 83/STJ – VIOLAÇÃO DO TRATADO DE BASILEIA – AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO – SÚMULA 284/STF – POTENCIALIDADE DE PREJUÍZO – FISCALIZAÇÃO POR TRIBUNAL DE CONTAS DE INSTITUIÇÃO FINAN-



CEIRA ESTATAL – POSSIBILIDADE – DECISÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM, EM TODOS OS FUNDAMENTOS, DE ACORDO COM A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE – SÚMULA 83/STJ – INTENÇÃO GERAL DE REVOLVIMENTO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA – INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. (...). 5. Todos os sistemas e órgãos de controle e fiscalização de recursos públicos devem, em uma República, ser valorizados e dotados de poderes implícitos idôneos para que sejam atingidos os fins constitucionais. (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, AgRg no REsp: 1119799 DF 2009/0015296-3, Relator: Ministro Humberto Martins, 2009) (grifo nosso)

Tal teoria surgiu na decisão proferida pela Suprema Corte Americana, no caso *McCulloch vs Maryland*, no qual ficou definido que deve existir uma relação razoável entre as funções estabelecidas aos órgãos pela Constituição e os meios utilizados por estes para cumprir sua incumbência e que os meios adotados não podem ser proibidos pela própria constituição.

Essa teoria defende que ao serem definidos os objetivos e as competências dos órgãos, ela, implicitamente, concede aos mesmos a liberdade de adotar os mecanismos necessários para cumprir suas obrigações, sendo-lhe vedada apenas o que a constituição proíbe.

Vemos que a aplicação de tal teoria se coaduna com a mudança de paradigma da legalidade administrativa. Com isso, a lei, em sentido estrito, deixaria de ser o trilho a ser seguido pelo agente público, passando a ser suas balizas.

Dessa forma, a Constituição daria à Administração a possibilidade de adotar as medidas necessárias para cumprir suas atribuições, mesmo sem a existência de lei estrita que prescreva expressamente tal ato. Contudo, a medida não poderia, é claro, ser contrária à lei, ou ao ordenamento jurídico, nem destoar de possível norma legal que regule o caso.

Destarte, a teoria dos poderes implícitos teria a função de integrar o ordenamento jurídico, impedindo que a administração se omita por falta de lei que regule o caso.

Para tanto, dever-se-ia seguir o espírito da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro, classificada como norma supralegal pela doutrina e jurisprudência dominantes, a qual prescreve em seu artigo 4º que “quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito”. (BRASIL, Decreto-Lei 4.567, de 04 de setembro de 1942, 2012).



### **3 DA PRESTAÇÃO DE CONTAS DE GESTÃO (ORDENADOR) PELO TRIBUNAL DE CONTAS E SEUS EFEITOS NOS TERMOS DA JURISPRUDÊNCIA DO STF**

No âmbito das competências institucionais do Tribunal de Contas, há duas espécies de processo de contas com (i) competência para apreciar e emitir parecer prévio sobre as contas prestadas anualmente pelo Chefe do Poder Executivo, especificada no art. 71, inciso I, CF/88; e (ii) competência para julgar as contas dos demais administradores e responsáveis, entre eles, os dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, definida no art. 71, inciso II, CF/88.

Desta maneira, cabe ao Tribunal de Contas apenas apreciar, mediante parecer prévio, sem conteúdo deliberativo, as contas prestadas pelo Chefe do Poder Executivo. A competência para julgar essas contas fica a cargo do Congresso Nacional – por força do art. 49, inciso IX, da Constituição –, cuja apreciação não se vincula ao parecer do Tribunal de Contas.

O poder constituinte originário conferiu o julgamento das contas do administrador público ao Poder Legislativo, em razão de que tal decisão comporta em si uma natureza política e não apenas técnica ou contábil, já que objetiva analisar, além das exigências legais para a aplicação de despesas, se a atuação do Chefe do Poder Executivo atendeu, ou não, aos anseios e necessidades da população respectiva.

Na segunda hipótese do art. 71 da Constituição, a competência conferida ao Tribunal de Contas é de julgamento das 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 (art. 71, II, CF/88).

Neste último caso, os atos administrativos apreciados são analisados de forma técnica, para se averiguar se houve violação a preceitos normativos ou regulamentares de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, e se atenderam aos princípios da administração pública, insculpidos no art. 37 da Constituição.

Cuida-se, aqui, de desempenho de função jurídica pelo Tribunal de Contas, consistente no exercício de típica atribuição deliberativa.

Como se percebe, no tocante às contas do Chefe do Poder Executivo,

a Constituição confere à Casa Legislativa, além do desempenho de suas funções institucionais legislativas, a função de controle e fiscalização de suas contas, em razão de sua condição de órgão de Poder, a qual se desenvolve por meio de um processo político-administrativo, cuja instrução se inicia na apreciação técnica do Tribunal de Contas.

No âmbito municipal, o controle externo das contas do prefeito também constitui uma das prerrogativas institucionais da Câmara dos Vereadores, que o exercerá com o auxílio dos Tribunais de Contas do estado ou do município, onde houver, nos termos do art. 31 da Constituição, que possui a seguinte redação:

“Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo municipal, na forma da lei.

§ 1º O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

§ 2º O parecer prévio, emitido pelo órgão competente, sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

§ 3º As contas do Município ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

§ 4º É vedada a criação de tribunais, Conselhos ou órgãos de contas municipais”.

Afirma ainda o STF que a expressão “só deixará de prevalecer”, constante do § 2º do citado artigo, deve ser interpretada de forma sistêmica, de modo a se referir à necessidade de quórum qualificado para a rejeição do parecer emitido pela Corte de Contas, que, como já amplamente demonstrado, é órgão auxiliar do Poder Legislativo na análise das contas do Chefe do Executivo.

Cabe destacar a distinção entre contas de governo e contas de gestão, efetivada pela doutrina e acolhida no parecer juntado posteriormente pela Procuradoria-Geral da República, no sentido de que a competência para o julgamento das contas do prefeito se define pela sua natureza, ou seja, em ra-



ção do tipo de conta apreciada. Aqui, entendo que temos que tomar cuidado ao definir quando a manifestação do Tribunal de contas se refere ao exame de contas de gestão ou não.

Nessa hipótese, a natureza da manifestação do Tribunal de Contas é apenas opinativa, devendo necessariamente se submeter ao julgamento do Poder Legislativo para efeitos de inelegibilidade.

A hipótese de julgamento apartado de contas de gestão não está compreendida nesse paradigma. A natureza da manifestação do Tribunal de Contas que, ao apreciar destacadamente determinado ato de gestão do prefeito, decida pela sua rejeição, foi objeto de análise do RE-RG 848.826, de relatoria do Ministro Barroso, que fixou a tese de que a apreciação das contas de prefeitos, tanto as de governo quanto as de gestão, será exercida pelas Câmaras Municipais, com o auxílio dos Tribunais de Contas competentes, cujo parecer prévio somente deixará de prevalecer por decisão de 2/3 dos vereadores”,

O Ministro Gilmar Mendes manifestou que a competência para o julgamento das contas anuais dos prefeitos, eleitos pelo povo, é do Poder Legislativo (art. 71, I, da CF), órgão constituído por representantes democraticamente eleitos para averiguar, além da sua adequação orçamentária, sua destinação em prol dos interesses da população ali representada. Seu parecer, nesse caso, é meramente opinativo, não sendo apto a produzir consequências, como a inelegibilidade prevista no art. 1º, I, g, da Lei Complementar 64/90.

Essa tem sido, inclusive, a jurisprudência firme desta Suprema Corte. No julgamento do RE 132.747, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, o Tribunal assentou que a competência para o julgamento das contas do Chefe do Executivo, considerados os planos federal, estadual e municipal, é do Poder Legislativo.

No mesmo sentido, a Corte reafirmou a necessidade de observância obrigatória, por parte das Constituições estaduais, do modelo federal de competências para julgamento das contas do Chefe do Executivo. O acórdão restou assim ementado:

“Tribunal de Contas dos Estados: competência: observância compulsória do modelo federal: inconstitucionalidade de subtração ao Tribunal de Contas da competência do julgamento das contas da Mesa da Assembléia Legislativa – compreendidas na previsão do art. 71, II, da Constituição Federal, para submetê-las ao



regime do art. 71, c/c art. 49, IX, que é exclusivo da prestação de contas do Chefe do Poder Executivo.

Segundo o posicionamento majoritário dos Ministros do STF, o art. 75 da Constituição Federal, ao incluir as normas federais relativas à ‘fiscalização’ nas que se aplicariam aos Tribunais de Contas dos estados, entre essas compreendeu as atinentes às competências institucionais do TCU, nas quais é clara a distinção entre a do art. 71, I – de apreciar e emitir parecer prévio sobre as contas do Chefe do Poder Executivo, a serem julgadas pelo Legislativo – e a do art. 71, II – de julgar as contas dos demais administradores e responsáveis, entre eles, os dos órgãos do Poder Legislativo e do Poder Judiciário.

Cita ainda que a diversidade entre as duas competências, além de manifesta, é tradicional, sempre restrita à competência do Poder Legislativo para o julgamento das contas gerais da responsabilidade do Chefe do Poder Executivo, precedidas de parecer prévio do Tribunal de Contas: cuida-se de sistema especial adstrito às contas do Chefe do Governo, que não as presta unicamente como chefe de um dos Poderes, mas como responsável geral pela execução orçamentária: tanto assim que a aprovação política das contas presidenciais não libera do julgamento de suas contas específicas os responsáveis diretos pela gestão financeira das inúmeras unidades orçamentárias do próprio Poder Executivo, entregue a decisão definitiva ao Tribunal de Contas.

O posicionamento foi reafirmado pelo Supremo Tribunal Federal em diversos precedentes, entre eles, temos:

“(...) Ação Direta de Inconstitucionalidade. 2. Constituição do Estado do Tocantins. Emenda Constitucional nº 16/2006, que criou a possibilidade de recurso, dotado de efeito suspensivo, para o Plenário da Assembleia Legislativa, das decisões tomadas pelo Tribunal de Contas do Estado com base em sua competência de julgamento de contas (§ 5º do art. 33) e atribuiu à Assembleia Legislativa a competência para sustar não apenas os contratos mas também as licitações e eventuais casos de dispensa e inelegibilidade de licitação (art. 19, inciso XXVIII, e art. 33, inciso IX e § 1º). 3. A Constituição Federal é clara ao determinar, em seu art. 75, que as normas constitucionais que conformam o modelo federal de organização do Tribunal de Contas da União são de observância compulsória pelas Constituições dos Estados-membros. Precedentes. 4. No âmbito das competências institucionais do Tribunal de Contas, o Supremo Tribunal Federal



tem reconhecido a clara distinção entre: 1) a competência para apreciar e emitir parecer prévio sobre as contas prestadas anualmente pelo Chefe do Poder Executivo, especificada no art. 71, inciso I, CF/88; 2) e a competência para julgar as contas dos demais administradores e responsáveis, definida no art. 71, inciso II, CF/88. Precedentes. 5. Na segunda hipótese, o exercício da competência de julgamento pelo Tribunal de Contas não fica subordinado ao crivo posterior do Poder Legislativo. Precedentes. 6. A Constituição Federal dispõe que apenas no caso de contratos o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional (art. 71, § 1º, CF/88). 7. Ação julgada procedente". (ADI 3.715/TO- Pleno, DJe 30.10.2014).

Dessa forma, o STF entendeu que cabe exclusivamente ao Poder Legislativo o julgamento das contas anuais do Chefe do Executivo, não se podendo conferir natureza jurídica de decisão, com efeitos imediatos, ao parecer emitido pelo Tribunal de Contas que opina pela desaprovação das contas de prefeito até manifestação expressa da Câmara Municipal, não gerando qualquer efeito de inelegibilidade.

#### **4 DA NECESSIDADE DE REFORMA CONSTITUCIONAL A FIM DE GARANTIR A SUPREMACIA DA ATUAÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS NO COMBATE À CORRUPÇÃO**

Em fim, em tese consagrada pela maioria singela dos membros da Supremo Tribunal Federal, fixou-se o posicionamento segundo o qual o juízo reprovativo emitido pelo Tribunal de Contas em processos de contas anuais de Prefeitos, ainda que tenham estes atuado na condição de ordenadores de despesas, não gera a inelegibilidade prevista no artigo 1º, inciso I, alínea 'g' da Lei Complementar nº 64/1990, dispositivo cuja redação atual fora conferida pela Lei da Ficha Limpa, fruto de um projeto de iniciativa popular que mobilizou a nação em prol do expurgo de maus governantes; vejamos o artigo em questão

Art. 1º São inelegíveis I... g) os que tiverem suas contas relativas ao exercício de cargos ou funções públicas rejeitadas por irre-



gularidade insanável que configure ato doloso de improbidade administrativa, e por decisão irrecorrível do órgão competente, salvo se esta houver sido suspensa ou anulada pelo Poder Judiciário, para as eleições que se realizarem nos 8 (oito) anos seguintes, contados a partir da data da decisão, aplicando-se o disposto no inciso II do art. 71 da Constituição Federal, a todos os ordenadores de despesa, sem exclusão de mandatários que houverem agido nessa condição; (Lei Complementar nº 135, de 2010).

Com todo o respeito que merece a Corte Suprema, entende-se que o texto constitucional, numa interpretação sistemática de suas disposições, de forma conglobante, tal decisão fugiu dos reais anseios da sociedade desrespeitando a vontade popular, expressada pelos representantes eleitos pelo povo.

Como foi dito anteriormente, a referida decisão foi pautada unicamente dentro de uma interpretação gramatical, não observando o aspecto sociológico e finalístico, bem como os poderes implícitos constitucionais do Tribunal de Contas.

Numa breve resposta, o juiz não pode nunca decidir uma lide desassociadamente da análise dos elementos históricos, sociológicos e teleológico do processo de interpretação constitucional; veja bem que a questionável decisão não observou a luta histórica e secular das instituições públicas no combate à corrupção, muito menos deu espaço para atender o sentimento de revolta da população brasileira que está cansada da malversação do dinheiro público, e por fim desconsiderou atuação finalística dos tribunais de contas.

Ao reconhecer a competência exclusiva da Câmara dos Vereadores para o julgamento final das contas de gestão e de governo prestadas pelo Chefe do Executivo Municipal, parte do Pretório Excelso reduziu significativamente o alcance da inarredável competência dos Tribunais de Contas disposta no art. 71, inciso II, da Lei Fundamental da República, segundo o qual cabe às Cortes de Contas, com exclusividade, o julgamento técnico das contas de todos os agentes que assumam a condição de ordenadores de despesas públicas (contas de gestão), sem que tenha sido estabelecida, no referido preceito normativo, qualquer exceção atrelada à natureza do cargo ocupado pelo gestor.

Conferir ao Parlamento dita atribuição, a partir de uma interpretação literal e segmentada do art. 71, inciso I, da Constituição Federal, desassociadas de uma interpretação teleológica, sociológica e conglobalizada, implica em

subverter o espírito constitucional, dificultando o exercício do controle externo da gestão pública de forma técnica, desembaraçada e livre de interesses políticos, máxime quando sopesada a reposição de recursos financeiros desviados por ações e omissões de gestores incautos, favorecendo a corrupção.

Não podemos esquecer que cerca de 80% dos casos de inelegibilidade decorrentes da aplicação da LC nº 64/1990 são resultantes de decisões de reprovação de contas proferidas por tribunais de contas, a revelar, portanto, que os julgamentos técnicos realizados no âmbito destas Cortes, com fundamento no art. 71, inciso II, da Lei Fundamental da República, representam o meio mais eficaz de afastamento de gestores ímprobos dos processos eleitorais.

É de fácil percepção, neste sentido, o efeito drástico que o entendimento fixado pela Suprema Corte produzirá sobre a efetividade da Lei de Ficha Limpa.

Neste sentido, e já chegando à conclusão deste, e bem como em respeito à autoridade da decisão do STF, é necessária a reforma da Constituição Federal, mediante Proposta de Emenda Constitucional, alterando especificamente o §1º do artigo 31, caput do artigo 70, 71 os quais propomos a ter a seguinte redação:

§ 1º O julgamento político das Contas do Município será feito pela Câmara Municipal, exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver, mediante emissão de parecer prévio.

Art. 70 O controle externo será realizado pelo Poder Legislativo e Tribunal de Contas, cabendo-lhes respectivamente o julgamento político e técnico.

§1º 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 Tribunal de Contas da União mediante julgamento técnico; ressalvada hipótese de análise posterior independente pelo Poder Legislativo mediante julgamento político.

§2º 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, assumas obrigações de natureza pecuniária. ( Emenda Constitucional nº 19, de 1998).

Art. 71. Compete ao Tribunal de Contas:

...



§5º São inelegíveis os que tiverem suas contas relativas ao exercício de cargos ou funções públicas rejeitadas por irregularidade insanável que configure ato doloso de improbidade administrativa, e por decisão irrecorrível do órgão competente, salvo se esta houver sido suspensa ou anulada pelo Poder Judiciário, para as eleições que se realizarem nos 8 (oito) anos seguintes, contados a partir da data da decisão, aplicando-se o disposto no inciso II do art. 71 da Constituição Federal, a todos os ordenadores de despesa, sem exclusão de mandatários que houverem agido nessa condição.

Nesta proposta, é separar o julgamento político do técnico, apesar do objeto de análise ser o mesmo, possui tratamento e procedimentos distintos.

No julgamento político, o cunho decisório pauta-se no **princípio da livre convicção**, o parlamentar-juiz manifestará o seu voto dentro da sua liberdade de atuação sem ter qualquer compromisso de motivação coerente com elementos de provas presentes nos autos; um exemplo claro disto, foi o processo de impeachment da Presidente Dilma, cuja sessão de julgamento, apresentou-se muitos parlamentares fundamentando o seu voto de cassação com a seguinte frase: “Pela vida de meus filhos, de meus pais, ..., eu voto sim”.

No julgamento técnico, no qual predomina o princípio da motivada convicção técnica, o Tribunal de Contas julga com critérios técnicos, apoiados em elementos colhidos, via de regra em processos de auditoria, inspeção e outros instrumentos de controle externo, não podendo se distanciar das provas e argumentações trazidas aos autos, devendo como todo juiz emitir decisões motivadas e coerentes.

Tal proposta afirma e confirma a autonomia dos tribunais de contas e enaltece a salutar importância de suas atribuições constitucionais.

## 5 CONCLUSÃO

Como vimos a decisão do STF, a qual fixou a tese de que compete exclusivamente às Câmaras Municipais o julgamento dos prefeitos nas suas prestações de contas, independentemente da espécie, é uma afronta à democracia brasileira, e principalmente ao princípio dos freios e contrapesos,



essência do sistema de controle externo, desarmonizando o pacto federativo de separação dos poderes.

No entanto, imbuído de confiança e investidos de esperança, acreditamos que a Proposta de Emenda Constitucional ora proposta visa atender aos anseios da comunidade no combate à corrupção em face da arquitetura do Controle Externo realizado pelo Tribunal de Contas, estampada na Lei Maior, conclamando todos a uma salutar, equilibrada e profícua discussão na reformulação do papel do Tribunal de Contas.

## REFERÊNCIAS

BASTOS, C. R. **Hermenêutica e interpretação constitucional**, 3. Ed., São Paulo, Celso Bastos, 2002.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei Federal nº 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm) > acesso em 21 out. 2016.

BRASIL, **Decreto-Lei 4.567**, de 04 de setembro de 1942, 2012. Lei de introdução às normas do Direito Brasileiro. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del4657compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del4657compilado.htm) > acesso em 21 out. 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. In: Vade Mecum. São Paulo: Saraiva, 2016.

BRASIL. **Lei complementar nº 64/1990**, 18 de maio de 1990. Estabelecem, de acordo com o art. 14, § 9º, da Constituição Federal, casos de inelegibilidade, prazos de cessação e determina outras providências. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp64.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp64.htm) > acesso em 21 out.2016.



BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **Recurso Extraordinário nº 729744**. Recorrente: Ministério Público Federal, Recorrido: Jordão Vianna Teixeira. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 17 de agosto de 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?numero=729744&classe=RE&origem=AP&recorso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 11 ag. 2016

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo**. 17 ed. São Paulo: Atlas. 2004.

GASPARINI, D. **Direito administrativo**. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 32<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2006.



# Os Tribunais de Contas no Exercício da Transparência: Ações Desenvolvidas pelo TCM-CE

The Court of Auditors in the Exercise of Transparency: Actions Developed  
by TCM-CE

**Lorena Aragão Feitosa<sup>1</sup>**  
**Mônica Mota Tassigny<sup>2</sup>**  
**Léa Aragão Feitosa<sup>3</sup>**

## RESUMO:

De acordo com a Constituição Federal e as legislações infraconstitucionais, todo aquele que de alguma forma manejar os recursos do erário deve prestar contas dos seus atos, garantindo a transparência e a ampla publicidade das informações. O estreitamento entre governo e sociedade torna a relação mais democrática e reduz os níveis de corrupção, uma vez que a sociedade passará a exercer maior participação durante toda a gestão governamental. Com efeito, os tribunais de contas são órgãos fiscalizadores que atuam para promover a transparência. Nesse contexto, este artigo tem como objetivo evidenciar como o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE) atua para promover a transparência pública e o controle social. Para tanto foi realizada pesquisa de caráter descritivo, de abordagem metodológica qualitativa e com fonte de pesquisa bibliográfica e documental. Como resultado, obteve-se que o TCM-CE realizou investimentos para transformar seu sítio eletrônico de ampla compreensão, com linguagem simples e acessível. E ain-

1 Graduação em Ciências Contábeis. Pós-Graduação em Auditoria e Controle Externo no Setor Público. Mestranda em Administração de Empresas. E-mail: lorenaafeitosa@gmail.com.

2 Graduação em Pedagogia. Especialização em Educação Infantil. Mestrado em Educação pela Universidade Federal do Ceará. Doutorado em Educação pela Universidade Federal do Ceará e Doutorado na Ecole des Hautes Etudes en Sciences Sociales (Paris). Professora titular do Programa de Pós-Graduação em Administração Unifor (PPGD) e Professora colaboradora do Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD/Unifor). Consultora do Instituto de Estudos e Pesquisas para o Desenvolvimento do Ceará (Inesp) e da Universidade do Parlamento Cearense (Unipace) da Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Membro titular da Academia Metropolitana de Letras de Fortaleza, cadeira nº 26. E-mail: monica.tass@gmail.com.

3 Graduação em Direito. Pós-Graduação em Direito Processual. Mestre em Direito Constitucional. Coordenadora da Escola Superior de Advocacia da OAB Ceará (ESA). E-mail: lea\_feitosa@uol.com.br.



da, realizou os projetos “Educar para o Controle Social”, que reuniu estudantes do ensino fundamental, médio e superior com o propósito de disseminar conhecimento sobre os instrumentos de transparência pública; “Agentes da Cidadania e Controle Social”, que capacita às lideranças comunitárias para o melhor acompanhamento e fiscalização dos recursos públicos municipais; e “Aproximando o TCM da Comunidade Acadêmica” que promove ações para estimular a consciência cidadã no público acadêmico.

**Palavras-Chave:** Administração Pública. Transparência Pública. Tribunal de Contas dos Municípios.

## **ABSTRACT:**

According to the Federal Constitution and the infra-constitutional legislation, all those who somehow manage the resources of the Treasury must provide accounts of their actions, ensuring transparency and wide publicity of the information. The narrowing between Government and society causes the relationship to be more democratic and reduces levels of corruption, since the company will exercise greater participation during all the governmental management. Indeed, the Courts of Auditors are regulatory agencies that work to promote transparency. In this context, this article aims to show how the Court of Auditors of municipalities in the State of Ceará (TCM-CE) acts to promote public transparency and social control. For both, descriptive character search was performed, of qualitative methodological approach and with source of bibliographical research and documentary. As a result, the TCM-CE held investments to transform its electronic site wide understanding, with simple and accessible language. And yet, the projects “Educate to Social control”, which brought together students from elementary, middle, and top with the purpose of disseminating knowledge about the instruments of public transparency; “Citizenship and Social Control Agents”, which empowers the community leaders to better monitoring and supervision of municipal public resources; and “approaching the TCM Academic Community” that promotes actions to stimulate citizen awareness in the academic public.

**Keywords:** Public Administration. Public Transparency. Court of Auditors of the Municipalities.



## 1 INTRODUÇÃO

A corrupção é uma realidade que está presente nas mais distintas sociedades, em maior ou menor grau. Infelizmente, o Brasil vem apresentando níveis mais significativos: conforme o Corruption Perceptions Index 2015<sup>4</sup>, que é o Índice de Percepção da Corrupção divulgado pela organização não-governamental Transparency International, o Brasil ficou em 76o lugar, entre os 168 países analisados e obteve nota 38, em uma escala de 0 (mais corrupto) a 100 (menos corrupto).

Os escândalos políticos e financeiros que comumente estão sendo veiculados nos meios de comunicação têm impulsionado a sociedade para uma maior e melhor participação perante as gestões públicas. Com isso, tem-se procurado visibilidade dos conteúdos informacionais relacionados aos atos e gastos dos administradores públicos.

A prestação de contas públicas é um mecanismo fundamental para amparar esses anseios civis, uma vez que a população pode saber mais sobre a atuação de seus representantes políticos. Entretanto, se as informações disponibilizadas não forem atualizadas, precisas e de fácil acesso, elas podem perder a efetividade. É necessário haver qualidade informacional para que a sociedade compreenda o teor dos dados, fiscalize os recursos públicos e realize juízo crítico.

Com o intento de suprir tais necessidades, em 27 de maio de 2009, foi sancionada a Lei Complementar nº 131, popularmente conhecida como Lei da Transparência Pública. Esta foi um adendo à Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e determinou que informações sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios sejam disponibilizadas em tempo real e de forma pormenorizada.

A transparência das informações relativas à administração pública demonstra à sociedade como os recursos são geridos e auxilia na identificação de fraudes e atos de corrupção. Quando essas informações são divulgadas, permitem que os cidadãos fiscalizem os atos que estão sendo praticados pela administração pública.

Nessa senda, a transparência torna-se meio fundamental para que a



sociedade realize o denominado controle social, ou seja, é a participação popular na gestão pública com a finalidade de intervir na conjectura, na fiscalização e na materialização das políticas públicas (CALVI, 2008).

Nessa perspectiva, estudiosos defendem que a transparência aproxima a sociedade das questões governamentais (FARIA, 2013; FIGUEIREDO; SANTOS, 2014; GALLON et al., 2011; RAUSCH; SOARES, 2010; SANTOS, 2014) e por isso torna-se de extrema relevância possuir mecanismos que perpassem aspectos superficiais e denotem maior credibilidade ao cidadão.

Os tribunais de contas têm atuado para melhorar esse cenário, tendo em vista a incumbência constitucional de realizar o controle externo da administração pública, fiscalizando a gestão dos recursos públicos. Mais do que isso, as cortes de contas têm buscado desenvolver uma postura preventiva para tolher atos de improbidade que podem ser danosos ao erário.

No entanto, para que o cidadão faça bom uso da informação divulgada é necessário que ele receba treinamento adequado. Isso viabilizará a compreensão dos dados, bem como o posterior discernimento acerca de tais informações. Sob essa perspectiva, Faria (2013), Muniz Junior e Lima (2010), Pascoal e Farias (2012) e Santos (2014) lecionam que o compromisso dos tribunais de contas deve ir além do combate à corrupção. Compete a essas cortes realizar ações que aproximem a sociedade da gestão pública, fornecendo elementos educativos para que os cidadãos compreendam o dever dos gestores públicos zelarem pelos recursos do erário. Nesse contexto, questiona-se: como o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE) atua para promover a transparência pública?

Com efeito, este artigo tem como objetivo evidenciar como o TCM-CE atua para promover a transparência pública. Para tanto, foi realizada pesquisa de caráter descritivo, de abordagem metodológica qualitativa e com fonte de pesquisa bibliográfica e documental. A relevância do presente estudo justifica-se pela necessidade de maior especialização sobre a temática, principalmente em relação com a atuação da Corte de Contas para aproximar a sociedade da gestão pública.



## 2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E O DEVER DE PRESTAR CONTAS

A administração pública pode inferir muitos conceitos, contudo optou-se por restringir aos explanados pela a ciência jurídica e pela a ciência administrativa: esta é uma área da Administração utilizada nas administrações direta e indireta das distintas esferas governamentais; aquela é entendida como as atividades desempenhadas pelos entes públicos com o desígnio de prestar serviços ao Estado e a população, observando os princípios legais e promovendo o bem-estar social (PALUDO, 2013).

Ainda sobre os aspectos conceituais, Meirelles (2007) e Di Pietro (2010) corroboram com duas definições mais específicas, provenientes do direito administrativo. A primeira refere-se ao sentido formal, subjetivo ou orgânico que compreende as pessoas jurídicas e os órgãos públicos que foram criados para fiscalizar a função administrativa do Estado e as atividades realizadas pelos agentes públicos. A segunda faz alusão ao sentido material, objetivo ou funcional que diz respeito à própria atividade administrativa desempenhada pelo Estado, por seus órgãos e agentes. É a própria gestão dos interesses públicos realizada pelo Estado.

Em sentido amplo, a administração pública engloba o governo que é responsável pela tomada de decisões, a estrutura administrativa e a administração que tem a incumbência de executar tais decisões. Sob a ótica do sentido estrito, compreende funções administrativas de execução dos programas de governo, prestação de serviços e outras atividades (PALUDO, 2013).

Independente da ciência conceitual é crível perceber que a administração pública abrange todo o aparato existente ao dispor dos governantes, tais como estrutura, recursos, órgãos, agentes, serviços e atividades utilizadas para a concretude dos objetivos políticos (PALUDO, 2013). Mais do que isso, busca alinhar e harmonizar esses recursos para que sejam aplicados de modo eficaz e garanta a efetivação do bem comum.

Os gestores públicos enquanto componentes desse aparato administrativo devem desempenhar sua função com zelo, obedecendo aos princípios e aos limites expressos em lei. Dentre o vasto rol de obrigatoriedades que os gestores públicos devem cumprir está a prestação de contas. A Constituição Federal de 1988 (CF/88), artigo 70, parágrafo único, expressa que todo aquele que manejar recursos públicos tem o dever de prestar contas (BRASIL, 1988),



conforme elucidado a seguir:

Art. 70. 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, assuma obrigações de natureza pecuniária.

No que se refere aos princípios administrativos, o artigo 37 da Constituição Federal de 1988 institui que a administração pública, seja ela direta ou indireta, pertencente à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, deve obedecer aos princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência (BRASIL, 1988). Para melhor entendimento, traz-se a seguir uma breve explanação sobre o conceito desses princípios.

A legalidade assegura que a vontade da administração pública deve ser decorrente da lei, isto é, só pode fazer o que a lei permite. A impessoalidade afirma que a administração não pode atuar com o intuito de prejudicar ou beneficiar determinados indivíduos, uma vez que sempre deve prevalecer o interesse público. A moralidade visa garantir que atuação do administrador público, seja além do estrito cumprimento da legalidade, observando padrões éticos, de boa-fé, de honestidade e de lealdade (DI PIETRO, 2010).

O princípio da publicidade determina que os atos praticados pela administração pública sejam amplamente divulgados, exceto as hipóteses de sigilo retratadas em lei. Por fim, tem-se o princípio da eficiência que foi inserido ao artigo 37 pela Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998 (BRASIL, 1998). Esse exige que o agente público atue com o melhor desempenho possível, realizando suas atribuições com presteza e perfeição para que sejam alcançados os melhores resultados possíveis (DI PIETRO, 2010; MEIRELLES, 2007).

Esses regramentos foram base para o desenvolvimento de leis posteriores que vieram corroborar com a matéria relacionada ao exercício da função administrativa. Por exemplo, tem-se a LRF e a Lei de Acesso à Informação. Nesse diapasão, Gallon et al. (2011, p. 80) corrobora com esse entendimento ao preconizar que:

[...] nos últimos anos, o setor público brasileiro vem enfrentando uma série de transformações no sentido de profissionalizar,



modernizar, democratizar e tornar transparente a gestão pública, criando, assim, condições para atender de maneira efetiva às demandas da sociedade. Esse processo pode ser imputado à maior inserção da sociedade no processo político, às inovações provenientes da informática e das telecomunicações, bem como às alterações promovidas na legislação, destacando-se a entrada em vigor no ano 2000 da Lei Complementar n° 101, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Com efeito, as inclusões e as modificações na legislação para melhorar a atuação do agente público e o conseqüente funcionamento da administração pública acarretaram maiores desafios para as gestões públicas. Esse fato se deve ao crescimento da demanda social por ações públicas que garantam a concretude de valores político-institucionais, o desenvolvimento econômico e o atendimento dos interesses coletivos (JUND FILHO, 2002).

### 3 TRANSPARÊNCIA PÚBLICA

#### 3.1 Países mais transparentes

A transparência é um importante meio contra a corrupção e para estimular na sociedade a cultura de participação nas gestões públicas. O Brasil não tem apresentado adequados níveis de transparência quando comparado com outros países conforme a organização não governamental Transparência Internacional. Fundada em 1993 e designada Transparency International, ela tem como propósito o combate à corrupção, e para tanto divulga anualmente no seu sítio eletrônico os níveis de corrupção de diversos países (FIGUEIREDO; SANTOS, 2014).

Atualmente, são avaliados mais de 160 países com a finalidade de promover a transparência, a integridade e a responsabilidade nas diferentes camadas da sociedade. A exposição desses índices adquire extrema relevância ao permitir a comparação entre os níveis de corrupção no setor público dos países participantes. Com isso, a Transparência Internacional tornou-se referência nos estudos acerca de corrupção, de transparência e de desenvolvimento (MAIA, 2010).

Em 2015, a Dinamarca liderou o ranking do Índice de Percepção da



Corrupção com 91 pontos e em segundo lugar a Finlândia com 90 pontos. O Brasil aparece em 76ª posição com 38 pontos. O resultado da Dinamarca pode ser considerado resultante de esforços de mais de 350 anos. São iniciativas oriundas do século 17 quando o reinado estava ameaçado e, para tanto, era preciso construir uma administração mais eficiente para coletar os impostos que eram necessários para financiar as batalhas (MILHORANCE, 2016).

Em 1951, a Finlândia já demonstrava preocupação com a temática ao instituir uma lei que assegurava o processo de publicidade das informações governamentais. Contudo, na década de 1990 acentuou-se a responsabilidade pela transparência do erário. Foram desenvolvidas reformas na administração pública capazes de proporcionar o avançado estágio de transparência pública dos dias atuais (FIGUEIREDO, 2013).

Para que seja mais bem visualizada a situação do Brasil quanto às demandas relacionadas à corrupção nas gestões públicas, apresenta-se no Quadro 1 o Índice de Percepção da Corrupção no Brasil nos últimos quatro anos divulgado pela Transparência Internacional.

Quadro 1: O desempenho do Brasil nos últimos quatro anos.

<b>Brasil</b>	<b>2015</b>	<b>2014</b>	<b>2013</b>	<b>2012</b>
<b>Índice de Percepção da Corrupção</b>	76°	69°	72°	69°
<b>Pontos</b>	38	43	42	43

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Tendo em vista a colocação do Brasil nos últimos anos e, principalmente, a queda nas posições nesse último resultado divulgado em 2015 quando comparado ao exercício anterior, os cidadãos se citam mais preocupados com a transparência no Brasil. E, estimulados com os exemplos dos outros países, anseiam por maiores atuações que atenuem as irregularidades no setor público (FIGUEIREDO; SANTOS, 2014).

### 3.2 Transparência no Brasil

A questão da transparência no Brasil foi favorecida com a Constituição Federal de 1988 que trouxe no artigo 37 a obrigatoriedade da administração

pública respeitar ao princípio da publicidade (BRASIL, 1988). Este visa garantir que indivíduos tenham acesso às informações concernentes aos atos realizados pelos agentes públicos.

O desenvolvimento da tecnologia da informação no âmbito governamental possibilita a interação entre bases de dados e recursos, permitindo que a sociedade tenha acesso de maneira mais simples e fácil (COGLIANESE; KILMARTIN; MENDELSON, 2009). Assim, em 1998, foi publicada a Lei nº 9.755/98 que estabeleceu a criação de sítios eletrônicos para o Tribunal de Contas da União com a finalidade de divulgar dados e informações (BRASIL, 1998).

Pouco tempo depois, em 4 de maio de 2000, foi instituída a Lei Complementar nº 101, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelecendo normas de finanças públicas direcionadas a responsabilidade na gestão fiscal. De acordo com o artigo 1º, § 1º da referida Lei, a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas (BRASIL, 2000).

Para tanto, a LRF determina a ampla divulgação dos planos, diretrizes orçamentárias, orçamentos, relatórios periódicos da execução orçamentária e da gestão fiscal, assim como as prestações de contas e pareceres emitidos pelas cortes de contas. Desse modo, disciplina o uso dos recursos públicos e insere a noção de transparência como meio de garantir a efetividade do princípio da publicidade na administração pública. Eis a literalidade do art. 48 da mencionada Lei:

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 (BRASIL, 2000).

É oportuno elucidar que o conceito de transparência é mais amplo do que o conceito de publicidade (GALLON et al., 2011; FIGUEIREDO, 2013) porque mais do que divulgar é preciso fazer as informações serem compreensíveis a todos os usuários, devendo ser relevantes, confiáveis e tempestivas (PLATT NETO et al., 2007).



Muitas vezes as informações divulgadas pela administração pública não alcançam o preceito da transparência. Em virtude da grande quantidade de dados que são gerados, os usuários encontram dificuldade para selecionar os mais relevantes. Surgem, ainda, preocupações quanto à confiabilidade e a tempestividade dos dados. A primeira busca evitar situações inverídicas e a segunda visa garantir que divulgação seja atualizada (FIGUEIREDO, 2013).

Ao ampliar o acesso das informações públicas à sociedade, a LRF permitiu o progresso na fiscalização da gestão do erário. Nesse âmbito, esse diploma legislativo denota em um relevante meio regulador das contas públicas, alicerçada em quatro eixos: planejamento, transparência, controle e responsabilização. Segundo Gallon et al. (2011) a LRF foi responsável por introduzir no Brasil o concreto entendimento acerca do significado da transparência na gestão fiscal, incentivando a participação social e fortalecendo a democracia.

Por mais que os relatórios e os demonstrativos criados com o advento da LRF fossem de complexo entendimento, representaram um avanço por permitir o acesso do cidadão à informação pública. Contudo, não era suficiente para o conceito ideal de transparência que busca disponibilizar as informações de forma simplificada.

Destarte, em 30 de junho de 2005, o governo federal apoia a iniciativa da transparência ao instituir o Decreto nº 5.482 que estabelece a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal, por meio da internet (BRASIL, 2005). A Controladoria Geral da União foi designada como o órgão responsável por gerir o sítio eletrônico, denominado portal da transparência.

Para complementar a LRF, em 27 de maio de 2009, foi sancionada a Lei Complementar nº 131 para o Governo Federal, Estados e Municípios, que começou a vigorar em prazos diferentes, conforme o número de habitantes: em maio de 2010 para localidades com mais de 100 mil habitantes; 2011 para os que possuem entre 50 mil e 100 mil habitantes e 2013 para os que possuem até 50 mil habitantes (BRASIL, 2009). Portanto, a Lei Complementar nº 131/09:

Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real,



de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (BRASIL, 2009).

A principal inovação foi a disponibilização das informações em tempo real. Inicialmente, os agentes públicos ficaram receosos quanto ao cumprimento de tal determinação, tendo em vista a lei ainda possuir carências em relação à forma como esses dados seriam apresentados (OLIVEIRA, 2010). Com o intuito de elucidar tais deficiências, foi sancionado o Decreto nº 7.185, em 27 de maio de 2010, que estabelece o padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle no âmbito de cada ente da Federação (BRASIL, 2010). Conforme o artigo 2º, § 2º, inciso II do Decreto nº 7.185/10, a liberação em tempo real é:

A disponibilização das informações, em meio eletrônico que possibilite amplo acesso público, até o primeiro dia útil subsequente à data do registro contábil no respectivo SISTEMA, sem prejuízo do desempenho e da preservação das rotinas de segurança operacional necessários ao seu pleno funcionamento (BRASIL, 2010).

Para fortalecer e ampliar a disponibilização das informações da administração pública para a sociedade e o consecutivo processo de transparência, em 18 de novembro de 2011, foi sancionada a Lei nº 12.527. Denominada Lei de Acesso a Informação, determina os procedimentos necessários para que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios assegurem o acesso às informações e estabelece as restrições de acesso público (BRASIL, 2011).

De exposto, o Brasil tem se empenhado na construção de regulamentos legais que proveem maior transparência dos atos realizados pela administração pública, entretanto, a aplicabilidade ainda distancia do nível ideal. A efetivação desses constructos depende da fiscalização dos órgãos de controle (Legislativo, tribunais de contas e Ministério Público) associado à participação da sociedade (FIGUEIREDO, 2013; SACRAMENTO; PINHO, 2007).



#### **4 TRIBUNAIS DE CONTAS: A VALORIZAÇÃO DA ESTRUTURA EM BENEFÍCIO DOS PRECEITOS DEMOCRÁTICOS**

No decorrer dos anos a atuação dos tribunais de contas sofreu mudanças consideráveis no que diz respeito ao controle da coisa pública. Constituíam-se em órgãos estritamente formais e burocráticos. Hodiernamente, estes podem ser percebidos como órgãos que atuam em favor dos valores do Estado democrático, promovendo a exação na gestão dos recursos públicos (FARIA, 2013).

A Constituição Federal de 1988 foi referência para que as cortes de contas sofressem as alterações supracitadas. Não obstante a relação direta com o Poder Legislativo, os tribunais de contas passaram a possuir autonomia e competências próprias que foram essenciais para fiscalizar o manuseio dos recursos públicos e instituir meios de comunicação com a sociedade (FARIA, 2013; SANTOS, 2014). Corroborando com a valorização e ampliação da ação dos tribunais de contas, Santos (2014, p. 38) menciona que:

Para que seja possível dar aos tribunais de contas a autonomia necessária para o efetivo controle externo, foram asseguradas, entre outras, as seguintes garantias constitucionais: os seus membros gozam das mesmas garantias dos magistrados; as cortes possuem autonomia financeira e administrativa; organizam seus próprios planos de fiscalização e auditoria; baixam suas próprias normas de fiscalização; podem representar às autoridades, fixando prazos para a correção de irregularidades; propõem ao Poder Legislativo projeto de sua própria lei orgânica; e, por fim, têm assegurado repasse de suas dotações orçamentárias até o 20º dia de cada mês.

Destarte, foi instituído aos tribunais de contas o julgamento das contas dos administradores e responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos da administração direta e indireta, bem como emitir opinião a respeito das contas anuais dos chefes do Poder Executivo. Esses julgamentos precisam respeitar preceitos técnicos e jurídicos expressos nas normas legais e constitucionais (SANTOS, 2014).

De acordo com o artigo 70 da Carta Magna de 1988, compete estas cortes realizar a fiscalização contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial das contas públicas, com base nos princípios da legalidade, legitimidade e economicidade. Ainda em relação ao texto constitucional, o

artigo 74, § 2º elucida que qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar as irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União, não só este, como também os tribunais de contas do estado e os dos municípios, quando existir (BRASIL, 1988).

É oportuno elucidar que a legislação infraconstitucional também foi significativa para fortalecer o exercício dos tribunais de contas, com destaque para a LRF. Esta, além de destacar a necessidade de transparência na administração pública, ampliou as prerrogativas desses tribunais para atuar na fiscalização da gestão fiscal (FARIA, 2013).

No Brasil, o exercício do controle externo é realizado pelos tribunais de contas, que podem ser da União, dos estados e dos municípios. Em todo o país existem 34 cortes de contas, o da União que possui jurisdição em todo o território nacional, vinte e seis estaduais, um no Distrito Federal, quatro em municípios (de Bahia, Ceará, Goiás e Pará) e dois com jurisdição somente no respectivo município (Rio de Janeiro e São Paulo).

Embora o texto constitucional de 1988 tenha designado a atuação dos tribunais de contas como auxiliar do Poder Legislativo, as cortes são dotadas de independência, não havendo subordinação com tal poder (FARIA, 2013).

Com efeito, o hodierno desafio dos tribunais de contas é promover a sociedade como auxiliar do controle externo, isto é, inserir o cidadão no controle das contas do erário. Para tanto, os tribunais têm introduzido recursos capazes de estabelecer a comunicação com a sociedade. Segundo Faria (2013, p. 53) esses canais permitem ao “cidadão imiscuir-se nos negócios do Estado, não só no momento das eleições, mas também nos momentos e espaços de fiscalização e avaliação dos atos considerados ilegítimos, ilegais ou antieconômicos, mediante, principalmente, o instituto da denúncia”.

Para tanto, as cortes de contas realizam diversas ações proativas para que a participação da sociedade na gestão pública tenha êxito. Essas incluem tanto a capacitação do quadro interno do órgão como também da sociedade, desenvolvendo ferramentas que favoreçam a atuação do órgão e que facilitem a acessibilidade e a compreensão dos cidadãos às contas públicas (MUNIZ JUNIOR; LIMA, 2010).



## 5 METODOLOGIA

A metodologia de pesquisa visa demonstrar qual a técnica e os métodos utilizados para a realização da pesquisa. Esta por sua vez, tem como objetivo fornecer respostas aos questionamentos propostos (GIL, 2008). Nesta senda, classifica-se o tipo de pesquisa quanto aos procedimentos, quanto à abordagem e quanto aos objetivos.

Inicialmente, realizou-se um estudo bibliográfico para selecionar os referenciais teóricos que melhor fundamentam a temática em estudo. Posteriormente, a pesquisa documental em que se buscou a prestação de contas do TCM-CE, disponível no sítio eletrônico do próprio órgão, para explanar acerca das ações desenvolvidas em prol da transparência pública. Utilizou-se a prestação de contas do exercício de 2015, uma vez que, até o encerramento do presente artigo, não foi divulgada a prestação de contas referente ao exercício de 2016.

Este estudo é de abordagem qualitativa por prezar o aprofundamento na compreensão sem se preocupar com aspectos numéricos (MINAYO, 2001). Quanto aos objetivos, possui caráter descritivo, uma vez que se propõe a descrever determinado fenômeno (GIL, 2008), registrando, analisando e interpretando os dados sem manipulá-los (MARCONI; LAKATOS, 2003).

Com o desígnio de construir a fundamentação teórica, foi realizado procedimento de pesquisa bibliográfica, que está relacionada com as pesquisas realizadas com base em materiais já analisados e divulgados em meios escritos ou eletrônicos (GIL, 2008). Para tanto, foram utilizados livros, legislações, artigos, dissertações e tese. Como base de dados para pesquisa usou-se as plataformas Scientific Periodicals Electronic Library (Spell), Directory of Open Access Journals (DOAJ), Scientific Electronic Library Online (SciELO) e Google Acadêmico com os descritores “administração pública”, “transparência pública” e “Tribunal de Contas dos Municípios”.



## 6 ANÁLISE E RESULTADOS

As cortes de contas passaram por transformações ao longo dos anos com o propósito de melhor desempenhar suas atividades. Oferecer informação de qualidade e aproximar o cidadão das gestões públicas compreende os programas desenvolvidos no decorrer do exercício por esses órgãos. O TCM-CE corrobora com esses ideais e, para tanto, desenvolve atividades que abrangem todas as regiões do Estado com o propósito de capacitar a sociedade para o exercício do controle social.

O TCM-CE atua com a premissa de que a efetividade do controle externo está estritamente relacionada com o exercício do controle social. Dessa forma, passou por modificações que visam alcançar um modelo de gestão eficaz e moderno que atue em interação com a sociedade.

Desde 2009, foram realizados investimentos em recursos tecnológicos para que os termos técnicos utilizados no portal eletrônico fossem traduzidos para uma linguagem fácil que garantisse a ampla compreensão. E, ainda, a sistematização de todas as prestações de contas recebidas, disponibilizando o acesso dessas informações pelo portal eletrônico do TCM-CE para garantir a transparência integral dos atos das gestões públicas municipais (MUNIZ JUNIOR; LIMA, 2010).

As principais ações relacionadas com o incentivo da transparência são coordenadas pelo Instituto Escola Waldemar de Alcântara e pela ouvidoria. A precípua do Instituto Escola é elaborar, promover e realizar programas de aprimoramento e qualificação dos servidores do órgão, dos gestores públicos e da sociedade (MUNIZ JUNIOR; LIMA, 2010).

Para atender aos anseios de qualificação da sociedade civil direcionados à transparência no setor público, o TCM-CE executou três projetos: “Educar para o Controle Social”, “Agentes da Cidadania e Controle Social”, e “Aproximando o TCM da Comunidade Acadêmica”.

De acordo com a prestação de contas do exercício de 2015, o projeto Educar para o Controle Social reuniu desde estudantes do ensino fundamental até os do ensino superior com o propósito de disseminar conhecimento sobre os instrumentos de transparência pública para que a sociedade possa exercer o controle social de forma efetiva.

Todas as palestras e os materiais distribuídos são transmitidos em lin-



guagem adequada ao público-alvo para garantir uma compreensão eficaz. Os temas lecionados abrangem os gastos públicos, a relevância da transparência pública, o exercício do controle social, bem como a missão do TCM-CE.

O projeto Agentes da Cidadania e Controle Social foi realizado em parceria com a Prefeitura Municipal de Fortaleza para capacitar as lideranças comunitárias. Tal fato intenta repercutir em melhor acompanhamento e fiscalização dos recursos públicos municipais nas mais diversas áreas: saúde, educação e infraestrutura (CEARÁ, 2015).

Por fim, o projeto Aproximando o TCM-CE da Comunidade Acadêmica promove ações para estimular a consciência cidadã no público acadêmico. Para tanto, são realizadas palestras nas universidades, visitas técnicas com os estudantes, bem como são firmadas parcerias com instituições de ensino superior para integrar e informar os estudantes sobre a missão do TCM-CE e aproximá-los da temática relacionada com a transparência pública (CEARÁ, 2015).

Outro espaço disponibilizado pelo TCM-CE é a ouvidoria. Esta funciona de maneira integrada com outros órgãos pertencentes à estrutura administrativa para permitir que a população possa se manifestar e ter acesso aos atos da própria Corte, bem como da administração municipal. Para atender às demandas, essa área possui equipe qualificada e habilitada para acolher as manifestações, identificando as necessidades e direcionando-as para que a estrutura competente solucione tal questão (CEARÁ, 2015).

A ouvidoria funciona como canal a serviço da democracia para que o cidadão participe da gestão pública, fazendo sugestões, reclamações, consultas, elogios e comunique irregularidades. Atua no recebimento e encaminhamento de demandas informacionais como forma de garantir a melhoria contínua dos serviços oferecidos pelo TCM-CE, bem como colaborar para a fiscalização no bom emprego dos recursos do erário.

É crível perceber que os dois institutos, Instituto Escola e Ouvidoria, atuam em conjunto: enquanto o primeiro promove a transparência ao facilitar o acesso das informações municipais, com linguagem acessível para os mais diversos tipos de usuários e realiza eventos para ensinar a sociedade a interpretar tais informações, o segundo atua como mecanismo para que o cidadão coloque em prática os ensinamentos assimilados.

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os recursos públicos devem ser empregados com a finalidade de promover políticas públicas apropriadas às carências da população. Com efeito, os mecanismos que regulam a transparência devem proporcionar, além da publicidade dos dados, a compreensibilidade do conteúdo disposto para que os cidadãos possam analisar, conferir e comparar os dados. Somente assim será possível avaliar a responsabilidade na aplicação dos recursos públicos (RAUSCH; SOARES, 2010).

Os tribunais de contas demonstraram relevância para fornecer mecanismos que ensinam os indivíduos a fazer uso das informações públicas. Assim, o presente estudo atingiu o objetivo proposto, uma vez que o TCM-CE realizou investimentos para transformar os termos técnicos disponibilizados no portal eletrônico da Corte em linguagem simples, acessível a distintos usuários, como meio de promover a transparência. E, ainda, realizou os projetos: Educar para o Controle Social, Agentes da Cidadania e Controle Social e Aproximando o TCM da Comunidade Acadêmica.

Sugere-se que pesquisas futuras compreendam a atuação dos outros tribunais de contas dos Municípios com a finalidade de comparar as atuações entre estes para promover a transparência pública e o controle social. Ou ainda, estender para o âmbito do Estado e da União para comparar as ações entre as três esferas.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 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: 3 fev. 2016.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 5.482, de 30 de junho de 2005. Dispõe sobre a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal, por meio da Rede Mundial de Computadores – Internet. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1 jul. 2005. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2005/05482-01.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2005/05482-01.htm)>.



[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5482.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5482.htm) >  
Acesso em: 3 fev. 2016.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 7.185, de 27 de maio de 2010. Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle, no âmbito de cada ente da Federação, nos termos do art. 48, parágrafo único, inciso III, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 maio 2010. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7185.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7185.htm)>. Acesso em: 10 fev. 2016.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 4 jun. 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm)>. Acesso em: 20 fev. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.755, de 16 de dezembro de 1998. Dispõe sobre a criação de “homepage” na “Internet”, pelo Tribunal de Contas da União, para divulgação dos dados e informações que especifica, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 dez. 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9755.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9755.htm)>. Acesso em: 10 fev. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 nov. 2011. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm)> Acesso em: 13 fev. 2016.

\_\_\_\_\_. 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, 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: 3 fev. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 maio 2009. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp131.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp131.htm)>. Acesso em: 3 fev. 2015.

COGLIANESE, C.; KILMARTIN, H.; MENDELSON, E. Transparency and public participation in the federal rulemaking process: recommendations for the new administration. **HeinOnline**, New York, v. 77, n. 4, jun. 2009.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FARIA, N. R. **Tribunal de contas na constituição de 1988: controle social e accountability**. 2013. 186 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Humanas) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Relações Internacionais e Desenvolvimento, Universidade Católica de Goiás, Goiânia, 2013.

FIGUEIREDO, V. S. **Transparência e participação social da gestão pública: análise crítica das propostas apresentadas na 1ª Conferência Nacional sobre Transparência Pública**. 2013. 138 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2013.

FIGUEIREDO, V. S.; SANTOS, W. J. L. Transparência e participação social da gestão pública: análise crítica das propostas apresentadas na 1ª Conferência Nacional sobre Transparência Pública. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 6, n. 1, p. 73-88, 2014.

GALLON, A. V. et al. A compreensibilidade dos cidadãos de um mu-



nicípio gaúcho acerca dos demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal publicados nos jornais. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 16, n. 1, p. 79-96, jan./abr. 2011.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

JUND FILHO, S. L. **As novas doutrinas de administração pública e os seus reflexos nos controles e na auditoria de desempenho dos programas governamentais**. 2002. 181 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2002.

MAIA, L. Síntese. **Revista TCE-RJ**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 1, p. 50-67, jan./dez. 2010. MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos da metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo brasileiro**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MILHORANCE, F. Oito lições de combate à corrupção que a Dinamarca pode dar ao Brasil. **BBC Brasil**, 27 jan. 2016. Disponível em: <[http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2016/01/160126\\_dinamarca\\_corrupcao\\_fm\\_ab](http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2016/01/160126_dinamarca_corrupcao_fm_ab)> Acesso em: 3 mar. 2016.

MINAYO, M. C. S. Ciência, técnica e arte: o desafio da pesquisa social. In: \_\_\_\_\_ (Org.). **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. Petrópolis: Vozes, 2001. p. 9-29.

MUNIZ JUNIOR, J.; LIMA, L. E. M. A sociedade como agente auxiliar do controle externo. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 3., 2010, Brasília. Paineis 5: Desburocratização e transparência. **Anais...** Brasília, 2010. p. 1-23. Disponível em: <[http://www.escoladegestao.pr.gov.br/arquivos/File/Material\\_%20CONSAD/paineis\\_III\\_congresso\\_consad/painel\\_5/a\\_sociedade\\_como\\_agente\\_auxiliar\\_do\\_controle\\_externo.pdf](http://www.escoladegestao.pr.gov.br/arquivos/File/Material_%20CONSAD/paineis_III_congresso_consad/painel_5/a_sociedade_como_agente_auxiliar_do_controle_externo.pdf)>. Acesso em: 18 nov. 2016.

OLIVEIRA, G. J. Governança Pública e Parcerias do Estado: a relevância dos acordos administrativos para a nova gestão pública. **Revista Eletrônica sobre a reforma do Estado**, Salvador, n. 23, p.1-9, set./out./nov. 2010. Disponível em: <[http://www.academia.edu/2518876/Governança\\_pública\\_e\\_parcerias\\_do\\_Estado\\_a\\_relevância\\_dos\\_acordos\\_administrativos\\_para\\_a\\_nova\\_gestão\\_pública](http://www.academia.edu/2518876/Governança_pública_e_parcerias_do_Estado_a_relevância_dos_acordos_administrativos_para_a_nova_gestão_pública)>. Acesso em: 20 fev. 2016.

PALUDO, A. **Administração pública**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

PASCOAL, V. F.; FARIAS, W. B. O papel dos tribunais de contas no fortalecimento do controle social: o Programa TCendo Cidadania do TCE-PE. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, p. 154-167, 2012. Edição especial.

PLATT NETO, O. A. et al. Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 1, p. 75-94, jan./mar. 2007.

RAUSCH, R. B.; SOARES, M. Controle social na administração pública: a importância da transparência das contas públicas para inibir a corrupção. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 4, n. 3, p. 23-43, set./dez. 2010.

SACRAMENTO, A. R. S.; PINHO, J. A. G. Transparência na administração pública: o que mudou depois da lei de responsabilidade fiscal? Um estudo exploratório em seis municípios da região metropolitana de Salvador. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 1, n. 1, p. 48- 61, 2007.

SANTOS, M. F. A. Os tribunais de contas e a transparência como meios de combate à corrupção. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais – TCEMG**, v. 32, n. 2, p. 30-45, abr./jun. 2014.

CEARÁ (Estado). Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará. **Relatório de atividades do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará**. Fortaleza, 2015. 376 p. [Prestação de Contas Anual 2014].

VIGNOLI, F. H. (Coord.). **A Lei de Responsabilidade Fiscal comentada para municípios**. São Paulo: FGV/EAESP, 2002.

# O Planejamento Tributário e a Elisão Fiscal

Tax planning and tax avoidance

**José Ernane Alves Rocha<sup>1</sup>**

**Leila Rufino Barcelos<sup>2</sup>**

**Patrícia Alves Xavier Rocha<sup>3</sup>**

## RESUMO:

Este trabalho tem como escopo apresentar um estudo sobre o planejamento tributário, analisando todas as evoluções ocorridas nesse sentido e investigando as aplicações na elisão fiscal, no intuito de proporcionar uma redução significativa à carga tributária. Mediante a elisão fiscal é possível encontrar brechas legislativas que desincumbem o contribuinte de realizar um fato gerador. Entretanto, é comum a confusão entre elisão, evasão, fraude e simulação fiscal. O planejamento tributário deve ser realizado exatamente para que a não geração do fato gerador seja lícita, mas, ainda assim, entende-se que deveriam ocorrer maiores modificações processuais nessa seara visto que existem normas antielisivas para evitar as brechas na legislação e compelir o contribuinte a pagar mais tributos.

**Palavras-Chave:** Elisão. Evasão. Fraude. Planejamento e tributo.

## ABSTRACT:

This work aims to present a study on tax planning, analyzing all the developments that have occurred in this direction and investigating applications in tax avoidance in order to provide a significant reduction in tax burden.

---

1 Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Tocantins (UFT). E-mail: emanerocha31@gmail.com

2 Bacharel em Direito. Professora da Faculdade de Ciências Jurídicas de Paraíso do Tocantins (FCJP). E-mail: andradebarcelos@hotmail.com

3 Bacharel em Direito. Especialista pela Universidade Federal do Tocantins (UFT). E-mail: juridico.xavier@gmail.com



Through tax avoidance it is possible to find legal loopholes that disencumber the taxpayer to execute a taxable event. However confusion among tax avoidance, evasion, fraud, and simulation is common. Tax planning should be done exactly so the non-generation of the taxable event is lawful. Still, it is understood that major procedural changes should occur in that matter since there are anti-elision standards in order to avoid legal loopholes and compel taxpayer to pay more taxes.

**Keywords:** Avoidance. Evasion. Fraud. Planning and tax.

## 1 INTRODUÇÃO

São infundáveis os desafios emanados sobre o debate em torno do direito constitucional à economia tributária, que se apresenta em paralelo à delimitação dos legítimos poderes do fisco, de agir contra os infratores das leis tributárias e de defender os interesses da arrecadação mediante a criação de mecanismos eficazes e legais de combate à evasão simples e à sonegação qualificada.

A obrigação tributária e a evasão fiscal sempre coexistiram ao longo da história, e existe uma permanente tensão entre a obrigação de pagar tributos e a tentativa de burlá-la por parte dos contribuintes.

Assim, urge uma resistência, pois o contribuinte tem o direito de minimizar seus custos tributários, não obstante deva-se reconhecer que cabe ao Estado exigir o cumprimento da legislação tributária para que possa assegurar a prestação dos seus serviços na medida das exigências da sociedade. Com efeito, a imposição tributária é uma forma extremamente eficaz de propiciar receitas ao Estado para o atendimento das necessidades públicas.

Dessa forma, nasceu o planejamento tributário que tem como finalidade prever e dispor dos negócios jurídicos do contribuinte de forma que haja uma economia de tributos, sempre respeitando os limites impostos pela lei.

Antes de ocorrer o fato gerador, não há obrigação tributária, portanto, o contribuinte pode se esquivar de adentrar na situação legal de tributação ou mesmo escolher situações legais que resultem numa menor incidência tributária ou mesmo num adiamento de suas responsabilidades fiscais.

Entretanto, existe uma fragilidade de distinção e na conceituação do que seja evasão fiscal, fraude fiscal ou economia legítima de tributos. Assim,

este trabalho pretende investigar as vantagens do planejamento tributário e da elisão fiscal, bem como sua conceituação e aplicação.

## 2 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário é uma ação do planejamento empresarial que tem como objeto os tributos e seus reflexos nas entidades, visa obter economia de impostos, adotando procedimentos legais. Além disso, é uma atividade empresarial preventiva, que tem como fator de análise o tributo e visa identificar e projetar os atos e fatos tributáveis e seus efeitos, comparando-se os resultados prováveis, para os diversos procedimentos possíveis, de tal forma a possibilitar a escolha da alternativa menos onerosa, sem extrapolar o campo da licitude.

Segundo Láudio Camargo Fabretti e Dilene Ramos (2009, p. 21), “planejamento tributário define-se como atividade preventiva que estuda *a priori* os atos e negócios jurídicos que o agente econômico (empresa, instituição financeira, cooperativa, associação etc.) pretende realizar”, e sua finalidade é: “obter a maior econômica fiscal possível, reduzindo a carga tributária para o valor realmente devido por lei” (Ibidem, p. 22).

O caráter preventivo do planejamento tributário decorre de o fato de não se poder escolher alternativas senão antes de se concretizar a situação.

Portanto, é necessário estudo apropriado, ou pesquisa, em fase anterior a cada operação, suas consequências econômicas e principalmente jurídicas, dado que, uma vez concretizados os fatos, considera-se ocorrido o fato gerador e existente seus efeitos (art. 116 do CTN), surgindo daí a obrigação de pagar o tributo.

É óbvio, porém, que na fase do pré ou mesmo do planejamento, é possível simular ou projetar os fatos. No entanto, após a concretização dos fatos, via de regra, na qual se apresentam as duas alternativas para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária: pagar ou não pagar o tributo decorrente da previsão legal descrita como fato gerador. A alternativa de não pagar, ou mesmo não lançar, se caracterizará como prática ilícita, sujeitando-se a empresa à ação punitiva do Estado, caso este venha a tomar conhecimento dessa prática.



Ao buscar a finalidade desta pesquisa e considerar a questão da competitividade das empresas, torna-se imperativo para as empresas a racionalização do ônus tributário, de forma legal.

Para minimizar a incidência de tributos que oneram seus custos, sabe-se de antemão que as empresas têm duas vias: a legalidade e a ilegalidade. Ao escolher a segunda, estará optando pela sonegação, evasão fiscal, ou fraude fiscal, ao passo que seguindo o caminho legal estará utilizando-se da elisão fiscal, também chamada de economia legal, que se traduz no planejamento tributário.

A doutrinadora Lúcia Helena Briski Young (2008, p. 123) afirma sobre a finalidade do planejamento tributário:

Visa em especial a três aspectos: evitar a incidência do fato gerador; reduzir o valor do tributo a pagar, seja através da aplicação da alíquota ou formação da base de cálculo; e postergar o pagamento do tributo, sem, contudo, ocorrer a incidência de penalidades fiscais (multa e juros).

O eminente doutrinador Pablo Andrez Pinheiro Gubert citado por Young (2008, p. 99) afirma que o

planejamento tributário, portanto, é um conjunto de prerrogativas legais que visam mitigar a geração de tributos, cabendo ao gestor tributário da empresa conhecer a legislação vigente e buscar brechas e oportunidades que lhes permita reduzir ao máximo o peso fiscal imposto pelo ente tributante.

Gubert (2002, p. 152-153) ainda afirma: “O Planejamento Tributário é o conjunto de condutas, comissivas ou omissivas, da pessoa física ou jurídica, realizadas antes ou depois da ocorrência do fato gerador, destinadas a reduzir, mitigar, transferir ou postergar legal e licitamente os ônus dos tributos”.

No Brasil é comum encontrar empresas em situação financeira desconfortável, sendo poucas as que se encontram em situação confortável – justamente por prescindir de bom planejamento, seja financeiro, estratégico ou tributário.

Os profissionais e assessores das empresas devem enviar esforços para contribuir na continuidade dos empreendimentos, principalmente devido ao atual panorama caracterizado por mutações e incertezas, globalização irreversível, acirrada competitividade, juros reais exorbitantes e outras dificuldades, como a crise financeira que iniciou nos Estados Unidos e se alastrou



pelo resto do mundo, e mais recentemente a crise financeira na Europa, em que os analistas afirmam categoricamente que resquícios dessa crise podem atingir inevitavelmente o País.

O planejamento tributário previsto e executado de maneira inteligente é eficaz na proteção aos ativos financeiros das empresas. Portanto, um bom planejamento tributário é efetivo na proteção das disponibilidades das empresas. A contribuição do profissional tributarista quanto à implementação desse ferramental é muito valiosa, prezando pela continuidade dos empreendimentos, manutenção de empregos e dignidade humana.

O planejamento tributário se constitui em uma forma de ação, por parte dos entes econômicos, para amenizar o impacto da carga tributária imposta pela autoridade fazendária.

Humberto Bonavides Borges (2002, p. 23) enfatiza:

As ideias e planos voltados à economia de tributos pressupõem o emprego de estruturas e formas jurídicas adequadas, normais e típicas à materialização dos respectivos negócios empresariais [...] O exercício desse direito à economia de tributos comporta como requisito legal a prática de ações válidas e legítimas.

Para que se elabore um planejamento tributário eficaz faz-se necessário conhecer a legislação, estudá-la e buscar ações que evitem o desencaixe sem ferir a referida legislação. Luís Martins de Oliveira (1998, p. 24) ratifica esse entendimento quando assim se expressa: “esta é, portanto, uma atividade que necessita extensos conhecimentos da legislação tributária e sua aplicação prática, e para alcançar êxito nessa atividade”.

Marco Aurélio Greco (2004, p. 182) nos ensina que “o planejamento tributário é imensamente relevante sob a perspectiva do Direito”. Ele destaca dois aspectos importantes a serem considerados: a isonomia e a concorrência. No que se refere à isonomia, o autor afirma “ser esta quebrada não apenas quando se cobra tributos de quem não deveria ser cobrado, como também não se cobra tributo de quem deveria ser cobrado ou não se consegue alcançar a quem deveria ser alcançado”.

Assim, nota-se que o planejamento tributário é sumamente importante para a atividade empresarial, uma vez que por meio de estudos e análises comparativas de tributação é possível entender e regular o recolhimento de todos os impostos.



## 2.1 Formas de Fazer Planejamento Tributário

Há várias formas de fazer planejamento tributário e, portanto, obter a economia fiscal materializando a elisão fiscal.

Podemos citar a criação de holding, mais precisamente uma holding patrimonial, que seria uma empresa que permitiria a uma pessoa física reduzir sua carga tributária, e lhe conferir retorno de capital sob a forma de lucros e dividendos, sem tributação.

Teríamos também, como dito, a instalação de empresas em áreas do interesse do governo que oferte redução ou eliminação de tributos para as empresas que nessas áreas venham a se instalar.

Ou ainda na indústria, a utilização do *drawback*, que é a permissão legal concedida aos exportadores de internalizarem produtos com isenção de impostos, desde que esses produtos venham servir como insumos, ou agreguem valor para os produtos exportados por essas empresas exportadoras. Segundo Aires F. Barreto (1998, p. 22), “*drawback* (devolução; reembolso). Palavra inglesa utilizada internacionalmente para designar a devolução de impostos alfandegários pagos por mercadorias importadas e que serão exportadas para um terceiro país”. Enfim, há uma série de formas de conseguir a elisão fiscal através de um planejamento tributário.

Uma situação muito comum que poderia ilustrar bem o sentido de economia fiscal gerado pelo planejamento tributário seria a circunstância de uma empresa que no final do ano-calendário em curso, que fez opção pelo critério de apuração pelo lucro presumido, conforme previsto no Regulamento do Imposto de Renda RIR/99 Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, em que projeta seu resultado contábil para o próximo ano e depare com uma situação de prejuízo contábil ao deduzir seus custos e despesas projetadas das receitas esperadas para o ano seguinte. Ora, caso a empresa insista na manutenção do referido critério, mesmo que aufira prejuízo, irá pagar o Imposto de Renda e a Contribuição Social, uma vez que sua base de cálculo para essa opção será o faturamento e não o lucro.

Caso opte pela faculdade legal de apuração do Imposto de Renda a pagar pelo critério de apuração do Lucro Real, conforme previsto no Regulamento do Imposto de Renda RIR/99 Decreto 3000/1999, estará em verdade, executando um procedimento do planejamento tributário, e nada terá a pagar, pois nesse critério tem-se a previsão legal do lucro contábil como base

de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social a pagar.

Logo em uma situação de prejuízo nada teria que desembolsar para pagar os referidos tributos. Veja o exemplo: Empresa que venha obter um faturamento no ano-calendário de 1 milhão de unidades monetárias, e auferiu prejuízo de 50 mil unidades monetárias. Pela legislação atual, ao optar pelo lucro presumido, calculará sua base de cálculo para o Imposto de Renda a uma alíquota de 8% incidente sobre o faturamento que se traduziria numa base de 80 mil unidades monetárias que, por sua vez, sofreriam a aplicação da alíquota de Imposto de Renda de 15%. Portanto, tendo a obrigação de recolher no final do ano aos cofres públicos o valor de 12 mil unidades monetárias que em moeda atual seriam R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

Se essa mesma empresa utilizasse o planejamento tributário e fizesse uma previsão de seus custos e despesas, e constatasse que somariam 1.050.000 unidades monetárias se consubstanciando em um prejuízo contábil, de 50 mil unidades monetárias e previamente escolhesse no início do ano a apuração pelo lucro real para determinar sua base de cálculo de apuração do Imposto de Renda a pagar – ressalte-se que essa escolha é feita obrigatoriamente no início do ano-calendário e não pode ser alterada ao longo dele – nada deveria recolher aos cofres públicos, pois a previsão legal para esse critério de apuração identifica o lucro contábil (ao invés do faturamento) como a base de apuração do imposto a pagar. Como não houve lucro e sim prejuízo, nada terá que pagar e ainda terá o direito de utilizar o prejuízo para abater até 30% do imposto a pagar nos próximos exercícios dos eventuais lucros a que venha auferir, conforme preconiza a Lei nº 8.981/1995 em seu artigo 42 e também com previsão no RIR/99, do artigo 509 a 515.

Vale ressaltar que algumas empresas são obrigadas, ou melhor, a lei não lhes dá o direito à opção de escolha pelo regime de apuração do Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o lucro líquido e as obriga a submeterem-se, exclusivamente, ao critério de apuração pelo lucro real.

Ainda acrescentaria como conteúdo necessário ao tributarista, além do elencado na citação, o conhecimento de métodos de projeção de receitas e despesas e a disposição dessas contas no ferramental contábil denominado de DRE (Demonstrativo do Resultado do Exercício). Pois é nesse demonstrativo que se evidenciam o resultado operacional e o faturamento das empresas, itens que protagonizam a base de cálculo da maior parte dos tributos exigidos da prática empresarial.



Um exemplo de planejamento tributário é o incentivo que o estado do Tocantins difere aos atacadistas que perfazem um termo de acordo, eles pagam a alíquota do ICMS em 2%, porquanto a alíquota normal do estado é de 17%.

Outra forma de planejamento tributário é o referente aos cuidados nos procedimentos de encerramento de balanço, em 31 de dezembro, que podem permitir ganhos tributários, no caso de empresa tributada pelo lucro real.

Exemplo: atualização dos débitos sujeitos à taxa de juros ou de índices de inflação. Se houver uma dívida de R\$ 1.000.000,00, corrigida pelo IGP-M anual, deve-se contabilizar, como despesa financeira, a aplicação do respectivo índice (IGP-M), proporcionalmente até 31 de dezembro do respectivo ano, mesmo que a dívida seja paga somente no ano seguinte, por exemplo.

Como visto, planejamento tributário não é sonegação, e sim maneira legal de reduzir a carga fiscal da empresa sem ferir a legislação. Oliveira (1998, p. 98) coaduna com essa percepção quando diz: “A finalidade principal de um bom planejamento tributário é, sem dúvida, a economia de imposto sem infringir a legislação. Trata-se do conceito de *Tax Saving*”, que se traduz na economia antes da ocorrência do fato gerador, ou seja, mitigação de tributo obtida ao se evitar a ocorrência do fato gerador, “ex.: deixar de fumar para não pagar IPI e ICMS – atividade lícita [...] O *Tax Saving* é bastante praticado pelos norte-americanos”. Luciano Amaro (2008, p. 18) também pensa assim quando afirma: “Não se deve confundir planejamento tributário com sonegação fiscal, uma vez que são dois aspectos completamente distintos”. Mais uma vez Oliveira (1998, p. 98) confirma nosso entendimento quando expressa: “Essa forma lícita de redução da carga fiscal não pode ser confundida com sonegação ou fraude, tão comum nas práticas comerciais”.

O tributarista responsável por um planejamento tributário eficaz terá logicamente que zelar pela lisura de suas ações e observar se a hipótese de incidência descrita na lei já se concretizou ou não, e atuar no sentido de agir antes que ela se concretize, para que não se incorra em fraude fiscal, que é defendida legalmente como sendo “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar total, ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento” (BRASIL, 2011, art. 72).

Para evitar o referido delito, o responsável, na empresa pelas questões tributárias, terá a obrigação de checar se a economia de impostos almejada



é decorrente de formas de direito adequadas e registrar suas ações nos livros de registros fiscais para que não reste nenhuma dúvida acerca da legalidade de sua conduta na busca da economia tributária.

A busca pela economia de impostos traduzida no planejamento tributário fundamenta-se no direito à economia de impostos, com isso as organizações empresariais investem boa parte de seu tempo no desenvolvimento de ideias e planos que permitam a mitigação, eliminação ou postergação do ônus tributário. Dessa maneira, Borges (2002, p. 60) afirma:

A ação empresarial que visa, mediante meios e instrumentos legítimos, harmonizar as transações futuras ao objetivo de excluir, minimizar ou adiar o correspondente débito fiscal vem ocupando, dia a dia, uma posição de vanguarda na estratégia global das organizações como nas hipóteses a seguir de reestruturação de empresas, com a cisão, fusão e incorporação.

Dessa forma, um planejamento tributário deve ser estruturado com base no regime de apuração e com a finalidade de diminuir a carga tributária sem infringir a legislação.

### 3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E ELISÃO FISCAL

Nesta seção será abordada a importância do planejamento tributário para alcançar a elisão fiscal, ou seja, um meio lícito de evitar o pagamento de tributos ou que enseja sua diminuição.

Com a elaboração de um planejamento tributário eficiente o contribuinte vê-se em uma situação mais vantajosa evitando assim que a alta carga tributária o leve a utilizar-se de meios fraudulentos ou evasivos para evitar o pagamento dos tributos.

O tributo é em regra uma norma de rejeição social, visto a alta carga tributária nacional sem reflexo contraposto de benefícios sociais. Diante disso, muitos tentam evadir-se da obrigação de pagar seus tributos.

O termo “evasão”, segundo o dicionário De Plácido e Silva (2004, p. 224), vem do latim *evadere* que significa na terminologia do Direito Fiscal “fuga ou subtração do contribuinte ao pagamento do imposto, que lhe é atribu-



ído, usando para isso de meios que evitem a incidência tributária a seu cargo”.

Desse modo, a evasão fiscal consiste nas práticas ou omissões do contribuinte tendentes a suprimir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária.

Segundo os ensinamentos do doutrinador Hugo Brito de Machado (2010, p. 51):

A expressão evasão tributária designa a fuga ao dever de pagar tributos. Tem sentido amplo, e assim abrange tanto as condutas lícitas, quanto as ilícitas. Pode ser acrescida do qualitativo “lícita” ou “legítima” para designar apenas as condutas ao dever de tributar sem violação da lei.

Os motivos que levam à evasão fiscal são inúmeros, mas sendo o maior o conflito existente entre a administração pública que, de um lado, procura maximizar a arrecadação de tributos e, de outro, a população tentando o máximo de economia fiscal.

Outro fator que leva à busca pela evasão fiscal é histórico, uma vez que na Antiguidade o tributo tinha uma conotação de estigma conservando até hoje a conotação de imposição e sujeição.

Essa conotação de sujeição é repassada pelo próprio conceito de tributo, esposado no Código Tributário Nacional: “Art. 3º-Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Da própria conotação retira-se que ninguém paga tributo por querer, mas sim porque é compelido, sob pena de sofrer sanções previstas em lei.

Há também o fator de complexidade nas relações econômicas e, por consequência, do próprio sistema tributário, o que acarreta que muitos indivíduos não tenham domínio completo de seus meandros, conduzindo à evasão por ignorância do contribuinte. A quantidade de leis, regulamentos e atos normativos diversos em matéria tributária gera incertezas quanto à incidência a certos fatos e às respectivas implicações fiscais e de determinadas condutas.

Entretanto, essa justificativa não é válida para a evasão fiscal, pois ninguém pode escusar do cumprimento da lei, alegando desconhecê-la.

Outro motivo que certamente leva à evasão fiscal é a insolvência fiscal, ocorrida em muitas empresas, devido a várias razões, o doutrinador Miguel

Delgado Gutierrez (2006, p. 62) nos dá um exemplo dessa situação:

Exemplo típico ocorreu com a edição do Plano Real, que levou algumas empresas a terem uma redução acentuada da margem de lucro e um aumento significativo em suas dívidas. Colhidas pela situação inesperada, essas empresas foram obrigadas a se compor com seus credores, deixando de honrar suas dívidas e seus tributos em dia. Nesses casos, o contribuinte, tendo sido realizado o pressuposto de fato e de tributo, e satisfeitas às obrigações formais que lhe incumbem, torna-se pessoa desprovida de quaisquer bens frustrando a ação de cobrança dos tributos devidos. O que a doutrina designa de falta de “capacidade financeira”, ou seja, a impossibilidade do contribuinte de liquidar suas obrigações no termo e forma contratados.

Simplemente incorrendo nas situações descritas em lei como hipóteses de incidência tributária, outros deixam de cumprir seu dever jurídico de recolher tributos, fraudando o erário de maneira ilegítima.

Com intuito de combater as sonegações fiscais, diversas formas e modalidades de sanções foram previstas, bem como uma maior informatização dos órgãos de arrecadação e fiscalização do contribuinte.

Por último, outro fator que leva à evasão fiscal é o intuito das economias capitalistas de obter maiores lucros com menores custos possíveis. Desse modo, em um sistema capitalista, no qual a ordem econômica se funda na livre iniciativa, um planejamento tributário utilizando-se da elisão fiscal chega a ser mesmo necessidade.

Mediante a elisão fiscal, a contribuinte procura, sempre por métodos lícitos, outras formas de atingir os resultados econômicos pretendidos, dentro do leque que o sistema legal lhe oferece.

O termo “elisão”, segundo o dicionário De Plácido e Silva (2004, p. 223), tem sua origem etimológica no vocábulo latino *elisione*, que significa: “ato ou efeito de elidir, eliminar, suprimir”. No direito tributário “elisão” tem sido utilizado para designar a maneira válida de evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo antes da ocorrência de seu fato gerador. A elisão visa impedir o nascimento da obrigação tributária, ou seja, a ocorrência daquela situação definida em lei como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária.

Conforme o doutrinador Antônio Roberto Sampaio Dória (2001, p. 49)



existem duas espécies de elisão tributária: “a elisão induzida por lei e a elisão resultante das lacunas da lei”.

A primeira espécie de elisão é aquela que o legislador, por razões extras fiscais, favorece alguma modalidade de negócios, tributando-os benevolmente ou até determinando a não incidência de tributos sobre eles. Essa é uma modalidade de elisão denominada imprópria, uma vez que nela não há necessidade de o contribuinte alterar a estrutura negocial com que os resultados econômicos são normalmente obtidos, pois a lei quer beneficiá-los. Esse tipo de elisão tem diversas finalidades, entre as quais prevenir desequilíbrios sociais e econômicos. Um exemplo que pode ser dado é a redução do IPI (imposto de importação) para produtos da linha branca, concedidos no período de 2011 e 2012 pelo Governo Federal.

A outra modalidade de elisão tributária é a que resulta das lacunas da lei tributária. Por mais previdente que se demonstre o legislador, sempre existirão lacunas e fissuras no sistema tributário, das quais os contribuintes se aproveitam para escapar da tributação, moldando juridicamente os fatos no intuito de serem tributados da forma mais benéfica possível, sem, no entanto, desnaturá-los a tal ponto que não produzam mais o efeito econômico e sempre dentro da legalidade.

Segundo o doutrinador Gutierrez (2006, p. 73) aduz:

Com efeito, o contribuinte tem a liberdade de optar entre duas ou mais formas jurídicas disponíveis, por aquela que lhe seja fiscalmente menos onerosa. Não existe preceito legal que proíba ao contribuinte a escolha do caminho fiscalmente menos oneroso dentre várias possibilidades que o ordenamento jurídico oferece para realização de um ato ou negócio jurídico. Assim, se o legislador deixou de tributar determinados fatos ou os tributou de forma menos gravosa, o contribuinte pode optar por realizá-los, ao invés de praticar outros fatos que o legislador escolheu como hipóteses de incidência tributária.

Assim, diante das inúmeras formas de evasão e da dificuldade de fiscalização adequada, é necessário que a administração fazendária procure coibir os abusos e deformações que levam à prática da evasão ilícita, com o aperfeiçoamento da legislação tributária e dos procedimentos fiscalizatórios, sem que, contudo, firam-se as garantias individuais dos cidadãos.

O sistema jurídico brasileiro admite a figura da elisão fiscal conceitu-

ando-a como um mecanismo para alcançar um impacto tributário reduzido, em que se recorre a um ato ou negócio jurídico real, verdadeiro, não carregando vício no seu alicerce fático, nem na manifestação de vontade, na qual se materializa como lícito.

Elisão fiscal é um proceder legalmente autorizado, que ajuda a lei tributária a atingir a sua finalidade extrafiscal, quando presente. É diferente da evasão fiscal, pois naquela são utilizados meios legais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo.

Segundo Martins citado por Yamashita (2005, p. 27): “Evadir é evitar o pagamento do tributo devido, reduzir-lhe o montante ou postergar o momento em que se tornou exigível, por atos ou omissões do sujeito passivo, posteriores à ocorrência do fato gerador”.

Assim, a evasão configura-se quando se ultrapassa o limite legal, tornando a operação ilícita. A ilicitude é caracterizada, quando a economia fiscal vem depois da ocorrência da hipótese de incidência, isto é, se já aconteceu o fato gerador, e a obrigação tributária se materializou e não foi adimplida. Ao passo que a elisão fiscal acontece antes do fato gerador do tributo, ou seja, o direito arrecadatório da Fazenda Pública ainda não se materializou, encontra-se na hipótese de ocorrência.

Entretanto, às vezes ocorre de a evasão ocorrer antes do lançamento do tributo como em situações de simulação em que o negócio aparente precede ao negócio real, por exemplo, no caso de uma empresa celebrar um contrato simulado de mútuo com passivo fictício, com seu sócio em 1º de janeiro a fim de ocultar receita de mercadorias, sujeitas ao ICMS, a serem vendidas nos dias seguintes, essa hipótese caracteriza evasão fiscal. Logo, o critério temporal nem sempre será utilizado para distinguir os dois institutos.

Assim, elisão fiscal é o comportamento lícito, objetivando a economia fiscal, distinguindo-se da evasão, que se expressa em uma ação ou omissão voluntária, com intenção de descumprir normas jurídicas.

E através do planejamento tributário, instrumento da elisão fiscal, o contribuinte lança mão de ideias e planos, voltados à mitigação e eliminação de tributos, através do emprego de modelos estruturais e procedimentos legais pertinentes à materialização dos negócios inerentes às atividades empresariais. Portanto, conseguindo a economia fiscal almejada sem ferir a lei e o direito arrecadatório do ente tributário.

Alguns autores classificam a elisão fiscal como elisão lícita e elisão

ilícita, sendo aquela sinônimo de planejamento tributário e esta sinônimo de evasão e fraude fiscal. Outros autores dividem a elisão fiscal em dois tipos que seriam uma decorrente da lei e a outra resultante de lacunas e brechas que as próprias leis trazem no seu bojo. Como exemplo da elisão decorrente de lei posso citar os incentivos fiscais que são previstos na própria lei, isso ocorre quando o governo quer incentivar o crescimento de determinada região e reduz a carga tributária das empresas que se instalarem nessas áreas de interesse. Ou ainda quando quer incrementar determinado setor da economia, como faz com os incentivos à cultura, concedendo reduções de impostos a pagar às empresas que financiarem projetos culturais e esportivos.

Quanto à hipótese da utilização de brechas na legislação para economizar no pagamento de tributos, cite-se como exemplo uma empresa de prestação de serviços que vislumbra a possibilidade de pagar menos imposto e abre sua sede em determinado município que cobra uma menor alíquota de ISS para seus contribuintes. Ou ainda a economia de impostos gerada pelo direito de a Pessoa Jurídica optar pelo critério de apuração de determinado tributo, como é o caso do imposto de renda que permite às empresas, a depender do seu nível de faturamento, a escolha de um critério que lhe permita pagar menos impostos.

O professor Heleno Torres (2003, p. 73) sintetiza essas definições com as seguintes expressões:

Em termos de uma sociologia (ou psicologia) do direito tributário, a primeira e mais instintiva reação do contribuinte perante exigências tributárias é teoricamente aquela de abster-se ao seu cumprimento, o que pode fazer i) evitando a incidência tributária ou se sujeitando a regime mais favorável sem contrastar frontalmente o ordenamento, mediante legítima economia de tributos (elisão); ii) descumprindo a legislação diretamente (evasão); ou iii) utilizando-se de negócios aparentemente válidos, mas constituídos com fraude à lei civil ou simulados e que geram o mesmo efeito de afastar-se do campo de incidência de tributos ou coincide com hipóteses de incidência menos onerosa, como entendemos; ou como ocorre em outros ordenamentos, usando negócios (atípicos, indiretos ou fiduciários), que não se constituam em simulações, com o objetivo de contornar a norma tributária (evasão).



Assim, vê-se que a elisão fiscal é a forma lícita de diminuir tributos através de uma adoção tributária mais favorável, enquanto a evasão tributária é a forma ilícita de evitar o lançamento do tributo. Após análise da elisão fiscal, deve-se fazer a distinção entre a elisão e a fraude fiscal.

É importante ainda ressaltar a diferença entre evasão fiscal e fraude fiscal, na primeira o ato lesivo de se evadir do pagamento do tributo devido é antes da ocorrência do fato gerador, por conseguinte, se o ato ilícito for posterior ao fato gerador, estaremos diante de uma fraude fiscal.

Tanto na elisão quanto na fraude o fim almejado é o mesmo, ou seja, reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir seu pagamento, o que muda é a forma como é realizada. Não obstante, a elisão distingue-se da fraude fiscal, em um primeiro momento por na primeira serem utilizados meios lícitos e na segunda, meios ilícitos.

A fraude falseia e oculta a verdade com intenção de prejudicar ou enganar. Para que ocorra a fraude, é necessário que a ação do contribuinte seja dolosa. Porquanto na elisão fiscal são consubstanciados somente procedimentos lícitos. Ficam afastadas de seu âmbito as práticas fraudulentas e simuladas.

Contudo, segundo o doutrinador Rubens Gomes de Sousa (2000, p. 125), “a licitude ou ilicitude da conduta do contribuinte não é, por si só, um critério seguro para distinguir a elisão da fraude fiscal”.

Nessa senda, leciona o doutrinador Gutierrez (2006, p. 76):

Para a maioria dos doutrinadores, a principal distinção entre ambas deve ser feita sob o aspecto temporal. Se o contribuinte, tendo o intuito de se esquivar da obrigação tributária, agiu ou se omitiu antes da ocorrência do fato gerador, ocorre a elisão fiscal. Se o contribuinte agir ou se omitir no instante em que ou depois que se manifestou o pressuposto de incidência do tributo, dá-se a evasão de fraude fiscal.

Assim, a elisão consistiria na atividade comercial tendente a impedir o nascimento da obrigação tributária, pela não realização do fato gerador, enquanto a evasão e a fraude visam ocultar o fato gerador já ocorrido.

Em contraposição a esse entendimento, Machado (2005, p. 59-60) afirma:

A distinção entre elisão, ou economia de imposto, e a fraude fiscal não reside exatamente no elemento temporal, pois é possível que, antes de ocorrido o fato gerador, o contribuinte ado-

te determinados procedimentos visando mascarar, ou mesmo ocultar a ocorrência deste. Dessarte, se um indivíduo adquire mercadorias no exterior, acondicionando-as de maneira que faça parecer que se tratam de outras mercadorias, isentas de impostos ou com alíquotas mais baixas, pratica tais condutas antes da ocorrência do fato gerador do imposto de importação. Mesmo assim, está praticando uma fraude.

Com relação ao entendimento do nobre doutrinador no exemplo dado não deixou de haver fato gerador, mas sim uma ocultação de uma situação prevista em lei como tributável.

Para que haja economia fiscal legítima, é necessário que essa advenha de atos ou omissões efetivamente ocorridos e não de atos aparente e artificialmente criados. A economia tributária advinda da elisão fiscal evita que o contribuinte recorra à fraude com o fim de reduzir o tributo ou mesmo se eximir da obrigação tributária.

Ao contribuinte é facultado agir em sua vida comercial, de modo a não pagar tributos ou incidir em menor carga tributária, desde que esteja dentro do ordenamento jurídico e suas atitudes sejam lícitas.

Não é concebível que apesar de haver um caminho lícito que leve a um menor ônus, o contribuinte seja compelido a escolher um de maior carga tributária que atinja os mesmos resultados.

A maior problematização da elisão fiscal é quanto a seu limite com a prática da fraude fiscal, nas quais as diferenças foram tecidas em subtítulo anterior. Para Ricardo Mariz de Oliveira (2000, p. 106):

A economia lícita é a que decorre da escolha dos atos praticados antes da ocorrência do fato gerador, sem violação da lei e com a prática de atos reais conducentes ao resultado econômico que se deseja, ou mesmo da omissão da prática de atos.

Dessa forma, o nobre doutrinador esclarece que o fato gerador é o ponto de partida para diferenciar a elisão da fraude fiscal, uma vez que não há subsunção do fato à hipótese de incidência, não sendo possível a cobrança do tributo. Esse também é o ensinamento do doutrinador Geraldo Ataliba (2000, p. 42):

A norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento do fato previsto

na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento. Ocorrido o fato “João receber honorários” incide o mandamento “quem receber honorários pagará 10% ao Estado”. [...] Do que se vê que a incidência do comando “pague” dá-se pelo acontecimento do fato gerador previsto na hipótese de incidência.

Assim, se o contribuinte por meio da elisão fiscal conseguir evitar o fato gerador, não surgirá a obrigação tributária. Ao contrário, caso ocorra a situação que concretize a incidência do tributo, não há como fugir da obrigação tributária, a não ser que o contribuinte de forma dolosa oculte essa informação.

Outros dois aspectos fundamentais dizem respeito à natureza dos meios utilizados e à legitimidade da elisão fiscal com relação a se efetivamente ocorreram atos ou omissões que levaram à economia dos impostos.

No primeiro aspecto basta ocorrer a economia legal dos tributos para caracterizar a elisão fiscal e no segundo é preciso verificar se a economia de impostos decorreu de ação ou omissão que corresponda efetivamente ao que foi formalizado nos atos e registros fiscais, ou seja, se não foram apenas camuflados por ter havido alguma adulteração na documentação ou escrituração mercantil ou fiscal do contribuinte.

Segundo o doutrinador Oliveira (2000, p. 106), a prática da elisão fiscal pode ser constatada pela resposta afirmativa de três questões:

- 1 – A economia fiscal decorreu de ato ou omissão anterior à ocorrência do fato gerador?
- 2 – A economia fiscal decorreu de ato ou omissão praticados sem a infração à lei?
- 3 – A economia fiscal decorreu de ato ou omissão efetivamente ocorridos, tal como refletidos na respectiva documentação e escrituração, e sem terem sido adulterados nestas?

Essas três questões devem ser utilizadas para orientar o planejador tributário em suas atividades, assim se as três questões forem afirmativas, estaremos diante de uma elisão fiscal lícita. Dessa forma, cabe ao contribuinte mediante o planejamento tributário optar pelo meio que lhe permita alcançar seus objetivos de maneira menos onerosa, desde que haja boa fé.

### 3.1 Normas Antielisivas

A elisão nem sempre é rentável aos cofres públicos, por isso existem diversos métodos adotados pelo legislador para fechar as lacunas e imperfeições da legislação tributária que abrem caminho para a elisão fiscal.

Uma das formas de combate a essa forma de elisão é a criação de normas antielisivas, que são constituídas por intervenções do legislador para afrontar as práticas elisivas mais frequentes. Para explicar melhor o uso dessas normas tomamos as palavras do doutrinador Gutierrez (2006, p. 76):

Por intermédio dessas normas, os atos ou negócios jurídicos elisivos vêm a ser tipificado em lei, casuisticamente. Essas normas especiais antielisivas são designadas pela doutrina inglesa de “tailor made”, pois são feitas sob medida para os casos específicos de elisão.

Mediante o uso dessas normas especiais antielisivas, o legislador vai colmatando lacunas do ordenamento jurídico e corrigindo imperfeições ou brechas que permitam a prática de atos elisivos.

Dessa maneira, ao serem tipificadas determinadas condutas através das normas antielisivas gera-se obrigação tributária ou infração fiscal e, como consequência imediata, sanção. Desse modo, ao descumprir essas normas gera infração a legislação de tributos, não mais se tratando de uma elisão fiscal, mas sim de uma situação de evasão.

A elisão é caracterizada pela falta de normas que tipificam a conduta escolhida pelo contribuinte. Assim, ao surgir uma nova norma que tipifique uma conduta elisiva antiga não mais estaremos diante de uma elisão, pois a realização da conduta tipificada implicará a inevitável incidência da norma tributária, ou seja, a antiga conduta passa a ser um fato imponível.

Um exemplo de norma antielisiva é o artigo 23 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, *in verbis*:

Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador.

§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a di-

ferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento.

§ 2º O imposto a que se refere o parágrafo anterior deverá ser pago pelo inventariante, no caso de espólio, ou pelo doador, no caso de doação, na data da homologação da partilha ou do recebimento da doação.

§ 2º O imposto a que se referem os §§ 1º e 5º deverá ser pago:

I - pelo inventariante, até a data prevista para entrega da declaração final de espólio, nas transmissões mortis causa, observado o disposto no art. 7º, § 4º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995;

II - pelo doador, até o último dia útil do mês-calendário subsequente ao da doação, no caso de doação em adiantamento da legítima;

III - pelo ex-cônjuge a quem for atribuído o bem ou direito, até o último dia útil do mês subsequente à data da sentença homologatória do formal de partilha, no caso de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar).

§ 3º O herdeiro, o legatário ou o donatário deverá incluir os bens ou direitos, na sua declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do ano-calendário da homologação da partilha ou do recebimento da doação, pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência.

§ 4º Para efeito de apuração de ganho de capital relativo aos bens e direitos de que trata este artigo, será considerado como custo de aquisição o valor pelo qual houverem sido transferidos.

§ 5º As disposições deste artigo aplicam-se, também, aos bens ou direitos atribuídos a cada cônjuge, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar.

Esse artigo criou a incidência do imposto de renda sobre a mais-valia realizada na doação em adiantamento da legítima e na sucessão *causa mortis*. Na legislação anterior, o pai poderia doar ao filho qualquer valor como adiantamento da legítima, ainda que o valor na época da doação fosse muito maior que o da compra, sem que nessa operação incidisse imposto de renda.

Conforme o artigo citado, a lei trouxe que o ganho de capital é tributado ou por ocasião da doação ou na posterior alienação do imóvel. Esse mesmo artigo ainda é aplicado na hipótese de dissolução de sociedade conjugal, quando da atribuição de bens ou direitos de cada cônjuge.

O exemplo retro mencionado é uma típica cláusula antielisiva, que

visa eliminar situações de economia fiscal casuisticamente. Outro exemplo é o artigo 33, Decreto-lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, que dispõe:

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.  
Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

Esse artigo visa combater a obtenção de economia fiscal por intermédio de operações de incorporação, fusão ou cisão, pois anteriormente era permitido à sociedade resultante de fusão o direito de compensar os prejuízos das sociedades extintas, isso era o que preconizava o § 5º do artigo 64 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1997: “A sociedade resultante de fusão e a que incorporar a outra sucedem as sociedades extintas no seu direito a compensar prejuízos no prazo previsto neste artigo”.

Esse é o entendimento atual do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no tocante a compensação de prejuízos na incorporação:

TRIBUTÁRIO – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – SUCESSÃO DE PESSOAS JURÍDICAS – INCORPORAÇÃO E FUSÃO – VEDAÇÃO – ART. 33 DO DECRETO-LEI 2.341/87 – VALIDADE – ACÓRDÃO – OMISSÃO: NÃO-OCORRÊNCIA.

1. Inexiste violação ao art. 535, II, do CPC se o acórdão embargado expressamente se pronuncia sobre as teses aduzidas no recurso especial.
2. Esta Corte firmou jurisprudência no sentido da legalidade das limitações à compensação de prejuízos fiscais, pois a referida faculdade configura benefício fiscal, livremente suprimível pelo titular da competência tributária.
3. A limitação à compensação na sucessão de pessoas jurídicas visa evitar a elisão tributária e configura regular exercício da competência tributária quando realizado por norma jurídica pertinente.
4. Inexiste violação ao art. 43 do CTN se a norma tributária não pretende alcançar algo diverso do acréscimo patrimonial, mas apenas limita os valores dedutíveis da base de cálculo do tributo.
5. O art. 109 do CTN não impede a atribuição de efeitos tributários próprios aos institutos de Direito privados utilizados pela legislação tributária.
6. Recurso especial não provido (REsp 1107518 / SC Recurso



Especial 2008/0264028-6, Ministra Eliana Calmon, T2 - Segunda Turma, data de julgamento: 06/08/2009, publicação: DJE 25/08/2009).

Vê-se que o STJ tem sido inflexível no tocante a compensação dos prejuízos fiscais e deixa claro que o intuito da norma é somente evitar a elisão fiscal. A forma mais eficaz de evitar a elisão fiscal é a modificação legislativa, visando sempre aperfeiçoá-la para combater o surgimento de novas práticas elisivas.

Existe ainda a norma antielisiva voltada apenas para determinado tributo. É a chamada norma antielisiva setorial. Nessa senda, tem-se o exemplo da Lei nº 7.713, de 1988, que estabelece em seu artigo 3º, § 4º:

A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e qualquer título.

Desse modo, o legislador criou uma norma antielisiva sobre o imposto de renda das pessoas físicas e não sobre os demais tributos.

Assim, sendo a eficácia das normas antielisivas seria muito maior se combinadas às normas antielisivas setoriais, pois a legislação seria aberta e indeterminada. Vê-se, dessa maneira, que diante das inúmeras hipóteses de incidência tributária delineadas em lei, é impossível que o indivíduo furte-se ao pagamento dos tributos, mas o contribuinte tem o direito de, legalmente, evitar, reduzir ou postergar o pagamento de muitos ou alguns tributos através do planejamento tributário que o fará alcançar a elisão tributária.

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante das inúmeras previsões de tributos que vigoram em nosso ordenamento legislativo, torna-se impossível o contribuinte não pagar nenhum tributo. Entretanto, o contribuinte tem no planejamento tributário e na elisão fiscal a possibilidade, legal, da redução de alguns tributos, ou seja, o indivíduo



é livre para praticar ou não as hipóteses de incidência dos tributos. Isso decorre diretamente dos princípios de legalidade tributária e da autonomia privada.

Essa discussão apontou que nos casos nos quais não se pratica o fato gerador do tributo estamos diante de uma elisão fiscal. Ainda, permitiu estudar as diferenças entre a elisão, evasão e a fraude fiscal. Porquanto todas elas têm como finalidade evitar o pagamento do tributo, mas apenas na elisão ele não é devido.

Pôde-se examinar que a elisão fiscal é um proceder legalmente autorizado, que ajuda a lei tributária a atingir sua finalidade extrafiscal, quando presente. Diferente da evasão fiscal, pois naquela são utilizados meios ilegais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo.

Além disso, este trabalho permitiu estudar as formas de se elaborar um planejamento tributário, bem como o legislador tem criado normas antielísivas com fim de evitar as brechas na legislação e impedir a não tributação sobre o contribuinte.

Depois de toda análise da situação retratada neste estudo, pode-se concluir que a utilização do planejamento tributário através da elisão fiscal diminui significativamente a carga tributária. Mas é importante aumentar, ainda mais, a utilização do planejamento tributário com fim de evitar a evasão e a fraude fiscal. Por último, consigna-se que em razão da complexidade da matéria, o assunto não foi esgotado por inteiro. Por isso, espera-se que surjam novos trabalhos acadêmicos nessa seara processual.

## REFERÊNCIAS

AMARO, L. da S. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATALIBA, G. **Hipóteses de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BRASIL. Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, DF, 27 dez. 1977.



\_\_\_\_\_. Decreto-lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987. Dispõe sobre a correção monetária das demonstrações financeiras, para efeitos de determinar o lucro real, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, DF, 30 jun. 1987.

\_\_\_\_\_. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, DF, 23 dez. 1988.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, DF, 11 dez. 1997.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a diretoria de rendas internas. In: BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Texto promulgado em 05 de outubro de 1988. Vade mecum. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BARRETO, A. F. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BORGES, H. B. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2002.

DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário jurídico**. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

DÓRIA, A. R. S. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 2001.

FABRETTI, L. C.; RAMOS, D. **Direito tributário para cursos de administração e ciências contábeis**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GUBERT, P. A. P. **Tributação e processo**. Curitiba: Juruá, 2002.

GUTIERREZ, M. D. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quatier Latin, 2006.



GRECO, M. A. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Saraiva, 2004.

MACHADO, H. de B. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2005.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. Rio de Janeiro: Malheiros, 2010.

OLIVEIRA, L. M. de. **Contadoria conceitos e aplicações**. São Paulo: Futura, 1998.

\_\_\_\_\_. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

SANTA CATARINA (Estado). Tribunal de Justiça. REsp 1107518-SC 2008/0264028-6. Relatora Ministra Eliana Calmon. T2 – Segunda Turma. Julgado em: 06/08/2009. Publicação: DJE 25/08/2009.

SOUSA, R. G. de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 2000.

TORRES, H. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada. Simulação: elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

YAMASHITA, D. **Elisão e evasão fiscal de tributos**. Planejamento tributário. Limites à luz do abuso do direito a fraude e a lei. São Paulo: Lex, 2005.

YOUNG, L. H. B. **Planejamento tributário**. 4. ed. Curitiba: Juruá, 2008.



# Gestão para resultados no setor de saneamento no Estado do Ceará, Brasil: O caso da Gestão de Pessoas na Companhia de Água e Esgoto do Ceará

Managing for results in the sanitation sector in the state of Ceará, Brazil: the case of people management in the Water Company of Ceará

**Jamile Maia Braide<sup>1</sup>**

**André Macêdo Facó<sup>2</sup>**

**Maria Lucia M. F. Silva<sup>3</sup>**

**Mário F. Woortmann<sup>4</sup>**

**Josestenne Bezerra do Amaral<sup>5</sup>**

## RESUMO:

A Companhia de Água e Esgoto do Ceará (Cagece), com o objetivo de aprimorar seus sistemas e ferramentas de gestão, levou a cabo a iniciativa de aprimoramento de sua gestão para resultados, entre as quais se destaca a gestão de pessoas. O presente artigo tem como objetivo apresentar um modelo de alinhamento organizacional com foco nesse tipo de gestão. Para isso foi elaborado um diagnóstico por meio de análises documental, de dados e entrevistas que direcionaram ao desenvolvimento de um plano de melhoria para a

---

1 Formada em Administração, especialista em Administração de Recursos Humanos e mestra em Administração com ênfase em Gestão de Pessoas, todas pela Universidade Federal do Ceará. É Gerente de Pessoas da Companhia de Água e Esgoto do Ceará. E-mail: jmbraide@hotmail.com.

2 Formado em Engenharia Civil pela Universidade Federal do Ceará, mestre em Engenharia com ênfase em Saneamento Ambiental, também pela UFC, e MBA em Gestão Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas. É Secretário de Infraestrutura do Estado do Ceará. E-mail: andrefaco@yahoo.com.br.

3 Graduada em Pedagogia e especialista em Estruturas e Métodos do Ensino Superior. É professora e palestrante na área de Gestão de Pessoas e consultora do Instituto Publix. E-mail: maria.lucia@institutopublix.com.br.

4 Formado em Administração pela UnB e mestre em Gestão de Recursos Humanos pela Auckland University of Technology. É consultor do Instituto Publix. E-mail: mario@institutopublix.com.br.

5 Formada em Administração pela Universidade Estadual Vale do Acaraú, especialista em Gestão de Negócios e Projetos, MBA em Gerenciamento de Projetos e Processos e mestranda em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará. É Superintendente Executiva da Presidência da Companhia de Água e Esgoto do Ceará. E-mail: josyamaral@yahoo.com.br.



política de gestão de pessoas contemplando: redimensionamento de pessoal; reestruturação do plano de cargos, carreira e remuneração; e criação de carreiras gerenciais. A empresa identificou a necessidade de fortalecer o conceito e o papel da meritocracia, tendo em vista que as melhorias para os empregados implicavam em uma contrapartida de demonstração de resultados para a Companhia. No processo de construção de soluções foram realizadas as seguintes etapas: diagnóstico, revisão da descrição e estrutura de cargos, da estrutura de remuneração, elaboração do manual do plano de remuneração, construção das carreiras gerenciais e dimensionamento da força de trabalho. Conclui-se que a metodologia de trabalho utilizada alcançou seu objetivo. Como benefícios, a organização obteve de forma clara a classificação dos papéis e responsabilidades dos cargos e funções; o direcionamento de estratégias e políticas de remuneração compatíveis com o mercado; além da consolidação da política de promoção, proporcionando a atração, retenção e motivação dos empregados na obtenção de resultados e produtividade, bem como o planejamento e desenvolvimento de suas carreiras.

**Palavras-Chave:** Gestão de pessoas. Plano de cargos, carreira e remuneração. Gestão para resultados.

## **ABSTRACT:**

In order to improve its systems and management tools, the Water Company of Ceará (Cagece) carried out initiatives to improve results management, among which human resources (HR) management. This article presents an organizational alignment model, focusing on HR management. For this, we designed a diagnosis through documentary analysis, data and interviews that guided the development of an development plan for HR policy, covering: personnel sizing; restructuring of position, career and remuneration plan; and creation of management careers. The company identified the need to strengthen the concept and the role of meritocracy, with the understanding that improvements to the employees must necessarily come alongside with an improvement of the Company's income. During the process of solution building, the following steps were taken: diagnosis, review of position descriptions, position structuring, salary structuring, sketching up the manual for salary plan, developing management careers and resizing the workforce. It was concluded that the work methodology used achieved its goals. As benefits, the organization obtained a clear classification of roles and responsibilities of positions and



functions, targeting strategies and remuneration policies consistent with the market. It is believed also that this methodology may improve the consolidation of this policy, attracting, retaining and motivating employees towards results and productivity through the planning and development of their careers.

**Keywords:** People management. Plan positions career and compensation. Results management.

## 1 INTRODUÇÃO

Uma organização voltada à gestão por resultados requer um alinhamento com a política de gestão de pessoas, tendo em vista que as pessoas são as responsáveis pelo sucesso da implantação de projetos e desenvolvimento dos processos (MARINI, 2005). O primeiro passo para esse alinhamento é estabelecer quantitativa e qualitativamente a força de trabalho, numa perspectiva de médio e longo prazos, tendo em vista a estratégia organizacional. Os passos seguintes são a descrição dos empregos e funções, que engloba o estabelecimento dos requisitos para que sejam providos, e a identificação das competências – conhecimentos, habilidades e atitudes – para que possam ser exercidos, além da definição da arquitetura das carreiras em que serão organizados e da estrutura e composição remuneratória. A esse conjunto acrescenta-se ainda a proposição de mecanismos e instrumentos de desenvolvimento na carreira, com base na qualificação e no mérito, aferido este último em avaliação de desempenho.

Dentro desse contexto, este artigo tem por objetivo apresentar e discutir as iniciativas e métodos adotados recentemente pela Companhia de Água e Esgoto do Ceará (Cagece) para a melhoria contínua de sua gestão de pessoas. Para isso, o referencial teórico do artigo está estruturado em alguns tópicos: desafios e demandas, construção das soluções, perspectivas futuras e, ao final, as conclusões extraídas dos trabalhos realizados. Trata-se de um artigo de natureza descritiva, entretanto busca-se integrar alguns conceitos teóricos da literatura especializada com as práticas adotadas pela Empresa, trazendo *insights* interessantes sobre gestão de pessoas.

É senso comum que saneamento básico é uma das condições essenciais para a qualidade de vida do cidadão e, invariavelmente, uma das prio-



ridades de qualquer governo. Determina em larga medida as condições de saúde da população, além dos níveis de desenvolvimento humano, urbanismo e qualidade de vida. É nesse contexto em que se insere a Cagece, onde este trabalho foi realizado.

A Cagece foi criada em 20 de julho de 1971 sob a forma de empresa de economia mista. Com muito trabalho pela frente, entre 1977 e 1978, construiu o emissário submarino de Fortaleza, e em 1981, o sistema Pacoti-Riachão-Gavião, com capacidade para armazenar 511 milhões de metros cúbicos de água. No mesmo ano, a rede coletora de esgoto chegava a 460 km, atendendo a 18% da população. Mais à frente, em 1992, a Cagece evitou um colapso no abastecimento de água de Fortaleza com a construção do açude Pacajus, medida que garantiu uma reserva de 750 milhões de metros cúbicos de água para a região metropolitana de Fortaleza. Outras ações foram acontecendo ao longo dos anos, como a construção do sistema de tratamento de esgoto do distrito industrial de Fortaleza, em Maracanaú, que hoje atende a 87 indústrias e 100 mil pessoas residentes na cidade<sup>6</sup>.

Transformações organizacionais foram ocorrendo ao longo dos anos com vistas a aprimorar sua gestão. Em 2001, a Cagece completou 30 anos com uma nova arquitetura organizacional, formada por unidades de negócio na capital e no interior do Estado por unidades de serviço. Concretizou o processo de reestruturação e modernização, dirigindo seu foco para o cliente. A empresa investiu em planejamento estratégico, trabalhou em 48 macroprojetos voltados para as mais diversas áreas, tais como treinamento e capacitação de pessoal, educação sanitária, campanhas de combate ao desperdício de água, e gestão do conhecimento, além de desenvolver programas de reúso de efluentes tratados e de eficiência energética, dentre outras iniciativas.

Trilhando um caminho bem-sucedido, no mesmo período foi destacada nacionalmente como a empresa que apresentava os índices de produtividade mais elevados e que possuía a menor tarifa média (R\$0,63 por m<sup>3</sup>). A partir daí, a Cagece recebeu inúmeros prêmios de qualidade e excelência nos serviços, tais como o Prêmio Nacional de Conservação e Uso Racional de Energia do Ministério das Minas e Energia/Eletronbras, e a faixa prata do Prêmio Ceará de Gestão Pública (ambos em 2009) e, no mesmo ano, posicionou-se entre as dez melhores organizações públicas do Brasil, na classifi-

6 COMPANHIA DE ÁGUA E ESGOTO DO CEARÁ. Disponível em: <<https://goo.gl/DGQdPc>>. Acesso em: 26 jun. 2014.

cação do Prêmio Nacional da Gestão Pública (PQGF). Em 2010 foi eleita a quarta melhor empresa de saneamento do Brasil e a primeira do Nordeste, apontada pelo Instituto Trata Brasil. É atualmente uma referência nacional no segmento de saneamento básico, possuindo certificação ISO 9001:2000 em 23 de suas unidades. Em 2015 a Cagece foi reconhecida como uma das 150 melhores empresas para se trabalhar, de acordo com o *ranking* da revista **Você S/A**, sendo reconhecida como a terceira melhor empresa pública do Brasil, pelo mesmo *ranking*.

E para continuar a trilhar esse caminho, a Cagece leva a cabo diversas iniciativas de aprimoramento de sua gestão, dentre as quais a gestão para resultados, cuja centralidade está no alinhamento da agenda estratégica, com as expectativas e objetivos dos *stakeholders* e com a otimização das estruturas implementadoras, dentre as quais se destaca a de gestão de pessoas (MARINI; MARTINS, 2010).

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Desafios e demandas

Conforme se pôde perceber na introdução, a Cagece procura aprimorar não apenas seus sistemas e tecnologias de saneamento, mas também seus sistemas e ferramentas de gestão. Essa busca pela excelência já vem de algumas décadas e perpetua-se na gestão atual.

Entretanto, muitos são os desafios enfrentados para que se possa manter o padrão de qualidade conquistado, conciliando os objetivos estratégicos, missão, visão e valores com as diretrizes emanadas do Governo Estadual. Além, claro, de fatores contingenciais que surgem durante os anos.

Por exemplo, a demanda por serviços de saneamento não para de aumentar. A população cearense vem crescendo a taxas praticamente constantes nas últimas quatro décadas e com ela também cresce a taxa de urbanização. A Tabela 1 permite observar estas proporções em relação ao Nordeste e ao Brasil.



Tabela 1: População residente no Ceará, Nordeste e Brasil.

POPULAÇÃO RESIDENTE: CEARÁ, NORDESTE E BRASIL, 1970-2000				
REGIÃO	POPULAÇÃO RESIDENTE			
	1970	1980	1991	2000
<b>Brasil</b>	93.134.846	119.011.052	146.825.475	169.799.170
<b>Nordeste</b>	28.111.551	34.815.439	42.497.540	47.741.711
<b>Ceará</b>	4.361.603	5.288.429	6.366.647	7.430.661
<b>CE/NE (%)</b>	15,52	15,19	14,98	15,56
<b>CE/BR (%)</b>	4,68	4,44	4,34	4,38

Fonte: IBGE.

Com isso, as ligações de fornecimento de água e a coleta e tratamento de esgoto crescem conjuntamente. Nesse ponto, dois grandes desafios operacionais se configuram: a crescente necessidade de saneamento oriunda do crescimento natural da população e a implantação de saneamento nos municípios do interior, onde a logística e o controle são mais difíceis.

Todas essas demandas externas somam-se às demandas internas da Companhia, entre as quais se situam as da unidade de gestão de pessoas. Nesse particular, a Cagece contou com a assessoria do Instituto Publix, no sentido de diagnosticar e reestruturar alguns pontos específicos de seus subsistemas de gestão de pessoas.

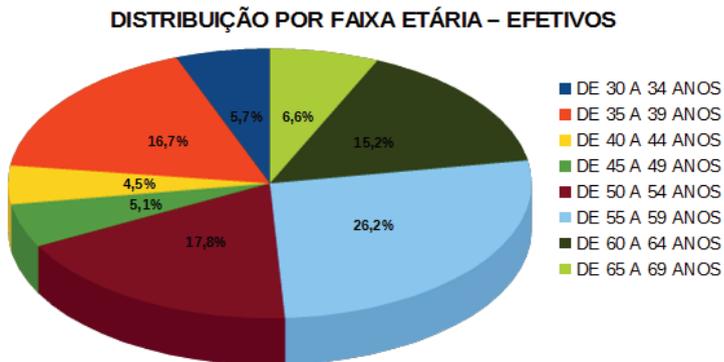
Estas análises indicaram diversos pontos positivos, tais como: o alto grau de institucionalização (documentação) de processos e rotinas; o plano de benefícios aplicado aos empregados, o melhor e mais amplo no âmbito do Estado do Ceará; o corpo gerencial bem qualificado; o apoio dado aos empregados que têm iniciativas e capacidade de resolver problemas (iniciativas internas); e a existência de uma matriz geral de competências, dentre outros.

Por outro lado, esse diagnóstico também apontou para alguns pontos essenciais na abordagem das frentes de trabalho do projeto. Por exemplo, dos atuais 3.500 colaboradores, somente 1.400 pertencem ao quadro próprio da empresa, os demais, cerca de 60%, são temporários, uma quantidade expressiva de vínculos precários, o que acaba gerando uma situação de certa instabilidade. Outro ponto percebido diz respeito à distribuição da força de trabalho



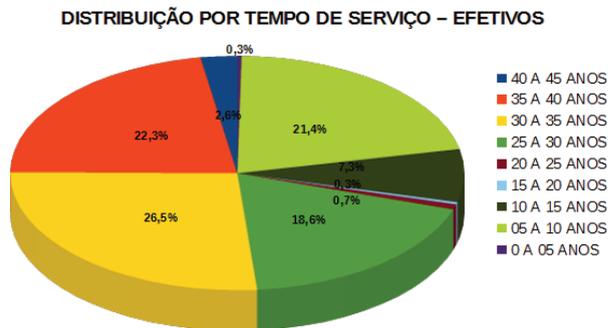
em termos de idade, na qual 26,2% dos empregados efetivos possuem idade entre 55 a 59 anos, e 15,2% entre 60 a 64, ou seja, uma quantidade considerável de empregados próximos de sua aposentadoria. Os Gráficos 1 e 2 demonstram essa distribuição.

Gráfico 1: Distribuição por faixa etária dos empregados efetivos.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Gráfico 2: Distribuição por tempo de serviço dos empregados efetivos.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Tal situação é crítica em se tratando do conhecimento especializado que pode ser perdido e os processos de trabalho que podem sofrer descontinuidade. Isto sem mencionar o tempo que se leva e o custo para formar empregados especializados no mesmo nível dos que se aposentaram.

Outros aspectos identificados direcionam para o tema cargos e carreiras: a maior parte dos empregados não tem clareza em relação às políticas de gestão de pessoas vigentes na Cagece, o que permite concluir que a comunicação necessita de maior eficácia; o Plano de Empregos, Carreiras e Remuneração – PCR não tem sido utilizado pela Cagece como instrumento de gestão e tem sido visto pelo empregado apenas como um meio para conseguir ganhos remuneratórios; há na maioria dos empregados a percepção de que o PCR implantado não atendeu às expectativas devido a desequilíbrios internos; são crescentes os casos de desvio de função, motivados por novas necessidades de trabalho e entrega de resultados.

Percebem-se aqui algumas necessidades: a realização de um redimensionamento de pessoal; a reestruturação do PCR; e a criação de carreiras gerenciais.

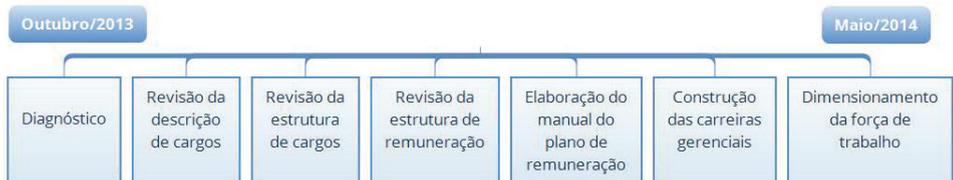
Tais iniciativas têm como elementos estruturantes para a realização de novos concursos, com os quantitativos e perfis ideais, a viabilização de horizontes de crescimento na carreira de forma mais estimulante e possibilidade de evolução não só na carreira técnica, mas também em uma carreira gerencial. Ademais, a Presidência da Companhia destacou a necessidade de fortalecer ainda mais o conceito e o papel da meritocracia, na medida em que a empresa estava implementando a gestão para resultados, e as melhorias para os empregados implicavam na demonstração de resultados para a Companhia.

## 2.2 A Construção das soluções

O processo de construção das soluções foi bastante participativo, em especial entre os consultores e os membros da Gerência de Gestão de Pessoas – Gepes, na medida em que o intuito era o de transferência de *know-how*, maior envolvimento e pertencimento ao processo, e viabilização de uma implementação mais efetiva. Assim, algumas etapas foram seguidas para dar conta dos desafios mencionados anteriormente. A Figura 1 sintetiza as etapas realizadas.



Figura 1: Etapas do projeto.



Fonte: Dados da pesquisa.

Após o diagnóstico, foi realizada a etapa de revisão das descrições dos cargos, identificando as atividades realizadas de acordo com a realidade atual, trazendo também os conhecimentos, habilidades e atitudes necessárias. Ocupantes dos cargos e funções existentes participaram, em um primeiro momento, e em um segundo momento, os gerentes intervieram para uma revisão final e consolidação.

Em seguida, a estrutura de cargos foi revisada, já considerando a atualização das descrições e possibilitando a criação, extinção, fusão e desmembramento de cargos e funções de acordo com a necessidade e realidade atuais da empresa, visando sua racionalização. Aqui, técnicos e gerentes também participaram, configurando uma construção coletiva e consensual.

A etapa referente à revisão da estrutura remuneratória foi tratada e conduzida com o devido cuidado, zelo e respaldo técnico. Foi analisada a pesquisa salarial mais recente da qual a Companhia participou e alguns conceitos da literatura especializada foram observados. Cabe aqui mencioná-los brevemente. Segundo Thiede e Almeida (2007), o salário, para o empregado, significa retribuição e reconhecimento, além de sustento, qualidade e padrão de vida. Para a organização significa custo, fator de produção e formação de preços de serviços prestados. Assim, para atingir-se uma equação ideal, é preciso alinhar a satisfação do empregado, o clima organizacional, a produtividade, a qualidade, a competitividade organizacional e a sustentabilidade econômico-financeira a longo prazo.

A remuneração de um indivíduo deve se basear não somente no valor agregado das competências essenciais que possui ou que sejam demandadas para um cargo, mas principalmente pelos resultados que ele pode trazer ao longo do desenvolvimento de sua carreira. Afinal, a experiência e a formação

são combustíveis necessários para o desenvolvimento, mas não garantem a sua ocorrência (FLEURY, 2000). Na Figura 2 temos uma representação gráfica sobre as perspectivas de políticas e decisões para um modelo de remuneração proposto em 1987 por Milkovich e Newman (*apud* Hipólito e Plothow, 2008):

Figura 2: Sistema de remuneração: políticas e decisões.

Políticas do sistema de remuneração		Decisões sobre o modelo de compensação		Objetivos gerais e específicos
FUNDAMENTOS	Consistência interna	E S C O L H A S  E S T R A T É G I C A S	Centrado em cargo x pessoa	Atendimento à legislação
			Ênfase no fixo x variável	Transparência de oportunidades
	Competitividade externa		Foco no curto prazo x longo prazo	Sustentabilidade
			Critérios abertos x fechados	Eficiência
	Contribuição individual/equipes		Equidade externa x interna	Equilíbrio e retenção
			Gestão centralizada x descentralizada	Controle e prestação de contas

Fonte: Desenvolvido pelos autores.

A escolha do modelo adotado não foi determinada, portanto, por uma escolha universal ou pela existência de uma alternativa “certa” ou “errada”, mas está associada, sim, à opção por aquele modelo mais adequado ao conjunto de necessidades da organização, às suas características, cultura, momento histórico, dentre outros fatores (HIPÓLITO; PLOTHOW, 2008).

Os principais motivos de se propor uma nova estrutura salarial para a



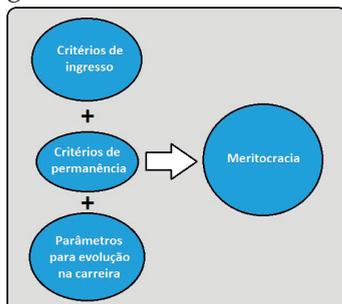
de cada um.

A última etapa relativa à reestruturação do PCR foi a elaboração do manual de administração do plano de remuneração. Esse manual foi desenvolvido por meio da consolidação dos principais produtos anteriores, tais como a estrutura de empregos e funções, as descrições dos empregos e funções, e a arquitetura salarial, assim como os critérios de progressão e promoção na carreira para os diferentes grupos ocupacionais e níveis de atuação, considerando-se o princípio de meritocracia. Tal manual foi concebido como guia para a Gepes gerenciar os processos de desenvolvimento dos empregados em suas carreiras, e funcionará como pilar central para a gestão de pessoas na Companhia. Foram propostos, ainda, um plano de comunicação com os empregados e orientações para a implantação, administração e atualização futuras.

Em seguida, foi estruturada a carreira gerencial. A Cagece já possuía, em teoria, um formato de carreira em “Y”, entretanto enquanto a evolução na carreira técnica era clara, na carreira gerencial era difusa, apresentando os cargos de supervisão, coordenação, gerência e direção, mas sem ordenamento lógico, critérios de ingresso e evolução claros. Dessa forma, foram realizadas *workshops* com o corpo diretivo da Companhia durante os quais foram avaliados os cargos gerenciais que integrariam a carreira, suas descrições e alçadas, os critérios de ingresso, os processos seletivos e, igualmente importantes, os critérios de permanência nesses cargos.

Afinal, não basta ser selecionado para uma posição gerencial, há de se mostrar a que veio e trazer os resultados esperados. Mais uma vez, reforçou-se o princípio da meritocracia, que pode ser observado esquematicamente na Figura 4.

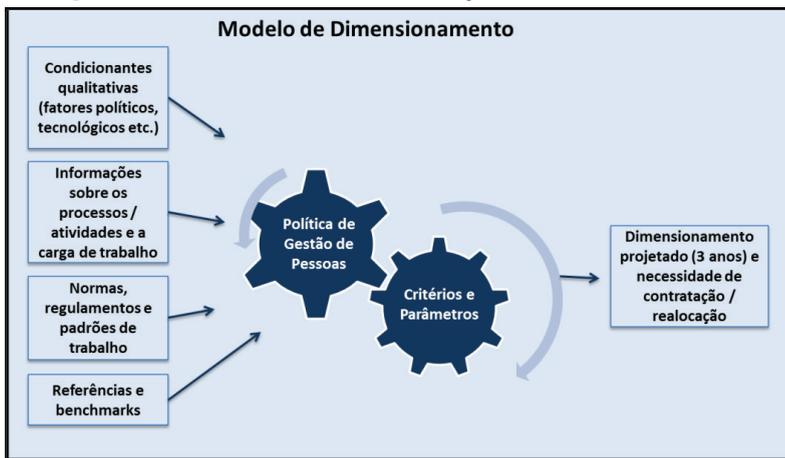
Figura 4: A lógica da meritocracia na carreira gerencial.



Fonte: Desenvolvido pelos autores.

A última etapa do projeto de alinhamento de gestão de pessoas consistiu no dimensionamento da força de trabalho e na capacitação da equipe da Gepes em uma das unidades da Companhia, para que depois fosse replicada para as demais unidades a metodologia utilizada. O dimensionamento da força de trabalho visa verificar se a capacidade atual da força de trabalho é suficiente para a realização de suas obrigações num dado momento. Conforme exemplificado pela Figura 5, após a análise dos condicionantes legais, políticos, tecnológicos, normas e regulamentos, o dimensionamento é realizado a partir dos fluxos de trabalho e de seus respectivos produtos sob a ótica da demanda.

Figura 5: Lógica de dimensionamento da força de trabalho do Instituto Publix.



Fonte: Instituto Publix.

Após a identificação dos processos e atividades, é importante a compreensão dos indicadores desses processos e a sua variabilidade, que é a oscilação da média ou ponto ideal do processo, e representa um aspecto fundamental para o controle da qualidade. Está relacionada principalmente a não uniformidade das matérias-primas, da habilidade e diferenças pessoais dos colaboradores, dos equipamentos e, muitas vezes, das condições contextuais inerentes ao processo. A determinação dos limites de valores aceitáveis em



### 2.3 Perspectivas futuras

Sabe-se que a Cagece vem se empenhando em demonstrar resultados e desempenho organizacionais crescentes, tanto em relação à qualidade dos serviços prestados e à melhoria da gestão, quanto na prestação de contas para o Governo do Estado. A Companhia busca aprimorar cada vez mais a sua imagem junto à população cearense por meio de seus programas socioambientais e gestão da qualidade, além de seus resultados operacionais. É aí que se encaixa o contexto da motivação dos empregados, que procuram demonstrar desempenho individual crescente para que possam evoluir na carreira, dentro do contexto de meritocracia.

A Companhia, dessa forma, pode recompensar o bom desempenho com possibilidades de carreira mais aceleradas ou diferenciadas, como é o caso dos níveis de especialistas e consultores.

Nesse sentido, o formato proposto para a tabela salarial, seus *steps* entre referências e classes salariais, e os requisitos para a evolução na carreira buscam imprimir tanto possibilidades mais atraentes de crescimento profissional dentro da Empresa como uma maior ênfase na meritocracia, com regras mais claras e de gerenciamento mais simples e objetivo aplicáveis a todos.

Assim, as expectativas com a nova estrutura salarial são bastante positivas, auxiliando na correção de inadequações que existiam em algumas funções, dependendo agora do processo de implementação e enquadramento dos empregados, que deve ser realizado de forma parcimoniosa e cuidadosa, caso a caso.

A partir do momento da implantação do Plano de Empregos e Funções e do Plano de Remuneração, os empregados da Cagece terão novas possibilidades de evolução na Companhia, mais interessantes, desafiadoras, motivadoras e de mais fácil entendimento, na medida em que os critérios e parâmetros para progressão e promoção se tornaram mais objetivos e concisos. As mudanças definidas e validadas trarão não somente maior clareza para os empregados, mas também facilitarão a gestão por parte da área de Gestão de Pessoas. Ao mesmo tempo, a mensagem de meritocracia é reforçada, exigindo um pouco mais dos empregados em termos de resultados e avaliação de seu desempenho, assim como a qualificação necessária para chegarem ao topo da carreira.



### 3 METODOLOGIA

Para a classificação da pesquisa tomou-se como base o pensamento de Vergara (2014), que classifica a pesquisa em relação a dois aspectos: quanto aos fins e quanto aos meios.

Quanto aos fins, essa pesquisa é caracterizada como descritiva e é realizada por meio de análise documental.

A pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno. Pode também esclarecer correlações entre variáveis e definir sua natureza. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação (VERGARA, 2014).

Quanto aos meios trata-se de um estudo de caso único, realizado em uma empresa pública do Estado do Ceará. Segundo Yin (2010), o estudo de caso pode ser utilizado em diversas situações de pesquisa como em estudos gerenciais e organizacionais.

Para a coleta de evidências, numa pesquisa de estudo de caso, podem ser consultados documentos, registros em arquivo, entrevistas, observação direta, observação participante e artefatos físicos. Além destas fontes de evidências, alguns princípios precisam ser observados.

(...) alguns princípios predominantes são importantes para o trabalho de coleta de dados na realização dos estudos de caso. Inclui-se aqui o uso de:

- (a) várias fontes de evidências, ou seja, evidências provenientes de duas ou mais fontes, mas que convergem em relação ao mesmo conjunto de fatos ou descobertas;
- (b) um banco de dados para o estudo de caso, isto é, uma reunião formal de evidências distintas a partir do relatório final no estudo de caso;
- (c) um encadeamento de evidências, isto é, ligações explícitas entre as questões feitas, os dados coletados e as conclusões a que se chegou (YIN, 2010).

Para a coleta de dados, foram consultados documentos internos da Cagece referentes ao atual plano de cargos e salários, instrumentos normativos

internos, perfis de cargos e funções, pesquisas salariais realizadas anteriormente, além de documentos complementares referentes à pesquisa de clima organizacional, treinamento e desenvolvimento, matriz de competências, avaliação de desempenho, dentre outros que permitiram uma visão mais ampla da consultoria a respeito dessas práticas dentro da organização. Em segundo lugar, foi também realizada uma coleta de dados e informações relativos ao cadastro de pessoal, estratificados por cargo, gênero, tempo de serviço e faixa etária, que permitiram análises mais aprofundadas. O terceiro passo consistiu na realização de entrevistas não estruturadas com técnicos da área de Gestão de Pessoas, Gerentes, Diretores e o Diretor-Presidente, com o objetivo de levantar suas percepções acerca dos principais temas relativos à gestão de cargos e salários na Cagece, assim como à Gestão de Pessoas, em geral.

#### 4 CONCLUSÕES

O projeto de alinhamento da gestão de pessoas desenvolvido na Cagece, no contexto da gestão para resultados que orientam suas ações, teve como objetivo inicial fornecer uma percepção estruturada, baseada em dados e informações qualificados, acerca da situação dos empregos, cargos, funções e salários existentes na Companhia e, a partir dessa visão, subsidiar a direção da Empresa, de modo geral, e a área de Gestão de Pessoas, em particular, nas decisões relativas às atuais políticas de gestão de pessoas e aos procedimentos, ferramentas e sistemas de gestão em vigor, tendo em vista espaços de melhoria que foram identificados.

As principais realizações deste trabalho foram: a atualização e padronização das descrições dos empregos e funções efetivas atualmente existentes na CAGECE, com uma proposta de reestruturação desses postos de trabalho, tomando como ponto de partida a análise da estrutura de empregos, cargos e funções vigentes; a verificação da necessidade de criação, extinção, fusão ou desmembramento de empregos e a realização de *benchmarking* da estrutura de empregos, cargos e funções com organizações similares; delineamento de uma nova estrutura salarial para a Cagece, a partir de estudos da pesquisa salarial, de simulações de formatos de tabelas e carreiras, dos objetivos da Com-



panhia para curto, médio e longo prazos, e da realização de *benchmarking* com outras empresas de saneamento e de outros setores (notadamente o setor elétrico) para subsidiar essa proposta; revisão dos critérios e procedimentos de progressão e promoção, tornando-os mais objetivos e claros aos empregados, e privilegiando os princípios da meritocracia segundo resultados relevantes; consolidação dos resultados do projeto – a saber, a nova estrutura e as descrições dos empregos e funções atualizadas, e a nova estrutura salarial, inclusive a política de promoção – em um Manual, de forma a ter documentados e sistematizados informações, modelos e critérios de gestão do Quadro de Pessoal permanente da Empresa e um Plano de Empregos e de Gestão da Política Salarial, temas que impactam diretamente a vida funcional dos empregados efetivos; estruturação de uma carreira gerencial, contemplando requisitos de ingresso e permanência nos cargos comissionados, e uma estrutura remuneratória condizente com a organização em carreira, além da possibilidade de ascensão na tabela remuneratória, segundo critérios de meritocracia bastante claros e transparentes, com implicações para a carreira do empregado efetivo, quando for o caso.

Considerando a amplitude e complexidade dos objetivos propostos, pode-se concluir que o seu alcance foi garantido pela metodologia de trabalho utilizada, baseada na abordagem de governança adotada pelo Instituto Publix em conjunto com a Companhia. Nesse método de trabalho procurou-se envolver o mais possível a organização, de tal forma que ela participe das principais etapas como proprietária dos processos em discussão, favorecendo a adequada customização dos trabalhos e instrumentos de gestão ou sistemas criados. Dessa forma, ocorreu também a transferência gradual de tecnologia e *know-how* que beneficiou os participantes na manutenção e efetividade dos trabalhos realizados, sendo realmente útil à organização.

Outros benefícios que podem ser considerados no desenvolvimento do trabalho foram: a classificação dos papéis e responsabilidades por meio da revisão das descrições dos cargos; o direcionamento de estratégias e políticas de remuneração em compatibilidade com o mercado, através da revisão da estrutura de remuneração; a consolidação da política de promoção, proporcionando a atração, retenção e motivação dos empregados na obtenção de resultados e produtividade, bem como o planejamento e desenvolvimento de suas carreiras.

É importante compreender que a gestão de pessoas da Cagece não é fei-



ta somente pela Gerência de Pessoas ou qualquer Unidade representativa, mas sim por todo o corpo gestor e por todos os empregados que dela fazem parte. E para tanto, nesse processo, ou melhor, na construção do projeto, mesmo que em oportunidades distintas, os grupos que compõem a Empresa, sejam gestores, empregados do quadro efetivo, integrantes do comitê de promoções, ou outros, se fizeram representados com oportunidades e espaços de sugestões, críticas e considerações ao modelo em proposição.

Acrescenta-se ainda que durante este trabalho, na medida em que os produtos foram entregues e validados pela Empresa, eles foram também entregues ao Sindicato da categoria para apreciação e considerações à gestão e mesa de negociação permanente da Empresa.

A Cagece acredita que na efetivação e estreitamento da relação de parceria entre todos que compõem a organização é que os processos da área de Gestão de Pessoas (plano de empregos, carreira e remuneração, política de promoção, avaliação de desempenho, treinamento e desenvolvimento, qualidade de vida, segurança e medicina do trabalho, administração de pessoal, benefícios etc.) vão se fortalecer e aprimorar, buscando especialmente elevar o nível de satisfação do empregado, e, por consequência, a melhoria no atendimento ao público interno e externo: clientes, fornecedores e a sociedade em geral.

## REFERÊNCIAS

EDITORA ABRIL. 2015. As 150 melhores empresas para você trabalhar. Revista Você S/A; Edição Especial, p. 293, out./2015.

FLEURY, A.; FLEURY, M. T. L. **Estratégias empresariais e formação de competências**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARINI, C. Gestão de pessoas e a abordagem do governo matricial: o papel das Escolas de Governo no alinhamento estratégico da arquitetura governamental. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**, Salvador, n. 2, p. 1-15, jun./jul./ago. 2005.



MARINI, C.; MARTINS, H. F. **Um guia de governança para resultados na administração pública.** Brasília: Coleção Publix Conhecimento, 2010.

PLOTHOW, CB de A.; HIPÓLITO, José Antônio Monteiro. Remuneração por competências: alternativas e implicações. **Competências:** conceitos, métodos e experiências. São Paulo: Atlas, 2008.

THIEDE, C. L.; ALMEIDA, L. C. **Gestão de cargos e estratégias de remuneração.** São Paulo: Catho Educação Executiva, 2007.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 15. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

YIN, R. K. **Estudo de caso:** planejamento e métodos. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.



# Apuração do resultado atuarial dos regimes próprios de previdência social nos municípios cearenses 2013 à luz dos registros encaminhados ao Ministério da Previdência, em confronto com os cálculos atuariais elaborados na pesquisa a partir dos registros contidos no Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará

Determination of the actuarial result of the own regimes in social welfare in the municipalities of Ceará in 2013 under the records sent to the Ministry of Social Security, in comparison with the actuarial calculations elaborated in the research, based on the records contained in the Audit Court of the Municipalities of the state of Ceará

**Francisco Wilson Ferreira da Silva<sup>1</sup>**

## RESUMO:

A legislação brasileira, a partir de 1998, permitiu que os municípios brasileiros pudessem migrar do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), INSS, para um Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), tomando o cuidado com os aportes financeiros necessários equilíbrio atuarial de modo a garantir futuro o pagamento dos benefícios a quem direito, de sorte que dos 5.509 municípios brasileiros, 1.957 instituíram os seus RPPS sendo 55, dos 184 existentes no estado. O objetivo principal desta pesquisa foi apurar o resultado atuarial dos RPPS instituídos nos municípios cearenses por meio de um *software* construído pelo autor e confrontá-lo com os dados contidos nos Demonstrativos de Resultados das Avaliações Atuariais – DRAAs. De acordo com os cálculos realizados, base 2013, os RPPS municipais cearenses apresentam *deficit* atuarial no montante de R\$ 3.361.632.976,77, enquanto o valor do resultado atuarial demonstrado nos DRAAs apresentam *deficit* de R\$ 10.344.705.187,76. Em ambas as apurações o resultado deficitário tem concentração nos municípios

1 Atuário. Membro do Instituto Brasileiro de Atuária sob o nº 1396. Mestre em Economia pela Universidade Federal do Ceará. Especialista em contabilidade pública pela FA7; especialista em controle externo e auditoria pela Faculdade Tecnológica Darcy Ribeiro; especialista em controle externo pela Universidade Estadual Vale do Acaraú. Técnico de Controle Externo, do Tribunal de Contas dos municípios do Estado do Ceará. E-mail: wilson@tcm.ce.gov.br.



de Fortaleza, Canindé, Maracanaú, Juazeiro do Norte e Itapipoca. Os municípios de Amontada, Caucaia, Cruz e Fortim se mostraram superavitários. O *deficit* atuarial do Município de Itapipoca apresentou-se preciso. Conclui-se que os entes previdenciários deficitários não oferecem sistema que possibilite o acúmulo de recursos para o pagamento de compromissos definidos nos planos de benefícios. Há evidências de que não há consistência nos números apresentados ao MPAS quando do encaminhamento dos DRAAs, recomendando-se aos órgãos de controle externo que apurem o motivo das divergências apontadas.

**Palavras-Chave:** Regimes próprios de previdência. *Deficit* atuarial. Certidão de regularidade previdenciária. Demonstrativo atuarial.

## ABSTRACT:

The Brazilian legislation, from 1998, allowed Brazilian municipalities could migrate from the Security General Regime (RGPS), INSS, for an Own Social Security System (RPPS), taking care to financial contributions necessary for the actuarial balance, in order to ensure, in the future, the payment of benefits to those eligible, so that the 5,509 Brazilian municipalities, 1,957 have instituted their RPPS, of which 55 in the state of Ceará, out of 184 existing in the state. The main objective of this research was to determine the actuarial results of RPPS established in Ceará municipalities through software built by the author and confront him with the actuarial results contained in the Statements of Results of Actuarial Reviews – DRRAs. According to the calculations made, based on 2013, the RPPS present actuarial deficit in the amount of R\$ 3,361,632,976.77, while the value of the actuarial results demonstrated in DRAAs present actuarial deficit of R\$ 10,344,705,187.76. In both calculations, the deficit result has concentration in the municipalities of Fortaleza, Caninde, Maracanaú, Juazeiro do Norte and Itapipoca. The municipalities of Amontada, Caucaia, Cruz and Fortim proved surplus. The actuarial deficit of the municipality of Itapipoca presented is accurate. It is concluded that the loss-making pension entities do not offer a system that allows the accumulation of funds for the payment of commitments defined in the benefit plans. There is evidence that there is no consistency in the numbers presented to MPAS when forwarding the DRAAs recommending to the external control bodies are advised to investigate the reason for the discrepancies identified.



**Keywords:** Own pension schemes. Actuarial deficit. Pension certificate regularity. Actuarial statement.

## 1 INTRODUÇÃO

A instituição de uma entidade de regime próprio de previdência social, segundo o nosso entendimento, é como um projeto de edificação de uma estrutura de engenharia que deve ter bases sólidas e estruturadas sob o aporte de recursos financeiros que possam assegurar no futuro sua solvência, garantindo os pagamentos necessários à sua massa beneficiária: aposentadorias, pensões, auxílio, dentre outros.

Com a entrada no ordenamento jurídico da Lei nº 9.717/1998 (BRASIL, 1998), os municípios foram autorizados a migrar do Regime Geral de Previdência Social (RGPS) para o Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) (BRASIL, 1998b).

Conforme demonstrado em outros trabalhos, a principal motivação dos municípios que migram do RGPS para o RPPS é a economia de aproximadamente 45% (quarenta e cinco por cento) na folha de pagamento em relação à contribuição social paga ao Instituto Nacional de Seguro Social (INSS)<sup>2</sup>.

Mas essa concepção de economia dada pela Confederação Nacional dos Municípios (CNM) e pelas federações estaduais não corresponde realidade, pois somente a partir de um estudo acurado, realizado por profissional hábil e competente, o atuário efetivamente poderá estabelecer as alíquotas e condições necessárias para que o município possa instituir o regime próprio de previdência social, com base nos aportes que deverão ser refeitos para que esteja em equilíbrio, tendo inclusive o direito à compensação previdenciária, cujo objetivo é receber o repasse financeiro desta compensação no INSS.

O RPPS, apesar de entidade integrante da administração pública direta ou indireta do ente que o instituiu, possui particularidades distintas dos demais órgãos da administração regidos pela contabilidade pública.

A partir dessa contextualização considerando o fato de que o autor tem formação acadêmica em ciências atuariais pela Universidade Federal do Ceará e que os entes municipais instituídos devem encaminhar, anualmente,

os seus Demonstrativos de Resultados das Avaliações Atuariais (DRAAs) ao Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS), e, mensalmente, ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE), por meio do Sistema de Informações Municipais (SIM), os dados da execução orçamentária, financeira, contábil, patrimonial e operacional (contendo inclusive os dados dos agentes públicos da folha: data de nascimento, sexo, data de entrada no serviço público, dentre outros), eis que surge a problemática aqui apresentada: e acordo com os (DRAAs) encaminhados ao (MPAS), os RPPS instituídos no estado do Ceará têm capacidade de garantir e cobrir os compromissos previdenciários de sua massa laboral? Qual o montante do resultado atuarial desses fundos registrados nos DRAAs? É possível apurar o resultado atuarial a partir dos registros contidos no banco de dados do SIM do Tribunal de Contas dos municípios do estado do Ceará (TCM-CE)? Em sendo possível, qual o resultado atuarial a partir dessa base de dados? Ele é compatível com os dados registrados no MPAS?

Para responder a essas indagações, com supedâneo em dissertação de nossa autoria, apresentada no Curso de Mestrado em Economia da Universidade Federal do Ceará, o trabalho que se apresenta tem como objetivo geral criar uma metodologia de apuração do resultado atuarial de um (RPPS) por meio da produção de um *software* que contemple as receitas e despesas futuras regime previdenciário próprio estado do Ceará, em particular, com base nos registros contidos no SIM do TCM-CE, confrontando-os com os nos demonstrativos de resultados da avaliação atuarial encaminhados ao (MPAS).

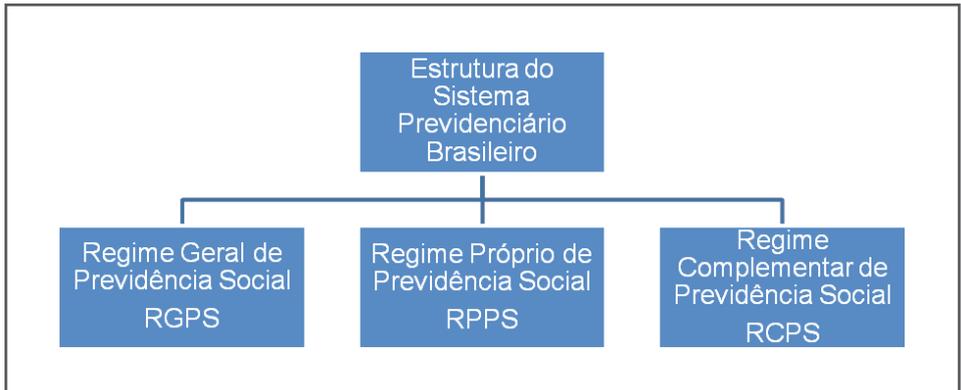
## 2 DESENVOLVIMENTO

A previdência social, na sua mais tenra acepção, é um seguro (social) que o trabalhador paga como garantia de uma renda para a sua família na ocorrência de morte, invalidez permanente ou temporária, ou perda da sua capacidade de trabalho em decorrência dos riscos sociais (reclusão, doença etc.).

A Emenda Constitucional nº 20 (BRASIL, 2003) modificou o sistema de previdência social até então vigente e passou a ser ancorado no Regime Geral do Seguro Social, capitaneado pelo INSS; nos RPPS, instituídos pelos estados

e municípios; e nos Regimes de Previdência Complementar (RPC), de natureza eminentemente privada.

Figura 1. Estrutura do Sistema Previdenciário Nacional



Fonte: Constituição Federal

A Constituição Brasileira em seu art. 40, com redação dada pela emenda constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, assegurou aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, incluídas suas autarquias e fundações, o regime de previdência de caráter contributivo e solidário, os denominados RPPS, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos, e dos pensionistas, desde que preservados os critérios de equilíbrio financeiro e atuarial (Ibidem) (BRASIL, 1988).

Considera-se de caráter contributivo, conforme o art. 19 da Instrução Normativa nº 03, de 03 de agosto de 2004, da Secretaria de Previdência Social – SPS, o regime próprio que se enquadre nos critérios de legalidade, efetiva contribuição do ente e servidores, repasse mensal e integral dos valores das contribuições, e consignação dos valores devedores pelos servidores.

Para as ciências atuariais, o equilíbrio atuarial considera a incidência da totalidade de efeitos sobre o plano previdenciário em decorrência das variáveis de natureza demográfica, econômica, financeira e relativas às políticas de recursos humanos do ente federativo. Utiliza-se ainda de premissas atuariais

como expectativa de vida, tábuas de mortalidade e sobrevivência, taxa de inflação, crescimento real da remuneração, taxa de juros atuariais, dentre outras.

Dessa forma, o regime próprio de previdência social deverá garantir um aporte de recursos que sejam necessários ao pagamento das despesas projetadas no decorrer do tempo, em exercícios posteriores, com previsão legal do cálculo atuarial.

A SPS, na forma do inciso I do art. 2º da Orientação Normativa nº 03, de 13 de agosto de 2004, assim definiu os regimes próprios de previdência social:

O sistema de previdência, estabelecido no âmbito de cada ente federativo, passa a assegurar, por lei, ao servidor titular de cargo efetivo, pelo menos os benefícios de aposentadoria e pensão por morte previstos no art. 40 da Constituição Federal (BRASIL, 1988, 2003).

O dispositivo legal que rege as regras gerais para a organização e o funcionamento dos RPPS dos servidores públicos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, dos militares dos estados e do Distrito Federal é a Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998 (BRASIL, 1998b).

### **3 APURAÇÃO DO RESULTADO ATUARIAL DOS RPPS MUNICIPAIS CEARENSES À LUZ DAS DEMONSTRAÇÕES DO RESULTADO ATUARIAL ENCAMINHADAS AO MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA**

A Lei nº 9.717/1998 (BRASIL, 1998b), em seu art. 1º, inciso I, determina que o ente que instituir regime próprio de previdência, na forma prevista na legislação vigente, deverá -lo por meio de uma avaliação atuarial, e em cada exercício financeiro, utilizando-se os parâmetros gerais para a organização e revisão do plano de custeio e benefícios, de modo que a estrutura do regime implemente as condições necessárias que garantam a solvência econômica, financeira e atuarial do ente instituído.

Para a manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial, a entidade previdenciária deve prover alternativas de financiamento para que o RPPS apresente efetivo equilíbrio financeiro e atuarial, em atendimento ao disposto no item II do artigo 5º da portaria MPS nº 204, de 10 de julho de 2008, citando-

se entre essas alternativas: apurar as reservas matemáticas correspondentes, bem como estabelecer o plano de custeio para o próximo exercício; apresentar demonstrativo de projeções atuariais de receitas e despesas previdenciárias; preencher o DRAA e apresentar o demonstrativo de projeções atuariais da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF; elaborar a Nota Técnica Atuarial e encaminhá-la ao MPS; definir o relatório de contabilização da provisão matemática; apresentar relatório anual de avaliação atuarial detalhado; e prestar as informações atuariais necessárias ao tribunal de contas do estado, como os estudos da evolução da população participante do plano previdenciário e da aderência das hipóteses atuariais utilizadas na avaliação anual.

A partir dos DRAAs de 2013 encaminhados ao MPAS, pode-se apurar que o deficit atuarial dos entes previdenciários municipais cearenses importa R\$-10.385.840.648,80, delineados conforme **Tabela 1** e representados pela seguinte equação:  $Deficit\ Atuarial = AP + RAF - DAF$  (1), onde:

*AP* = Ativo Patrimonial no momento da avaliação atuarial;

*RAF* = Receita atuarial futura;

*DAF* = Despesa atuarial futura.

Tabela 1: Apuração do resultado atuarial dos RPPS municipais cearenses com base nos DRAAs encaminhados ao MPAS.

Município	Superavit (+)/Deficit (-)
Fortaleza	-5.857.378.357,73
Boa Viagem	-565.719.463,15
Aracati	-523.574.496,95
Quixeramobim	-457.568.506,07
Quixadá	-441.215.897,22
Canindé	-332.138.580,78
São Gonçalo do Amarante	-227.482.063,79
Fortim	-206.414.023,84
Juazeiro do Norte	-136.900.487,27
Russas	-128.042.797,93
Maracanaú	-113.921.323,00
Tauá	-108.581.427,97

Município	Superavit (+)/Deficit (-)
Ocara	-108.171.409,20
Crato	-94.854.536,14
Redenção	-90.282.035,49
Ipueiras	-79.938.550,94
Morada Nova	-78.344.602,90
Pacatuba	-64.079.751,52
Maranguape	-60.442.231,15
Itapipoca	-53.978.718,59
Itapajé	-48.518.176,13
Quiterianópolis	-48.057.566,11
Jaguaruana	-43.610.274,66
Itapiúna	-43.375.490,89
Cascavel	-38.598.329,33
Solonópole	-38.111.506,07
Capistrano	-35.018.406,60
Pacajus	-33.567.023,69
Chorozinho	-30.423.651,78
Expôe	-30.069.115,00
Itarema	-25.852.790,89
Ipu	-23.085.812,20
Nova Olinda	-22.995.308,70
Horizonte	-22.332.895,17
Eusébio	-19.209.019,79
Beberibe	-17.961.058,31
Ibicuitinga	-16.361.146,67
Araripe	-16.178.466,55
Acopiara	-15.191.676,17
Santa Quitéria	-14.404.312,07
Choró	-12.999.076,93
Tejuçuoca	-12.744.394,21
Irauçuba	-11.539.837,47
Aracoiaba	-11.165.700,94



Município	Superavit (+)/Deficit (-)
Palhano	-10.563.323,15
Palmácia	-8.645.220,95
Potiretama	-8.583.299,79
Itaitinga	-8.226.038,66
Pacoti	-7.443.700,64
Viçosa do Ceará	-6.919.501,67
Alto Santo	-6.770.347,52
General Sampaio	-2.951.889,49
Cruz	0,00
Caucaia	13.584.526,52
Amontada	21.078.444,51
<b>TOTAL</b>	<b>-10.385.840.648,80</b>

Fonte: Sistema de Informações Municipais – SIM.

A apuração dos dados revelou que os dez maiores deficit atuariais registrados nos entes previdenciários municipais no estado do Ceará se encontram nos municípios de Fortaleza (R\$ 5.857.378.357,73), Boa Viagem (R\$ 565.719463,15), Aracati (R\$ 523.574.496,95), Quixeramobim (R\$ 457.568.506,07), Quixadá (R\$ 441.215.897,22), Canindé (R\$ 332.138.580,78), São Gonçalo do Amarante (R\$ 227.482.063,79), Fortim (R\$ 206.414.023,84), Juazeiro do Norte (R\$ 136.900.487,27) e Russas (R\$ 128.042.797,93).

Apenas dois municípios apresentaram *superavit* atuarial: Caucaia (R\$ 13.584.526,52) e Amontada (R\$ 21.078.444,51).

Os municípios que apuraram *deficit* atuarial devem procurar estabelecer um plano previdenciário (plano financeiro) através de um sistema estruturado com o propósito de acumular recursos para o pagamento dos compromissos definidos no plano de benefícios do RPPS.

Plano financeiro é um sistema estruturado somente no caso de segregação da massa, segundo conceito do regime financeiro de repartição simples, no qual as contribuições a serem pagas pelo ente federativo e pelos segurados vinculados (servidores ativos, inativos e pensionistas) são fixadas sem

objetivo de acumulação de recursos, sendo as insuficiências aportadas pelo ente federativo e admitida a constituição de fundo financeiro.

O seu plano de custeio deve ser calculado atuarialmente segundo conceitos dos regimes financeiros de capitalização, repartição de capitais de cobertura e repartição simples, e em conformidade com as regras dispostas na Portaria MPS nº 403/2008.

O atuário deverá informar nos demonstrativos previdenciários e financeiros os valores das reservas matemáticas previdenciárias calculadas em conformidade com a nota técnica e as reavaliações atuariais, com a finalidade de serem registradas no passivo, observando o detalhamento estabelecido no plano de contas aplicável aos RPPS.

#### **4 EXPRESSÕES DE CÁLCULO UTILIZADAS NA APURAÇÃO DO DEFICIT ATUARIAL DOS MUNICÍPIOS CEARENSES COM BASE NOS DADOS DO TCM-CE**

As expressões de cálculo dos valores presentes atuariais, custos e provisões matemáticas utilizadas para a elaboração dos (DRAAs) devem estar em conformidade com o regime de capitalização e com o método agregado adotado, calculando-se primeiramente para cada segurado ativo o valor presente atuarial dos salários, contribuições e despesas administrativas, e em seguida determinando-se o valor presente atuarial de todos os benefícios futuros relativos aos segurados ativos, inativos e pensionistas, calculando-se também o valor presente atuarial das compensações previdenciárias entre o RGPS e o RPPS, obtendo-se ao final o montante da provisão matemática e o percentual do custo normal agregado.

Este tópico tem por objetivo dispor às gerações futuras as duas principais formulações matemáticas dos valores presentes atuariais, baseados nas demonstrações atuariais de Capelo (1986) e nos ensinamentos de Bowers (1986).



## 4.1 Premissas para o cálculo atuarial

### 4.1.1 Valor presente atuarial dos salários

Na projeção da remuneração, que tem por intuito a contribuição mensal do segurado ativo, para realizar o cálculo do valor presente atuarial dos salários considera-se o vencimento ou subsídio do cargo efetivo, acrescido das vantagens pecuniárias estabelecidas em lei, dos adicionais de caráter individual, ou demais vantagens de qualquer natureza, incorporadas ou incorporáveis, percebidas pelo segurado e acrescidas, em épocas próprias, nas parcelas salariais referentes ao 13o salário.

O valor presente atuarial dos salários mensais futuros do segurado  $P$ , em relação a cada um dos segurados ativos, deve ser calculado pelo uso da seguinte expressão:

$$VPA(Sal)p = \sum_{i=1}^n Si \cdot \frac{D_{x=1}^{(aa)}}{D_x^{(aa)}} \quad (1)$$

Onde:

$Si$  = Remuneração de participação do segurado  $P$  referente ao mês  $i$  e consoante à sua presumida progressão funcional;

$D_x^{(aa)}$  =  $v^x \cdot l^x$ , número de comutação  $D$  para cada idade  $x$  da tábua indicada;

$v = \left[ \frac{1}{1+i} \right]$  fator de atualização financeira mensal obtida pela composição da taxa mensal de juros atuariais com a taxa mensal de inflação;

$l_x^{(aa)}$  = número de vivos válidos na idade  $x$  da tábua bidecremental por morte e invalidez;

$i$  = índice de mês, com origem em zero no instante da avaliação;

$a$  = número de meses faltantes na data da avaliação para o segurado completar os requisitos de elegibilidade para o benefício de aposentadoria por tempo de contribuição e idade, por idade ou compulsória; e

$p$  = índice  $p$  de segurados do RPPS.

O valor presente atuarial dos salários mensais futuros de todos os segurados ativos do RPPS é dado por:

$$VPA(Sal) = \sum_{p=1}^{nat} VPA(Sal)$$

Onde:

$Nat$  = número de segurados ativos do RPPS.

#### 4.1.2 Valor presente atuarial das contribuições

O valor presente atuarial das contribuições normais mensais dos segurados ativos, referente ao segurado  $p$ , é mensurado pela seguinte expressão:

$$VPA(CNSegl)p = \frac{1}{D_x^{(aa)}} \sum_{i=1}^a txCNSeg. D_x^{(aa)} \quad (2)$$

Onde:

$txCNSeg$  = taxa de contribuição normal dos segurados ativos.

O valor presente atuarial das contribuições normais mensais do ente federativo, referente ao mesmo segurado  $p$ , é dado por:

$$VPA(CNMun)p = \frac{1}{D_x^{(aa)}} \sum_{i=1}^a txCNMun. D_{x+1}^{(aa)}$$

Onde:

$txCNMun$  = taxa de contribuição normal do ente federativo.

#### 4.1.3 Valor presente atuarial dos benefícios a conceder

##### 4.1.3.1 Aposentadorias

O valor inicial da aposentadoria por tempo de contribuição e idade, invalidez, idade ou compulsória é calculado conforme as disposições da legislação federal em vigor, destacando-se as normas contidas nas emendas constitucionais vigentes, levando-se em conta os segurados ativos que já implementaram, na data da avaliação, todas as condições regulamentares para o usufruto dos benefícios de aposentadoria supramencionados, calculados pela seguinte expressão:

$$VPA(APTIC)_p = \frac{D_{x=1}^{(aa)}}{D_x^{(aa)}} \left[ \frac{1}{D_x^{(aa)}} \sum_{x_i=a+1}^{w-x-1} (APTIC_{i, D_{x+1}}) \right] \quad (3)$$

Onde:

$APTIC$  = valor mensal de aposentadoria por tempo de contribuição e idade, idade ou compulsória, no mês genérico  $i$ , adicionado do valor correspondente ao respectivo abono natalino anual, no mês em que ocorre.

##### 4.1.3.2 Benefícios

###### 4.1.3.2.1 Auxílio-doença

Utilizam-se as estatísticas acerca da quantidade de contribuintes e auxílios concedidos, constantes dos mais recentes anuários da previdência social disponíveis no Portal do MPAS.



#### 4.1.3.2.2 Salário-maternidade

Empregam-se as estatísticas obtidas a partir de taxas específicas de fecundidade por região e grupos de idades, constantes dos mais recentes anuários da previdência social disponíveis no Portal do MPAS.

#### 4.1.3.2.3 Auxílio-reclusão

Empregam-se as estatísticas acerca das quantidades de auxílios concedidos e de contribuintes, constantes dos mais recentes anuários da previdência social disponíveis no Portal do MPAS.

#### 4.1.4 Despesas administrativas

Para a estimativa do valor atual das obrigações do RPPS com despesas de administração, relativas a um determinado grupo fechado de atuais segurados ativos, considera-se o percentual de 2,0% sobre a base de salários de contribuição, proventos e pensões dos segurados que se vinculam ao RPPS, conforme premissa disposta na Portaria nº 4.992/1999 (MPAS, 1999), art. 17, § 3º e alterada pela Portaria nº 1.317/2003 (MPAS, 2003).

#### 4.1.5 Tábuas biométricas

Na concepção de Oliveira et al., (2010) as tábuas biométricas são ferramentas importantes para a análise das estimativas de vida de um regime próprio de previdência, já que são um “conjunto de dados em si, informações dos óbitos e da população em risco”

Dentre as principais tábuas adotadas nos cálculos atuariais dessa avaliação encontram-se:

- AT-49: Sobrevivência de válidos;
- CSO-58 (male): Mortalidade de válidos;
- IAPB-57: Sobrevivência de inválidos;
- IAPB-57: Mortalidade de inválidos;
- CSO-58 (male): Mortalidade de válidos;
- Álvaro Vindas: Para composição de tabela bidecremental);

IBGE-2010: Para a sobrevivência de válidos.

As tábuas são utilizadas pelas instituições que tratam de risco, como seguradoras e empresas, órgãos de supervisão e regulação como ferramenta de base para o cálculo da eficiência operacional e solvência dos sistemas de previdência.

#### 4.1.6 Compensação financeira entre regimes de previdência

A compensação previdenciária é um acerto de contas do RGPS com os regimes próprios dos entes federativos. Dessa forma, servidores que contribuíram durante boa parte da vida laboral para um determinado regime e mudam para outro, embora tenham os benefícios proporcionados pelo último, possibilita o acerto de tempo entre os sistemas.

A avaliação atuarial deverá prever a redução dos encargos dos benefícios integrais a serem pagos pelo RPPS do município de Iracema – RPPSIRC, decorrente da compensação previdenciária do RGPS do INSS, concedida ao regime próprio que se pleiteia a instituição, nos casos de contagem recíproca do tempo de contribuição para efeito de aposentadoria e pensão em que o RPPSIRC seja parte como regime instituidor, nos termos da Lei Federal nº 9.796, de 05/05/1999, e com base nos Decretos nºs 3.112 e 3.217 de 06/07/1999 e 22/10/1999, respectivamente, que regulamentam a Lei nº 9.796/2009 (BRASIL, 2009).

#### 4.1.7 Demais hipóteses atuariais

O profissional atuário deve utilizar de outras premissas atuariais geralmente aceitas, sem rotatividade da massa laboral, com os seguintes destaques:

- Taxa de juros atuariais: taxa real de 6,00% a.a. (seis por cento ao ano) incidente sobre todas as variáveis salariais, previdenciárias e econômicas do Plano;
- Taxa de inflação futura: taxa real de 6,00% a.a. (seis por cento ao ano) incidente sobre todas as variáveis salariais, previdenciárias e econômicas do Plano;
- Projeção de crescimento real dos salários: adicional de tempo de serviço: 1,00% a.a. (um por cento ao ano) sobre o vencimento-ba-



- se, ao qual se incorpora;
- Crescimento real do salário ao longo da carreira: calculado à razão de 1,0% a.a. (um por cento ao ano) sobre o vencimento do cargo efetivo do segurado e acrescido das vantagens pecuniárias de caráter permanente;
  - Considera-se que os benefícios, uma vez concedidos, são constantes em termos reais ao longo do tempo, sem acréscimos e desvinculados da futura evolução dos salários dos ativos.

A partir das formulações matemáticas apresentadas, baseadas nas premissas atuariais geralmente aceitas, o profissional hábil já poderá construir a sua avaliação atuarial e emitir o (DRAA) competente, razão pela qual realizamos uma simulação, tendo por caso concreto a Prefeitura Municipal de São Gonçalo do Amarante, escolhida aleatoriamente, conforme se poderá verificar.

## 4.2 Apuração e resultados da avaliação atuarial dos regimes próprios de previdência instituídos no estado do Ceará

Dadas às inconsistências que verificamos nos números apresentados nos (DRAAs) encaminhados ao MPAS, a partir das formulações matemáticas e premissas atuariais aceitas com base nos registros contidos no SIM do TCM-CE, confeccionamos um programa em linguagem *Hypertext Processor* (PHP), buscou-se realizar o **cálculo atuarial** dos 55 municípios cearenses com RPPS instituídos durante o exercício financeiro de 2013, e escolhidos aleatoriamente.

### 4.2.1 Dados da massa laboral

Com os dados da massa laboral do RPPS dos regimes próprios de previdência social municipal instituídos no estado do Ceará (idade, sexo, data de posse, valor dos vencimentos, dentre outros), todos dados contidos na Tabela AP (agentes públicos da folha) e Tabela AF (Agentes públicos da folha de pagamento) do banco de dados do SIM do TCM-CE, de acordo com o modelo apresentado no **Quadro 1**.

Quadro 1: Formato das Tabelas AP2013.00 (Agentes da folha) e AF2013.00 (Itens remuneratórios) contidos no SIM.

"959","009",201300,"02","10",201301,"AN",20130130,"20833644300","N","E","01 6/2009",1001,1000.00,"O",201301,200
"959","009",201300,"02","10",201301,"AN",20130130,"20833644300","N","E","01 6/2009",1900,80.00,"",201301,200
"959","009",201300,"02","10",201301,"AN",20130130,"21865000353","E","L","00 1/2013",1128,4000.00,"O",201301,200
"959","009",201300,"02","10",201301,"AN",20130130,"21865000353","E","L","00 1/2013",1900,152.48,"",201301,200
"959","009",201300,"02","10",201301,"AN",20130130,"21865000353","E","L","00 1/2013",1910,874.66,"",201301,200
"959","009",201300,"02","10",201301,"AN",20130130,"44335610378","E","L","00 1/2013",1128,6000.00,"O",201301,200

Fonte: Sistema de Informações Municipais – SIM.

#### 4.2.2 Premissas iniciais para cálculo atuarial dos RPPS cearenses a partir dos dados do SIM

Com os dados da massa laboral do RPPS instituídos nos municípios cearenses na **Tabela AP** e na **Tabela AF**, servidores em dois grupos: **não magistério** e **magistério**.

Os servidores do grupo **não magistério** contribuem com o RPPS até o final de suas vidas na forma contida na Tabela de Sobrevivência IBGE-2010 e ao completarem 60 anos de idade (mulher) e 65 anos de idade (homem) aposentam-se com o recebimento integral de seus vencimentos até o momento em que a probabilidade de sua sobrevivência deixa de existir.

Os servidores do grupo **magistério** contribuem com o RPPS até completarem 25 anos de serviço a partir da posse no exercício da função, momento em que se aposentam do serviço público, correndo à Tabela de Sobrevivência IBGE-2010 e percebendo os seus vencimentos até o momento em que a probabilidade de sua sobrevivência se extingue.

Os pensionistas e aposentados "correm" a mesma tabela, percebendo os vencimentos, de direito do servidor (falecido) até completarem vinte e um anos de idade, se menor; e se maior, até o momento em que a probabilidade

de sua sobrevivência se extingua.

Os benefícios e auxílios representam percentuais de acordo com as severidades (estatísticas) contidas nos mais recentes anuários da previdência social, relativos aos salário- maternidade, auxílio reclusão, aposentadoria por invalidez e salário-família.

#### 4.2.3 Resultados da pesquisa e da apuração do cálculo atuarial dos RPPS cearenses a partir dos dados do SIM

A **Tabela 2** delinea os valores resultantes da apuração do resultado atuarial de cada um dos 55 municípios cearenses que tem instituído o RPPS no exercício de 2013, apontando-se as divergências verificadas entre os valores apurados e os valores demonstrados nos DRAAs encaminhados ao MPAS. O *deficit* atuarial desses 55 municípios importou no montante de R\$ 3.361.632.976,77 (três bilhões trezentos e sessenta e um milhões seiscentos e trinta e dois mil novecentos e setenta e seis reais e setenta e sete centavos), diferente do registrado nos (DRAAs) enviados que importava em R\$ 10.344.705.187,76 (dez bilhões trezentos e quarenta e quatro milhões setecentos e cinco mil cento e oitenta e sete reais e setenta e seis centavos).

Do apurado atuarialmente os municípios de Fortaleza R\$ 2.402.018.653,15, Canindé (R\$ 103.443.859,31), Maracanaú (R\$ 85.439.402,06), Juazeiro do Norte (R\$ 65.683.337,53), Itapipoca (R\$ 53.989.414,38), Boa Viagem (R\$ 52.804.355,38) e Quixadá (R\$ 51.793.087,04) são os que apresentaram os maiores *deficit*.

Os municípios de Amontada e Caucaia confirmaram o *superavit* atuarial, mas em R\$ 5.142.879,321 (cinco milhões, cento e quarenta e dois mil, oitocentos e setenta e nove reais e trinta e dois centavos) e não em R\$ 21.078.444,51 (vinte e um milhões, setenta e oito mil, quatrocentos e quarenta e quatro reais e cinquenta e um centavos); e em R\$ 25.292.558,30 (vinte e cinco milhões duzentos e noventa e dois mil quinhentos e cinquenta e oito reais e trinta centavos) e não em R\$ 13.584.526,52 (treze milhões quinhentos e oitenta e quatro mil quinhentos e vinte e seis reais e cinquenta e dois centavos), respectivamente.

Na apuração também apresentaram *superavit* os municípios de Fortim (R\$ 779.994,57), Cruz (R\$ 1.002.320,07), Choró (R\$ 1.592.754,37) e *Itaitinga* (R\$ 2.992.854,48), enquanto nos *DRRAAs* eles apresentaram *deficit* de R\$

19.209.019,79, R\$ 30.087.551,10, R\$ 12.999.076,93 e R\$ 8.226.038,66, respectivamente.

Os municípios que apresentaram os maiores *deficit* na apuração do resultado atuarial foram: Fortaleza (R\$ 2.402.018.653,15), Canindé (R\$ 103.443.859,31), Maracanaú (R\$ 85.439.402,06), Juazeiro do Norte (R\$ 65.683.337,53), Itapipoca (R\$ 53.989.414,38), Boa Viagem (R\$ 52.804.355,38), Quixadá (R\$ 51.793.087,04) Cascavel (R\$ 43.000.739,45) Eusébio (R\$ 37.035.702,28) e Quixeramobim (R\$ 29.535.631,15).

A apuração atuarial mais precisa verificou-se no município de Itapipoca que apresentou *deficit* de R\$ 53.989.414,38 (cinquenta e três milhões novecentos e oitenta e nove mil quatrocentos e quatorze reais e trinta e oito centavos), enquanto o (DRAA) apresentado ao MPAS apurou *deficit* de R\$ 53.978.718,59 (cinquenta e três milhões novecentos e setenta e oito mil setecentos e dezoito reais e cinquenta e nove centavos), verificando-se uma diferença entre um e outro no valor de apenas R\$ 10.695,79 (dez mil seiscentos e noventa e cinco reais e setenta e nove centavos).

As principais divergências entre o cálculo atuarial realizado na pesquisa e o cálculo atuarial registrado nos DRAAs verificaram-se nos municípios de Fortaleza (R\$ 3.455.359.704,58), Boa Viagem (R\$ 512.915.107,77), Aracati (R\$ 502.631.219,40), Quixeramobim (R\$ 428.032.874,92), Quixadá (R\$ 389.422.810,18), Canindé (R\$ 228.694.721,47), São Gonçalo do Amarante (R\$ 205.667.160,94) e Eusébio (R\$ 169.378.321,56)

Tabela 1: Apuração do resultado atuarial dos RPPS municipais cearenses com base nos DRAAs encaminhados ao MPAS.

Município	Resultado atuarial apurado pela pesquisa				Valor do resultado atuarial demonstrado nos DRAAs	Diferença
	Ativo	Receita futura	Despesa futura	Apuração		
Solonópole	1.864.681,67	69.343.125,42	84.693.518,53	-13.485.711,44	-33.111.506,06	-46.597.217,50
Amontada	34.425.089,76	132.278.045,48	161.560.256,03	5.142.879,21	21.078.444,51	-15.935.565,30
Aracoiaba	5.438.274,51	77.294.842,77	106.282.202,16	-23.549.084,88	-11.165.700,94	-12.383.383,94
Araripe	6.218.391,97	82.854.474,80	113.926.825,19	-24.853.958,42	-16.178.466,55	-8.675.491,87
Acopiara	5.879.043,21	124.132.519,98	151.611.566,65	-21.600.003,46	-15.191.676,17	-6.408.327,29
Viçosa do Ceará	22.925.280,11	158.133.806,65	193.139.671,79	-12.080.585,03	-6.919.501,67	-5.161.083,36
Cascavel	11.829.194,98	145.314.357,79	200.144.292,22	-43.000.739,45	-38.598.329,33	-4.402.410,12
Pacoti	4.280.610,80	63.363.767,90	77.390.518,80	-9.746.140,10	-7.443.700,64	-2.302.439,46
<b>Itapipoca</b>	<b>31.589.434,03</b>	<b>386.589.761,84</b>	<b>472.168.610,25</b>	<b>-53.989.414,38</b>	<b>-53.978.718,59</b>	<b>-10.695,79</b>
Irauçuba	4.735.256,11	69.526.553,05	84.917.551,29	-10.655.742,13	-11.539.837,47	884.095,34

Município	Resultado atuarial apurado pela pesquisa				Valor do resultado atuarial demonstrado nos DRAAs	Diferença
	Ativo	Receita futura	Despesa futura	Apuração		
General Sampaio	3.595.376,75	25.261.496,35	30.853.599,35	-1.996.726,25	-2.951.889,49	955.163,24
Tejuocua	4.870.535,79	73.052.629,18	89.224.190,09	-11.301.025,12	-12.744.394,21	1.443.369,09
Beberibe	27.805.517,14	115.870.598,95	159.324.761,92	-15.648.645,83	-17.961.058,31	2.312.412,48
Alto Santo	3.380.061,13	20.024.606,28	24.457.426,07	-1.052.758,66	-6.770.347,52	5.717.588,86
Palmácia	3.231.034,35	26.713.379,96	32.626.884,45	-2.682.470,14	-8.645.220,95	5.962.750,81
Potiretama	332.849,44	8.864.864,43	10.827.267,38	-1.629.553,51	-8.583.299,79	6.953.746,28
Horizonte	29.759.458,73	197.096.713,72	240.727.744,47	-13.871.572,02	-22.332.895,17	8.461.323,15
Palhano	2.491.250,16	19.484.385,73	23.797.617,62	-1.821.981,73	-10.563.323,15	8.741.341,42
Itaitinga	26.103.288,84	104.397.961,44	127.508.395,80	2.992.854,48	-8.226.038,66	11.218.893,14
Caucaia	74.117.229,25	586.678.590,40	635.503.261,35	25.292.558,30	13.584.526,52	11.708.031,78
Santa Quitéria	17.591.311,97	87.389.132,14	106.734.345,16	-1.753.901,05	-14.404.312,07	12.650.411,02
Ibicuitinga	0,00	15.823.310,87	19.326.095,62	-3.502.784,75	-16.361.146,66	12.858.361,91
Choró	3.319.865,97	20.753.020,52	22.480.132,12	1.592.754,37	-12.999.076,93	14.591.831,30
Nova Olinda	2.915.190,83	45.270.303,81	55.291.729,23	-7.106.234,59	-22.995.308,70	15.889.074,11
Expde	4.798.498,42	71.161.299,81	86.914.179,71	-10.954.381,48	-30.069.115,00	19.114.733,52
Fortim	7.055.092,01	28.346.822,50	34.621.919,94	779.994,57	-19.209.019,79	19.989.014,36
Ipu	773.089,77	13.466.159,88	16.447.145,33	-2.207.895,68	-23.085.812,20	20.877.916,52
Pacajus	7.174.792,51	88.235.233,09	107.767.746,32	-12.357.720,72	-33.567.023,69	21.209.302,97
Capistrano	9.382.938,87	61.335.963,64	84.479.216,07	-13.760.313,56	-35.018.406,60	21.258.093,04
Itarema	20.614.837,72	101.339.474,18	123.772.855,39	-1.818.543,49	-25.852.790,89	24.034.247,40
Jaguaruana	10.819.685,54	134.262.397,50	163.983.881,36	-18.901.798,32	-43.610.274,66	24.708.476,34
Chorozinho	5.867.407,48	62.588.329,51	72.152.355,98	-3.696.618,99	-30.423.651,78	26.727.032,79
Maracanaú	0,00	385.959.833,60	471.399.235,66	-85.439.402,06	-113.921.323,00	28.481.920,94
Cruz	9.644.831,53	56.557.806,11	65.200.317,57	1.002.320,07	-30.087.551,10	31.089.871,17
Itapajé	16.001.782,19	136.875.404,91	167.175.326,64	-14.298.139,54	-48.518.176,13	34.220.036,59
Quiterianópolis	0,00	58.707.679,85	71.703.718,88	-12.996.039,03	-48.057.566,11	35.061.527,08
Itapipuna	1.449.214,75	41.735.798,52	50.974.795,33	-7.789.782,06	-43.375.490,89	35.585.708,83
Pacatuba	13.459.373,15	141.299.311,12	172.578.546,94	-17.819.862,67	-64.079.751,52	46.259.888,85
Maranguape	37.842.154,45	181.654.797,62	221.867.472,46	-2.370.520,39	-60.442.231,15	58.071.710,76
Morada Nova	4.593.467,90	111.024.789,91	135.602.196,25	-19.983.938,44	-78.344.602,90	58.360.664,46
Crato	13.948.665,88	282.131.751,55	325.243.871,05	-29.163.453,62	-94.854.536,14	65.691.082,52
Ipueiras	7.773.599,85	96.307.215,00	117.626.611,86	-13.545.797,01	-79.938.550,94	66.392.753,93
Juazeiro do Norte	80.448.841,83	660.130.458,25	806.262.637,61	-65.683.337,53	-136.900.487,27	71.217.149,74
Redenção	12.715.714,05	124.976.404,80	152.642.261,11	-14.950.142,26	-90.282.035,49	75.331.893,23
Ocara	600.365,97	69.052.055,08	84.338.014,35	-14.685.593,30	-108.171.409,20	93.485.815,90
Tauá	0,00	53.798.996,86	65.708.407,44	-11.909.410,58	-108.581.427,97	96.672.017,39
Russas	7.124.389,76	164.926.413,05	201.435.948,21	-29.385.145,40	-128.042.797,93	98.657.652,53
Eusébio	10.352.973,69	310.118.136,43	357.506.812,40	-37.035.702,28	-206.414.023,84	169.378.321,56
São Gonçalo do Amarante	12.788.178,35	156.314.289,91	190.917.371,11	-21.814.902,85	-227.482.063,79	205.667.160,94
Canindé	0,00	274.154.586,15	377.598.445,46	-103.443.859,31	-332.138.580,78	228.694.721,47
Quixadá	1.053.436,17	238.726.334,87	291.572.858,08	-51.793.087,04	-441.215.897,22	389.422.810,18
Quixeramobim	0,00	133.422.835,48	162.958.466,63	-29.535.631,15	-457.568.506,07	428.032.874,92
Aracati	14.126.583,26	158.422.897,60	193.492.758,41	-20.943.277,55	-523.574.496,95	502.631.219,40
Boa Viagem	1.591.666,00	144.164.368,36	198.560.389,74	-52.804.355,38	-565.719.463,15	512.915.107,77
Fortaleza	741.647.619,84	14.201.046.383,66	17.344.712.656,65	-2.402.018.653,15	-5.857.378.357,73	3.455.359.704,58
				<b>-3.361.632.976,77</b>	<b>-10.344.705.187,76</b>	

Fonte: Elaborado pelo autor.

O tema “previdência própria” é relevante e de interesse da sociedade. O risco de *crash* (“quebra”) dos regimes próprios municipais no estado do



Ceará é iminente de acordo com os valores pesquisados, e a sociedade, os principais atores envolvidos no sistema previdenciário municipal, os servidores ativos e inativos, e os pensionistas e beneficiários de auxílios previdenciários necessitam de respostas para o equacionamento do equilíbrio econômico, financeiro e atuarial dos regimes próprios, mormente, os regimes de previdência no estado do Ceará.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O sistema de previdência vigente no Brasil permitiu que os municípios instituíssem regimes próprios de previdência social, os denominados RPPS, com a condição precípua de que fosse equilibrado financeira e atuarialmente, devendo as contribuições dos servidores e das prefeituras municipais serem suficientes para o custeio dos benefícios futuros (aposentadorias, pensões, benefícios, dentre outros) depositados em conta específica e aplicados na forma prevista pelo Conselho Monetário Nacional sob a fiscalização de um conselho administrativo e, na sua extinção, com a assunção da responsabilidade pelos pagamentos de benefícios concedidos durante a sua vigência.

Com o advento da Lei nº 9.717/1998 no Brasil, dos 5.509 municípios existentes, 1.957 instituíram RPPS (35,55%), e no estado do Ceará, 55 dos 184 existentes (29,89%).

O estudo apresentado expôs fatos e constatações, além de ter indagado de forma sucinta qual o resultado da avaliação atuarial registrado nos demonstrativos encaminhados ao MPAS e da sua consistência e qual o resultado da avaliação atuarial de acordo com uma metodologia própria de apuração elaborada pelo autor a partir dos registros contidos nas tabelas de agentes públicos municipais cearenses e encaminhados ao TCM-CE, e da sua compatibilidade com a apuração.

As maiores divergências entre o resultado atuarial calculado pela pesquisa e o resultado atuarial registrado nos nosDRAAs verificaram-se nos municípios de Juazeiro do Norte, Jaguaruana, Fortaleza, Solonópole, Capistrano, Pacajus, Expõe, Canindé, Palmácia, Nova Olinda, Crato, Itapajé, Pacatuba, Quiterianópolis, Morada Nova, Russas, Ibicuitinga, Potiretama, Itapiú-

na, Eusébio, Palhano, Ipueiras, Redenção, Alto Santo, Ocara, Santa Quitéria, Chorozinho, Quixadá, Tauá, São Gonçalo do Amarante, Ipu, Boa Viagem, Itarema, Quixeramobim, Aracati e Maranguape, variando entre 108,42% e 2.549,75% em termos percentuais, todos considerados deficitários.

Os achados da pesquisa que ora se finaliza nos levam a concluir que os números obtidos no cálculo do resultado atuarial realizado pelo autor demonstram **evidências** de que **há inconsistências** nos demonstrativos de resultados atuariais encaminhados pelos entes previdenciários municipais cearenses, já que o *deficit atuarial* consolidado dos RPPSs no estado do Ceará importa em cerca de três bilhões de reais e não há registro de **reservas técnicas** que possam aportar recursos para a cobertura do *deficit* apurado; conseqüentemente, não há garantia de recursos necessários ao pagamento das despesas projetadas no decorrer do tempo, em exercícios posteriores, com previsão legal do **cálculo atuarial**.

Os órgãos de controle externo, mormente o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará, devem envidar esforços no sentido de que os municípios envolvidos nesta pesquisa possam reavaliar os seus RPPSs por meio de profissional idôneo e empresa competente, de forma clara, precisa e dentro das premissas atuariais geralmente aceitas, fazendo-se os aportes necessários à sua solvência.

## REFERÊNCIAS

BOWERS, N. L. et al. Actuarial mathematics. **Society of Actuaries**, Illinois, 1986.

BRASIL. Decreto-Lei nº 806, de 04 de setembro de 1969. Dispõe sobre a profissão de Atuário e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 set. 1969. Disponível em: <<https://goo.gl/tDQ7J8>>. Acesso em: 30 nov. 2013.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil: texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nºs 1/1992 a 68/2011, pelo Decreto Legislati-

vo nº 186/2008 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão nºs 1 a 6/1994. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <<https://goo.gl/9P2Glc>>. Acesso em: 30 mar. 2013.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre os planos de benefícios da Previdência Social e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 ago. 1998a. Disponível em: <<https://goo.gl/OYdi0>>. Acesso em: 30 mar. 2013.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998. Dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, dos militares dos estados e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 nov. 1998b. Disponível em: <<https://goo.gl/XLdz3C>>. Acesso em: 30 mar. 2013.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003. Modifica os arts. 37, 40, 42, 48, 96, 149 e 201 da Constituição Federal, revoga o inciso IX do § 3 do art. 142 da Constituição Federal e dispositivos da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 dez. 2003. Disponível em: <<https://goo.gl/CWTZXN>>. Acesso em: 30 mar. 2013.

CAPELO, E. R. **Relatório de avaliação atuarial inicial**. Parecer atuarial. Projeções atuariais e nota técnica atuarial. Município de Pacatuba, jul. 2006.

Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS). Portaria MPAS nº 4.992, de 05 de fevereiro de 1999. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 08 fev. 1999. Disponível em: <<http://www81.dataprev.gov.br/sislex/>>. Acesso em: 30 nov. 2013.

\_\_\_\_\_. **Demonstrativo de resultados da avaliação atuarial**. Disponível em: <<https://goo.gl/Tjl9ZK>>. Acesso em: 27 jan. 2014.

SILVA, F. W. F. **Estudo da solvência atuarial, econômica e financeira dos regimes próprios de Previdência Social municipais cearenses**. 2014.

Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2014.

SOUZA, R. Previdência própria dos municípios e gestão previdenciária municipal: a importância do Legislativo na construção de um modelo sustentável. In: TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE PERNAMBUCO, Fortaleza. **Palestra...** Disponível em: <<https://goo.gl/d7RJD8>>. Acesso em: 30 mar. 2013.



## RESENHA

### Curso de Direito Financeiro Brasileiro, de Marcus Abraham

Paulo Sávio N. Peixoto Maia<sup>1</sup>

A quantidade e intensidade, em significado, dos acontecimentos político-institucionais que informam o nosso tempo consignam: o direito financeiro brasileiro não conheceu ano tão fundamental para o seu desenvolvimento quanto o de 2016. O *impeachment* de uma Presidente da República, democraticamente eleita, em decorrência de largas e reiteradas operações de crédito proscritas pela Lei de Responsabilidade Fiscal – cuja materialidade ficou evidenciada em parecer prévio de um Tribunal de Contas, a quem tal lei constituiu no papel de seu guardião – mostra em termos candentes que a atual quadra histórica testemunha uma mudança de paradigma do direito financeiro nacional.

Os déficits fiscais que antes se ocultavam por mecanismos de “contabilidade criativa”, atualmente causam déficits orçamentários que ameaçam transformar a longa enunciação de direitos fundamentais e sociais da Constituição Federal de 1988 em mera exortação moral. E também por isso a sociedade brasileira mostra compreender que *direitos custam*: “todos os direitos, inclusive os constitucionais, pressupõem decisões políticas (que podem ser diferentes) sobre como canalizar recursos escassos de modo efetivo, dados os cambiáveis problemas e oportunidades em tela”<sup>2</sup>.

A atividade financeira do Estado não pode mais ser seriamente concebida de modo absolutamente “adjetivo”, como um simples meio de extração de recursos da sociedade para posterior realização de despesas. Ao contrário, os eventos situados entre 2015-2016 testemunham a não mais poder que o equilíbrio das contas públicas é um bem jurídico digno de tutela, e mais:

<sup>1</sup> Mestre em Direito, Estado e Constituição (Universidade de Brasília – UnB). Bacharel em Direito (Universidade de Brasília – UnB). Procurador-Geral da Procuradoria Jurídica do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. E-mail: paulo.savio@tce.ce.gov.br

<sup>2</sup> HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes**. New York: W. W. Norton, 1999, p. 222.

que do seu descumprimento exsurtem consequências. Sobressai, da crise, o caráter plenamente deontológico do direito financeiro – do qual tem perfeita noção Marcus Abraham em seu *Curso de Direito Financeiro Brasileiro*<sup>3</sup>.

Lançada em 2010, a obra encontra-se em sua 3ª edição (2015), sendo composta por 14 capítulos, estruturados em 5 partes que abraçam, compreensivamente, todos os aspectos centrais do direito financeiro.

A **Parte I** é reservada às **Noções Gerais**. Nela, elementos estruturantes do direito financeiro são passados a exame, como o tradicional conceito de *atividade financeira do Estado*, bem como suas funções (pp. 20-24). Há o cuidado de apresentar, aos que iniciam, os traços que constituem a autonomia do direito financeiro em relação: à ciência das finanças; às outras disciplinas jurídicas, em especial o direito tributário (pp. 25-36).

Temas que, é verdade, se fazem presentes em toda e qualquer obra de direito financeiro; mas que inspiram comentários pela qualidade da abordagem. Com efeito, no ponto avulta a *formação humanística* do autor<sup>4</sup>, característica não dissociada do fato de Marcus Abraham exercer a cátedra de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), sucedendo seu antigo orientador, o Emérito Ricardo Lobo Torres. O que explica a desenvoltura com que o autor visita a história do fenômeno financeiro, desde os primeiros rudimentos de poder institucionalizado.

Em acréscimo aos temas tradicionais do direito financeiro, um elemento importante da obra – e que chega a diferenciá-la das demais – consiste na problematização de assuntos centrais ao debate democrático contemporâneo. Na Parte que ora se refere, tal é visto na sofisticada análise do *federalismo fiscal brasileiro* (pp. 38-52). Tema usualmente monopolizado por economistas, no *Curso de Direito Financeiro Brasileiro* a contribuição é feita a partir da ótica jurídica sem perder os benefícios da interdisciplinidade. Na mesma senda, os tópicos *cidadania fiscal* (pp. 53-56) e a *educação fiscal* (pp. 57-59) revelam a vocação da obra a figurar como fonte de consulta obrigatória aos que desenvolvem projetos de pesquisa na área do direito financeiro e constitucional.

Na **Parte II**, o autor aborda três temas centrais da atividade financeira

3 ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, 411 pp.

4 Uma boa mostra do perfil humanista do autor é seu erudito estudo que valora a Torá (ou Pentateuco, os cinco primeiros livros da Bíblia Sagrada) como fonte de normatividade: ABRAHAM, Marcus. PEREIRA, Vítor Pimentel. “A influência da Torá nas instituições jurídicas brasileiras”. **Revista do Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro**. Ano 176, Volume 466. Rio de Janeiro: IHGB, janeiro-março de 2015, pp. 15-39.

do Estado: a **receita pública**, a **despesa pública** e o **crédito público**. E exatamente por isso é a parte mais extensa do livro (pp. 87-213). Dela, seletivamente sublinhamos dois traços. O *primeiro* já foi bem notado pelo Ministro Luiz Fux, em seu Prefácio: uma combinação feliz entre um tom construtivo, propositivo, sem descuidar dos aspectos pragmáticos que o direito financeiro possui e que não podem ser olvidados dos leitores – que muitas vezes procuram em obras que tais uma referência para a tomada de decisão<sup>5</sup>. Daí porque tanto é possível ver Marcus Abraham dialogando diretamente com o legado de Aliomar Baleeiro, ao problematizar uma das mais inquestionadas classificações do direito financeiro nacional, aquela que diferencia as entradas públicas entre ingressos públicos e receitas públicas, a depender da presença, ou não, do elemento “definitividade” (p. 90, nota 3 e pp. 111-112); quanto afigura-se possível ver o autor discorrer de modo seguro acerca do procedimento de inscrição em dívida ativa, fornecendo, a propósito, subsídios à atuação jurídica profissional, ao indicar inclusive normativos da Secretaria do Tesouro Nacional pertinentes (p. 136).

O *segundo traço* de destaque deriva muitíssimo do currículo do autor, familiarizado com a atuação em causas com pano de fundo financeiro e orçamentário desde seu ingresso na Procuradoria da Fazenda Nacional (2000-2012); condição que permanece ante a investidura de Marcus Abraham no cargo de Desembargador Federal do Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Com efeito, não é incomum nos depararmos com obras que se preocupam com uma exposição quase que descritivo-formal do direito financeiro, e que com isso acabam por negar – inconscientemente – a nítida judicialização que a matéria tem conhecido.

Dessa omissão não comunga o *Curso de Direito Financeiro Brasileiro*: há constante referência à jurisprudência dos tribunais superiores sobre os temas abordados. E não só por isso o pecado da omissão fora afastado. Merece destaque a presença de itens específicos que aprofundam e problematizam o instável equilíbrio entre o princípio do orçamento e a efetivação dos direitos sociais – institucionalmente palpável na tensa relação entre Poder Executivo e Poder Judiciário quando da implementação, por este último, de políticas públicas. Podem ser nominados, nesse sentido, o item *judicialização das despesas públicas* (pp. 199-210), a abordagem acerca dos *precatórios* (pp. 213-

5 FUX, Luiz. “Prefácio”. In: ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. IX.



221), sobre o *dever fundamental de pagar tributos* (pp. 145-150), entre outros.

A **Parte III** testemunha a *facilidade* com que Marcus Abraham *transita por domínios do saber conexos ao direito financeiro*. Nele, a **contabilidade pública**, essa ilustre desconhecida do bacharel em Direito, tem expostos os seus conceitos fundamentais. Campo do conhecimento dotado “de normas e procedimentos, responsável por criar, desenvolver e manter uma técnica de gestão ou um sistema de informações de natureza monetária, que permite a classificação, o registro e a demonstração da situação patrimonial de determinada entidade, suas variações e seus resultados, possibilitando interpretar e controlar os fenômenos econômicos e financeiros que ocorrem” (p. 225), a contabilidade é instrumento essencial para o exercício do controle. Nessa senda, a espécie “contabilidade pública” do gênero não destoa quanto ao mister de ferramenta de gestão, diferenciando-se tão somente pelo específico fim de tutela da coisa pública.

Mediante a exposição dos conceitos fundamentais da contabilidade pública (pp. 233-238) e dos princípios norteadores dos registros contábeis na contabilidade pública (pp. 238-240), a obra propicia, ao jurista, imersão em um campo do conhecimento do qual não se aproxima sem que, usualmente, se empreenda considerável esforço. A ausência, em obras jurídicas, de páginas dedicadas ao tema, aumenta o custo de informação dos estudantes e profissionais do Direito, conhecidos no meio acadêmico pela distância que costumam guardar de disciplinas outras das ciências sociais aplicadas.

Muito mais que um prolegômeno abstrato e desinteressado à contabilidade, o *Curso de Direito Financeiro Brasileiro* fornece subsídios para abordar o presente. Após a imensa crise econômica na qual se insere o Brasil desde 2015 – em larga medida decorrente do uso indiscriminado da “contabilidade criativa”, expressão que denota a maquiagem de dados mediante a deturpação de conceitos, princípios e padrões contábeis públicos – os atores do cenário político e jurídico aprenderam, a duras penas, que não só os direitos devem ser levados a sério: as contas públicas também. Precisamente tais acontecimentos parecem reclamar da futura 4ª edição uma seção dedicada a explorar o papel desempenhado pela contabilidade criativa para o cenário de degradação das contas públicas – sugere-se nesse sentido.

A **Parte IV** é destinada à abordagem do **orçamento público**. Que é colocado em perspectiva temporal. *Primeiro*, no sentido histórico, porquanto à evolução do orçamento público destina-se generoso espaço (pp. 243-266);

contemplando-se, nisso, aspectos pertinentes ao direito comparado sem perder de vista as especificidades da história orçamentária nacional.

*Segundo*, do ponto de vista da própria execução orçamentária. A elaboração do orçamento, devidamente contextualizado nas vicissitudes que informam o ciclo orçamentário brasileiro, o processo de aprovação no Parlamento bem como a execução da peça orçamentária são pontuados, como ocorreu nos capítulos precedentes, por *intermezzi* nos quais Marcus Abraham joga luz sobre velhas certezas. Delas, sobressai – pela originalidade em obras jurídicas – a problematização acerca da suposta natureza “meramente autorizativa” do orçamento público no Brasil. Valendo-se de estudo de Edilberto C. Pontes Lima que se tornou referência obrigatória sobre a questão<sup>6</sup>, o Curso de Direito Financeiro Brasileiro é perspicaz ao se ater mais à matéria do que aos rótulos, e colhe dessa postura a conclusão de que o elevado grau de despesas obrigatórias torna impróprio antever no orçamento uma peça tão-somente autorizativa (pp. 298-306).

Por fim, devota-se à **responsabilidade fiscal** a **Parte V**. De sua leitura, ficou evidenciada a busca no sentido de fornecer ao leitor um guia introdutório seguro do hermético léxico que notabiliza a Lei de Responsabilidade Fiscal<sup>7</sup>. Conceitos fundamentais, histórico e teleologia da responsabilidade fiscal, de se buscar o equilíbrio das contas públicas, são seguidos pela exposição dos mecanismos de *enforcement* contidos na LC nº 101/2000 (sanções institucionais, pessoais, crimes contra as finanças públicas, crimes de responsabilidade, improbidade administrativa). Mecanismos que, como denotou o recente processo de *impeachment* da ex-Presidente da República, Dilma Roussef, são normas jurídicas que, como tais, consubstanciam comandos e não conselhos – para lembrar John Austin<sup>8</sup>.

Ante o cenário de grave crise fiscal experimentada por vários Estados da Federação, pontua-se no sentido de que o item 13.8 “Das renúncias de receitas e os incentivos fiscais”, provavelmente muito se beneficiará do debate jurídico deflagrado pela miríade de ações coletivas ajuizadas, até mesmo

6 LIMA, Edilberto Carlos Pontes. “Algumas observações sobre o orçamento impositivo”. **Planejamento e Políticas Públicas – PPP**. Nº 26. Brasília: IPEA, junho-dezembro de 2003.

7 Em outra sede, Marcus Abraham tratou de realizar uma explanação mais abrangente: ABRAMHAM, Marcus. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

8 AUSTIN, John. **The Province of Jurisprudence Determined** (1832). Cambridge: Cambridge University Press, 1995, p. 18 e ss.

contra ex-agentes políticos, em decorrência da concessão de benefícios de natureza fiscal que, pelo que se percebe, em muito contribuiu para a perda da capacidade dos Estados de honrar até mesmo despesas não discricionárias. Nesse quadro de extremos, os órgãos de controle mostram-se menos incomodados de se valerem de instrumentos jurídicos que, se utilizados fossem de antes, provavelmente não se teria chegado a tal estado de coisas. Como de toda crise é sempre possível extrair um uso criativo, desta que o Brasil vivencia este parece ser um de seus primeiros legados, o **“empoderamento” do direito financeiro.**

E não deixa de ser uma ironia do destino – ou “astúcia da Razão”, com Hegel – que o *enforcement* do direito financeiro brasileiro tenha se dado logo em 2016. Há exatos 150 anos, findava o “Conflito Constitucional da Prússia” (1860-1866)<sup>9</sup>, evento fundamental para o surgimento do direito financeiro. Para o equacionamento da crise instalada entre Poder Legislativo e Poder Executivo da Prússia, Paul Laband realiza original interpretação da lei orçamentária que, conquanto útil do ponto de vista político, em muito contribuiu para a resistência das posteriores gerações de publicísticas ocidentais em conferir à lei orçamentária qualquer traço deontológico. Isso porque, em Laband, a lei orçamentária não era lei, mas uma mera conta; um mero documento formal com natureza jurídica de ato administrativo que espelha, de modo estimativo, contas de ingresso e de despesa pública<sup>10</sup>.

Contra esse estado de coisas, contra um direito financeiro meramente especulativo, descritivo, colonizado pela ciência das finanças ou pelo realismo cru da política, erige-se o *Curso de Direito Financeiro Brasileiro* de Marcus Abraham. Uma obra de referência para todos aqueles que perceberam que questões financeiras e orçamentárias não são privativas de uma tecnocracia distante que contorce o direito financeiro de sorte a amoldá-lo aos imperativos da ocasião: o direito financeiro é local privilegiado para exercício da cidadania, a um só instante que se porta como sua condição de possibilidade.

9 Para a descrição mais exaustiva do conflito, referindo-se às várias e diferentes intervenções dos constitucionalistas da época, Cf. MANCA, Anna Gianna. **La sfida delle reforme: Costituzione e politica nel liberalismo prussiano (1850-1866)**. Bologna: il Mulino, 1995, pp. 443-586.

10 LABAND, Paul. **El derecho presupuestario** (1871). Trad. Jose Zamit. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979, p. 23. O título original: “Das Budgetrecht nach den Bestimmungen der Preussischen Verfassungs-Urkunde unter Berücksichtigung der Verfassung des Norddeutschen Bundes” In: Zeitschrift für Gesetzgebung und Rechtspflege in Preussen, 1871.



## Regras para envio de artigos ao Conselho Editorial da Revista Controle

A Revista Controle – Doutrina e Artigos - é uma publicação do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE). Os artigos devem abordar assuntos relacionados as seguintes áreas: Direito Constitucional, Direito Administrativo, Finanças Públicas, Contabilidade, Controle Externo, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei de Licitações e Contratos, Fiscalização das Organizações Sociais, Processo Administrativo, Finanças Públicas, Contabilidade Pública, Auditoria Operacional, de Gestão e de Processos e temas afins.

A Revista Controle recebe artigos para compor sua próxima edição, obedecendo às seguintes regras:

- Os artigos e resenhas enviados para seleção devem ser inéditos.
- Para fins de seleção, o(s) autor(es) deverá(ão) enviar cópias para o e-mail [revistacontrole@tce.ce.gov.br](mailto:revistacontrole@tce.ce.gov.br) com o assunto **“Publicação Revista Controle”**.
- Título em português (e na língua original do artigo, para os textos escritos em língua estrangeira) e em inglês.
- O título em português deve estar escrito sem negrito, centralizado e em letras caixa-baixa. O título em inglês e/ou na língua original do texto deve estar abaixo do título em português, em itálico, centralizado, em letra caixa-baixa.
- Resumo e palavras-chave em português e em inglês (e na língua original do artigo). Cada resumo deve conter no máximo 250 palavras, devendo ser evitadas as abreviaturas. O resumo em língua estrangeira deve ser uma versão fiel do resumo em português, assim como as palavras-chave em língua estrangeira. Ao final de cada resumo devem constar 03 a 06 descritores ou palavras-chave para indexação.



- Texto (contendo introdução, desenvolvimento e conclusão, mesmo que os tópicos recebam designações diferentes). A estruturação do texto deve se adequar às exigências de um trabalho científico, contendo introdução, desenvolvimento, conclusão e referências alinhados à esquerda.

## **Formatação**

### **Fonte**

- Times New Roman
- Resumo 10
- Texto 12
- Citação longa 10
- Nota de rodapé 10
- Títulos
- Título do artigo 14 Caixa baixa - sem negrito
- Títulos das partes do artigo - 12 Caixa baixa negrito
- Subtítulos 12 Caixa baixa itálico
- Sub-subtítulos 12 Caixa baixa normal

### **Referências**

- Fonte tamanho 12 (destaque para títulos das obras em negrito)

### **Margens**

- esquerda: 3,0 cm
- direita: 2,0 cm
- superior: 3,0 cm
- inferior: 2,0 cm



- Os artigos deverão ter, no máximo, 20, e, no mínimo, 10 páginas, com espaçamento entrelinha de 1,5.

- As **citações e referências** devem seguir as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT (NBR 10520/2002 e NBR 6023/2002), respectivamente. As citações deverão ser cuidadosamente conferidas pelos autores e suas fontes deverão constar no próprio corpo do texto, conforme os exemplos abaixo:

### **Citação direta**

Segundo Fulano (ano, página), “entende-se que ...” , ou “Entende-se que ...” (FULANO, ano, página).

### **Citação indireta**

A teoria da ... (Cf. FULANO, ano, página), ou,

A teoria da ... (FULANO, ano, página).

### **Quanto às referências**

- Ao final do artigo, o texto deverá conter lista de referências completas dos documentos utilizados pelo autor para seu embasamento teórico.

- As referências deverão ser apresentadas em ordem alfabética e alinhadas à esquerda.

- As obras poderão ser referenciadas em parte ou no todo, em formato impresso ou digital, conforme os exemplos abaixo:

### **Monografias no todo**

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Obras públicas: recomendações básicas para a contratação e fiscalização de obras de edificações públicas.



Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização de Obras e Patrimônio da União, 2002.

### **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.

### **Artigo ou matéria de revista, boletim etc.**

CUNHA, Jatir Batista da. Legitimação ativa para exigir quitação. Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília, v.31, n.83, p.19-21, jan./mar. 2000.

### **Trabalho apresentado em evento**

Conflito de interesses: como identificar e prevenir. In: ENCONTRO DE REPRESENTANTES SETORIAIS DA COMISSÃO DE ÉTICA PÚBLICA, 5., 2004, BRASÍLIA. Ética na gestão. Brasília : ESAF, 2004. p. 93-104.

CABRAL, Analúcia Mota Vianna. Estudo de modelo de eficácia da gestão de obras públicas municipais. In: SIMPÓSIO NACIONAL DE AUDITORIA DE OBRAS PÚBLICAS, VII, 2002, Brasília. Disponível em: Acesso em: 23 de março de 2006.

### **Teses e dissertações**

BUENO, H. Utilização da sala de situação de saúde no Distrito Federal. Brasília. Dissertação (Mestrado em Ciências da Saúde), Universidade de Brasília, Distrito Federal, 2003.



## Legislação

BRASIL. Lei nº 11.474 , de 15 de maio de 2007. Diário Oficial da União, Brasília, DF, Ano 144, nº 93, 16 maio 2007. Seção I, p.1.

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, 2000. Disponível em: . Acesso em: 8 maio 2006.

## 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.

- Cada autor receberá, sem nenhum ônus, três exemplares do número da revista em que foi publicado o seu trabalho.

- 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**  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTAS E GESTÃO PÚBLICA MINISTRO PLÁCIDO CASTELO

RUA SENA MADUREIRA, 1047 - CENTRO  
CEP: 60.055-080 - FORTALEZA - CEARÁ



[www.tce.ce.gov.br](http://www.tce.ce.gov.br)

