

REVISTA

Controle

Doutrina e Artigos

**QUANDO UM VÍRUS NOS DESAFIA: PANDEMIA, NOVAS
TECNOLOGIAS E TELETRABALHO – DESAFIOS DO SÉCULO XXI**

Augusto César Leite de Carvalho
Ana Carla Bliacheriene
Luciano Vieira Araújo

**O CORONAVÍRUS E A NECESSIDADE DOS TRIBUNAIS DE CONTAS INCENTIVAREM
O APRIMORAMENTO DO FEDERALISMO COOPERATIVO BRASILEIRO**

Severiano José Costandrade de Aguiar
Júlio Edstron S. Santos

**LEI Nº 13.979/2020 E O REGIME EMERGENCIAL DA DISPENSA DE LICITAÇÃO DO
CORONAVÍRUS**

Emily Solon Marquinho Nobre
Simone Coêlho Aguiar

**AS AÇÕES DA AUDITORIA INTERNA DA UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA APÓS A
INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 3/2017 DA CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO**

Josivane Costa Rodrigues
Tiago Mota dos Santos
Jorge Katsumi Niyama
Acilon Batista de Souza



REVISTA *Controle*
Doutina e Artigos

Volume XVIII - Nº 2

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

Dados internacionais de catalogação na Fonte
Biblioteca Ministro Raimundo Girão

R454 Revista Controle / Tribunal de Contas do Estado do Ceará. – Vol. 18, n.2
(jul. / dez. 2020). - Fortaleza: TCE-CE, 2020.

Periodicidade irregular (1998-2004)

Anual (2005-2008)

Semestral (2009-)

ISSN 1980-086X

e-ISSN 2525-3387

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

CDU 336.126.55(813.1)(05)

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

2020

Tribunal de Contas do Estado do Ceará

Rua Sena Madureira, 1047 – Centro

Fortaleza/CE - Cep. 60055-080

Telefone: (85) 3488-5928

www.tce.ce.gov.br

Tribunal de Contas do Estado do Ceará

Conselheiro Presidente

José Valdomiro Távora de Castro Júnior

Conselheiro Vice-Presidente

Edilberto Carlos Pontes Lima

Conselheira Corregedora

Patrícia Lúcia Mendes Saboya

Conselheiro Ouvidor

Ernesto Saboia de Figueiredo Júnior

Conselheiros

Luís Alexandre A. Figueiredo de Paula Pessoa

Soraia Thomaz Dias Victor

Rholden Botelho de Queiroz

Conselheiros Substitutos

Itacir Todero

Paulo César de Souza

David Santos Matos

Fernando Antônio Costa Lima Uchôa Júnior

Manassés Pedrosa Cavalcante

Ministério Público junto ao TCE Ceará

Júlio César Rola Saraiva (Procurador-Geral)

Gleydson Antônio Pinheiro Alexandre

Eduardo de Sousa Lemos

José Aécio Vasconcelos Filho

Leilyanne Brandão Feitosa

Cláudia Patrícia Rodrigues Alves Cristino

Instituto Escola Superior de Contas e Gestão Pública Ministro Plácido Castelo

Diretor-Presidente

Conselheiro Luís Alexandre A. Figueiredo de Paula Pessoa

Presidente do Conselho Consultivo Pedagógico

Conselheira Patrícia Lúcia Mendes Saboya

Diretor de Ensino, Pesquisa, Extensão e Pós Graduação

Francisco Otávio de Miranda Bezerra

Diretora Executiva

Maria Hilária de Sá Barreto

Consultora Técnica

Fabíola Pinheiro Donsouzis Cruz

Gerente Administrativo e de Tecnologia da Informação

Fabício Bezerra Santos

Chefe da Unidade de Patrimônio

João Adeodato Neto

Chefe da Unidade de Biblioteca

Josimar Batista dos Santos

Chefe da Unidade de Ações Educacionais, Desenvolvimento e Inovação

Júlia Maria Pinheiro Pessoa

Gerente de Ações Educacionais

Larissa Victor Mota Alcoforado

Coordenadora Pedagógica e de Ações Educacionais

Marcella Laura Leite Feitosa

Secretário Executivo

Paulo Alcântara Saraiva Leão

Gerente Pedagógico

Pedro Henrique Alves Camelo

Chefe da Unidade de Atividades Pedagógicas

Raylena Pontes Cruz

Conselho Editorial

Edilberto Carlos Pontes Lima (Editor-Chefe)

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

Gleison Mendonça Diniz (Editor-Adjunto)

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

Amandino Nunes

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

Bernardo Mueller

Pós-doutor em Economia, Professor da Universidade de Brasília

Jair do Amaral Filho

Pós-doutor em Economia, Professor do CAEN/UFC

Jorge Katsumi Niyama

Pós-doutor em Contabilidade, Professor de Contabilidade da UnB

Juarez Freitas

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

Marcus Abraham

Pós-doutor em Direito, Professor Adjunto da UERJ

Martônio Mont'Alverne Barreto Lima

Pós-doutor em Direito, Professor da Unifor

Alexandre Cialdini

Doutorado em Administração Pública pelo Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas (ISCSP), Universidade de Lisboa

Carlos Mauro Benevides Filho

Doutor em Economia, Professor do CAEN/UFC

Eduardo Vera-Cruz Pinto

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

Fernando Quadros da Silva

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

Filomeno Moraes

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

Hugo de Brito Machado Segundo

Doutor em Direito, Professor da UFC

Humberto Falcão Martins

Doutor em Administração pela Fundação Getúlio Vargas

Jaime de Jesus Filho

Doutor em Economia, Pesquisador do NUPESQ/IPC

João Ricardo Catarino

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

José Maurício Conti

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

José Oswaldo Cândido Júnior

Doutor em Economia,
Pesquisador do IPEA

José Roberto Afonso

Doutor em Economia, Economista
do IBRE/FGV

Juan Fernando Durán Alba

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

Luiz Fux

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

Marcos Mendes

Doutor em Economia, Consultor
Legislativo do Senado

Marcus Mello

Doutor em Ciência Política,
Professor da Universidade
Federal de Pernambuco

Raul Wagner dos Reis Velloso

Doutor em Economia, Consultor

Roberto Ellery

Doutor em Economia, Professor da
Universidade de Brasília

Alcimir Aguiar Rocha Neto

Mestre em Filosofia do Direito,
Professor da Unifor

Antonino Fontenele de Carvalho

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

Augusto Sherman

Mestre em Direito, Ministro do TCU

Fernando Luiz Ximenes Rocha

Mestre em Direito, Desembargador do
Tribunal de Justiça do Ceará

Fernando Rezende

Mestre em Economia, Diretor da FGV

Francisco Otávio de Miranda Bezerra

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

Valmir Pontes Filho

Mestre em Direito, Professor da UFC

Alexandre Figueiredo

Membro Nato, Professor da Unifor,
Conselheiro do TCE Ceará

Lista de Avaliadores desta Edição

Alexandre Oliveira Lima

Doutorado em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza

Artur Gomes de Oliveira

Doutorado em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza

Diego de Queiroz Machado

Doutorado em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza

Hugo Pereira Filho

Doutorado em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza

Jacqueline Nogueira Cambota

Doutorado em Economia pela Universidade de São Paulo

Leonino Gomes Rocha

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

Luciana Freire Lima Marinho

Doutorado em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza

Marcus Vinicius Veras Machado

PhD em Higher Education pela University of Arizona

Maria Anáber Melo e Silva

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

Michel André Bezerra Lima Gradvohl

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

Polyana Karina Mendes Ximenes

Doutorado em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza

Roberto Sérgio do Nascimento

Doutorado em Contabilidade pela Universidad de Zaragoza

Sarah Mesquita Lima

Doutorado em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza

Simone Coêlho Aguiar

Doutorado em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza

Rodrigo Uchôa de Paula

Doutorado em Direito pela Universidade Federal do Ceará

Bruno Caminha Scarano

Mestrado em Economia pela Universidade Federal do Ceará

Cintia Muniz Rebouças de Alencar

Araripe

Mestrado em Direito pela Universidade Federal do Ceará

Eveline Vale de Andrade Lima

Mestrado em Engenharia Civil pela Universidade Federal do Ceará

Francisco Wilson Ferreira da Silva

Mestrado em Economia pela Universidade Federal do Ceará

José Ricardo Moreira Dias

Mestrado em Economia pela Universidade Federal do Ceará

Lorena Lyra

Mestrado em Direito pela Universidade Federal do Ceará

Luiz Mário Vieira

Mestrado em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará

Manuel Salgueiro Rodrigues Júnior

Mestrado em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo

Marco Antônio Praxedes de Moraes Filho

Mestrado em Planejamento e Políticas Públicas pela Universidade Estadual do Ceará

Maria Alice Pinheiro Nogueira Gomes

Mestrado em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza

Maria Carolina Costa Madeira

Mestrado em Economia pela Universidade Federal da Paraíba

Paulo Alcântara Saraiva Leão

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

Pedro Henrique Alves Camelo

Mestrado em Educação pela Universidade Estadual do Ceará

Rafael Menezes Albuquerque

Mestrado em Economia do Setor Público pela Universidade Federal do Ceará

Ricardo Pessoa de Carvalho

Mestrado em Engenharia de Transportes pela Universidade Federal do Ceará

Sandra Valéria de Moraes Santos

Mestrado em Administração de Empresas pela Universidade Federal da Paraíba

Tatyanne Cavalcante Pimenta Gomes

Mestrado em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará

Expediente

Coordenadora de Comunicação Social

Kelly Cristina Caixeta de Castro 46162MTb/DF

Revisão e Organização de Artigos

Josimar Batista dos Santos

Diagramação e Capa

Lorena Barbosa

Revisão Ortográfica

Tikinet Edição Ltda.

Tiragem

500 exemplares

Distribuição gratuita

Impressa em 2020

Nota do Editor

A Revista Controle – Doutrina e Artigos apresenta mais um número com reflexões de grande relevância para a gestão pública, trazendo contribuições de técnicos e pesquisadores de instituições nacionais e internacionais. A qualidade dos artigos veiculados a cada publicação do periódico atesta o compromisso que assumimos na divulgação e debate qualificado de ideias na administração pública.

Os três primeiros trabalhos refletem sobre questões relacionadas à pandemia do novo coronavírus e seus potenciais desdobramentos. Inicialmente, o Ministro do Tribunal Superior do Trabalho, professor Augusto César Leite de Carvalho, e os professores da Universidade de São Paulo (USP) Ana Carla Bliacheriene e Luciano Vieira de Araújo, apresentam o estudo “Quando um vírus nos desafia: pandemia, novas tecnologias e teletrabalho – desafios do século XXI”, discorrendo sobre os principais desafios trazidos pelas novas tecnologias, pela Quarta Revolução Industrial e pela pandemia de COVID-19, no que se refere às relações de trabalho, ao teletrabalho e à preservação dos princípios constitucionais da dignidade humana. Utilizando-se como referência comparativa a regulamentação da Organização Internacional do Trabalho e de Portugal, concluiu-se pela necessidade de uma previsão mais abrangente do fenômeno do teletrabalho na legislação brasileira.

Na sequência, o Conselheiro Severiano José Costandrade de Aguiar e o professor Júlio Edstron Santos, ambos do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins (TCE-TO), por meio do artigo “O coronavírus e a necessidade dos tribunais de contas incentivarem o aprimoramento do federalismo cooperativo brasileiro”, abordam uma nova via de atuação das cortes de contas nacionais, objetivando demonstrar os principais efeitos da pandemia mundial causada pelo Covid-19, principalmente no Brasil, assim como discutir o federalismo em nosso país. Os resultados indicam que os tribunais

de contas podem municiar o agente público com dados e ferramentas que otimizem seus resultados, como, por exemplo, a prática de ações de governança pública, e ainda que as cortes de contas auxiliem nas comunicações entre a União, Estados-membros e Distrito Federal, otimizando a distribuição de recursos, minimizando equívocos administrativos e, se necessário, penalizando infrações dos gestores públicos que causem danos ao erário, sobretudo em momento de pandemia.

Em seguida, Emily Nobre e a professora Simone Coêlho Aguiar analisam as repercussões advindas da edição da Medida Provisória nº 926/2020, com enfoque na dispensa de licitações no período de calamidade pública resultante do novo coronavírus. Na pesquisa, foram abordadas as inovações legislativas da Administração Pública para enfrentar a pandemia, assim como examinada a Lei nº 13.979/2020 e, verificada a possibilidade de dispensa de licitação para aquisição de bens, insumos e serviços para combater o Covid-19. Os achados demonstraram que a inovação legislativa atinente à dispensa de licitação estatuída na Lei nº 13.979/2020, por ser mecanismo recente de enfrentamento da pandemia, é passível de constantes mudanças por meio de alterações legislativas, principalmente via medidas provisórias. Além disso, ainda não se conhece a dimensão dos resultados ocasionados pelo citado diploma legal, pois se trata de momento sem precedentes na história e, conseqüentemente, ante a contemporaneidade do tema, é necessário realizar mais estudos sobre a temática, visto que não existem jurisprudência e doutrina consolidadas quanto à interpretação e aplicabilidade das disposições legais comentadas.

O periódico traz, ainda, o trabalho de Josivane Costa Rodrigues, Tiago Mota dos Santos e Acilon Batista de Sousa, em parceria com o professor Jorge Katsumi Niyama, denominado “As ações da auditoria interna da Universidade de Brasília após a instrução normativa nº 3/2017 da Controlado-

ria-Geral da União”. O estudo verificou se as ações da Auditoria Interna da Universidade de Brasília (UnB) estavam em conformidade com o Referencial Técnico aprovado pela referida instrução normativa. Por meio de entrevista e análise documental do Plano Anual de Auditoria Interna do exercício 2018 e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) da UnB, os resultados obtidos sugeriram que a Auditoria Interna da UnB tem buscado se adequar aos princípios e diretrizes da IN nº 3/2017 da CGU, por meio de ações como: aprovação de regimento próprio; aprovação e execução de ações previstas no plano anual de auditoria interna; apresentação dos resultados das ações no RAINTE; assim como a necessidade de implantação até 2020, por meio de indicadores de qualidade, dos trabalhos da Auditoria Interna do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade. Por fim, concluiu-se pela conformidade parcial das ações mencionadas da Auditoria Interna da UnB com a IN nº 3/2017 da CGU.

As demais publicações deste exemplar igualmente trazem assuntos candentes, de grande interesse para a administração pública, tais como: transparência e governança pública; demonstrações contábeis; direito e tributação; obras públicas; licitações; auditoria; e regulamentação da inclusão social de *startups* no direito brasileiro.

Agradecemos a todos os autores pelo compartilhamento de suas pesquisas, que promovem a difusão de ideias relevantes para o aperfeiçoamento do setor público. Desejamos uma profícua leitura a todos.

Conselheiro Edilberto Carlos Pontes Lima

Editor-Chefe da Revista Controle

pontes.lima@uol.com.br

Sumário

Quando um vírus nos desafia: pandemia, novas tecnologias e teletrabalho – desafios do século XXI

Augusto César Leite de Carvalho, Ana Carla Bliacheriene, Luciano Vieira Araújo..... 21

O coronavírus e a necessidade dos tribunais de contas incentivarem o aprimoramento do federalismo cooperativo brasileiro

Severiano José Costandrade de Aguiar, Júlio Edstron S. Santos 42

Lei nº 13.979/2020 e o regime emergencial da dispensa de licitação do coronavírus

Emily Solon Marquinho Nobre, Simone Coêlho Aguiar 77

As ações da auditoria interna da Universidade de Brasília após a instrução normativa nº 3/2017 da Controladoria-Geral da União

Josivane Costa Rodrigues, Tiago Mota dos Santos, Jorge Katsumi Niyama, Acilon Batista de Souza109

A relação entre a transparência digital dos municípios cearenses e seus indicadores políticos, sociais e econômicos

Gleison Mendonça Diniz, Paulo Araújo Pontes, Bruno Goes Pinheiro 133

Governança nas Universidades Federais do Brasil segundo o “Levantamento Integrado de Governança Organizacional Pública” do Tribunal de Contas da União

Pauliane Venessa da Silva Braga Marques, Maria da Glória Arrais Peter, Cícero Philip Soares do Nascimento, Marcus Vinícius Veras Machado 164

Análise dos portais da transparência do estado do Ceará como instrumento de disclosure da gestão pública

Adolfo Dantas Oliveira, Vicente Lima Crisóstomo 197

Panorama e análise das demonstrações contábeis da companhia da Zona de Processamento de Exportação do Ceará

Victor Pessoa Parente, Roberto Sergio do Nascimento, Ricardo Viotto.....232

As mercadorias a título de bonificação e a sua exclusão da base de cálculo do ICMS: provas necessárias

Francisco Edilson Teixeira Neto, Francisco Luciano Lima Rodrigues, Francisco Antônio Nogueira Bezerra 257

Uma investigação dos critérios de risco relativos às obras públicas na gestão municipal irregular

Eveline Vale de Andrade Lima, Rômulo Alves Soares 283

Análise da existência de previsão orçamentária nos processos licitatórios: estudo dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza no ano de 2019

Lívia Oliveira Lemos, Rafael Vieira de Alencar, Nirleide Saraiva Coelho ..
..... 315

Percepção dos auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna como direcionamento na decisão gerencial

Sanderson Maxwell de Freitas, Caritsa Scartaty Moreira, Annandy Raquel Pereira da Silva, Ítalo Carlos Soares do Nascimento, Geison Calyo Varela de Melo 349

Inclusão social através das startups e sua regulamentação no direito brasileiro

João Mateus Silva Pinheiro Freire, Vanessa de Lima Marques Santiago Sousa
..... 384

Utilização de resíduos sólidos em licitações sustentáveis: recomendações para licitações públicas do estado do Ceará em consonância com a PNRS

Francisco Alberto de Castro Neto, Ana Elisa Pinheiro Campêlo de Castro ..
..... 406

Transparência pública e acesso à informação: uma análise do Portal da Transparência do município de Fortaleza

Elaina Cavalcante Forte..... 429

Regras para envio de artigos ao Conselho Editorial da Revista Controle..... 457

Quando um vírus nos desafia: pandemia, novas tecnologias e teletrabalho – desafios do século XXI

When a virus challenges us: pandemic, new technologies and telework – challenges of the 21st century

Augusto César Leite de Carvalho¹
Ana Carla Bliacheriene²
Luciano Vieira Araújo³

RESUMO

Este artigo aborda os principais desafios trazidos pelas novas tecnologias, pela Quarta Revolução Industrial e pela pandemia de COVID-19 no que se refere às relações de trabalho, ao teletrabalho e à preservação dos princípios constitucionais da dignidade humana, primazia do trabalho e do trabalho humano. Partindo da análise normativa e da literatura, observa que é necessária uma previsão mais abrangente do fenômeno do teletrabalho na legislação brasileira. Usa como referência comparativa a regulamentação da Organização Internacional do Trabalho e de Portugal.

1 Mestre em Direito e Desenvolvimento pela Universidade Federal do Ceará (UFC) e em Direito das Relações Sociais pela Universidad de Castilla la Mancha. Doutor em Direito das Relações Sociais pela Universidad de Castilla la Mancha, revalidado pela Universidade Fernando Pessoa (UFP). Pós-Doutor em Direitos Humanos na Universidade de Salamanca. Foi professor adjunto da Universidade Federal de Sergipe (UFS) (de 1997 a 2009). Ministro do Tribunal Superior do Trabalho. Professor de Direito do Trabalho e Direito Processual do Trabalho na Graduação e Pós-graduação do Instituto de Educação Superior de Brasília (Iesb). Tem experiência acadêmica na área de Direito, com ênfase em Direito do Trabalho, atuando principalmente nos seguintes temas: Direitos Humanos, Direito do Trabalho, Direito Processual do Trabalho, Direitos Fundamentais, Regime Trabalhista e Negociação Coletiva. E-mail: gmacc@tst.jus.br

2 Advogada. Professora de Direito da Universidade de São Paulo (USP), na Graduação e na Pós-graduação. Livre-docente em Direito Financeiro pela USP. Mestre e Doutora em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Coordenadora do Grupo de Pesquisas SmartCitiesBr (USP) e da Especialização em Políticas Públicas para Cidades Inteligentes (USP/Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE)). Promove capacitações e treinamentos e capacitações destinados ao setor público. E-mail: acb@usp.br

3 Graduado em Ciência da Computação pela Universidade Federal de Goiás (UFG), Mestre e Doutor pela USP. Professor da USP. Tem experiência na área de Ciência da Computação, com ênfase em Informática em Saúde. Atuando principalmente nos seguintes temas: Modelagem de dados complexos, Big Data, Data Science, Learning from Data, Data Analysis e NoSQL. Vice-coordenador do Grupo de Pesquisas SmartCitiesBr (USP) e da Especialização em Políticas Públicas para Cidades Inteligentes (USP/TCE-CE). E-mail: lvaraujo@usp.br

Palavras-Chave: Teletrabalho. Novas tecnologias. Quarta Revolução Industrial.

ABSTRACT

This paper addresses the main challenges brought by new technologies, the fourth Industrial Revolution and the COVID-19 pandemic with regard to labor relations, remote work and the preservation of the constitutional principles of human dignity, primacy of work and human work. Based on normative analysis and the literature, we observe that more comprehensive guidelines over the remote work phenomenon is required in Brazilian legislation. The ILO and Portugal regulations were used as comparative reference.

Keywords: Teleworking. New technologies. 4th Industrial Revolution.

Recebido: 06-07-2020

Aprovado: 17-07-2020

1 INTRODUÇÃO

No dia 11 de março de 2020, a Organização Mundial da Saúde (OMS) declarou a doença Covid-19, causada pelo novo coronavírus, como uma pandemia (CORONAVIRUS..., 2020). Esse anúncio acelerou as mudanças, de vários matizes e em todas as partes do mundo, enfrentadas no primeiro semestre de 2020.

Dentre o universo de mudanças necessárias, apresentou-se o trabalho realizado de forma remota, principalmente nas residências daqueles cujo trabalho não foi considerado, *a priori*, como atividade essencial – cuja prestação de serviços, por determinação, deve continuar a de forma presencial.

A velocidade como as recomendações de afastamento social, fechamento de lojas, escritórios e escolas ocorreram foi tão viral quanto a pandemia: algo sem precedentes. Com pouco tempo para adequação, em alguns casos somente poucos dias, as atividades que antes eram realizadas no contexto das empresas tiveram que ser executadas a distância, em nossas residências, acompanhadas por todas as demais demandas e mudanças ocasionadas pelas ações de combate e prevenção ao novo coronavírus. Parte das ações tomadas só foram possíveis devido à disponibilidade de soluções e produtos tecnológicos.

Apesar de presente no nosso dia a dia, antes da pandemia, a tecnologia era apresentada como um futuro possível. Algo que alguns poucos experimentaram e que muitos questionaram a viabilidade de sua adoção em massa e sua acessibilidade econômica. Com a chegada da pandemia, foi revelado um contexto para o qual nem mesmo as grandes empresas de tecnologia estavam preparadas. Era comum a divulgação da criação, por parte das gigantes da tecnologia, de novos edifícios ou mesmo de aglomerados para trabalho presencial, que se assemelhavam a pequenas cidades. Em alguns casos, esses aglomerados superaram, em orçamento, consumo de energia elétrica ou mesmo em quantidade de pessoas, muitas cidades em que vivemos.

A descrição da Quarta Revolução Industrial, também chamada de indústria 4.0, preconizada por Klaus Schwab (2018), não obstante seus aspectos tecnológicos disruptivos, esteve aprisionada aos conceitos de uma indústria dependente do trabalho presencial, em um ambiente físico compartilhado, capaz de otimizar tanto custos e ganhos quanto a produtividade das pessoas.

Poucos eram os exemplos de empresas onde a totalidade do trabalho era feita de forma remota e sem a dependência de um espaço físico dedicado. A maioria delas é ligada à cultura digital e aparentemente sem semelhanças com os demais negócios realizados no ambiente de fábricas, lojas e escritórios. Assim como os visionários e gigantes da tecnologia, a

estrutura normativa do Estado foi inquirida quanto às possibilidades de adequação e regulamentação das práticas de teletrabalho.

Como enfrentar questões relacionadas a urgência sanitária, crise econômica, adoção de inovações tecnológicas e demandas sociais por igualdade de direitos e qualidade de vida? A busca pelo equilíbrio dessas forças é um ponto ressaltado pela pandemia e que demanda a atenção de nossa sociedade.

2 TELETRABALHO COMO FENÔMENO DE SAÚDE E CULTURAL QUE RECLAMA UM NOVO MODUS VIVENDI

Ao início de 2017, quando a Organização Internacional do Trabalho (OIT), em parceria com a European Foundation for the Improvement of Living and Working Conditions (Eurofound), anunciou o Relatório *Working anytime, anywhere: the effects on the world of work* (EUROFOUND; INTERNATIONAL LABOUR OFFICE, 2017), a OIT preconizou que a expansão do uso da tecnologia digital no trabalho domiciliar transformaria rapidamente o tradicional modelo de relações trabalhistas (NEW..., 2017). Isso foi anunciado quando sequer se cogitava, evidentemente, o choque de realidade, com forte influência na disseminação do teletrabalho, que o mundo viveria, na aurora de 2020, em decorrência da eclosão da Covid-19. Na ocasião, em fevereiro de 2017, a Eurofound e a OIT respaldaram-se em pesquisas realizadas em diversos países: Bélgica, Finlândia, França, Alemanha, Hungria, Itália, Holanda, Espanha, Suécia, Reino Unido, Argentina, Brasil, Índia, Japão e Estados Unidos.

Após admitirem a dificuldade de serem conclusivas acerca dos efeitos do teletrabalho – sobretudo porque as pesquisas até então desenvolvidas não o foram com parâmetro em iguais conceitos, ou mesmo em escala tal que pudesse oferecer uma base ampla o suficiente –, as citadas entidades estimaram a forte influência do teletrabalho na expansão da jornada laboral e do tempo despendido com a organização do trabalho, assim

sucedendo porque as Tecnologias da Informação e Comunicação (TIC) permitem que as pessoas realizem trabalhos mais flexíveis, a qualquer hora e em qualquer lugar (EUROFOUND; INTERNATIONAL LABOUR OFFICE, 2017).

Como resultado deste diagnóstico, observa-se imprecisa, ou obscura, a distinção entre o teletrabalho dos escritórios da empresa, como um mero substituto do trabalho tradicional (com a substituição das mesmas horas de trabalho), e o teletrabalho adotado em complementação ao trabalho habitual, mediante a prestação de horas extraordinárias (EUROFOUND; INTERNATIONAL LABOUR OFFICE, 2017).

O Relatório (EUROFOUND; INTERNATIONAL LABOUR OFFICE, 2017) traz, na sequência, exemplos bem ilustrativos: na Bélgica, os empregados consultados afirmaram que a carga horária semanal média contratual era ali de 39 horas/semana, mas admitiram que o trabalho presencial alcançava, de fato, uma média de 42,6 horas/semana, enquanto os teletrabalhadores laboravam 44.5 horas/semana, em média. Dados similares foram obtidos na Finlândia, na Holanda, na Espanha, na Suécia e no Reino Unido.

Especificamente na Espanha, os estudos revelaram que 24% dos teletrabalhadores que prestam serviço em suas residências realizam mais de 40 horas/semana de trabalho, sendo que esse quantitativo cai para 19% quando consultados os que laboram nas instalações da empresa e sobe para 33% quando o trabalho é executado em outro local (nem na residência nem no estabelecimento empresarial).

O Relatório (EUROFOUND; INTERNATIONAL LABOUR OFFICE, 2017) demonstra ainda que a opção preferencial das trabalhadoras pelo regime de tempo parcial (*part time*) se mantém entre os trabalhadores e trabalhadoras que prestam serviço em *home office*, ao menos no Reino Unido e na Finlândia. E revela, ademais, que no Japão o trabalho em TIC tem consumido mais horas dos que atuam em suas casas (46,5 horas/semana) do que as horas prestadas pelos que também operam a TIC, mas

são trabalhadores presenciais (43,9 horas/semana), não causando surpresa o fato de 63% dos empregados consultados, no Japão, afirmarem que a grande desvantagem do teletrabalho é a maior extensão da jornada laboral.

Como se pode perceber, as vantagens do teletrabalho (relacionadas, por exemplo, à despesa e ao tempo de transporte para deslocamento casa-trabalho, à maior acessibilidade para pessoas com deficiência etc.) têm sido, não raro, relativizadas em razão do grau de dependência econômica ou subordinação estrutural em que remanesce o trabalhador após aderir ao *home office*, entre outras possíveis razões.

Mas eis que sobreveio a pandemia da Covid-19, um fator externo e imprevisível que agitou os interesses socioeconômicos dos atores individuais e coletivos, fazendo-os despertar, ainda que involuntariamente, na direção de potencialidades que o teletrabalho possa oferecer.

Em artigo publicado no jornal *Folha de São Paulo*, o sociólogo italiano Domenico de Masi (2020) retrata as vicissitudes pelas quais passam as pessoas durante o isolamento social imposto, para aplacar a disseminação do coronavírus. A certa altura, pondera com fina sabedoria:

De repente, o descanso compulsório em casa nos obrigou de forma inédita ao isolamento total, a uma convivência forçada que para alguns parece agradável e tranquilizadora, mas que para outros é invasiva e até opressora. Os mais sortudos conseguem transformar o ócio depressivo em ócio criativo, conjugando a leitura, o estudo, o lúdico com a parcela de trabalho que é possível desempenhar em regime de “smart working”. Sabíamos teoricamente que essa modalidade de trabalho à distância permite aos trabalhadores uma preciosa economia de tempo, dinheiro, stress e alienação [sic.]; e às empresas, evita os microconflitos, despesas na manutenção do local de trabalho e promove incremento da eficiência, recuperando de 15 a 20% da produtividade; à coletividade, evita a poluição, o entupimento de trânsito e despesas de manutenção das estradas. Agora que 10 milhões de italianos, forçados pelo vírus, rapidamente adotaram o teletrabalho, minimizando seu sentimento de inutilidade e os danos à economia nacional, nos perguntamos

por que as empresas não haviam adotado antes uma forma de organização tão eficaz e enxuta. A resposta está naquilo que os antropólogos definem como “cultural gap” – lacuna cultural – das empresas, dos sindicatos, dos chefes.

O tempo livre que, até um mês atrás, nos parecia um luxo raro, hoje abunda. O espaço, que nas cidades vazias se dilatou, por sua vez falta nas casas.

Na mesma semana, o professor João Leal Amado (2020), titular de Direito do Trabalho da Universidade de Coimbra, observou como a quarentena de isolamento social imposta pela pandemia da Covid-19 à sociedade portuguesa tem conspirado para transformar o teletrabalho, antes uma alternativa ao padrão presencial de emprego, na opção por muitos preferida:

A situação pandêmica que vivemos poderá, assim, funcionar como estímulo para que muitos hábitos se modifiquem quanto à forma como prestamos o nosso trabalho. A utilização mais frequente do teletrabalho pode ter chegado para ficar, mesmo quando a crise sanitária for superada e as pessoas puderem regressar aos seus tradicionais locais de trabalho. Por essa altura, talvez os hábitos já tenham mudado, talvez muitos trabalhadores e empregadores tenham descoberto que, realmente, há muito trabalho que pode ser prestado à distância, sem necessidade de deslocação quotidiana do trabalhador para a empresa [sic.]. Talvez seja um efeito positivo, este. Como alguém escreveu, uma das coisas que a COVID-19 parece ter provado aos trabalhadores consiste em que “the job you were told couldn’t be done remotely can be done remotely”.

De todo modo, o teletrabalho tem atuado, também em Portugal, como uma válvula que oxigena o sistema produtivo em tempo de confinamento, mormente após o Decreto nº 14-A, de 18 de março de 2020 (PORTUGAL, 2020) do Presidente da República de Portugal determinar, sem ambiguidades, que “é obrigatória a adoção do regime de teletrabalho, independentemente do vínculo laboral, sempre que as funções em causa o permitam”.

Haverá mesmo essa maior susceptibilidade às vantagens do teletrabalho após o fim do período de isolamento social, causado pela contaminação pandêmica da Covid-19? Seria definitiva a percepção de que aspectos relacionados à acessibilidade, ao tempo e ao espaço de trabalho justificam a predominância do trabalho remoto, com uso de TIC? Talvez sim. Como se estivesse a preannunciar essa nova era, o item 34 da Diretiva da União Europeia nº 2019/1158, de 20 de junho de 2019 (UNIÃO EUROPEIA, 2019), preconiza ação efetiva para os estados europeus:

a fim de incentivar os trabalhadores que são progenitores e cuidadores a permanecerem no ativo, é importante que possam adaptar os horários de trabalho às suas necessidades e preferências pessoais. Para o efeito, e com ênfase nas necessidades dos trabalhadores, eles deverão ter o direito de solicitar regimes de trabalho flexíveis, para adaptarem os seus ritmos de trabalho, nomeadamente, se possível, pela utilização de regimes de teletrabalho, horários de trabalho flexíveis ou uma redução das horas de trabalho para poderem prestar cuidados.

É, portanto, na seara dos costumes, um tempo de descoberta, talvez de reencontro. A evolução tecnológica, que se desvenda agora, pode ser utilizada em proveito de um novo modo de vida, pactuado com olhos fitos na perspectiva de que trabalhadores e titulares de organização produtiva, sem distinção, estão habilitados a compartilhar biomas saudáveis, ecologicamente equilibrados, nos quais possam exercer em plenitude os direitos humanos ou fundamentais que o espaço e o tempo de trabalho presencial costumam tolher, ou subtrair, enfim.

3 O TELETRABALHO SOB A PERSPECTIVA DOS PRINCÍPIOS JURÍDICOS DA DIGNIDADE HUMANA, VALORIZAÇÃO DO TRABALHO HUMANO E PRIMAZIA DO TRABALHO

A Constituição Federal, em várias oportunidades, erigiu os princípios da dignidade humana e do trabalho – nas feições “valorização” ou

“primazia” –, em um lócus privilegiado principiológico e de comando normativo, que geram dever de ação do Estado e do detentor dos meios de produção.

Seja como princípios fundamentais, da ordem econômica ou da ordem social, a proteção ao indivíduo e ao trabalho humano consagraram-se como norte interpretativo ou como comando obrigatório e vetor de direitos a serem usufruídos.

Essa base normativa constitucional foi erigida num ambiente de Estado social, porém analógico, baseado nas ideias capitalistas da mais valia e da diferenciação entre capital e trabalho.

A ideia do capital que fundamentou a consolidação do “direito ao trabalho” (hoje na sua versão “direito ao trabalho digno”) nas Constituições das democracias liberais ainda era muito centrada na existência de uma estrutura física fabril ou escritorial e da presença física do trabalhador por determinadas horas do dia/semana, prestando seu serviço ao contratante, em troca de remuneração. Essa imagem se afasta daquela que se vislumbra no movimento disruptivo da, vigente, Quarta Revolução Industrial, somada ao curso de uma pandemia, que nos isola em nossas casas no abrir do século XXI.

A dignidade e o trabalho humano, expressamente privilegiados no texto constitucional da década de 1980, nascidos das lutas dos movimentos fabris típicos da Primeira e Segunda Revoluções Industriais, prenunciavam as novas lutas e o movimento recentes, à época, de robotização do processo produtivo fabril e da ameaça próxima de substituição da mão de obra humana pelo computador – típicas da Terceira Revolução Industrial –, que tanto assombraram o mercado de trabalho na década de 1990.

Princípios e valores constitucionais têm esse condão e até esta vocação de antever sem ver. Diante dos desafios que a Covid-19 traz à sobrevivência do ciclo da economia, o teletrabalho (sem falar de outras formas de trabalho, como a “uberização” das relações laborais, as quais não trataremos nesse texto) surge como peça fundamental para a sobrevivência

de vários empregos e empresas. Houve uma dessensibilização em massa e em curto espaço de tempo para uso de TIC em atividades pensadas para serem realizadas presencialmente (e.g. educação, trabalho, saúde), de tal maneira que situações extremas, como uma pandemia, podem proporcionar mudanças rápidas e impactantes. “Opção pelo teletrabalho”, não parece ser a expressão mais adequada para descrevermos nossa relação com o trabalho nesses tempo.

Como o teletrabalho pode afetar ou macular os princípios da dignidade humana, valorização do trabalho humano e primazia do trabalho? Como esses princípios podem ser aplicados a bem do exercício de um teletrabalho que alcance os objetivos da continuidade do emprego, do trabalho decente e das garantias dos direitos fundamentais de trabalhador, expressos na máxima da dignidade humana?

São apenas algumas das perguntas que apontam para desafios próprios do século XXI, no que concerne à capacidade transformadora e produtiva do ser humano. De fato, após esta pandemia, não seremos os mesmos, e a nossa relação com o trabalho é apenas uma das diversas vertentes sociais em que deveremos enfrentar grandes transformações.

Ao consagrar a dignidade humana como fundamento da ordem republicana, a Constituição Brasileira, em seu art. 1º, III (BRASIL, [2016]), situa o homem na centralidade do sistema jurídico e impede que se possa atribuir, a norma alguma, significado ou eficácia destoantes de tal perspectiva. Guardando coerência sistêmica, o art. 5º da Constituição normatiza: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade”.

Não por acaso, o art. 1º da Declaração Universal de Direitos Humanos (COMITÊ DA REDAÇÃO DA DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS HUMANOS, 1948) consagra que “todos os seres humanos nascem livres e iguais em dignidade e direitos”. Iguais em dignidade. Em

outras palavras: a condição humana, naquilo em que equaliza todos os seres racionais e os faz assim revestidos de igual dignidade, induz à inviolabilidade de todos os direitos inerentes à personalidade.

Importante lembrar que os direitos de liberdade, observa Ferrajoli (2014), manifestam-se por vezes como faculdades (v.g. liberdade de locomoção ou de expressão), noutras como imunidades (v.g. liberdade de pensamento ou de não sofrer tortura).

Igualmente, no âmbito do teletrabalho, é possível ilustrar a incidência dos direitos de liberdade, nessas duas acepções (como liberdade de agir e como imunidade contra a ação vulneradora).

Mesmo a partir de quando logrou eficácia a Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017 (BRASIL, 2017) (que consolidou entre nós a denominada “reforma trabalhista”), a regulação do teletrabalho no Brasil continuou a ser incipiente e vaga, sem os avanços necessários e já perceptíveis no direito comparado⁴. Em termos comparativos de modelos possíveis, pode-se ilustrar que a liberdade do trabalhador escolher o teletrabalho, e não ter esquadrinhada a sua vida privada, parecem harmoniosamente reguladas nos artigos 166º e 170º do Código de Trabalho de Portugal, de 2009 (PORTUGAL, 2009):

Artigo 166.º – Regime de contrato para prestação subordinada de teletrabalho.

1 - Pode exercer a actividade em regime de teletrabalho um trabalhador da empresa ou outro admitido para o efeito, mediante a celebração de contrato para prestação subordinada de teletrabalho.

2 - Verificadas as condições previstas no n.º 1 do artigo 195.º (trabalhador vítima de violência doméstica), o trabalhador tem direito a passar a exercer a actividade em regime de teletrabalho, quando este seja compatível com a actividade desempenhada.

4 Além das insuficiências que apontamos em seguida, Manoel Carlos Toledo Filho (2017, p. 190), valendo-se do conjunto normativo em vigor na Espanha e em Portugal, sustenta que “ao menos dois pontos importantes deixou o legislador nacional de disciplinar de forma específica: a igualdade de condições para a promoção funcional do teletrabalhador e a garantia de sua tutela ou representação sindical”.

3 - Além das situações referidas no número anterior, o trabalhador com filho com idade até 3 anos tem direito a exercer a atividade em regime de teletrabalho, quando este seja compatível com a atividade desempenhada e a entidade patronal disponha de recursos e meios para o efeito.

4 - O empregador não pode opor-se ao pedido do trabalhador nos termos dos números anteriores.

[...]

Artigo 170.º – Privacidade de trabalhador em regime de teletrabalho

1 - O empregador deve respeitar a privacidade do trabalhador e os tempos de descanso e de repouso da família deste, bem como proporcionar-lhe boas condições de trabalho, tanto do ponto de vista físico como psíquico.

2 - Sempre que o teletrabalho seja realizado no domicílio do trabalhador, a visita ao local de trabalho só deve ter por objecto o controlo da actividade laboral, bem como dos instrumentos de trabalho e apenas pode ser efectuada entre as 9 e as 19 horas, com a assistência do trabalhador ou de pessoa por ele designada.

É que, por óbvio, como contraface da responsabilidade que se atribui ao empregador pelas condições de trabalho oferecidas aos seus empregados, inclusive em *home office*, há de se preservar a privacidade do teletrabalhador e de sua família. Sob ótica semelhante, o direito à intimidade e ao espaço privado do trabalhador e de seus familiares deve ser oponível também à ação fiscalizatória do Estado, tal como orienta o art. 8 da Recomendação n. 184 da OIT (1996) sobre a proteção do trabalho em domicílio:

Na medida em que seja compatível com a legislação e a prática nacionais relacionadas ao respeito à vida privada, os inspetores do trabalho e outros funcionários encarregados de velar pela aplicação das disposições que regem o trabalho em domicílio deveriam estar autorizados a entrar nas partes do domicílio ou de outro local privado em que se realize esse trabalho.

No art. 166º do Código de Trabalho de Portugal (PORTUGAL,

2009), percebe-se a preocupação de *facultar-se* ao trabalhador ou trabalhadora o direito ao teletrabalho em contingências da vida nas quais o labor presencial cria embaraços (quando o empregado é vítima de violência doméstica ou tem filho com até três anos de idade), desde que essa opção seja compatível com a atividade empresarial. No art. 170º, protege-se a privacidade do empregado e de sua família das incursões em sua residência de prepostos do empregador, *imunizando* o trabalhador e sua célula familiar quanto a atos patronais de fiscalização ou inspeção em horários reservados ao descanso ou à noite.

É possível sustentar que tais dispositivos do código lusitano seriam inclusive exigíveis no Brasil, dado que o direito comparado é referido como fonte jurídica subsidiária pelo art. 8º da Consolidação das Leis de Trabalho (CLT) e, afinal, a Lei nº 13.467/2017 (BRASIL, 2017) o disciplinou apenas para excluir do teletrabalhador a proteção do capítulo da CLT que delimita a duração do trabalho (novo art. 62, III) e para acrescentar à CLT o art. 75 com regras absenteístas, ou seja, regras legais que remetem ao contrato, ou à vontade unilateral do empregador, a responsabilidade de definir as condições de trabalho. A saber:

DO TELETRABALHO

Art. 75-A. A prestação de serviços pelo empregado em regime de teletrabalho observará o disposto neste Capítulo.

Art. 75-B. Considera-se teletrabalho a prestação de serviços preponderantemente fora das dependências do empregador, com a utilização de tecnologias de informação e de comunicação que, por sua natureza, não se constituam como trabalho externo.

Parágrafo único. O comparecimento às dependências do empregador para a realização de atividades específicas que exijam a presença do empregado no estabelecimento não descaracteriza o regime de teletrabalho.

Art. 75-C. A prestação de serviços na modalidade de teletrabalho deverá constar expressamente do contrato individual de trabalho, que especificará as atividades que serão realizadas pelo empregado.

§ 1o Poderá ser realizada a alteração entre regime presencial e de teletrabalho desde que haja mútuo acordo entre as partes, registrado em aditivo contratual.

§ 2o Poderá ser realizada a alteração do regime de teletrabalho para o presencial por determinação do empregador, garantido prazo de transição mínimo de quinze dias, com correspondente registro em aditivo contratual.

Art. 75-D. As disposições relativas à responsabilidade pela aquisição, manutenção ou fornecimento dos equipamentos tecnológicos e da infraestrutura necessária e adequada à prestação do trabalho remoto, bem como ao reembolso de despesas arcadas pelo empregado, serão previstas em contrato escrito.

Parágrafo único. As utilidades mencionadas no caput deste artigo não integram a remuneração do empregado.

Art. 75-E. O empregador deverá instruir os empregados, de maneira expressa e ostensiva, quanto às precauções a tomar a fim de evitar doenças e acidentes de trabalho.

Parágrafo único. O empregado deverá assinar termo de responsabilidade comprometendo-se a seguir as instruções fornecidas pelo empregador (BRASIL, 2017, grifo do autor).

Como visto, o legislador brasileiro remeteu à relação decorrente do contrato individual de trabalho a regulação do teletrabalho, a pretexto de que assim o estaria regulando a matéria, protegendo o trabalhador.

Em se tratando de contrato assimétrico, que o mais das vezes se apresenta como contrato de adesão, aguarda-se que o empregador dite unilateralmente as regras do teletrabalho, como se tudo aparentemente se modificasse, para que continuássemos onde estávamos, antes da edição da lei.

Parece-nos passível de defesa, portanto, que à proteção do tele-empregador, prevista nesses dispositivos da CLT, inovados pela Lei nº 13.467/2017, agregue-se o teor normativo dos dispositivos da lei portuguesa – como fonte jurídica subsidiária, que preenche lacuna normativa – no quanto a que se refere à proteção do teletrabalhador. Isso, para facultar-lhe o teletrabalho quando o labor presencial lhe é vexatório, ou para a preservação do espaço privado de sua família contra as ações patronais de fiscalização ou controle, protegendo-o ainda quando suas condições

de trabalho, em *home office*, merecerem a inspeção da auditoria fiscal do trabalho.

Mesmo em relação à intenção aparente de retirar do teletrabalhador a proteção quanto a jornadas exaustivas – que poderiam configurar ilícito trabalhista ou penal⁵ – poder-se-ia recorrer à subsidiariedade da lei portuguesa⁶ se confirmada a ausência de proteção jurídica no Brasil e ante a evidência de que o teletrabalhador também pode, no mundo dos fatos, ter a sua jornada controlada pelo empregador, diante das possibilidades oferecidas pelas TIC.

Mais ainda pelo fato de que o art. 7º, XIII, da Constituição Brasileira (BRASIL, [2016]) prescreve expressamente a carga horária máxima de oito horas diárias e de 44 horas semanais, salvo redução ou compensação autorizadas por acordo ou convenção coletiva. Se as condições do teletrabalho forem, no caso concreto, compatíveis com o controle de jornada, não há como subtrair do empregado a tutela constitucional do limite de horas semanais no exercício de atividades laborais.

Ademais, o art. 6º, parágrafo único, da CLT (BRASIL, 2017) estabelece que “os meios telemáticos e informatizados de comando, controle e supervisão se equiparam, para fins de subordinação jurídica, aos meios pessoais e diretos de comando, controle e supervisão do trabalho alheio”. Logo, a exegese do novo art. 62, III, da CLT (que exclui do teletrabalhador o direito à remuneração de horas extraordinárias) conduz, em princípio, apenas à conclusão de estar o teletrabalho excluído da regência do Capítulo II da CLT – que versa sobre a tutela jurídica quanto ao tempo máximo de labor –, naquilo em que a proteção constitucional revelar-se incompatí-

5 Art. 149 do Código Penal brasileiro (BRASIL, 1940): “Reduzir alguém a condição análoga à de escravo, quer submetendo-o a trabalhos forçados ou a jornada exaustiva, quer sujeitando-o a condições degradantes de trabalho, quer restringindo, por qualquer meio, sua locomoção em razão de dívida contraída com o empregador ou preposto.

Pena – reclusão, de dois a oito anos, e multa, além da pena correspondente à violência”.

6 Art. 169º.1 do Código de Trabalho de Portugal (PORTUGAL, 2009): “O trabalhador em regime de teletrabalho tem os mesmos direitos e deveres dos demais trabalhadores, nomeadamente no que se refere a formação e promoção ou carreira profissionais, limites do período normal de trabalho e outras condições de trabalho, segurança e saúde no trabalho e reparação de danos emergentes de acidente de trabalho ou doença profissional”.

vel, em observância ao princípio da dignidade humana.

A não ser assim, ou seja, se acaso prevalecesse a interpretação literal do art. 62, III, da CLT (BRASIL, 2017), o teletrabalho não estaria sob a regência de todo o capítulo da CLT sobre a duração do trabalho. É como afirmar: as regras relativas ao regime de trabalho em tempo parcial, à compensação de jornada, ao regime 12 × 36, aos intervalos de descanso e ao percentual do adicional noturno não se adotariam para o teletrabalho. Mas é certo que à lei deve dar-se interpretação conducente à sua maior eficácia – em síntese, há de se preferir sempre a interpretação que faça a lei valer àquela que a faria perecer (*interpretatio in dubio capienda ut semper actos et dispositio valeat quam pereat*).

4 PREVISÃO E REGRAMENTO DAS NOVAS FORMAS DE TRABALHO: LACUNA NÃO COLMATADA PELA REFORMA DA CLT (LEI Nº 13.467/2017)

Acerca da proteção à imagem do trabalhador presencial, há substancial diferença entre a norma portuguesa, para a qual não pode o empregador “utilizar meios de vigilância a distância no local de trabalho, mediante o emprego de equipamento tecnológico, com a finalidade de controlar o desempenho profissional do trabalhador” (art. 20º.1 do Código de Trabalho de Portugal (PORTUGAL, 2009)) e o dispositivo da CLT brasileira que inclui a imagem e a intimidade entre os direitos cuja violação gera danos extrapatrimoniais (art. 223-C (BRASIL, 2017)), com o objetivo de estimar o valor máximo para a reparação civil daí consequente.

Observa-se, na comparação normativa que fazemos, que a norma portuguesa ocupou-se em regular o ambiente de trabalho de forma a preveni-lo da ação potencialmente nociva do empregador, ao passo em que a norma brasileira – dita “modernizadora” – regula, não a conduta patronal, mas sim, e na linha de ancilosada vertente jurídica, apenas a monetização de ação danosa, que essa mesma lei não ousou expressamente proscrever.

Como visto, os avanços tecnológicos permitem que os ambientes de trabalho, e ainda mais gravemente os de teletrabalho, possam ser monitorados por meio de câmeras instaladas em paredes ou equipamentos eletrônicos – convindo, a bem da preservação da dignidade humana, estabelecer limites de tempo e modo para que essa visualização da imagem e rastreabilidade do trabalhador e de sua família se deem, sem prejuízo da intimidade e da vida privada, do lazer, da preservação da imagem ou da existência digna. A lei brasileira continua omissa acerca desse tema. A pandemia tem mostrado claramente como o teletrabalho pode ser danoso e invasivo à intimidade familiar e à saúde física e mental do trabalhador, não obstante os benefícios que também possa trazer a empregador e empregados. É necessária uma legislação permissiva e protetiva que alcance o equilíbrio desejado, tendo a dignidade humana como baliza intransponível pela atuação laboral remota.

As redes on-line que intensificam o surgimento de empresas em rede, além de outras formas de interação profissional ou econômica, que reclamam a definição de direitos trabalhistas e a atribuição de responsabilidade não apenas ao tomador dos serviços, mas, a depender do caso, também às empresas que com ele contribuem ou se beneficiam, os *stakeholders*. A lei trabalhista brasileira era e continua sendo omissa a esse propósito.

À falta de lei que estabelecesse limites específicos para a exploração do trabalho não presencial, na legislação brasileira, sempre coube ao contrato regulá-lo e, por isso, nada acrescentou o legislador – por meio da Lei nº 13.467/2017 – quando, após definir (adequadamente) o teletrabalho, remeteu ao contrato a sua regulação. O desafio está lançado para uma regulamentação fluida, porém suficiente para os novos tempos.

5 CONCLUSÃO

A descrição do movimento disruptivo da Quarta Revolução Industrial ainda não tinha sido capaz de abrir espaços para um modelo de regulação estatal que estivesse predisposta a acolher o grande movimento do teletrabalho que se estabeleceu no mundo com a pandemia de Covid-19. É fato que na literatura podemos encontrar alguns textos descritivos de um mundo no qual o trabalho humano cederia espaço à robotização embarcada com a Inteligência Artificial (IA), mas não imaginamos que o trabalho remoto (teletrabalho) nos tomaria de assalto de forma tão rápida como nos ocorreu nos primeiros meses do ano de 2020.

Essa exposição intensa e prolongada ao teletrabalho, somada ao momento de crise econômica, fez com que as pessoas fossem levadas a experimentar essa modalidade de trabalho mesmo que fossem contrários, a priori, a essa prática. Como resultado, temos uma parcela significativa da população economicamente ativa com um acúmulo de horas e experiência no teletrabalho e com uso da tecnologia. O futuro possível se tornou o presente inevitável. O conforto de contemplar o futuro distante foi substituído pelo desconforto da necessidade de se adaptar de forma rápida e sem precedentes. Como lidaremos com as inovações tecnológicas que estão por vir? Como utilizaremos possíveis novas formas de trabalho para promover a inclusão social e, ao mesmo tempo, tornar viáveis atividades econômicas, sejam elas existentes ou prestes a surgir? São perguntas que tiram o nosso sono.

A clássica teoria da divisão interna de trabalho também sofreu abalos. Seria importante algum esforço do legislador brasileiro no sentido de orientar, quiçá prescritivamente, a migração de trabalhadores para postos de trabalho exigentes de maior conhecimento tecnológico. A educação cidadã e a formação e capacitação para o trabalho têm um papel relevante para alcançarmos êxito na escolha certa, nesta encruzilhada da História na qual nos encontramos.

A questão subliminar está relacionada ao alcance da ordem jurídica. Teria o Direito aptidão para prevenir incertezas ou embates que o atual estágio tecnológico ainda não seria capaz de profetizar? A técnica que se lança a esse desafio é a de prover os textos normativos de princípios e regras com cláusulas gerais ou conceitos indeterminados que comportem a atribuição de velhos e novos significados, em relação sincrônica e também diacrônica com a realidade. Os valores éticos fundamentais, que guardam sintonia com o catálogo universal de direitos humanos e se nutrem do primado da dignidade da pessoa humana, são o ponto de partida para a atualização das normas jurídicas, incluída a adoção das mencionadas normas de textura aberta.

Nesse sentido, este texto levanta mais dúvidas que certezas, apresenta algumas propostas, mas, acima de tudo, reflete a perplexidade e desafios interdisciplinares de um tempo no qual vivemos a escrita da História, tentamos apreendê-la na mesma velocidade em que lutamos contra o tempo, para contornar as externalidades negativas que afetam os direitos humanos, sob a ótica da valorização do trabalho humano, da primazia do trabalho e da dignidade humana, tão cuidadosamente contemplados na Constituição de 1988.

REFERÊNCIAS

AMADO, João Leal. O teletrabalho: do Código à Covid-19. **Observatório Almedina**, Coimbra, 25 mar. 2020. Disponível em: <https://bit.ly/32oMRIB>. Acesso em: 28 mar. 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: <https://bit.ly/396iAQ2>. Acesso em: 17 jul. 2020.

BRASIL. **Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017**. Altera a Consolidação

das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e as Leis nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.212, de 24 de julho de 1991, a fim de adequar a legislação às novas relações de trabalho. Brasília, DF: Presidência da República, 2017. Disponível em: <https://bit.ly/39dGRE8>. Acesso em: 17 jul. 2020.

COMITÊ DA REDAÇÃO DA DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS HUMANOS. **Declaração Universal dos Direitos Humanos**. Paris: Organização das Nações Unidas, 1948. Disponível em: <https://bit.ly/39agdvJ>. Acesso em: 16 jul. 2020.

CORONAVIRUS disease (COVID-19) pandemic. **World Health Organization**, Genebra, 2020. Disponível em: <https://bit.ly/3fC0Z5b>. Acesso em: 1º jul. 2020.

DE MASI, D. Coronavírus anuncia revolução no modo de vida que conhecemos. **Folha de S.Paulo**, São Paulo, 22 mar. 2020, 1:00. Disponível em: <https://bit.ly/2OytCEz>. Acesso em: 17 jul. 2020.

EUROFOUND; INTERNATIONAL LABOUR OFFICE. **Working anytime, anywhere: the effects on the world of work**. Genebra: International Labour Office, 2017. Disponível em: <https://bit.ly/30dcucK>. Acesso em: 28 mar. 2020.

FERRAJOLI, L. **La democracia a través de los derechos: el constitucionalismo garantista como modelo teórico y como proyecto político**. Madrid: Editorial Trotta, 2014.

NEW report highlights opportunities and challenges of expanding telework. **International Labour Organization**, Genebra, 15 fev. 2017. Disponível em: <https://bit.ly/2DR2D4X>. Acesso em: 28 mar. 2020.

OIT – ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DO TRABALHO. Recomendação nº 184. Recomendação sobre o trabalho em domicílio. Disponível em: <https://bit.ly/2OOauCo>. Acesso em: 21. jul. 2020.

PORTUGAL. **Decreto nº 14-A, de 18 de março de 2020**. Declara o estado de emergência, com fundamento na verificação de uma situação de calamidade pública. Lisboa: Presidência da República, 2020. Disponível em: <https://bit.ly/397ZQQn>. Acesso em: 17 jul. 2020.

PORTUGAL. **Lei nº 7, de 12 de fevereiro de 2009**. Aprova a revisão do Código do Trabalho. Lisboa: Presidência da República, 2009. Disponível em: <https://bit.ly/2Cc51CV>. Acesso em: 17 jul. 2020.

SCHWAB, Klaus. **A Quarta Revolução Industrial**. São Paulo: Edipro, 2018.

TOLEDO FILHO, M. C. O teletrabalho na perspectiva da Reforma Trabalhista Brasileira e do Direito Comparado. **Revista do Tribunal Superior do Trabalho**, Brasília, DF, v. 83, n. 3, p. 178-192, 2017.

UNIÃO EUROPEIA. Diretiva nº 2019/1158, de 20 de junho de 2019. relativa à conciliação entre a vida profissional e a vida familiar dos progenitores e cuidadores e que revoga a Diretiva 2010/18/UE do Conselho. **Jornal Oficial da União Europeia**, Bruxelas, ano 63, p. 79-83, 12 jul. 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2WuaY4W>. Acesso em: 17 jul. 2020.

O coronavírus e a necessidade dos tribunais de contas incentivarem o aprimoramento do federalismo cooperativo brasileiro

Coronavirus and the need of courts of accounts to collaborate with the improvement of Brazilian cooperative federalism

Severiano José Costandrade de Aguiar¹
Júlio Edstron S. Santos²

RESUMO

Este paper acadêmico, por meio do método hipotético dedutivo e das técnicas de revisão bibliográfica e estudos de casos, busca responder se, além das suas funções constitucionais previstas principalmente nos artigos 70 e 71 da Constituição Republicana de 1988, seria possível que os tribunais de contas brasileiros, que são órgãos de controle autônomos, com alto grau de especialização e interdisciplinaridade, auxiliassem na proposição, elaboração, execução e avaliação de políticas públicas, sob o paradigma do federalismo cooperativo? Traz como objetivo geral: apresentar uma nova via de atuação das cortes de contas nacionais. Objetivos específicos: demonstrar os principais efeitos da pandemia mundial causada pelo Covid-19, principalmente no Brasil; discutir o federalismo no Brasil. Os achados

1 Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins (TCE-TO). Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Piauí, pós-graduação em Administração da Educação pela Universidade de Brasília, em Direito Processual Civil pela Universidade Tiradentes e em Estudos de Política e Estratégia pela Associação dos Diplomados da Escola Superior de Guerra da Universidade Federal do Tocantins. Doutor pela Universidad del Museo Social Argentino em Ciências Jurídicas e Sociais. No Tocantins, já ocupou diversos cargos de relevância, entre eles o de secretário de Desenvolvimento Comunitário de Palmas, coordenador do curso de Ciências Contábeis da Fundação Universidade do Tocantins, defensor público e procurador do estado, entre outros. A partir de 2000, passou a ocupar, cumulativamente, os cargos de presidente do Instituto Social Divino Espírito Santo (Prodivino) e de secretário estadual do Trabalho e Ação Social. E-mail: severiano@gmail.com

2 Professor do Instituto de Direito Aplicado ao Setor Público e da Uninassau de Palmas. Diretor-geral do Instituto de Contas do TCE-TO. Doutor em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (UnICEUB). Mestre em Direito Internacional Econômico pela Universidade Católica de Brasília (UCB/DF). Membro dos grupos de pesquisa Núcleo de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor da UCB/DF, Políticas Públicas e Juspositivismo, Jusmoralismo e Justiça Política do UnICEUB. E-mail: edstron@yahoo.com.br

indicam que tribunais de contas podem municiar o agente público com dados e ferramentas que otimizem seus resultados, como por exemplo, a prática de ações de governança pública, ainda que os tribunais de contas auxiliem nas comunicações entre a União, estados-membros e Distrito Federal, otimizando a distribuição de recursos, minimizando equívocos administrativos e, se necessário, penalizando infrações dos gestores públicos que causem danos ao erário, sobretudo em momento de pandemia.

Palavras-Chave: Covid-19. Federalismo Cooperativo. Atuação dos Tribunais de Contas.

ABSTRACT

This paper utilizes the hypothetical deductive method and the techniques of bibliographic review and case study to answer whether it would be possible for the Brazilian Courts of Accounts, which are autonomous control bodies with a high degree of specialization and interdisciplinarity, to assist in the proposition, elaboration, execution and evaluation under the paradigm of cooperative federalism beyond their constitutional functions provided primarily in Articles 70 and 71 of the Republican Constitution of 1988? The main objective of this study was to present a novel way of working for Brazilian Courts of Accounts. Specific objectives were to demonstrate the main effects of the global pandemic caused by COVID 19, mainly in Brazil; to discuss federalism in Brazil. The findings indicate that courts of accounts can provide data and tools to public agents in order to optimize their results, such as the practice of public governance actions, regardless of supporting role of the courts of accounts in the communication between the Union, the states and the Federal District, optimizing the distribution of resources, minimizing administrative misconceptions and, if necessary, punishing infractions of public managers causing damage to the treasury, especially in times of pandemic.

Keywords: Covid-19. Cooperative Federalism. Performance of the Courts of Accounts.

Recebido: 22-04-2020

Aprovado: 15-06-2020

1 INTRODUÇÃO

Além das suas funções constitucionais previstas principalmente nos artigos 70 e 71 da Constituição Republicana de 1988, seria possível que os tribunais de contas brasileiros, que são órgãos de controle autônomos, com alto grau de especialização e interdisciplinaridade, auxiliassem na proposição, elaboração, execução e avaliação de políticas públicas sob o paradigma do federalismo cooperativo?

Utilizando-se o método hipotético dedutivo e as técnicas de revisão bibliográfica e estudos de casos, será proposta uma nova via de atuação das cortes de contas nacionais para que, em situações de excepcionalidade, elas possam municiar o agente público com dados e ferramentas que otimizem seus resultados, como, por exemplo, a prática de ações de governança pública.

Por causa da Covid-19 e da falta de estrutura na área de saúde, a União decretou estado de calamidade, sendo seguida pelos estados-membros e, também, por diversos municípios, proporcionando condições para a alocação de recursos extraordinários e o descumprimento de previsões específicas da Lei de Responsabilidade Fiscal, gerando ainda mais responsabilidades para os órgãos de controle.

A situação da gestão pública brasileira atual é ainda mais grave devido à pandemia de repercussões internacionais, infectando milhões de pessoas, ceifando a vida de milhares e paralisando o comércio internacional, causando uma onda de retrocesso econômico sem precedentes

neste século. No enfrentamento da crise, já foram editadas leis próprias pela União, com mecanismos específicos, além de ocorrerem constantes adaptações por meio de medidas provisórias, proporcionando segurança jurídica para os atos estatais que precisam ser tomados.

Para demonstrar os argumentos propostos, apontou-se os principais dados sobre o avanço do coronavírus colhidos na Organização Mundial de Saúde (OMS) sobre a pandemia Covid-19, no contexto mundial e nacional, vislumbrando que não há soluções simples para essa situação, que atinge pessoas jurídicas de direito público interno e externo. Em seguida, delineou-se os fundamentos do federalismo, do seu nascimento na teoria estadunidense à realidade centralizadora brasileira. Assim, desde a Constituição de 1891 até a atualidade, o Estado brasileiro é dividido em União, estados-membros, municípios e o Distrito Federal, cada um dotado de capacidades jurídicas próprias.

A concentração de competências e de recursos na União é doutrinariamente chamado de federalismo assimétrico, tendo em vista que não há uma distribuição equânime entre os entes federados. A divisão destas competências na Constituição de 1988 foi promovida de forma horizontal e com base no princípio da predominância do interesse. Em outras palavras, os municípios ocupam-se dos interesses locais, os estados-membros da regionalidade e a União cuida das necessidades nacionais. O Distrito Federal, nesse contexto, possui uma competência híbrida, unindo habilidades locais e regionais.

A visão da Constituição Cidadã de 1988 é da existência de um federalismo cooperativo. Nessa lente, há um dever de suporte dos entes federados, tendo como exemplo o exercício do direito fundamental à saúde, em que ocorre a distribuição de recursos entre os órgãos estatais e também com agentes públicos, privados e, ainda, de organismos sociais, como a entidades civis sem fins lucrativos, que estão presentes em mais de 80% das localidades brasileiras.

Para se combater a pandemia causada pela Covid-19, a União vem empenhando esforços financeiros e humanos, que podem ser acompanhados em tempo real ou online, no sítio eletrônico *Siga Brasil*,³ mantido pelo Senado Federal, que demonstra desde os valores planejados até os efetivamente pagos. Uma constatação é que, apesar da velocidade de alocação orçamentária, há um evidente hiato em sua execução, fato que precisa ser debatido e, conseqüentemente, corrigido.

A consideração inescapável é que os tribunais de contas, principalmente no atual cenário de calamidade pública, podem contribuir ainda mais na sedimentação de políticas públicas e na concretização dos direitos fundamentais, quando inúmeras ações emergenciais são efetivadas, então, faz-se relevante a função pedagógica dos tribunais para orientar os gestores.

2 A COVID-19 E O DESAFIO DE SE PROTEGER: O DIREITO FUNDAMENTAL À SAÚDE

O início de 2020 trouxe um grande desafio para a humanidade. Todos os continentes regularmente habitados estão sofrendo por causa da crescente perda de vidas e são milhões de pessoas acometidas pela Covid-19. O crescimento desordenado do número de mortos desencadeou uma brusca paralização das atividades econômicas e financeiras em todo o planeta. Nesse cenário devastador, a Organização Mundial da Saúde (OMS), que é um organismo internacional ligado à Organização das Nações Unidas (ONU), da qual o Brasil faz parte, tem emitido frequentes boletins on-line, demonstrando o íngreme aumento no número de pessoas infectadas e, também, de óbitos diários, constatando-se que,

Foram confirmados no mundo 2.074.529 casos de COVID-19 (82.967 novos em relação ao dia anterior) e 139.378 mortes (8.493 novas em relação ao dia anterior) até 17 de abril de 2020. O Brasil confirmou 33.682 casos confirmados e 2.141 mortes

3 O Siga Brasil pode ser acessado no seguinte endereço eletrônico: <https://bit.ly/3dAPtVU>.

até a tarde do dia 17 de abril de 2020 (ORGANIZAÇÃO PANAMERICANA DE SAÚDE, 2020b).

Apesar dos números preocupantes, o maior problema enfrentado por todos os países, principalmente por Estados em desenvolvimento como o Brasil, é que as projeções apontam que a cifra de infectados e mortos crescerá ainda mais, atacando pessoas fisicamente mais vulneráveis, tais como idosos e pessoas com comorbidades, ou seja, que já apresentam outras doenças que podem se potencializar mutuamente e provocar o agravamento. Então, são milhões de indivíduos em constante apreensão, tendo como grande preocupação a Covid-19, que é diferente das outras crises experimentadas.

Con una differenza, rispetto a tutte le tragedie del passato: il carattere globale delle catastrofi odierne, le quali colpiscono tutto il mondo, l'umanità intera, senza differenze di nazionalità, di cultura, di lingua, di religione e perfino di condizioni economiche e politiche (FERRAJOLI, 2020).⁴

Pelo fato de o Brasil ser signatário dos acordos internacionais que criaram e coordenam a OMS, suas recomendações têm força jurídica suprallegal no ordenamento jurídico brasileiro e, para além de discussões de cunho ideológico, a experiência internacional no tratamento do coronavírus deve ser observada, como já orientou o internacionalista Valério Mazzuoli (2020).⁵

Uma constatação preliminar é que o coronavírus ganhou dimensão

4 Tradução livre: “Com uma diferença, em comparação com todas as tragédias do passado: o caráter global das catástrofes de hoje, que afetam o mundo inteiro, toda a humanidade, sem diferenças de nacionalidade, cultura, idioma, religião e até condições econômicas e políticas”.

5 O fato de desrespeitar as recomendações das organizações internacionais põe em xeque, objetivamente, a autoridade dos organismos de monitoramento e controle para a proteção da população mundial de pandemias como a que está em curso, uma vez que o mundo, há muito, não conhece fronteiras e a propagação de pessoa a pessoa é quase que instantânea. Por isso, não faz qualquer sentido o Estado participar de uma organização internacional – que, por sua vez, cria e põe em marcha determinado mecanismo de monitoramento e controle – se não for para seguir as suas recomendações e deliberações. Além do respeito que os Estados devem ter para com as recomendações e deliberações da OMS, é também importante que não fique a imagem do Estado internacionalmente maculada, como não cumpridor de suas obrigações internacionais relativas aos direitos humanos.

a partir de um surto na China no final do ano de 2019 e que se disseminou rapidamente devido às facilidades de transporte internacional, atingindo a todos. A OMS aponta como fatores que têm contribuído para uma maior vulnerabilidade mundial para surtos de doenças infecciosas, como a Covid-19, o crescimento populacional, maior urbanização, economia globalizada, popularização e maior rapidez das viagens, migração e mudanças climáticas.

Ainda, conforme a OMS/Opas, países mais pobres são mais suscetíveis e mais impactados pelas pandemias. Para além de problemas estruturais e financeiros, são locais onde existe mais desconfiança em relação a agentes de saúde e maior apego a crenças religiosas em detrimento da medicina.

A COVID 19 é uma doença infecciosa respiratória que pode causar, no ser humano, desde sintomas leves, como um resfriado, até complicações sérias como pneumonia, insuficiência respiratória e morte. É um vírus da espécie da família Coronaviridae, comum em mamíferos. Esse, em particular, tem a denominação de técnica de SARS-Cov2, e provavelmente é uma mutação de um vírus Corona existente em morcegos encontrados na província de Hubei, na China (ORGANIZAÇÃO PANAMERICANA DE SAÚDE, 2020b).

Toda a sociedade brasileira deverá enfrentar rapidamente a questão de que “perante a crise pandêmica, se tem dificuldade em pensar a exceção em tempos excepcionais” (SANTOS, 2020, p. 5). Portanto, não há soluções fáceis, mas há urgência na tomada de posicionamentos racionais que minimize o sofrimento das pessoas. A grave situação pode ser demonstrada pelo espantoso fato de que a Covid-19 tem uma percentagem de expansão geométrica e se alastra rapidamente. O gráfico a seguir evidencia o problema.

Gráfico 1: Curva de crescimento do coronavírus no Brasil e no mundo



Fonte: Organização Panamericana de Saúde (2020b).

O Gráfico 1 apresenta o crescimento de casos do coronavírus em diversos países, seguindo os dias desde a primeira infecção, inclusive da China, que apresentou período mais longo. Segundo a Opas (2020b), a disseminação do coronavírus no Brasil segue o mesmo padrão dos países mais afetados.

Em contextualização contrafactual ou hipotética, o Brasil tem uma população estimada em 211.409.305 habitantes para o ano de 2020, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2019), e se aplicarmos a atual taxa de mortalidade, poderiam ocorrer até 4.651.004,71 óbitos. Por este cenário matemático hipotético (mas fundado na projeção de mortalidade e no cenário de ampla disseminação do vírus), a nação brasileira sofrerá enormes perdas de vidas. Porém, três pontos devem ser levados em conta frente a este problema causado pelo coronavírus. O primeiro é que, além dos falecimentos, todo o sistema de saúde público e privado será sobrecarregado, especialmente as unidades de tratamento intensivo (UTI), por pessoas que apresentarem sintomas graves da Covid-19. No

entanto, doenças como dengue, chikungunya e H1N1 continuam a causar vítimas que, também, precisarão de cuidados médicos e hospitalares em um sistema que beira o colapso. Por último, conforme a Nota Técnica ACD no 1/2020, o custo da pandemia exige um orçamento próprio, já conhecido como “orçamento de guerra”, que aumentará a dívida pública brasileira e, conseqüentemente, minuará recursos em outras áreas, como a educação e segurança.

Nota-se que a proliferação do coronavírus é mais preocupante em regiões mais pobres e periféricas, onde há péssimas condições de moradias e os índices de água tratada são muito baixos, sendo que “quase 100 milhões de brasileiros não têm acesso a este serviço”, segundo o site *Trata Brasil* (2020). Neste sentido, o gráfico a seguir, do início do mês de abril de 2020, sobre o acelerado crescimento do número de casos, suscita a preocupação de gestores públicos e da população em geral.

Gráfico 2: Evolução de casos de coronavírus no Brasil



Fonte: Brasil (2020b).

A Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), organização integrada à ONU, analisou em documento recente a situação econômica e financeira da América do Sul. E consta de seu relatório que “a

crise que a região está sofrendo neste ano de 2020, com uma queda do PIB de -5,3%, será a pior em toda a sua história. Para encontrar uma contração de magnitude comparável, é necessário retroceder à Grande Depressão de 1930 (-5%) ou mais ainda, até 1914 (-4,9%)” (COMISSÃO ECONÔMICA PARA A AMÉRICA LATINA E O CARIBE, 2020). Nesse cenário, foi constatando forte retração econômica em toda a região, o que puxa milhões de pessoas para a linha da pobreza e centenas de milhares para a condição de pobreza extrema no ano de 2020. Frente a esse quadro difícil, na busca por minimizar os danos, a União promulgou a Lei nº 13.979/2020 que dispõe sobre as medidas de enfrentamento da emergência de saúde pública decorrente do coronavírus. A lei visa especificamente efetivar os meios jurídicos para o combate o Covid-19, por isso, quando necessário, sofre constantes mudanças legislativas por meio de medidas provisórias para que se imprima maior velocidade às ações estatais, que devem ser tomadas tanto no âmbito sanitário quanto orçamentário.

Neste diapasão, a Lei nº 13.979/2020 trouxe novos parâmetros jurídicos que ainda se impõem aos operadores do direito, que devem interpretá-la à luz da constitucionalidade e da excepcionalidade do momento de pandemia global. Então, é certo que haverá pontos de vista jurídicos e judiciais antagônicos, mesmo porque ainda não há uma jurisprudência consolidada sobre o assunto.

Além da legislação específica, o Brasil decretou o estado de calamidade pública, sendo seguido por todos os estados-membros e pelo Distrito Federal. Como consequência foram flexibilizados dispositivos da Lei Complementar nº 101/2000 – a Lei de Responsabilidade Fiscal –, principalmente aqueles previsto no artigo 65⁶ para possibilitar a dilatação de gastos públicos. Por consequência, variados municípios, por meio de atos

6 “LRF – Art. 65. Na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, no caso da União, ou pelas Assembleias Legislativas, na hipótese dos Estados e Municípios, enquanto perdurar a situação: I – serão suspensas a contagem dos prazos e as disposições estabelecidas nos arts. 23, 31 e 70; II – serão dispensados o atingimento dos resultados fiscais e a limitação de empenho prevista no art. 9º. Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput no caso de estado de defesa ou de sítio, decretado na forma da Constituição” (BRASIL, 2000).

jurídicos complexos, vêm decretando estado de calamidade para combater a pandemia do coronavírus.

Já a Lei nº 13.979/2020, com as alterações feitas por medidas provisórias, tem alcance nacional para alterar consideravelmente os ritos de compras públicas, somando-se ainda à decretação do estado de calamidade pública, que também produz efeitos de flexibilização na lei de licitações, que deve ser acelerada para que os recursos necessários para o combate à Covid-19 cheguem rapidamente e não haja mais perda de vidas. Registre-se que esta situação impõe um grande desafio para gestores públicos que se responsabilizam pessoalmente por seus atos, e, também, para os órgãos de controle, tais como os tribunais de contas, que deverão continuar a zelar pelo uso escorreito do erário em um ambiente de calamidade pública.

O combate ao coronavírus tem ligação direta com o acesso ao direito fundamental à saúde e, portanto, a um direito social que carece de recursos para ser efetivo. Uma constatação é que tanto o sistema de saúde público quanto os planos privados já sofriam diversas críticas relacionadas à sua morosidade e, com a incidência da atual pandemia, tendem a ser mais questionados por pessoas, entidades sociais, grupos políticos e juristas.

O ponto é que somente a reunião de esforços de agentes estatais, privados e do Terceiro Setor pode resolver um problema de tal dimensão, sendo que, neste cenário, os tribunais de contas têm papel fundamental na indução de políticas públicas, inclusive na área de saúde, como demonstraram Sebastião de Castro e Renata de Castro (2020). Deixando uma pergunta que precisa ser respondida: de onde virão os recursos necessários para erradicar a Covid-19 do Brasil?

Este estudo conduz a proposta da necessidade de os socorros financeiro e humano à calamidade pública passarem por ações públicas, privadas e de entidades sociais, ou seja, as circunstâncias requerem a ordenação de esforços em um país de proporções continentais e com grave distorções distributivas, o que pode ocorrer por meio da aplicação do

federalismo cooperativo, que já se encontra consagrado na Constituição Republicana de 1988, tal como se demonstrará a seguir.

3 O FEDERALISMO COOPERATIVO BRASILEIRO

“O Estado Federal indica, antes de tudo, uma forma de Estado” (DALLARI, 2015, p. 255). Logo, na gênese histórica, o federalismo é a forma de organização estatal adotada pelas treze colônias inglesas na América, que juntas venceram a guerra de independência contra a Inglaterra e, por meio de um plebiscito, escolheram a forma de Estado e as suas principais instituições com a constituição estadunidense de 1787. Um ponto que não deve ser esquecido é que a Constituição dos Estados Unidos da América e as pessoas que votaram pela sua promulgação foram muito influenciadas pelas ideias de Hamilton, Madison e Jay em suas publicações jornalísticas, que ficaram conhecidas como *Federalist paper*, ou O federalista⁷ (2003, p. 59), como é conhecido pelo público brasileiro.

“O Brasil, pois, ao constituir-se em Reino Unido a Portugal e Algarves com D. João VI e depois em Império independente, surgiu como um mosaico variado de províncias, cultural, política e, de certo modo, juridicamente diferenciadas” (TORRES, 2017, p. 145). O país teve um nascimento bem diverso do modelo estadunidense, tendo em vista que houve primeiro um poder central e, somente depois, o reconhecimento e desdobramento de competências para os estados-membros.

“Um dos grandes dilemas dos Estados democráticos modernos diz respeito à autoridade do governo central” (ARRETCHE, 2013, p. 65). No Brasil, historicamente, houve uma tensão entre o presidencialismo, que busca amearhar poder para a esfera central,⁸ e o federalismo, que busca descentralizar competências, desde a primeira república até o momento

7 Entre as numerosas vantagens que nos promete a União fundada em bons princípios, não há nenhuma que tanto mereça ser desenvolvida como a sua tendência a amortizar e reprimir a violência entre as facções.

8 Constatação feita por Ernest Hambloch, em seu livro Sua majestade o presidente do Brasil, ainda no exercício da primeira presidência da república brasileira.

atual de calamidade pública.

Do ponto de vista iminente jurídico, a doutrina nacional leciona que: “a análise do Estado Federal revela, desde logo, as singularidades e as complexidades de sua estrutura. O Estado Federal é criação jurídico-política e pressupõe na sua origem a existência de uma Constituição Federal” (BARACHO, 1997, p. 273). Demonstrando que há uma interseção entre os elementos jurídicos e, também, estruturais de um país que reconhece mais de um núcleo de poder político decisório, ou seja, a autonomia dos entes federados.

Durante todo o período imperial brasileiro, o Império era gerido de forma unitária. Portanto, havia um único centro de poder decisório e apenas um mínimo de desdobramento e poucas competências administrativas e judiciais relegadas às províncias e aos municípios, até mesmo porque vigorava o Poder Moderador, que garantia a manutenção do absolutismo imperial sobre o legislativo, executivo e judiciário.

En el pasado, la excesiva extensión de un territorio se oponía a una solución estatal de tipo unitario, así, por ejemplo, Brasil, tras la caída de la monarquía (1889), si transformó de Estado unitario en Estado federal. Sin embargo, el obstáculo de una gran extensión territorial puede ser hoy superado con la ayuda de los modernos medios de comunicación y transporte (LOEWENSTEIN, 1986, p. 355).

As ideias republicanas e federalistas circularam no Brasil desde a década de 1820, em plena repressão imperial,⁹ com a publicação de diversos jornais no Rio de Janeiro e em Pernambuco, com “a revolução de 7 de abril de 183 [...] trazendo à tona as ideias e as aspirações sufocadas pela reação monárquica, [o que] deu novamente azo ao princípio federativo para manifestar-se e expandir-se” (FERREIRA, 1954, p. 63). Ainda, com as manifestações parlamentares de Joaquim Nabuco e a união de esforços de republicanos e federalistas foi promulgado o *Manifesto republicano* em

9

Episódio histórico denominado de a Noite das Garrafadas, em 1831.

1870, que assim aduzia:

No Brasil, antes ainda da ideia democrática, encarregou-se a natureza de estabelecer o princípio federativo. A topografia do nosso território, as zonas diversas em que ele se divide, os climas vários e as produções diferentes, as cordilheiras e as águas estavam indicando a necessidade de modelar a administração e o governo local acompanhando e respeitando as próprias divisões criadas pela natureza física e impostas pela imensa superfície do nosso território (MIRANDA, 1960, p. 284).

No Brasil, o federalismo foi reconhecido com a Constituição de 1891, principalmente por influência do jurista Rui Barbosa (1946, p. 53) para quem: “a federação é o laço de unidade o *typo* normal da organização, livre da nação da imensidade e diversidade de um território como o nosso”. Fazendo-se a ressalva de que naquele momento eram entes federados apenas a União e os estados-membros.

O federalismo esteve presente em todas as constituições brasileiras republicanas, mesmo naquelas com comprovado déficit democrático, como a de 1937, analisada por Francisco Campos (1942), e a de 1967, doutrinada por Pontes de Miranda (1967, p. 317), que assim anotou: “cientificamente, o federalismo é o ponto hipoteticamente equidistante do unitarismo e do particularismo”.

O federalismo brasileiro, por ser uma adaptação do modelo estadunidense, geralmente é criticado por adotar uma posição de centralização de competências e, conseqüentemente, de recursos no ente nacional, em detrimento dos demais participantes do condomínio jurídico nacional, criando a figura do federalismo assimétrico. Comprova tal teoria a seguinte pesquisa de cunho orçamentário:

A partida, nos anos 1980, a cada R\$ 10 arrecadado, R\$ 8 iam para um bolo dividido entre estados e municípios e R\$ 2 ficavam com a União. Com passar do tempo, isso foi mudando, chegando na proporção de R\$ 10 arrecadados, a União só di-

vide R\$ 3. Isso gerou uma enorme dependência da União. A ordem era: te dou atribuições, mas não dou dinheiro, ponderou (GADÊLHA, 2019).

“É no federalismo de equilíbrio que se inspirou o constituinte federal brasileiro” (BARACHO, 1986, p. 281). Seguindo, com a promulgação da Constituição Cidadã de 1988, houve o reconhecimento da existência de quatro entes federados, ou seja, a União, os estados-membros, os municípios e o Distrito Federal, cada um deles com competências próprias, repartidas horizontalmente com base no princípio da predominância do interesse, como lecionou Lopes Filho (2019).

Daí a implantação do federalismo em três níveis: União, Estados-membros (e Distrito Federal) e Municípios, indicativo de maior descentralização administrativa e legislativa, sem que se abrisse mão do foco no planejamento de políticas públicas pelo Governo Central (MARRAFON, 2014, p. 111).

“No modelo federal, verifica-se, numa palavra, a descentralização política, que corresponde ao mais alto grau de descentralização” (ALMEIDA, 2015, p. 11). Nesta linha de pensamento científico, todos os membros do condomínio jurídico brasileiro têm autonomia administrativa, política e legislativa, que devem ser respeitadas.

O federalismo atua em duas dimensões, a primeira é que cada um dos entes tem a sua própria área de atuação, sendo guiado pelo princípio da predominância do interesse. Portanto, os municípios agem pelo interesse local, os estados-membros atuam em prol da sua região e a União zela pelos preceitos nacionais. O Distrito Federal tem competência híbrida, acumulando as previsões jurídicas municipais e estaduais. Já a segunda dimensão é a cooperação entre os entes federados, gerando uma rede de proteção tanto para os órgãos estatais quanto para os cidadãos.

Em síntese, “a definição contemporânea de federalismo o apresenta como um sistema de governo no qual o poder é dividido entre o governo

central (a União) e os governos regionais” (COSER, 2008, p. 942). Neste contexto, o ponto nevrálgico do federalismo é a repartição de competências entre os entes federados, com o máximo de horizontalidade possível na distribuição de competências.¹⁰ Percebe-se que:

o federalismo tem sido aplicado para alcançar finalidades políticas em quatro níveis distintos. São eles, em ordem ascendente: (1) instituir arranjos políticos funcionais; (2) criar uma comunidade política funcional; (3) estabelecer uma comunidade política justa; e (4) alcançar uma ordem moral justa. Em parte, a variedade de formas federativas pode ser relacionada a estas quatro finalidades (ELAZAR, 2011, p. 38).

A distribuição de competências determina uma constante comunicação entre todos os entes federados para que nenhum deles invada a competência do outro, gerando flagrante inconstitucionalidade, mas também para que sejam prestados os devidos auxílios, como ocorre nos seguintes casos julgados pelo Supremo Tribunal Federal:

Federação: competência comum: proteção do patrimônio comum, incluído o dos sítios de valor arqueológico (CF, arts. 23, III, e 216, V): encargo que não comporta demissão unilateral. Lei estadual 11.380, de 1999, do Estado do Rio Grande do Sul, confere aos Municípios em que se localizam a proteção, a guarda e a responsabilidade pelos sítios arqueológicos e seus acervos, no Estado, o que vale por excluir, a propósito de tais bens do patrimônio cultural brasileiro (CF, art. 216, V), o dever de proteção e guarda e a conseqüente responsabilidade não apenas do Estado, mas também da própria União, incluídas na competência comum dos entes da Federação, que substantiva incumbência de natureza qualificadamente irrenunciável (BRASIL, 2006a).

Seguindo, o direito e o acesso à saúde também são de competência

10 “Estruturou-se, com efeito, um sistema complexo em que convivem competências privativas, repartidas horizontalmente, com competências concorrentes, repartidas verticalmente, abrindo-se espaço também para a participação das ordens parciais na esfera de competência próprias da ordem central, mediante delegação” (ALMEIDA, 2015, p. 58).

comum a todos os entes federais; logo, cada um em sua área de atuação deve agir para que este preceito constitucional seja concretizado, sobretudo em um momento de pandemia mundial, como está ocorrendo, com os profissionais e aparelhos de saúde sobrecarregados.

“A Constituição de 1988 instituiu o federalismo cooperativo no Brasil, principalmente nos art. 23 e 24, ao definir as competências comuns e concorrentes, de forma que todos os entes da Federação devem colaborar para a execução das tarefas determinadas pela Constituição” (TAVARES, 2009, p. 25). A competência comum é aquela que pode ser exercida simultaneamente por qualquer um dos entes federados; logo, ela demonstra que há uma propensão de cooperação entre a União, estados-membros, municípios e o Distrito Federal, para a manutenção do patrimônio comum, como as obras de arte ou estruturas históricas.

Neste diapasão, o STF sentenciou, gerando repercussão geral no caso analisado:

O tratamento médico adequado aos necessitados se insere no rol dos deveres do Estado, porquanto responsabilidade solidária dos entes federados. O polo passivo pode ser composto por qualquer um deles, isoladamente ou conjuntamente (BRASIL, 2015).

Relembra-se que o direito à saúde a partir do plano constitucional, com diversas normas em âmbito supralegal ratificadas pelo Brasil como o Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais e o Pacto de San José da Costa Rica, ramifica-se em um sistema complexo, com repasse mínimos constitucionais que devem ser geridos por fundos próprios com a participação de agentes locais que (pelo menos teoricamente) conhecem as necessidades locais.

Ainda, com a Constituição Cidadã de 1988 houve a elevação do direito à saúde aos píncaros fundamentais e universais, ou seja, qualquer pessoa deve ser atendida, indiferentemente de sua condição social, princi-

palmente pelo Sistema Único de Saúde (SUS), formado por unidades públicas e privadas que recebem a concessão de serviços públicos e, logo, regem-se por regime jurídico próprio, calcado na proteção da vida humana.

Há também de se lembrar que o Estado incentiva as entidades sociais a contribuírem com as ações de saúde, por meio de contribuições sociais e renúncias de receitas. Como resultado, mais de 80% dos municípios brasileiros são atendidos pelas Santas Casas de Caridade, conforme relatório do Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas (2016). Portanto, a saúde pública brasileira convive com mais de um modelo de efetivação da proteção às pessoas e, conseqüentemente, de utilização do erário.

De encontro com as pesquisas de Peter Häberle (2003) sobre o Estado constitucional cooperativo (2003), as distribuições das competências proporcionam condições para que haja um federalismo cooperativo, ou seja, ocorra uma intercomunicação entre os entes envolvidos em relações de suporte mútuo, balizadas, é claro, pelo princípio da predominância do interesse.

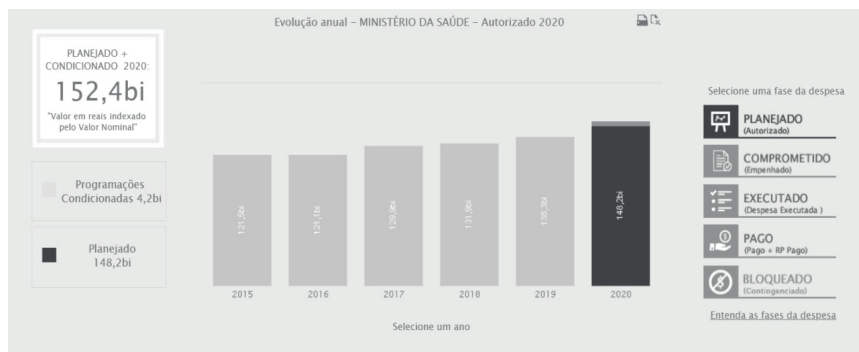
No caso brasileiro, o federalismo cooperativo se opera por competências concorrentes, delegadas e comuns. Quando as partes federativas agem de maneira concorrente no exercício de competências legislativa, haverá uma distribuição de esfera de atuação a ser exercida por parte de cada seguimento de maneira autônoma, ainda que dentro da mesma matéria (LOPES FILHO, 2019, p. 111).

“O federalismo cooperativo surgiu com a necessidade de atender às demandas sociais e se constituiu alternativa para resolução de problemas práticos, orientando-se pela possibilidade de desenvolver ações compartilhadas entre os níveis de governo” (COSTA; CUNHA; ARAÚJO, 2010, p. 18). Essa modalidade adapta-se à realidade de um sistema que compreende mais de um centro decisório e no qual os problemas podem ser bem diferentes uns dos outros.

Uma amostra da relevância do direito e do acesso à saúde no Brasil

são os valores planejados pela União para o Ministério da Saúde, descontados aqueles indicados para o Fundo Nacional de Saúde e também de emendas parlamentares.

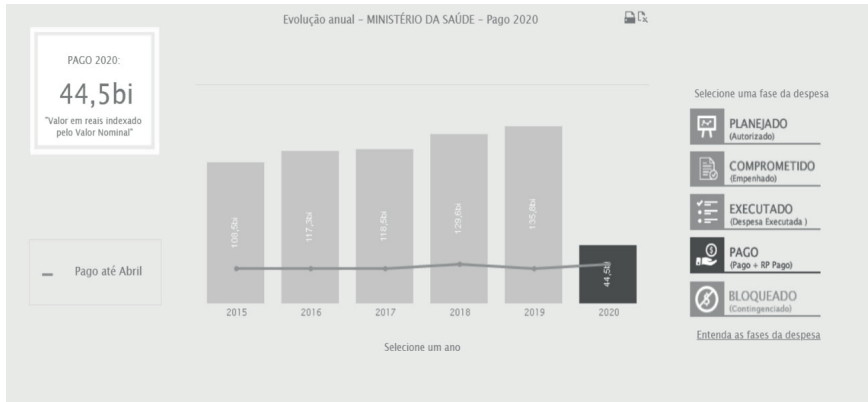
Gráfico 3: Planejamento condicionado 2020



Fonte: Brasil (2020c).

Contudo, o mesmo sítio eletrônico aponta que há uma considerável diferença entre os valores orçados e aqueles pagos, como mostra o gráfico a seguir, ou seja, durante o procedimento administrativo ocorreu alguma frustração do feito, com o contingenciamento de recursos ou mesmo problemas durante o processo licitatório. Lembra-se que a diferença entre o valor orçado e o efetivamente pago causa dificuldades na construção de políticas públicas que requerem recursos do erário e, por meio delas, é que são concretizados direitos essenciais como a saúde.

Gráfico 4: Valor pago – Ministério da Saúde 2020

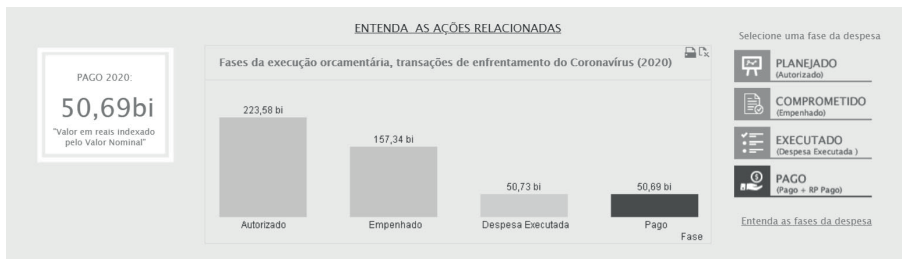


Fonte: Brasil (2020c).

Compreende-se que há uma diferença de R\$ 107,9 bilhões de reais entre o orçado e o efetivamente pago, sendo que este valor se refere apenas ao montante indicado pela União, mas traz severos reflexos para os estados-membros, municípios e o Distrito Federal, que dependem de recursos financeiros da União, situação que é agravada pela pandemia de Covid-19. Mais ainda, a demora na transferência de recursos orçamentários asfixia condições para o tratamento de outras moléstias, como já relatado neste texto.

Especificamente para as ações de combate à Covid-19, o site *Siga Brasil*, que é um portal de acompanhamento orçamentário mantido pelo Senado Federal, aponta em tempo real, na plataforma on-line, os recursos federais que estão sendo dispendidos para esta ação específica. Foram destinados, especificamente, contra o coronavírus, os seguintes valores:

Figura 5: Fases de execução orçamentária, transações de enfrentamento ao coronavírus em 2020

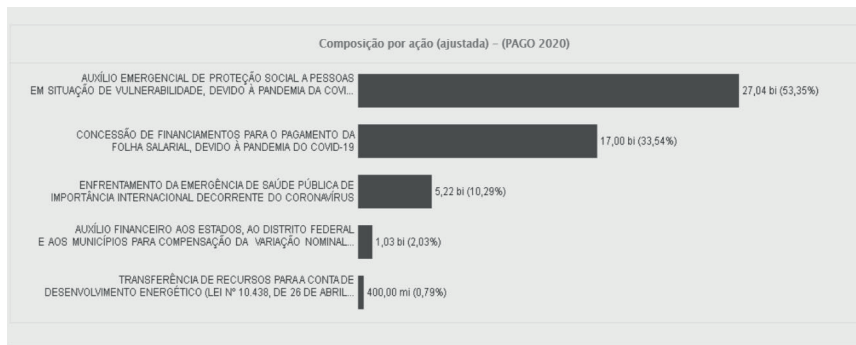


Fonte: Brasil (2020c).

Os dados orçamentários foram gestados em apenas três meses de ação, sendo, portanto, uma virtude contida na indicação de vultosos recursos de mais de 223 bilhões de reais. Porém, não se deve deixar de perceber que há um hiato entre o autorizado e o efetivamente pago de mais de 300%, mesmo com a edição de leis e medidas provisórias que flexibilizaram os processos de contratação pública.

Mais um ponto que o portal *Siga Brasil* indica são as ações específicas que foram realizadas com os valores orçados e pagos, tal como sintetizados no gráfico a seguir.

Figura 6: Composição por ação ajustada – (pago 2020)



Fonte: Brasil (2020c).

Pelos dados orçamentários apresentados, torna-se claro que os maiores valores dispendidos foram utilizados para o pagamento emergencial de profissionais, que são necessários neste momento. Contudo, também transparece a falta de planejamento para debelar os focos de contaminação e de produções científicas que criem procedimentos e medicamentos que atenuem ou curem a Covid-19.

Em síntese, o federalismo está presente na história constitucional brasileira desde a primeira Constituição Republicana de 1891. No entanto, esta técnica de organização estatal possui virtudes e, ao mesmo tempo, grandes dificuldades. Principalmente, a vertente do federalismo cooperativo, que é aquela que dialoga com as competências constitucionais e busca otimizar os recursos públicos em prol da concretização dos direitos fundamentais.

4 OS TRIBUNAIS DE CONTAS E O FEDERALISMO COOPERATIVO

Os tribunais de contas são estruturas constitucionais republicanas com expressa previsão constitucional e têm uma missão especial à luz do Estado democrático de direito, qual seja, zelar pela eficiente aplicação dos recursos financeiros dos entes federados, implantando instrumentos de governança e tecnologia em sua atuação.

As cortes de contas tiveram previsão expressa em todas as constituições republicanas, especialmente na de 1988, principalmente em seus artigos 70 e 71 e com reconhecimento jurisprudencial¹¹ pacífico pelo Su-

¹¹ “Conflito de atribuição inexistente: ministro de Estado dos Transportes e TCU: áreas de atuação diversas e inconfundíveis. A atuação do TCU no exercício da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das entidades administrativas não se confunde com aquela atividade fiscalizatória realizada pelo próprio órgão administrativo, uma vez que esta atribuição decorre de controle interno insito a cada Poder e aquela, do controle externo a cargo do Congresso Nacional (CF, art. 70). O poder outorgado pelo legislador ao TCU, de declarar, verificada a ocorrência de fraude comprovada à licitação, a inidoneidade do licitante fraudador para participar, por até cinco anos, de licitação na administração pública federal (art. 46 da Lei 8.443/1992), não se confunde com o dispositivo da Lei das Licitações (art. 87), que – dirigido apenas aos altos cargos do Poder Executivo dos entes federativos (§ 3º) – é restrito ao controle interno da administração pública e de aplicação mais abrangente. Não se exime, sob essa perspectiva, a autoridade administrativa sujeita ao controle externo de cumprir as determinações do Tribunal de Contas, sob pena de submeter-se às sanções cabíveis” (BRASIL, 2006b).

premo Tribunal Federal, cabendo-lhes ainda “o acompanhamento dos resultados do orçamento com foco na eficiência dos gastos públicos que tem ganhado relevo por intermédio do chamado *Performance Budget*” (AZEVEDO, 2016, p. 61).

Frente ao atual desafio da Covid-19, que avança todos os dias sobre a sociedade brasileira, espera-se uma administração pública que cumpra os princípios constitucionais e na qual haja integração com os diversos seguimentos sociais, comunicando-se com agentes estatais, privados e do Terceiro Setor. “Esta noção de Estado em rede implica na interação dos diversos entes integrantes da estrutura político-administrativa do Estado com os outros entes nacionais e internacionais”, tal como instruiu Bruno Miragem (2017, p. 39).

Entretanto, à espécie *federalismo cooperativo* não pode ser designada a simples cooperação genérica entre União e Estados-membros – é muito mais do que apenas isso. Um Estado, ao ter esta característica, significa que possui uma série de formas especiais de relação entre as instâncias estatais, seu fundamento básico é o objetivo nacional do desenvolvimento equilibrado. Os programas que isso visa passam a não mais ser apenas nacionais, mas também regionais e locais, envolvendo os variados entes federados (HAMBLOCH, 2000, p. 2).

Além da atuação em rede, o Estado e a administração pública devem zelar pela manutenção da democracia e, principalmente, pela efetivação do Estado democrático de direito que, por meio de instrumentos participativos, deve construir a base dos direitos, deveres e garantias fundamentais, como apontou Moreira Neto (2019), enquanto paradigma para o direito administrativo no século XXI, alinhado ao modelo do federalismo cooperativo.

Para que o Estado sedimente o seu paradigma democrático, é necessária uma administração pública participativa, tendo como parâmetro doutrinário a noção de que: “administrar indica gerir, zelar, enfim uma ação

dinâmica de supervisão”, bem como descreveu Carvalho Filho (2019, p. 11), ou, ainda, nas lições de Juarez Freitas (2019): “o Estado Democrático, em sua crescente afirmação (nem sempre linear) da cidadania, tem o compromisso de facilitar e prover o acesso ao direito fundamental à boa administração pública”.

É necessário que os tribunais de contas auxiliem nas intercomunicações entre a União, estados-membros e Distrito Federal, otimizando a distribuição de recursos, minimizando equívocos administrativos e, se necessário, penalizando infrações dos gestores públicos que causem danos ao erário, sobretudo em momento de pandemia. Distinguindo que: “o aprofundamento acerca da compreensão das funções estatais permeia a doutrina jurídica contemporânea, porquanto faz-se imperiosa a distinção funcional no Estado hipercomplexo, formado por atribuições específicas” (PAULA; GUERRA, 2012, p. 94).

No tocante à supervisão dos recursos públicos, há uma série de controles internos e externos que visam cuidar da aplicação quantitativa e qualitativa dos recursos públicos. Neste diapasão, os tribunais de contas exercem uma função técnica de apreciação das contas públicas, cuidando da regularidade, corrigindo distorções e fomentando a participação da sociedade por meio do controle social, não se olvidando que:

O âmbito operacional implica na análise das atividades desenvolvidas pela Administração Pública. Sua atuação e o desenvolvimento de suas atividades gerenciais objetivando chegar a uma finalidade de interesse público (SCAFF; SCAFF, 2019, p. 1.254).

Diferentemente do vetusto modelo absolutista em que a vontade do governante era a lei, consagrado na frase de Luiz XIV “L’État c’est moi”, reconhece-se que, na atualidade, “não existe democracia sem controle. “Na democracia, todo governante, gestor público, parlamentar, magistrado, enfim, todo agente [...] se sujeita a múltiplos controles” (LIMA, 2019,

p. 2). Porque o detentor de qualquer parcela de poder estatal não o exerce em seu nome, mas, sim, em prol do povo e de seus administrados. Todo agente público é um escravo do Direito,¹² sendo esta a posição do jurista italiano Sabino Cassese (2019, p. 8), para quem:

Di qui un malessere del diritto amministrativo, che è sostanzialmente discrezionalità, adattamento continuo dell'amministrare alla realtà, non meccanica applicazione di norme. Così si produce un irrigidimento dell'amministrazione, una riduzione del suo potere di decisione, e la necessità di altre leggi per modificare quelle precedenti, con un continuo ampliamento dell'area legislativa, senza tuttavia aumentare l'imparzialità dell'amministrazione, anzi riducendola.¹³

A administração pública contemporânea, portanto, deve estar atenta a aplicações contínuas de adaptações necessárias para que ela seja efetiva, tanto no sentido de se relacionar com novas interpretações da própria lei, mas principalmente quanto à realidade. Como exemplo palpável, a noção de que também cabe aos tribunais de contas auxiliar na superação desses impasses, já que as competências constitucionais dos entes federados não são estanques, mas comunicativas e cooperativas.

Por sua posição transdisciplinar, os tribunais de contas podem atuar como indutores de políticas públicas, por serem órgãos autônomos com capacidade multidisciplinar para analisar a criação e aplicação de políticas públicas. Podem tornar-se, desta maneira, uma ferramenta de vanguarda para auxiliar na construção do federalismo cooperativo, uma vez que recursos, bens e interesses públicos transitam entre a União, os Estados-membros e os municípios, como, por exemplo, a distribuição de recursos da saúde que são necessários a todos os entes federados.

12 Com isso, evidencia-se a noção de que o agente público não é um normativista de séculos passados, mas está em consonância com o ordenamento jurídico.

13 Tradução livre: "Daí um mal-estar no direito administrativo, que é basicamente discricção, adaptação contínua da administração à realidade, e não aplicação mecânica de regras. Isso produz um endurecimento da administração, uma redução de seu poder de decisão e a necessidade de outras leis modificarem as anteriores, com uma expansão contínua da área legislativa, sem, contudo, aumentar a imparcialidade da administração, reduzindo-a de fato".

Mais especificamente, os recursos para o combate à Covid-19 transitam entre os entes estatais e devem ser otimizados e, principalmente, direcionados para a aplicação do erário em ações estatais eficazes, mas sem cercear o poder decisório lícito e legítimo do gestor público. Porém, uma discussão mais sofisticada é o reconhecimento que, ao lado do Poder Legislativo, os tribunais de contas exercem o controle externo da administração pública e, por terem maior aparelhamento técnico, devem, além de fiscalizar, direcionar a utilização do erário e a construção de políticas públicas, como demonstraram Sebastião de Castro e Renata de Castro (2020).

Anota-se que auxiliar na concepção, aplicação e avaliação de políticas públicas não significa diminuir a discricionariedade administrativa ou atenuar a legitimidade do sufrágio. A escolha é do administrador público, porém os tribunais de contas podem municiar o agente público com dados e ferramentas que otimizem seus resultados, como, por exemplo, a prática de ações de governança pública.

Além de serem instituições garantidoras da República e da democracia, os Tribunais de Contas brasileiros precisam dar mais esse passo institucional, sabendo que as políticas públicas existem para que o Estado possa cumprir os seus objetivos fundamentais de garantir o desenvolvimento nacional e diminuir as desigualdades sociais e regionais (PASCOAL, 2019, p. 100).

Um exemplo dessas ações é a execução pelo Tribunal de Contas do estado do Tocantins, do Sistema de Fiscalização de Gestão (SFG), que realiza o cruzamento de dados fornecidos pelos agentes públicos e aponta discrepâncias, emitindo um alerta eletrônico que integra diversificadas áreas da corte de contas, possibilitando a comunicação on-line com o gestor, que poderá prosseguir com suas ações ou corrigir algum equívoco administrativo.

A necessidade de adaptações contínuas dos serviços prestados pelos tribunais de contas, como pressuposto de cumprimento do princípio cons-

titucional da eficiência, é necessária para que haja uma intercomunicação, com cada vez mais utilização de instrumentos tecnológicos, entre este órgão de controle e a sociedade civil organizada que, em última instância, é a destinatária das políticas públicas e dos direitos fundamentais, tal como doutrinaram Costrandade, Gomellir e Santos (2020).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O momento atual é de crise. Uma pandemia de proporções mundiais, com milhões de pessoas doentes por causa da Covid-19 e centenas de milhares que perderam suas vidas. O maior problema é que o número de pessoas infectadas com o coronavírus cresce rapidamente. A OMS, organismo internacional vinculado à ONU, está expedindo recomendações, até mesmo no sentido de que os países se utilizem do isolamento social como medida de combate à pandemia da Covid-19.

No Brasil, o número de pessoas que estão doentes por causa da Covid-19 cresce geometricamente, todos os estados-membros já registraram óbitos e o sistema de saúde, formado por entidades públicas, privadas ou sociais, já começou a se sobrecarregar. Frente ao atual quadro complexo, este trabalho acadêmico, elaborado com base no método hipotético dedutivo e nas técnicas de revisão bibliográfica e estudo de caso, demonstrou a possibilidade de os tribunais de contas auxiliarem no aprimoramento do federalismo cooperativo previsto na Constituição de 1988.

Para tanto, foi apontado os principais dados sobre a Covid-19 no Brasil e no mundo, deixando claro que esta é a maior pandemia deste século. Chamando a atenção para velocidade de contaminação, uma vez que, em pouco mais de quatro meses, há milhões de pessoas contaminadas no mundo inteiro e, pior, o número cresce rapidamente em proporções geométricas e no ritmo da globalização.

Em seguida, foram apresentados os fundamentos do federalismo, que de maneira sintética pode ser descrito como uma forma de Estado

em que há a distribuição de competências entre os entes federados. Este modelo surgiu na formação dos Estado Unidos da América e foi adaptado no Brasil pela influência de Rui Barbosa na primeira constituição republicana, de 1891. Com a Constituição de 1988, houve a distribuição horizontal de competências reconhecendo que a União, estados-membros, municípios e o Distrito Federal foram dotados de um conjunto de habilidades com fulcro no princípio da predominância do interesse, ou seja, local, regional ou nacional.

O federalismo, além de distribuir competências próprias aos entes federados, também estabelece uma rede de proteção a todos os envolvidos, neste sentido, há um federalismo cooperativo, momento em que ocorre o exercício comum das atribuições de todas as pessoas jurídicas de direito público interno. Um dos maiores exemplos do exercício simultâneo de responsabilidades estatais é a saúde, que conta com recursos e atribuições sincronizadas da União, estados-membros e dos municípios, inclusive para o combate à Covid-19.

O argumento central é que, no federalismo cooperativo, os tribunais de contas, que têm missão constitucional de zelar pelo erário, podem auxiliar nas relações intergovernamentais para a execução dos orçamentos que precisam ser utilizados, tal como os gastos previsto para o combate à Covid-19 que perpassam todos os entes federados.

O ponto nevrálgico é que, enquanto órgão autônomo e especializado, os tribunais de contas podem atuar no auxílio do planejamento, execução e avaliação de políticas públicas, sem ter a pretensão de substituir o gestor, que é legitimado pelo sufrágio; mas, pelo contrário, fornecendo informações para que o administrador público possa tomar decisões mais precisas, fortalecendo, desta maneira, o federalismo cooperativo, a realização de políticas públicas e a concretização dos direitos fundamentais.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, F. D. M. **Competências na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 2015.

ARRETCHE, M. Quando instituições federativas fortalecem o governo central? **Novos Estudos Cebrap**, São Paulo, n. 95, p. 39-57, 2013.

AZEVEDO, J. M. Tribunais de contas e suas competências constitucionais: limites à atuação do Poder Judiciário. **Fórum Administrativo**, Belo Horizonte, v. 16, n. 184, p. 29-67, 2016.

BARACHO, J. A. O. **O princípio de subsidiariedade**: conceito e evolução. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARACHO, J. A. O. Teoria geral do constitucionalismo. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, v. 23, n. 91, p. 5-62, 1986.

BARBOSA, R. **Obras completas de Rui Barbosa**. Rio de Janeiro: Ministério da Educação e Saúde, 1946. v. 17, t. 1.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Gráfica do Senado Federal, 1988. Disponível em: <https://bit.ly/2NwGpa0>. Acesso em: 20 mar. 2020.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 5 maio 2000. Disponível em: <https://bit.ly/3duaTDT>. Acesso em: 20 mar. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.544. Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 28 jun. 2006. **Diário de Justiça**, Brasília, DF, 17 nov. 2006a.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Petição nº 3.606. Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 21-set. 2006. **Diário de Justiça**, Brasília, DF, 27 out. 2006b.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 855.178. Rel. Min. Luiz Fux, j. 5 mar. 2015. **Diário de Justiça**, Brasília, DF, 16 mar. 2015, tema 793.

BRASIL. Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020. Dispõe sobre as medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus responsável pelo surto de 2019. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 7 fev. 2020. Disponível em: <https://bit.ly/2VINILr>. Acesso em: 1º mar. 2020.

BRASIL. Ministério da Saúde. Painel Coronavírus. **Ministério da Saúde**, Brasília, DF, 2020b. Disponível em: <https://bit.ly/38J9Yih>. Acesso em: 15 abr. 2020.

BRASIL. Siga Brasil. Painel do cidadão: Coronavírus - enfrentamento da pandemia de Covid-19. **Senado Federal**, Brasília, DF, 2020c. Disponível em: <https://bit.ly/3ehGFo3>. Acesso em: 30 abr. 2020.

CAMPOS, F. **Direito constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 1942.

CARVALHO FILHO, J. S. **Manual de direito administrativo**. Rio de Janeiro: Atlas, 2019.

CASTRO, S. H. R.; CASTRO, R. Para (muito) além de um tribunal de contas: da conformidade à predição. In: LIMA, E. C. P. (coord.). **Tribunal de Contas do século XXI**. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 367-376.

CASSESE, S. Che cosa resta dell'amministrazione pubblica? **Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico**, Rome, n. 1, p. 1-11, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/3dyR8v5>. Acesso em: 10 mar. 2020.

COMISSÃO ECONÔMICA PARA A AMÉRICA LATINA E O CARIBE. Pandemia levará à maior contração da atividade econômica na história a América Latina e Caribe. **Organização das Nações Unidas Brasil**, São Paulo, 21 abr. 2020. Disponível em: <https://bit.ly/2Nt3GJE>. Acesso em: 10 mar. 2020.

COSER, I. O conceito de federalismo e a idéia de interesse no Brasil do século XIX. **DADOS**, Rio de Janeiro, v. 51, n. 4, p. 941-981, 2008. Disponível em: <https://bit.ly/2B2nz89>. Acesso em: 10 mar. 2020.

COSTA, J. M. A.; CUNHA, M. C.; ARAÚJO, R. B. M. Federalismo cooperativo brasileiro: implicações na gestão da educação municipal. **Jornal de Políticas Educacionais**, Curitiba, n. 8, p. 14-23, 2010. Disponível em: <https://bit.ly/31lveJd>. Acesso em: 20 mar. 2020.

COSTA ANDRADE, S. J.; GOMELLIR, D. A.; SANTOS, J. E. S. A administração pública brasileira entre a infantilização e o experimentalismo democrático: uma análise do desafio do século XXI da necessidade de se aprimorar o diálogo entre os tribunais de contas e a sociedade civil organizada. In: LIMA, E. C. P. (coord.). **Tribunal de Contas do Século XXI**. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 377-398.

DALLARI, D. A. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. São Paulo: Saraiva, 2015.

ELAZAR, D. J. Federalismo como meio e como fim. **Revista Brasileira de Estudos Constitucionais**, Belo Horizonte, v. 5, n. 19, p. 19-52, 2011

FERRAJOLI, L. Il virus mette la globalizzazione con i piedi per terra. **II Manifesto**, Rome, 17 mar. 2020. Disponível em: <https://bit.ly/2NvGjzf>. Acesso em: 10 abr. 2020.

FERREIRA, W. M. **História do Direito Constitucional brasileiro**. Rio de Janeiro: Max Limonad, 1954.

FÓRUM NACIONAL DAS INSTITUIÇÕES FILANTRÓPICAS. A contrapartida do setor filantrópico para o Brasil. **Fonif**, [s. l.], 3 out. 2016. Disponível em: <https://bit.ly/3dw1BY5>. Acesso em: 20 mar. 2019.

FREITAS, J. R. A. **Direito fundamental à boa administração pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

GADÊLHA, U. O apelo por autonomia no pacto federativo brasileiro. **Folha de Pernambuco**, Recife, 12 jan. 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2Babmhz>. Acesso em: 27 jan. 2019.

HÄBERLE, P. **El estado constitucional**. México, DF: Universidad Nacional Autónoma de México, 2003.

HAMBLOCH, E. **Sua majestade o presidente do Brasil: um estudo do Brasil Constitucional 1889-1934**. Brasília, DF: Senado Federal, 2000.

HAMILTON, A.; MADISON, J.; JAY, J. **O federalista**. Tradução H. M. Oliveira. Belo Horizonte: Líder, 2003.

HORTA, R. M. **Direito constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Projeção da população do Brasil e das unidades da federação. **IBGE**, Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/3g0pY1S>. Acesso em: 1 mar. 2019.

LIMA, L. H. **Controle externo**: teoria e jurisprudência para os tribunais de contas. São Paulo: Método, 2019.

LOEWENSTEIN, K. **Teoría de la constitución**. Barcelona: Ariel, 1986.

LOPES FILHO, J. M. **Competências federativas**: na constituição e nos precedentes do STF. Salvador: Juspodivm, 2019.

MARRAFON, A. Federalismo brasileiro: reflexões em tono da dinâmica entre autonomia e centralização. In: CLÈVE, C. M. (org.). **Direito constitucional brasileiro, vol. II**: organização do estado e dos poderes. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 111-118.

MAZZUOLI, V. O. As determinações da OMS são vinculantes ao Brasil? **GEN Jurídico**, São Paulo, 30 mar. 2020. Disponível em: <https://bit.ly/3i4Kikz>. Acesso em: 10 abr. 2020.

MIRAGEM, B. **Anova administração pública e o direito administrativo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

MIRANDA, P. **Comentários à Constituição de 1967**: vol. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967.

MIRANDA, P. **Comentários à Constituição de 1946**. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1960. t. 1.

MOREIRA NETO, D. F. **O direito administrativo no século XXXI**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

ORGANIZAÇÃO PANAMERICANA DE SAÚDE. OMS declara emergência de saúde pública de importância internacional por surto de novo coronavírus. **Opas Brasil**, Brasília, DF, 30 jan. 2020a. Disponível em: <https://bit.ly/2B8NESI>. Acesso em: 10 abr. 2020.

ORGANIZAÇÃO PANAMERICANA DE SAÚDE. Folha informativa – COVID-19 (doença causada pelo novo coronavírus). **Opas Brasil**, Brasília, DF, 2020b. Disponível em: <https://bit.ly/2Yy8Eez>. Acesso em: 10 abr. 2020.

ORGANIZAÇÃO PANAMERICANA DE SAÚDE. COVID-19 – Doença causada pelo coronavírus 2019. **Opas Brasil**, Brasília, DF, 2020c. Disponível: <https://bit.ly/2CzVRQe>. Acesso em: 12 abr. 2020.

ORGANIZAÇÃO PANAMERICANA DE SAÚDE. Recomendações OPAS/OMS. **Opas Brasil**, Brasília, DF, 2020d. Disponível em: <https://bit.ly/31g9y11>. Acesso em: 13 abr. 2020.

PASCOAL, V. **Uma nova primavera para os Tribunais de Contas**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

PAULA, D. M.; GUERRA, E. M. A função jurisdicional dos tribunais de contas. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 10, n. 2, p. 56-97, 2012.

SANTOS, B. S. **A cruel pedagogia do vírus**. Lisboa: Almedina, 2020.

SCAFF, F. F.; SCAFF, L. C. M. Da fiscalização, contábil, financeira e orçamentária, art. 70 ao 75. *In*: CANOTILHO, J. J. et al. (org.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 1166-1175.

SINDICATO NACIONAL DOS SERVIDORES DO INMETRO. Crise COVID-19 e estratégias de transição para a normalidade. **ASMETRO-SN**, Duque de Caxias, 2020. Disponível em: <https://bit.ly/2Z71g96>. Acesso em: 10 mar. 2020.

TAVARES, A. S. **O federalismo cooperativo no Brasil**: o perfil do Estado brasileiro segundo a Constituição Federal de 1988. Brasília, DF: Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados, 2009.

TORRES, J. C. O. **A formação do federalismo no Brasil**. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2017.

TRATA BRASIL. Principais estatísticas. **Trata Brasil**, São Paulo, 2020. Disponível em: <https://bit.ly/2NylHpW>. Acesso em: 10 abr. 2020.

Lei nº 13.979/2020 e o regime emergencial da dispensa de licitação do coronavírus

Law nº 13.979/2020 and the emergency regime of exemption from bidding process of coronavirus

Emily Solon Marquinho Nobre¹
Simone Coêlho Aguiar²

RESUMO

Esta pesquisa pretende analisar as repercussões advindas da edição da Medida Provisória nº 926/2020, com enfoque na dispensa de licitações no período de calamidade pública resultante do coronavírus. Para tanto, abordam-se as inovações legislativas da Administração Pública para enfrentar a pandemia, bem como se examina a Lei nº 13.979/2020 e, por fim, verifica-se a possibilidade de dispensa de licitação para aquisição de bens, insumos e serviços para combater o Covid-19. Utilizou-se metodologia teórica, por meio de estudo bibliográfico, documental e jurisprudencial. Conclui-se que a inovação legislativa atinente à dispensa de licitação estatuída na Lei nº 13.979/2020 é mecanismo recente de enfrentamento da pandemia, sendo, portanto, passível de constantes mudanças por meio de alterações legislativas, mormente por meio de medidas provisórias. Com efeito, ainda não se conhece a dimensão dos resultados ocasionados pelo citado diploma legal, pois se trata de momento sem precedentes na história e, por conseguinte, ante a contemporaneidade do tema, é necessário realizar mais estudos sobre a temática, visto que não existem jurisprudência e doutrina consolidadas quanto à interpretação e aplicabilidade das disposições legais em comento.

1 Pós-graduanda em Direito e Processo Administrativo pela Universidade de Fortaleza (Unifor). Graduada em Direito pelo Centro Universitário Sete de Setembro (UNI7). Estagiária de pós-graduação no Tribunal de Justiça do Estado do Ceará (TJCE). E-mail: emilynobre1@hotmail.com

2 Doutora e Mestre em Direito Constitucional pela Unifor. Especialista em Direito e Processo Administrativos pela Unifor. Graduada em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará (UFC). Professora convidada em curso de especialização junto à Unifor e à Estácio Ceará. Consultora técnica do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. E-mail: aguiar_simone@yahoo.com.br

Palavras-Chave: Coronavírus. Pandemia. Lei nº 13.979/2020. Medida Provisória nº 926/2020. Regime Emergencial do Covid-19. Dispensa de Licitação.

ABSTRACT

This study analyzes the repercussions resulting from Provisional Measure No. 926/2020, focusing on exemption from bidding processes during the state of emergency in Brazil in response to the corona virus. For such, we analyze legislative innovations in order for Public Administration to face the pandemic, examine the Law No. 13.979/2020, and verify the possibility of no-bid processes for the acquisition of assets, supplies and services to face Covid-19. The methodology was a bibliography, documentary and jurisprudential research of theoretical nature. The legislative innovation of Law No. 13.979/2020 that concerns the waiver of the bidding process consists in a new mechanism to face the pandemic is subject to constant modifications through legislative alterations, such as provisional measures. Indeed, the consequences of the referred law are not yet known, given its context in an unprecedented moment in history. In consequence, due to the contemporaneity of the subject, more studies about the subject are required, especially considering that there is no consolidated jurisprudence and doctrine regarding the interpretation and applicability of the legal dispositions analyzed.

Keywords: Coronavirus. Pandemic. Law No. 13.979/2020. Provisional Measure No. 926/2020. Emergency Regime of Covid-19. Exemption from Bidding Process.

Recebido: 24-04-2020

Aprovado: 23-06-2020

1 INTRODUÇÃO

A descoberta do coronavírus remonta a meados de 1960 e resultou em doenças respiratórias semelhantes a um resfriado leve ou moderado, transmissível em seres humanos e animais. Em 31 de dezembro de 2019, foi evidenciado na China um novo agente do coronavírus, denominado SARS-CoV-2-19 (*Severe Acute Respiratory Syndrome Coronavirus 2*), com registro inicial de oitocentas pessoas infectadas e 259 mortes no país, conforme referenciado pelo Ministério da Saúde (BRASIL, 2020i).

De acordo com os dados obtidos com a World Health Organization (WHO, 2020) o coronavírus foi declarado como pandemia em 11 de março de 2020, tendo, até então, atingido, 114 países e gerado 4.291 óbitos.

O Ministério da Saúde (BRASIL, 2020c) registrou o primeiro caso de Covid-19 no Brasil em 26 de fevereiro de 2020, tornando-se o primeiro país da América Latina a confirmar a doença. Desde então, conforme informações do Painel Coronavírus expostas pelo Ministério da Saúde (BRASIL, 2020j), o vírus atingiu todas as cidades do país, com 49.492 casos confirmados e 3.313 óbitos até o dia 23 de abril.

A pandemia do coronavírus gerou impactos significativos em todo o mundo, com repercussão nas mais diversas searas: políticas públicas de saúde, econômica, social, comportamental, ambiental, trabalhista, tributária, orçamentária, financeira, dentre várias outras.

A Administração Pública brasileira adotou medidas preventivas contra a disseminação do vírus, como a restrição de circulação de pessoas a fim de evitar aglomerações, a paralisação de serviços não essenciais, como o fechamento de escolas e universidades, restaurantes, shoppings, cancelamento de voos, shows e eventos, a determinação do regime de teletrabalho em ramos específicos que admitem tal modalidade laboral, o fechamento de fronteiras etc.

Além das medidas supracitadas, a pandemia impactou também o ordenamento jurídico, pois expediram-se leis, medidas provisórias, de-

cretos, decretos legislativos, portarias, resoluções, instruções normativas, além de articuladas emendas à Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Também estão tramitando projetos de lei sobre o Covid-19, com o fito de regular os conflitos e interesses que se apresentam diante do atual cenário.³

Dentre as inovações legislativas, destaca-se a Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020, a qual dispõe sobre as medidas para enfrentar a emergência de saúde pública de importância internacional, bem como a Medida Provisória nº 926, de 20 de março 2020, que versa sobre os procedimentos para aquisição de bens, serviços e insumos destinados a combater a emergência decorrente do Covid-19, a qual alterou a Lei nº 13.979/2020.

Diante do contexto apresentado, este estudo enfoca a Medida Provisória nº 926/2020 para analisar as repercussões da MP nas Leis nº 13.979/2020 e nº 8.666/93 sob o aspecto dos processos licitatórios públicos, durante o período de calamidade pública decorrente do coronavírus.

Nesse contexto, foram delimitados os seguintes objetivos específicos: a) abordar inovações legislativas da Administração Pública para enfrentar a pandemia; b) examinar a Lei nº 13.979/2020 e a dispensa de licitação prevista pela Lei nº 8.666/93; c) verificar a possibilidade de dispensa de licitação para aquisição de bens, insumos e serviços para o enfrentamento da Covid-19.

Para tanto, este estudo emprega metodologia de abordagem qualitativa, método hipotético-dedutivo e de natureza teórica. Foi desenvolvido por meio de pesquisa bibliográfica, documental, em especial, inovações legislativas e jurisprudência.

3 Nesse sentido, verificar a Resolução nº 878, de 24 de março de 2020, que prevê medidas para a preservação da prestação do serviço público de distribuição de energia elétrica em decorrência da calamidade pública atinente ao coronavírus (Covid-19) (BRASIL, 2020l). Também, a Portaria nº 133, de 23 de março de 2020, que dispõe sobre a restrição excepcional e temporária de entrada no país de estrangeiros provenientes dos países que relaciona, conforme recomendação da Anvisa (BRASIL, 2020k).

2 NOTAS SOBRE O ENFRETTAMENTO DA PANDEMIA PELO PODER PÚBLICO: INOVAÇÕES LEGISLATIVAS

No Brasil, as consequências decorrentes da pandemia foram tão impactantes que ensejaram inovações no ordenamento jurídico, a exemplo da Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020, bem como, em âmbito estadual, decretos que restringiram a locomoção de pessoas e impuseram restrições às liberdades individuais, a fim de reduzir o risco de contágio entre a população, o que resultou em um contexto de anormalidade política e social. Nessa ordem de ideias, foram destacadas relevantes inovações legislativas ocasionadas pelo Covid-19, sendo elencados, na Tabela 1, alguns dos normativos de maior relevância que permeiam o atual cenário, como o reconhecimento da calamidade pública em âmbito federal e as medidas de contenção do contágio decorrente da pandemia na esfera estadual.

Tabela 1: Síntese das inovações legislativas

Norma	Assunto	Impacto	Principais destaques
Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020 (BRASIL, 2020m)	Reconhece o estado de calamidade pública (para fins da LRF)	União (direto) e demais entes políticos (indireto)	Suspensão dos prazos e disposições dos arts. 23 (limite de despesa total com pessoal), 31 (dívida consolidada) e 70 (limite de despesa com pessoal).
Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020 (BRASIL, 2020d)	Medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus responsável pelo surto de 2019	Nacional	Lei Nacional da Quarentena

Tabela 1: Síntese das inovações legislativas (continuação)

<p>Decreto Estadual nº 33.510, de 16 de março de 2020 (CEARÁ, 2020a)</p>	<p>Estatui situação de emergência em saúde e dispõe sobre medidas para enfrentamento e contenção da infecção humana pelo novo coronavírus</p>	<p>Ceará</p>	<p>Decretação da situação de emergência em saúde no estado; autorização à Secretaria de Saúde para adotar medidas como requisição de bens e serviços – de pessoas naturais ou jurídicas – indenizadas a <i>posteriori</i>; suspensão por 15 dias de eventos que possibilitem aglomeração de pessoas. Considerou abuso de poder econômico a elevação de preços, sem justa causa, de insumos e serviços relacionados ao enfrentamento do coronavírus, sujeito às sanções previstas na Lei Federal nº 12.529, de 30 de novembro de 2011 (art. 9º).</p>
<p>Decreto Estadual nº 33.519, de 19 de março de 2020 (CEARÁ, 2020b)</p>	<p>Intensifica as medidas para enfrentamento da infecção humana pelo novo coronavírus</p>	<p>Ceará</p>	<p>Suspensão do funcionamento de estabelecimentos com bares, restaurantes, lanchonetes e congêneres (art. 1º, I); templos, igrejas e demais instituições religiosas (art. 1º, II); e shopping center, galeria, centro comercial e congêneres, salvo quanto a supermercados, farmácias e locais que prestem serviços de saúde no interior dos referidos estabelecimentos (art. 1º, VI), por 10 dias.</p>
<p>Decreto Estadual nº 33.536, de 5 de abril de 2020 (CEARÁ, 2020c)</p>	<p>Prorroga as medidas de enfrentamento à disseminação do novo coronavírus no estado do Ceará, e dá outras providências</p>	<p>Ceará</p>	<p>Manutenção das vedações impostas pelo Decreto nº 33.519/2020 até o dia 20 de abril de 2020 e determinação de atividades que não incorreriam em tais vedações (art. 1º, §§1º ao 6º).</p>

Tabela 1: Síntese das inovações legislativas (continuação)

Decreto Estadual nº 33.537, de 6 de abril de 2020 (CEARÁ, 2020d)	Revoga dispositivos do Decreto nº 33.536, de 5 de abril de 2020, e dá outras providências	Ceará	Desistência da flexibilização da quarentena pelo Governo do Estado do Ceará.
Decreto Estadual nº 33.544, de 19 de abril de 2020 (CEARÁ, 2020e)	Prorroga, em âmbito estadual, as medidas necessárias ao enfrentamento da pandemia da Covid-19 e dá outras providências	Ceará	Prorrogação das vedações e disposições do Decreto nº 33.519/2020 e respectivas alterações até o dia 5 de maio de 2020.
Decreto Estadual nº 33.574, de 05 de maio de 2020 (CEARÁ, 2020f)	Institui, no município de Fortaleza, a política de isolamento social rígido como medida de enfrentamento à Covid-19, e dá outras providências	Ceará, com efeitos diretos no Município de Fortaleza	Decretação da política de isolamento social rígido para o enfrentamento da pandemia no município de Fortaleza, no período de 8 a 20 de maio de 2020.

Fonte: Elaborado pelas autoras (2020).

Do exposto, é possível inferir que, tanto no âmbito nacional, a exemplo da Lei nº 13.979/2020, como na esfera estadual, diante dos vários decretos expedidos, foi adotada uma série de providências com o intuito de prevenir e controlar a disseminação do novo coronavírus.⁴

Depreende-se que o Decreto Legislativo nº 6/2020, ao reconhecer o estado de calamidade pública, possibilitou a atuação concentrada de todos os entes políticos para fins de proteção, prevenção e combate à pandemia que se alastrou no país. De igual modo, a Lei nº 13.979/2020, por meio de seus dispositivos, assegurou medidas de enfrentamento à situação de urgência do Covid-19, em consonância com as garantias constitucionais, como o dever de proteção à saúde (art. 6º), cooperação entre os povos (art. 4º, IX) e a prestação aos serviços ou atividades essenciais às necessi-

⁴ Quanto às sujeições e limitações impostas a sociedade, note-se que “essas imposições só poderão ser consideradas compatíveis com a Constituição se forem essenciais, adequadas e proporcionais, objetivando restringir o direito de locomoção para proteger o bem maior que é a saúde pública e a vida de todos brasileiros. As medidas de isolamento social sempre deverão ser justificadas, em termos de necessidade e razoabilidade” (BAHIA, 2020, p. 56).

dades sociais inadiáveis (art. 9º, §1º).

Outro aspecto positivo a ser mencionado diz respeito à previsão de abusividade de poder econômico no tocante à elevação de preços dos insumos e serviços relacionados ao enfrentamento do coronavírus sem justa causa, pelo Decreto Estadual nº 510, de 16 de março de 2020. Tal conduta, de acordo com o referido decreto, está sujeita às sanções da Lei Federal nº 12.529, de 30 de novembro de 2011 (BRASIL, 2011), objetivando, assim, a proteção da coletividade quanto aos abusos e proveitos econômicos visados em prejuízo da sociedade, que se configura como polo mais vulnerável nessa relação de consumo.

A despeito do caráter inovador do Decreto Legislativo Federal, bem como da atuação ativa do Governo do Estado do Ceará no combate ao Covid-19, consoante se depreende dos decretos normativos, podem ser tecidas críticas quanto à tensão normativa entre o conteúdo dos normativos e as liberdades individuais.

Nesse sentido, o Decreto Estadual nº 33.519/2020 suspendeu o funcionamento de diversos estabelecimentos, sendo prorrogado pelos Decretos Estaduais nº 33.536/2020 e nº 33.544/2020. Ademais, o Decreto nº 33.574, de 5 de maio de 2020 instituiu, no município de Fortaleza, a política de isolamento social rígido como medida para enfrentar a Covid-19, o que restringiu a circulação de pessoas e determinou o dever especial de confinamento.

De outra parte, cabe salientar que, em face do contexto pandêmico vivenciado, a implementação da supracitada limitação é justificável, proporcional e adequada, uma vez que a restrição à liberdade de locomoção visa a proteção da vida e saúde pública da população brasileira. Assim, as deliberações mostram-se, *a priori*, acertadas e fundamentadas.

Por fim, é forçoso salientar que se trata de medidas embrionárias adotadas em âmbito nacional, estadual e municipal, em face da urgência e inexistência de precedentes similares em nosso país, de sorte que os efeitos concretos resultantes dos procedimentos adotados serão melhor

sentidos e avaliados em momento posterior.

Nesse prisma, em razão da profusão de inovações legislativas decorrentes da pandemia, faz-se mister não só acompanhar a produção legislativa pertinente ao Covid-19, como também examinar minudentemente os normativos produzidos, haja vista a mais diversa sorte de impactos acarretados. Nesse contexto, examina-se a seguir os reflexos da Lei nº 13.979/2020 nas licitações públicas.

3 PANORAMA DA LEI Nº 13.979/2020 E A REPERCUSSÃO NA LEI Nº 8.666/1993

Inicialmente, recorda-se que a Lei nº 13.979/2020 elenca uma série de medidas que podem ser adotadas, em âmbito nacional, para enfrentar a emergência de saúde pública resultante do Covid-19. Desde logo, salienta-se que apesar da edição da norma mencionada, há insuficiência de legislação para solucionar os imbróglios decorrentes do coronavírus, uma vez que se trata de acontecimento sem precedentes na história do mundo.

Nesse sentido, a lei prevê determinações que objetivam a proteção da coletividade (art. 1º, § 1º), e confere às autoridades, com fulcro no art. 3º, a possibilidade de adotar medidas de isolamento e quarentena, além de restrição excepcional e temporária de entrada e saída do país, dentre outros.

Na sequência, o parágrafo 7º do artigo estipula o rol das autoridades competentes para promover as disposições previstas no *caput*. O Ministério da Saúde está apto a empregar todas e quaisquer medidas previstas nos respectivos incisos do art. 3º. Já os gestores locais de saúde podem, isoladamente, tomar as seguintes providências: determinação compulsória de exames médicos, testes laboratoriais, coleta de amostras clínicas, vacinação e outras medidas profiláticas ou tratamentos médicos específicos (inciso III); estudo ou investigação epidemiológica (inciso IV); requisição de bens e serviços de pessoas naturais e jurídicas, garantido o pagamento

posterior de indenização justa (inciso VII).

De outra parte, carece de autorização do Ministério da Saúde a realização das seguintes medidas por parte dos gestores locais de saúde: isolamento⁵ (inciso I); quarentena⁶ (inciso II); exumação, necropsia, cremação e manejo de cadáver (inciso V); restrição excepcional e temporária do direito à locomoção e entrada/saída do país (inciso VI); autorização excepcional e temporária para importar produtos sujeitos à vigilância sanitária sem registro na Anvisa (inciso VIII).

Também no intuito de reprimir a propagação do Covid-19 na sociedade brasileira, o art. 5º imputa a todos o dever de colaborar⁷ com as autoridades sanitárias, por meio da comunicação imediata de possíveis contatos com agentes infecciosos do coronavírus (inciso I) e sobre a circulação em áreas consideradas como regiões de contaminação (inciso II).

No que diz respeito às contratações pelo poder público, o texto originário do art. 4º da Lei n.º 13.979/2020 aduzia ser dispensada a licitação apenas para a aquisição de bens, serviços e insumos de saúde destinados ao enfrentamento do coronavírus, como exceção à regra do processo licitatório público (art. 37, XXI, CF/1988).

Reitera-se que a previsão legal definia que a licitação era *dispensada*,^{8,9} caso em que não há possibilidade de licitação.¹⁰ Tal determinação

5 “Art. 2º Para fins do disposto nesta Lei, considera-se: I – isolamento: separação de pessoas doentes ou contaminadas, ou de bagagens, meios de transporte, mercadorias ou encomendas postais afetadas, de outros, de maneira a evitar a contaminação ou a propagação do coronavírus”.

6 “Art. 2º Para fins do disposto nesta Lei, considera-se: [...] II – quarentena: restrição de atividades ou separação de pessoas suspeitas de contaminação das pessoas que não estejam doentes, ou de bagagens, contêineres, animais, meios de transporte ou mercadorias suspeitos de contaminação, de maneira a evitar a possível contaminação ou a propagação do coronavírus”.

7 Sobre o dever de colaboração, sugere-se a leitura do artigo “Os deveres de consideração e a pandemia” (MORAIS, 2020).

8 Na lição de Diógenes Gasparini: “licitação dispensada é a ocorrência na realidade da hipótese legal em que a Administração está liberada de licitar por expressa determinação dessa lei. Em tais situações, não cabe à Administração Pública qualquer ato, medida ou procedimento para liberar-se da licitação, pois essa lei já determina sua dispensa” (GASPARINI, p. 506, 2012).

9 “É de observar que a distinção básica entre licitação dispensada e dispensável reside no fato de que, nesta última, o administrador poderá, se assim o desejar, realizar a licitação. Nas hipóteses de licitação dispensada, o administrador não pode licitar em face de que a pessoa com quem será celebrado o contrato com a Administração já está definida” (FURTADO, 2016, p. 365).

10 Em sentido parcialmente diverso: “A maioria dos autores pátrios promove a distinção entre licitação dispensada, dispensável e inexigível, seguindo o delineamento básico definido pela Lei n.º 8.666/1993, inexistindo, porém, unanimidade sobre o assunto. [...] submetem e as que não se subordinam ao art. 26 da lei. Desse modo,

normativa distingue-se, portanto, das hipóteses de licitação *dispensável*, na qual é concedida à Administração Pública contratante a faculdade de realizar ou não o procedimento licitatório.

Faz-se mister, ainda, consignar que a dispensa de licitação dirigida à situação do enfrentamento ao coronavírus é dotada de caráter temporário, subsistindo tão somente enquanto durar a emergência de saúde (art. 4º, § 1º), dada a finalidade específica dessa espécie de contratação direta.

Contudo, em que pese a contemporaneidade de sua promulgação, a Lei nº 13.979/2020 sofreu várias alterações em face da edição da Medida Provisória nº 926, de 20 de março de 2020, a qual altera a Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020, para dispor sobre procedimentos para aquisição de bens, serviços e insumos destinados ao enfrentamento da pandemia do coronavírus (BRASIL, 2020e).

A lei também foi alterada pela Medida Provisória nº 927 de 22 de março de 2020, cujo teor dispõe sobre as medidas trabalhistas para enfrentar o estado de calamidade pública reconhecido pelo Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020, e a emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus (Covid-19), além de dar outras providências (BRASIL, 2020f).

Houve também modificações oriundas da Medida Provisória nº 928, de 23 de março de 2020, que altera a Lei nº 13.979/2020, que dispõe sobre as medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus responsável pelo surto de 2019, e que revoga o art. 18 da Medida Provisória nº 927, de 22 de março de 2020 (BRASIL, 2020g).

Por derradeiro, há de se citar que a Medida Provisória nº 951, de 15 de abril de 2020, que estabelece normas sobre compras públicas, sanções em matéria de licitação e certificação digital e dá outras providências (BRASIL, 2020h), adicionou os §§ 4º, 5º e 6º ao art. 4º, bem como o §

admitimos esse entendimento de que os artigos 17 e 24 são permissivos. Por uma questão didática é que se distinguem essas categorias jurídicas que têm contra si a infeliz identidade da raiz dos dois primeiros termos: licitação dispensável e licitação dispensada” (FERNANDES, 2016, p. 155-157).

4º ao art. 4-G, à Lei nº 13.979/2020, a fim de autorizar o uso do Sistema de Registro de Preços (SRP). Outrossim, incluiu à lei o art. 6º-D que suspendeu o transcurso do prazo prescricional das sanções administrativas lá enumeradas.

Faz-se mister destacar que, nada obstante da pertinência das modificações advindas de todas as medidas provisórias supramencionadas, este artigo cinge-se à investigação específica da Medida Provisória nº 926/2020, ou seja, esmiúça as alterações da Lei nº 13.979/2020 ocasionadas por esta MP e os seus reflexos nas dispensas de licitação.

Nessa perspectiva, assevera-se que, no tocante às normais gerais sobre licitações e contratos administrativos, a Lei nº 8.666/1993 estatui, em seu artigo 24, IV, ser dispensável a licitação em casos de emergência ou calamidade pública, quando caracterizada a urgência da situação, ocasionando prejuízo ou comprometendo a segurança de pessoas, obras, equipamentos e bens públicos ou privados.

Nessa senda, entende-se que a possibilidade de dispensa de licitação regulada pela Lei nº 13.979/2020 foi editada com o fito de estender a situação de emergência prevista no supracitado art. 24, IV, de forma independente à previsão legal geral, a fim de permitir a contratação sem licitação – que não se confunde com ausência de procedimento administrativo ou de formalidades legais –, nos casos de aquisição de bens, serviços e insumos destinados ao combate do Covid-19. Desse modo, os artigos 4º da Lei nº 13.979/2020 e 24, IV, da Lei nº 8.666/1993, devem ser interpretados distintamente, apesar das similitudes entre ambos.

Corroborar tal posicionamento quanto à especialidade da dispensa de licitação prevista na Lei nº 13.939/2020 em comparação ao art. 24 da Lei nº 8.666/93, o Parecer nº 0002/2020/CNMLC/CGU/AGU de Análise de Minutas para Contratações fundadas na Lei nº 13.979/20 (enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus, causador Covid-19), de lavra da Advocacia-Geral da União (BRASIL, 2020b, p. 3-4):

Considerando a situação de extrema urgência e emergência, a lei procurou abarcar uma hipótese de contratação direta específica e temporária, em que pese guardar inspiração em algumas das disposições regulares das contratações emergenciais disciplinadas pela Lei n. 8.666/93. Note-se que as contratações diretas a serem entabuladas no âmbito da Lei n. 13.979/2020 não se confundem em absoluto com as contratações emergenciais típicas, seja pelo procedimento diferenciado tratado pela norma, seja pela aplicação direcionada e temporária.

Dessa forma, ainda que haja eventualmente similaridades, as hipóteses de dispensa são material e faticamente distintas, devendo ser tratadas de forma independente. Não há que se falar em arrastamento dos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais relativos ao artigo 24, IV, da Lei n. 8.666/93 para as contratações destinadas ao atendimento da presente situação de emergência em saúde pública, tendo sempre em consideração esse caráter singular da contratação direta disciplinada pela Lei n. 13.979/2020.

Incumbe salientar, portanto, que a dispensa de licitação prevista pelo art. 4º da Lei nº 13.979/2020, com a redação dada pela Medida Provisória nº 926/2020, não constitui óbice ao uso das demais hipóteses de dispensa delineadas no art. 24 da Lei nº 8.666/1993, seja com fulcro no inciso IV ou nos demais incisos. Em verdade, acredita-se que a dispensa emergencial do por causa do Covid-19 veio preencher uma lacuna legislativa que surgiu com o avanço da pandemia.

Por conseguinte, as condições de dispensa de licitação previstas pela Lei nº 8.666/1993 continuam em vigor, tendo em vista que a Lei nº 13.979/2020 tão somente instituiu nova hipótese em adição às do rol *numerus clausus* do art. 24, o que não inviabiliza a contratação com esteio nos demais cenários legalmente previstos. Ademais, reitera-se que esta tem caráter temporário (enquanto durar a emergência de saúde).

Diante do contexto apresentado, mormente quanto à nova hipótese de dispensa de licitação, o tópico seguinte dedica-se à análise das dispo-

sições previstas pela Medida Provisória nº 926/2020 no que diz respeito à possibilidade de o poder público contratar bens, insumos e serviços para enfrentar a Covid-19.

4 A DISPENSA DE LICITAÇÃO PARA A AQUISIÇÃO DE BENS, INSUMOS E SERVIÇOS PARA O ENFRENTAMENTO DA COVID-19

Com a edição da Medida Provisória nº 926/2020, o texto inicial do art. 4º da Lei nº 13.979/2020 foi modificado, sendo alterada de *dispensada* para *dispensável* a licitação para aquisição de bens, serviços, inclusive de engenharia, e insumos (não mais necessariamente de saúde), desde que destinados a enfrentar a pandemia do coronavírus, com aplicação a toda a Administração Pública direta e indireta, da União, estados, Distrito Federal e municípios.

Por conseguinte, tornou-se cabível a contratação não somente dos objetos específicos de saúde, como daqueles indispensáveis à atuação do poder público no contexto emergencial, sendo imprescindível a existência de vínculo direto ou indireto com a situação de urgência resultante do coronavírus apto a justificar a dispensa de licitação (VILLAC, 2020), sem olvidar a necessidade de fundamentação expressa, no processo administrativo de contratação direta, das normas e razões que de fato ensejaram a escolha pela dispensa.

Ressalta-se que a Medida Provisória nº 926/2020 incluiu, no texto original previsto no art. 4º da Lei nº 13.979/2020, a dispensa para aquisição de serviços, inclusive de engenharia, nada dispondo sobre a alternativa de aplicação do dispositivo às obras de engenharia. Sobre o assunto, a Advocacia-Geral da União, por intermédio do Parecer n. 0002/2020/CNMLC/CGU/AGU, posiciona-se no sentido da impossibilidade da disposição aplicar-se à tais hipóteses, ante o silêncio normativo, podendo ser contemplada

em alterações regulamentares futuras (BRASIL, 2020b, p. 4).

Outro ponto relevante diz respeito à adição do § 3º ao art. 4º, o qual viabilizou, excepcionalmente, a contratação de fornecedora de bens, serviços e insumos de empresas que estejam com inidoneidade declarada ou com direito de participar de licitação ou contratar com o poder público suspenso, quando, comprovadamente, tratar-se de fornecedora exclusiva.

É oportuno registrar que a dispensa de licitação prevista pela Lei nº 13.979/2020 não exime a Administração Pública do dever de observar as disposições do art. 37 da Constituição Federal de 1988, sendo imperioso cumprir os princípios que lhe são inerentes.¹¹ Nesse sentido, alerta a Procuradoria-Geral do Distrito Federal no Parecer Referencial SEI-GDF nº 002/2020 – PGDF/PGCONS (DISTRITO FEDERAL, 2020, p. 17):

Importante alertar que, não obstante o permissivo legal para a dispensa de licitação nas aquisições destinadas ao enfrentamento da Covid-19, deve o gestor público sempre observar os princípios que lhe são impostos pelo art. 37 da Constituição Federal, bem como aqueles previstos no art. 3º da Lei 8.666/93. Assim, a celeridade necessária para as aquisições em comento não significa uma atuação que possa, de alguma forma, contrariar os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, isonomia, seleção da proposta mais vantajosa para a Administração, promoção do desenvolvimento nacional sustentável, bem como demais preceitos que lhe sejam correlatos.

Não se trata, assim, de autorização irrestrita para aquisição desmesurada e irracional de bens e serviços, somente em razão de se estar em face de excepcional situação de emergência pandêmica.

Além disso, o artigo 4º-A elucida que os bens adquiridos e serviços contratados com arrimo no artigo 4º não se restringem a equipamentos

¹¹ Nesse sentido, elucida Marçal Justen Filho: “A pandemia pode gerar situações de atendimento imediato, insuscetível de aguardar dias ou horas. Basta considerar hipóteses em que instalações ou serviços de terceiros sejam indispensáveis para tentar evitar o óbito de um sujeito ou para impedir a disseminação do vírus. É evidente que as regras constitucionais, que privilegiam o atendimento às necessidades coletivas e a realização do interesse público, impõem a adoção de medidas práticas e efetivas por parte da Administração Pública, independentemente de formalização num procedimento administrativo burocrático” (2020).

novos, nada obstante que haja responsabilidade plena do fornecedor pelas condições de uso e funcionamento do bem adquirido. Conforme entendimento de Teresa Villac (2020), a inovação assegurada pelo dispositivo impulsiona o consumo sustentável,¹² devendo-se estabelecer cláusulas acerca da referida obrigação.

Importante inovação quanto ao consumo sustentável foi introduzida pela medida provisória e está prevista no artigo 4º-A a possibilidade de contratação de bens usados, desde que o fornecedor se responsabilize pelas plenas condições de funcionamento e uso. Assim, ainda que seja de pequeno valor a contratação, devem ser estabelecidas cláusulas sobre esta obrigação, seja em contrato ou instrumento equivalente (VILLAC, 2020).

Noutra perspectiva acerca da contratação direta, Jamil Pereira de Santana (2020) entende que o juízo de discricionariedade, comumente exercido pelo administrador público, resta mitigado quando da avaliação da possibilidade de aquisição ou contratação para o enfrentar o coronavírus, uma vez que o teor do artigo 4º-B faz presumir atendidas as condições necessárias à dispensa de licitação. Dessa forma, as regras do artigo 26 da Lei nº 8.666/1993, aplicável às contratações diretas, devem ser interpretadas à luz dessa presunção e das demais regras da Lei nº 13.979/2020.

Outras medidas adotadas pela Medida Provisória nº 926/2020, com objetivo de imprimir celeridade no atendimento às demandas de saúde pública, foram as dispostas nos art. 4º-C e 4º-D, quais sejam: quando se tratar de bens e serviços comuns, é facultativa a apresentação de estudos preliminares, assim como o Gerenciamento de Riscos da contratação somente será exigível durante a execução do contrato.

Ressalta-se, nesse ponto, a cautela que deve permear as ações dos administradores públicos quando do enquadramento de bem ou serviço comum, sendo prudente verificar qual empresa melhor desempenhará o objeto contratado, sem resultar no aumento dos riscos de contaminação

¹² Sobre o tema contratações sustentáveis, vide obra Guia Nacional de Contratações Sustentáveis (BRASIL, 2020a).

(SANTANA, 2020).

Nos termos do art. 4º-E, *caput*, admite-se a apresentação de termo de referência ou projeto básico simplificado, desde que contenha as especificações indicadas no respectivo § 1º. Dentre outras exigências, o mencionado parágrafo estabelece que a estimativa de preços deve ser obtida consoante os parâmetros que enumera (art. 4-E, § 1º, VI), tais como o Portal de Compras Federal e contratações similares com outros entes públicos.

Ainda sobre a estimativa de preços, os §§ 2º e 3º do supracitado art. 4º-E preveem maior flexibilização ao, respectivamente, autorizar, excepcionalmente, a dispensa da estimativa de preços delineada no inciso VI, e permitir a contratação em valores superiores aos estimados em face da oscilação de preços que, em ambos os casos, deve ser devidamente justificada.

Outros pontos que merecem registro são o projeto básico e o termo de referência. Ainda que sejam requisitos essenciais da licitação pública,¹³ há de se ponderar que, em vista da celeridade da situação excepcional decorrente do Covid-19, o dispositivo 4º-E da Medida Provisória nº 926/2020 abrandou tal exigência. Nesse sentido, cita-se o entendimento da Advocacia-Geral da União, conforme Parecer nº 0002/2020/CNMLC/CGU/AGU (BRASIL, 2020b, p. 6):

44. Impende observar que a celeridade da situação de emergência em saúde pública mitigou, por conseguinte, o passo-a-passo da fase de planejamento cartesianamente insculpida pela IN N. 05, de 2017. Considerando que fatalmente a situação extrema perpassa pela preservação do direito à vida, a norma buscou o disciplinamento de pontos-chave para o planejamento, disciplinando-o de forma objetiva e simplificada.¹⁴

13 Vide arts. 6º, IX, art. 7º, I e § 2º, art. 40, IV e §2º, todos da Lei n.º 8.666/1993, bem como art. 9º, § 2º, e art. 30, II, ambos do Decreto Federal n.º 5.450/2005.

14 Observa-se, nesse ponto, a preservação do direito à vida, estreitamente vinculado ao direito à saúde e ao princípio da prevenção. Nesse sentido: “Observa o Ministro Gilmar Mendes (2020) as normas jurídicas — em especial a Constituição — em momentos como o que atravessamos na saúde pública do mundo inteiro, não podem ser encaradas como um obstáculo, mas como um caminho necessário e seguro para a solução da crise. É fundamental prezar pela compatibilização de aparentes contradições e abertura a buscar por alternativas a uma leitura fria e seca da lei, distante de uma realidade que, muitas vezes, não poderia sequer ser imaginada pelo legislador ou pelo cons-

É oportuno mencionar o entendimento de Edcarlos Alves Lima (2020) no tocante à extensão das exceções criadas pela Lei nº 13.979/2020 (projeto básico e termo de referência simplificados, dispensa de estudos preliminares e obtenção de preços estimados), as quais, em seu modo de ver, são aplicáveis a quaisquer contratações, seja dispensa ou licitação, desde que objetivem enfrentar a situação de que trata o referido diploma legal.¹⁵

Há também de se salientar que o artigo 4-F, na hipótese excepcional de restrição de fornecedores ou prestadores de serviços com restrições, tornou possível dispensar a apresentação da documentação pertinente à regularidade fiscal ou trabalhista, ou ainda o cumprimento de um ou mais requisitos de habilitação, mediante justificativa da autoridade competente.

Realça-se que tais ressalvas não se estendem à exigência de comprovação de regularidade na Seguridade Social, nem à inobservância ao art. 7º, XXXIII, da CF/1988 (proibição do trabalho noturno, perigoso ou insalubre a menores de dezoito, e de qualquer trabalho a menores de dezesseis anos, salvo na condição de aprendiz, a partir de quatorze anos).

Outra inclusão da MP nº 926/2020, visando conferir maior prestação à atuação do poder público no enfrentamento do Covid-19 e atender o interesse público de preservação do direito à vida, foi a redução pela metade dos prazos dos procedimentos licitatórios da modalidade pregão, eletrônico ou presencial (art. 4º-G, *caput*).

Outrossim, os respectivos §§ 1º, 2º e 3º do art. 4º-G estabeleceram, respectivamente, que o prazo original em número ímpar será arredondado para o número inteiro antecedente, que os correspondentes recursos terão somente efeito devolutivo, e que a audiência pública do artigo 39 da Lei nº 8.666/93 fica dispensada para os procedimentos licitatórios do *caput*.

tituinte” (BELMONTE, 2020, p. 174).

15 “Vale destacar que os procedimentos mencionados anteriormente, tais como apresentação simplificada de termo de referência e/ou projeto básico, assim como dispensa de estudos preliminares e obtenção de preços estimados, aplicam-se a quaisquer contratações, seja por dispensa ou licitação, para aquisição de bens e insumos ou prestação de serviços que tenham por objetivo o enfrentamento da emergência que trata a Lei nº 13.979/2020” (LIMA, 2020).

Infere-se que as providências estatuídas na Lei nº 13.979/2020 visam conferir, à Administração Pública, mecanismos de atuação para as contratações voltadas ao atendimento da pandemia no Brasil, seja por meio de dispensa de licitação ou pela utilização de procedimento licitatório mais célere. Nesse sentido, transcreve-se trecho do Parecer nº 0002/2020/CNMLC/CGU/AGU da Advocacia-Geral da União (BRASIL, 2020b, p. 6):

31. Considerando o crescimento de casos no País de infecção pelo Covid-19, a novel legislação buscou aumentar o leque de opções disponíveis ao gestor que poderá, diante do caso concreto, no menor lapso temporal possível, priorizar o caminho que melhor atenda ao interesse público perseguido, qual seja: preservação do direito à vida.

32. Dessa forma, constam da legislação dois meios de se limitar as contratações decorrentes da emergência de saúde pública: a) contratação direta por dispensa e b) manejo do pregão com prazos diferenciados.

[...]

35. Note-se que as possibilidades legais estipuladas pela norma guardam total independência entre si, não havendo que se falar em qualquer tipo de vinculação e/ou acessoriedade, uma vez que podem ser utilizadas pelo gestor de acordo com as particularidades do caso concreto, observando para tanto alguns cenários, como a volatilidade das demandas, o ineditismo e as peculiaridades do mercado local e internacional.

36. Dessa forma, importante aclarar que as contratações diretas abarcadas pela Lei n. 13.979/2020 não se destinam simplesmente a enfrentar a situação de emergência, dando condições para, durante a vigência do aludido contrato, instruir e realizar futuros procedimentos licitatórios. O presente caso, de consequências incalculáveis, exige que a Administração tenha, à sua disposição, ampla gama de ferramentas de contratação.

Quanto ao prazo de duração dos contratos decorrentes da Lei nº 13.979/2020, o art. 4º-H fixou-o em até seis meses, sendo permitido prorrogá-los por períodos sucessivos, enquanto perdurar a necessidade de

enfrentar o vírus. Identifica-se clara distinção com o art. 24, IV, da Lei nº 8.666/93, cujo teor prevê a conclusão de obras e serviços no prazo total de 180 dias, incluída eventual prorrogação.

Já no tocante às prerrogativas da Administração Pública, sabe-se que o artigo 58, I, da Lei nº 8.666/1993 prevê, dentre as cláusulas exorbitantes, a possibilidade de o poder público modificar unilateralmente¹⁶ os contratos administrativos que rege, a fim de adequá-los ao interesse público.

Recorda-se que, consoante o art. 65, § 1º, da Lei nº 8.666/1993, o contratado é obrigado a aceitar acréscimos e supressões em obras, serviços ou compras em até 25% do valor inicial, e de até 50% para acréscimos decorrentes de reforma de edifício ou equipamento.¹⁷

Ocorre que a MP nº 926/2020, por sua vez, atribuiu à Administração Pública, no artigo 4º-I, a possibilidade de prever, nos contratos provenientes da Lei nº 13.979/2020, que os contratados fiquem obrigados a aceitar acréscimos ou supressões ao objeto contratado em até 50% do valor inicial atualizado do contrato, nas mesmas condições contratuais inicialmente firmadas. Nessa senda, frisa-se que a previsão da mencionada MP difere dos parâmetros comumente aplicados pela Lei de Licitações (LIMA, 2020):

Tal possibilidade (acréscimo e supressão de até 50%), no cenário ordinário, apenas se aplica exclusivamente aos acréscimos necessários em reforma de edifício ou equipamento, sendo vedados as supressões e acréscimos acima dos limites permitidos, salvo, em relação às supressões, se decorrente de acordo celebrado entre os contratantes (ex vi alínea b do inciso I combinada com os §§ 1º e 2º, todos do art. 65 da Lei nº 8.666/93).

16 Ressalta-se aqui o entendimento de que a alteração unilateral não poderá ser arbitrária, embora sua atuação esteja voltada ao benefício do interesse público, conforme leciona Hely Lopes Meirelles (2000, p. 166): “A alterabilidade unilateral do contrato não é arbitrária nem extensiva a todas as suas cláusulas. Encontra limites no interesse público e só permite a modificação das chamadas cláusulas de serviço, ou seja, daquelas que regem a execução do contrato nos seus aspectos técnicos e administrativos, sem atingir as denominadas cláusulas econômicas que prefixam a remuneração do particular contratante e asseguram o equilíbrio financeiro durante toda a execução do contrato”.

17 Quanto à possibilidade de acréscimos acima de 25% em contratos já vigentes, celebrados com base na Lei nº 8.666/93, sugere-se a leitura: Impacto da Covid-19 nas Contratações Públicas (CAMARÃO, 2020).

Ao aplicar as disposições da Lei nº 13.979/2020 e, portanto, da MP nº 926/2020, o Departamento Penitenciário Nacional (Depen), valendo-se da dispensa de licitação elencada no art. 4º, ao adquirir material médico hospitalar objetivando subsidiar as ações de controle e prevenção do Covid-19 no sistema penitenciário brasileiro, disponibilizou modelo de proposta comercial em seu site (MATIAS, 2020).

No mesmo sentido, visando atender os pacientes diagnosticados com o novo coronavírus, o município de Fortaleza contratou a construção de um hospital temporário, na estrutura do Estádio Presidente Vargas, em 23 de março do corrente ano, com previsão de término em abril de 2020 e capacidade para 204 leitos (FORTALEZA, 2020).

Feitos os devidos registros, pondera-se que se deve atentar para o fato de que a dispensa de licitação e a realização de pregão com redução de prazos, ambas objeto da Lei nº 13.979/2020, não podem ser utilizadas de modo desenfreado e dissociado da situação de urgência decorrente do Covid-19.

Em acréscimo, a pandemia vivenciada não constitui motivo apto a justificar a emergência em todas as contratações, devendo existir, conforme já mencionado, relação direta ou indireta entre a contratação e a situação de urgência apta a ensejar a dispensa de licitação ou a realização de pregão nos moldes da Lei nº 13.979/2020, sem olvidar a devida motivação dos processos administrativos correspondentes. Nessa vertente, observe-se o que afirmou o Tribunal Regional Federal da 4ª Região (BRASIL, 2020n):

Trata-se de agravo de instrumento interposto em face de decisão proferida em ação de procedimento comum, nos seguintes termos: 1) Cuida-se de demanda ajuizada pela União em face de Facilitas Equipamentos Ltda. por meio da qual busca impelir a ré a dar cumprimento a contrato administrativo firmado após ter sido declarada vencedora em pregão público. **A contratação diz respeito ao fornecimento de equipamentos médicos (dentre eles, luvas não cirúrgicas e máscaras e toucas) para a Odontoclínica Geral do Exército, na cidade do Rio de Janeiro.** Requer, em sede de tutela liminar, seja a empresa inti-

mada a proceder ao fornecimento das mercadorias, sob pena de multa diária. É o breve relato. [...] **Não obstante a União justifique a urgência no fornecimento do equipamento em razão da pandemia mundial do vírus COVID-19, deve-se registrar que a obrigação da ré diz respeito ao fornecimento de materiais à Odontoclínica Geral do Exército no Rio de Janeiro. Em princípio, portanto, a atividade que estaria sendo prejudicada pelo descumprimento do contrato (na verdade, credenciamento) é a atividade odontológica do Exército do Rio de Janeiro. Assim, não há como se reconhecer a urgência requerida em face da pandemia.** [...] Ante o exposto, indefiro o pedido de antecipação da tutela recursal. Intimem-se, sendo a agravada para contrarrazões.

É imperioso frisar que a Medida Provisória nº 926/2020, e as alterações dela decorrentes na Lei nº 13.979/2020, dependem de aprovação do congresso nacional para ser convertida em lei, dentro dos prazos e dos procedimentos previstos pelo artigo 62 da Constituição Federal de 1988. Desse modo, em face da possibilidade, ao menos em tese, de não conversão da MP em foco, há de se pensar que os atos e contratos gerados durante sua vigência, ante a incerteza da aprovação ou decaimento de suas deliberações, devem ter seus efeitos resguardados em relação a direitos dos contratados, por exemplo.

De todo o exposto, deduz-se que a Lei nº 13.979/2020 e suas respectivas alterações, mormente a Medida Provisória nº 926/2020, possibilitam que a Administração Pública firme contratos sem realizar o processo licitatório público, desde que fundamentado nas hipóteses fixadas no mencionado diploma legal. Ou seja, com respeito aos limites objetivos: a contratação em caráter emergencial restringe-se aos bens, serviços e insumos necessários ao afastamento do risco decorrente do Covid-19, atentando-se sempre para o princípio da proporcionalidade (necessidade, proporcionalidade em sentido estrito e adequação).

Ao analisar o aspecto social do atual contexto vivenciado pela população brasileira, salienta-se que, com o surgimento da pandemia do coro-

navírus, que resultou na imposição de quarentena à coletividade, tornou-se necessário adaptar modo de vida, consumo e produção à nova realidade. Ademais, ao se ponderar sobre como a comunidade voltará à normalidade após o período vivenciado em escala mundial, Boaventura de Sousa Santos entende ser imprescindível uma articulação inovadora entre os processos políticos e civilizatórios,¹⁸ construindo um senso comum inaugural de que “vivemos em quarentena, na quarentena política, cultural e ideológica de um capitalismo fechado sobre si próprio e das discriminações raciais e sexuais sem as quais ele não pode subsistir” (SANTOS, 2020, p. 32).

No que tange à economia, por sua vez, um estudo da Universidade de Cambridge estipula que a recessão econômica ocasionada pelo coronavírus pode alcançar o valor de até 82 trilhões de dólares, consoante se verifica no trecho a seguir:

The Centre for Risk Studies at the University of Cambridge Judge Business School determined that the potential toll could range between what it called an “optimistic loss” of \$3.3 trillion in case of rapid recovery, and \$82 trillion in the event of an economic depression (NAGARAJAN, 2020).¹⁹

Desse modo, assim como a sociedade restou obrigada a se adaptar a uma forma de vida singular em decorrência do coronavírus durante o período de quarentena, seja no meio social ou jurídico – ante a inexistência no ordenamento pátrio de regras sobre situações de urgência advindas do cenário pandêmico – pode-se inferir que a realidade após o Covid-19 também será caracterizada por um extenso ciclo de transformação e adequação, porquanto as mudanças ocasionadas pelo vírus repercutiram em todas as esferas da nossa vida, nos moldando para um novo “normal”.

18 Quanto às políticas públicas de contexto econômico adotadas até o momento em resposta à crise decorrente do coronavírus, sugere-se a leitura da obra Relatório semestral sobre a região da América Latina e Caribe: a economia nos tempos de Covid-19 (BANCO MUNDIAL, 2020).

19 “O Centro de Estudo de Riscos da Escola de Negócios da Universidade de Cambridge determinou que o pedágio potencial poderá variar entre o que seria denominado uma “perda otimista” de 3.3 trilhões de dólares, em caso de recuperação rápida, e 82 trilhões de dólares na ocasião de depressão econômica” (NAGARAJAN, 2020, tradução nossa).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo evidenciou que a pandemia mundialmente enfrentada em decorrência do novo coronavírus resultou, no Brasil, na expedição de leis, medidas provisórias, decretos, portarias, resoluções e projetos de lei, com a finalidade de conduzir as questões resultantes desse cenário.

Nesse contexto, foi reconhecido o estado de calamidade pública nacional, em 20 de março, através do Decreto Legislativo nº 6/2020, sendo promulgada a Lei nº 13.979/2020 para dispor sobre as medidas de enfrentamento da emergência de saúde pública advindas da pandemia. Ademais, no âmbito do estado do Ceará, expediram-se os Decretos nº 33.510/2020, nº 33.519/2020, nº 33.536/2020, nº 33.537/2020, nº 33.544/2020 e nº 33.574/2020, também dispendo sobre providências para conter a disseminação do vírus.

Averiguou-se que a Lei nº 13.979/2020, objeto de estudo desta pesquisa, prevê, dentre outras diligências, a determinação de quarentena e isolamento pelas autoridades competentes, bem como estabelece a possibilidade de contratação pelo poder público sem a realização de procedimento licitatório (art. 4º), pela via da dispensa de licitação. Tal hipótese é aplicável a toda a Administração Pública e se faz cabível quando o contrato é destinado ao combate do coronavírus.

Verificou-se, ainda, que o art. 4º da Lei nº 13.979/2020 sofreu alteração pelas Medidas Provisórias nº 926/2020 e nº 951/2020, de modo que o texto final estatui a dispensa de licitação para a aquisição de bens, serviços, inclusive de engenharia, e insumos destinados a enfrentar a pandemia do Covid-19.

Salientou-se, outrossim, a necessidade de interpretar as disposições do artigo 4º da Lei nº 13.979/2020 de modo independente à dispensa de licitação prevista pelo artigo 24, IV, da Lei nº 8.666/93, uma vez que a previsão normativa de um artigo não constitui óbice à possibilidade de contratação em decorrência do outro, desde que o caso concreto se enquadre na hipótese legal autorizativa.

Ademais, denotou-se que, além de alterar o art. 4º da Lei nº 13.979/2020, a Medida Provisória nº 926/2020 elencou, dentre outras medidas, a possibilidade de que a contratação não se restrinja a equipamentos novos (art. 4º-A); presumiu atendidas as condições de ocorrência de situação de emergência (art. 4º-B, I); facultou a elaboração de estudos preliminares quando se tratar de bens e serviços comuns (art. 4º-C); exigiu o Gerenciamento de Riscos da contratação somente durante a execução do contrato (art. 4º-D); e permitiu a apresentação de termo de referência ou projeto básico simplificado (artigo 4º-E).

De todo o exposto, constata-se que as providências contidas na Medida Provisória nº 926/2020 têm como objetivo precípuo conferir ao poder público mecanismos de contratação destinados a atender a pandemia, de modo que elas ocorram de forma mais célere, objetiva e simplificada, com o intuito de garantir a preservação do direito à vida face à situação de urgência enfrentada.

Nessa ordem de ideias, concluiu-se que a inovação legislativa atinente à dispensa de licitação estatuída na Lei nº 13.979/2020 é mecanismo recente de enfrentamento à pandemia, sendo, portanto, passível de constantes alterações legislativas, mormente pela via de medidas provisórias.

Atenta-se, nesse prisma, quanto à insegurança jurídica vivenciada em razão do caráter temporário das medidas provisórias (art. 62, §3º, CF/1988), em face de eventual perda da eficácia ante à não conversão da MP em lei. Por conseguinte, isso pode gerar para o congresso nacional a tarefa de editar decretos legislativos para reger as relações jurídicas decorrentes de tal possibilidade.

Ao analisar as inovações legislativas deflagradas para reger o cenário atual, visando garantir celeridade na atuação estatal ante a urgência da situação vivenciada, nota-se a latente burocratização no que tange às regras impostas, especialmente às contratações públicas em nome da proteção do interesse público. Nessa vertente, emerge reflexão acerca da necessidade de revisão da lei de licitações e contratos a fim de atender ao contexto hodierno com maior prontidão.

Por fim, consigna-se que ainda não foram dimensionados os resultados ocasionados pela Lei nº 13.979/2020 e suas respectivas alterações advindas das medidas provisórias, pois se trata de momento sem precedentes na história. Por conseguinte, ante a contemporaneidade do tema, é necessário realizar mais estudos sobre a temática, visto que não existem jurisprudência e doutrina consolidadas quanto à interpretação e aplicabilidade das disposições legais em comento.

REFERÊNCIAS

BAHIA, S. J. C. **Direitos e deveres fundamentais em tempos de coronavírus**. São Paulo: Iasp, 2020.

BANCO MUNDIAL. **Relatório semestral sobre a região da América Latina e Caribe: a Economia nos Tempos de Covid-19**. Washington, DC: Banco Mundial: 2020.

BELMONTE, A. A.; MARTINEZ, L.; MARANHÃO, N. (coord.). **O direito do trabalho na crise da Covid-19**. Salvador: JusPodivm, 2020.

BRASIL. Advocacia-Geral da União. **Guia nacional de contratações sustentáveis**. 3. ed. Brasília, DF: AGU, 2020a.

BRASIL. Advocacia-Geral da União. **Parecer nº 00002/2020/CNMLC/CGU/AGU**. Brasília, DF: AGU, 2020b. Disponível em: <https://bit.ly/3dBKfcp>. Acesso em: 7 abr. 2020.

BRASIL. Brasil confirma primeiro caso do novo coronavírus. *In: Governo do Brasil*. Brasília, DF, 26 fev. 2020c. Disponível em: <https://bit.ly/381ONaH>. Acesso em: 28 mar. 2020.

BRASIL. Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941 – Código de Processo Penal, e a Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei nº 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1º nov. 2011. Disponível em: <https://bit.ly/3g0rcKA>. Acesso em: 22 jun. 2020.

BRASIL. Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020. Dispõe sobre as medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus responsável pelo surto de 2019. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 7 fev. 2020d. Disponível em: <https://bit.ly/2A5jQ9h>. Acesso em: 29 mar. 2020.

BRASIL. Medida Provisória nº 926, de 20 de março de 2020. Altera a Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020, para dispor sobre procedimentos para aquisição de bens, serviços e insumos destinados ao enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 mar. 2020e. Disponível em: <https://bit.ly/2Z7Q24l>. Acesso em: 29 mar. 2020.

BRASIL. Medida Provisória nº 927, de 22 de março de 2020. Dispõe sobre as medidas trabalhistas para enfrentamento do estado de calamidade pública reconhecido pelo Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020, e da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus (covid-19), e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 mar. 2020f. Disponível em: <https://bit.ly/3dwY23N>. Acesso em: 29 mar. 2020.

BRASIL. Medida Provisória nº 928, de 23 de março de 2020. Altera a Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020, que dispõe sobre as medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus responsável pelo surto de 2019, e revoga o art. 18 da Medida Provisória nº 927, de 22 de março de 2020. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 mar. 2020g. Disponível em: <https://bit.ly/2Vk06WE>. Acesso em: 29 mar. 2020.

BRASIL. Medida Provisória nº 951, de 15 de abril de 2020. Estabelece normas sobre compras públicas, sanções em matéria de licitação e certificação digital e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 abr. 2020h. Disponível em: <https://bit.ly/389p8x6>. Acesso em: 15 abr. 2020.

BRASIL. Ministério da Saúde. O que é coronavírus? (Covid-19). *In: Governo do Brasil*, Brasília, DF, 2020i. Disponível em: <https://bit.ly/2A9wfck>. Acesso em: 28 mar. 2020.

BRASIL. Ministério da Saúde. Painel Coronavírus. *In: Coronavírus/Brasil*. Brasília, DF, 2020j. Disponível em: <https://covid.saude.gov.br/>. Acesso em: 24 abr. 2020.

BRASIL. Portaria nº 133, de 23 de março de 2020. Dispõe sobre a restrição excepcional e temporária de entrada no País de estrangeiros provenientes dos países que relaciona, conforme recomendação da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 mar. 2020k. Disponível em: <https://bit.ly/2YzrTEs>. Acesso em: 20 jun. 2020.

BRASIL. Resolução Normativa nº 878, de 24 de março de 2020. Medidas para preservação da prestação do serviço público de distribuição de energia

elétrica em decorrência da calamidade pública atinente à pandemia de coronavírus (Covid-19). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 mar. 2020l. Disponível em: <https://bit.ly/2Vk2I6U>. Acesso em: 20 jun. 2020.

BRASIL. Senado Federal. Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020. Reconhece, para os fins do art. 65 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a ocorrência do estado de calamidade pública, nos termos da solicitação do Presidente da República encaminhada por meio da Mensagem nº 93, de 18 de março de 2020. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 6 mar. 2020m. Disponível em: <https://bit.ly/2A39WEX>. Acesso em: 29 mar. 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Agravo de Instrumento n.º AG 5011543-62.2020.4.04.0000**. Brasília, DF: TRF, 2020n. Disponível em: <https://bit.ly/2Vjnkwd>. Acesso em: 9 abr. 2020.

CAMARÃO, T.; CHARLES, R.; PÉRCIO, G.; DOMINGUES J.; FORTINI, C. **Impacto da Covid-19 nas contratações públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2020. Disponível em: <https://bit.ly/3eCVFOg>. Acesso em: 16 jun. 2020.

CEARÁ. Decreto nº 33.510, de 16 de março de 2020. Decreta situação de emergência em saúde e dispõe sobre medidas para enfrentamento e contenção da infecção humana pelo novo coronavírus. **Diário Oficial do Estado do Ceará**, Fortaleza, 16 mar. 2020a. Disponível em: <https://bit.ly/2Vnl2fE>. Acesso em: 1º abr. 2020.

CEARÁ. Decreto nº 33.519, de 19 de março de 2020. Intensifica as medidas para enfrentamento da infecção humana pelo novo coronavírus. **Diário Oficial do Estado do Ceará**, Fortaleza, 19 mar. 2020b. Disponível em: <https://bit.ly/3ez9g9z>. Acesso em: 1º abr. 2020.

CEARÁ. Decreto nº 33.536, de 05 de abril de 2020. Prorroga as medidas de enfrentamento à disseminação do novo coronavírus no estado do Ceará, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Ceará**, Fortaleza, 5 abr. 2020c. Disponível em: <https://bit.ly/3dBnlwr>. Acesso em: 7 abr. 2020.

CEARÁ. Decreto nº 33.537, de 06 de abril de 2020. Revoga dispositivos do Decreto nº 33.356, de 05 de abril de 2020, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Ceará**, Fortaleza, 6 abr. 2020d. Disponível em: <https://bit.ly/3i58DXt>. Acesso em: 7 abr. 2020.

CEARÁ. Decreto nº 33.544, de 19 de abril de 2020. Prorroga, em âmbito estadual, as medidas necessárias ao enfrentamento da pandemia da Covid-19, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Ceará**, Fortaleza, 19 abr. 2020e. Disponível em: <https://bit.ly/3g3T4xn>. Acesso em: 23 abr. 2020.

CEARÁ. Decreto nº 33.574, de 5 de maio de 2020. Institui, no Município de Fortaleza, a política de isolamento social rígido como medida de enfrentamento à Covid-19, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Ceará**, Fortaleza, 5 maio 2020f. Disponível em: <https://bit.ly/2B42Kcq>. Acesso em: 19 jun. 2020.

DISTRITO FEDERAL. Procuradoria-Geral do Distrito Federal. **Parecer Referencial SEI-GDF Nº 002/2020 – PGDF/PGCONS**. Brasília, DF: PGDF, 2020. Disponível em: <https://bit.ly/3dtfarm>. Acesso em: 6 abr. 2020.

FERNANDES, J. U. J. **Contratação direta sem licitação**: dispensa de licitação; inexigibilidade de licitação; procedimentos para a contratação sem licitação; justificativa de preços; inviabilidade de competição; emer-

gência; fracionamento; parcelamento; comentários às modalidades de licitação, inclusive o pregão: procedimentos exigidos para a regularidade da contratação direta. 10. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

FORTALEZA. Prefeitura de Fortaleza constrói hospital temporário no Estádio Presidente Vargas. *In: Prefeitura de Fortaleza*. Fortaleza, 24 mar. 2020. Disponível em: <https://bit.ly/2VkJOWH>. Acesso em: 6 abr. 2020.

FURTADO, L. R. **Curso de direito administrativo**. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

GASPARINI, D. **Direito administrativo**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

JUSTEN FILHO, M. Efeitos jurídicos da crise sobre as contratações administrativas. *In: Justen, Pereira Oliveira & Talamini advogados*. Curitiba, 2020. Disponível em: <https://bit.ly/2NrDyPs>. Acesso em: 18 jun. 2020.

LIMA, E. A. Contratações públicas para o enfrentamento da situação de emergência. *In: Consultor Jurídico*. São Paulo, 1º abr. 2020. Disponível em: <https://bit.ly/3fXM0SF>. Acesso em: 6 abr. 2020.

MATIAS, T. L. L. Licitações: aquisição emergencial: pandemia Covid-19. *In: AGU*. Brasília, DF, 24 mar. 2020. Disponível em: <https://bit.ly/383kTmC>. Acesso em: 7 abr. 2020.

MEIRELLES, H. L. **Licitação e contrato administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MORAIS, E. Os deveres de consideração e a pandemia. *In: Thomson Reuters*. São Paulo, 23 abr. 2020. Disponível em: <https://bit.ly/3i2Ex6G>. Acesso em: 18 jun. 2020.

NAGARAJAN, S. \$82 Trillion over 5 years? Cambridge study counts the cost of coronavirus. *In: World Economic Forum*. Coligny, 27 maio 2020. Disponível em: <https://bit.ly/31hPXxr>. Acesso em: 22 jun. 2020.

SANTANA, J. P. Dispensa de licitação e a crise do coronavírus. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, v. 25, n. 6114, 2020. Disponível em: <https://bit.ly/3fWX6aG>. Acesso em: 1 abr. 2020.

SANTOS, B. S. **A cruel pedagogia do vírus**. Coimbra: Almedina, 2020.

SOUZA JÚNIOR, A. U.; GASPAR, D. G.; COELHO, F.; MIZIARA, R. **Medida provisória 927/2020 comentada artigo por artigo: Covid-19 e os impactos na área trabalhista**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

VILLAC, T. Atuação do direito administrativo em momentos de crise (Covid-19)(2): alterações na Lei 13.979/20 e recomendações oficiais aos contratos de serviços terceirizados. *In: Observatório da Nova Lei de Licitações*. São Paulo, 23 mar. 2020. Disponível em: <https://bit.ly/31j5Cg0>. Acesso em: 1º abr. 2020.

WORLD HEALTH ORGANIZATION. WHO Director-General's opening remarks at the media briefing on COVID-19 – 11 March 2020. *In: World Health Organization*. Genebra, 11 mar. 2020. Disponível em: <https://bit.ly/3i2FJHc>. Acesso em: 28 mar. 2020.

As ações da auditoria interna da Universidade de Brasília após a instrução normativa nº 3/2017 da Controladoria-Geral da União

The actions of the internal audit of the University of Brasília after the normative instruction nº 03/2017 of the Comptroller General of the Union

Josivane Costa Rodrigues¹
Tiago Mota dos Santos²
Jorge Katsumi Niyama³
Acilon Batista de Souza⁴

RESUMO

A Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017, da Controladoria-Geral da União, aprovou o referencial técnico que trata especificamente da Auditoria Interna Governamental no Poder Executivo Federal. Assim, este estudo visa verificar se as ações da Auditoria Interna da Universidade de Brasília estão em conformidade com o Referencial Técnico aprovado por essa instrução normativa. Por meio de um estudo qualitativo, mediante entrevista e análise documental do Plano Anual de Auditoria Interna 2018 e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna do exercício de 2018, foi possível identificar a conformidade das ações realizadas pela Auditoria Interna da UnB com a IN 3. Os resultados obtidos sugerem que a Auditoria Interna da Universidade de Brasília tem buscado se adequar aos princípios e diretrizes da IN, por meio das seguintes ações: aprovação de regimento próprio, ocorrida em junho de 2019, no qual foi incorporada parte da IN; aprovação do Plano Anual de Auditoria interna baseado

1 Especialista em perícia e auditoria contábil. E-mail: josivanec@gmail.com

2 Doutorando em contabilidade pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCONT) da UnB. E-mail: tiagomds43@gmail.com

3 Pós-doutor pela University of Otago, professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCONT) da UnB. E-mail: jorgekatsumi@gmail.com

4 Doutorando em contabilidade pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCONT) da UnB. E-mail: acilon0211@gmail.com

em riscos, conforme os preceitos estabelecidos na IN; execução das ações previstas naquele Plano Anual; apresentação dos resultados das ações no RAIN'T; e, para as ações futuras, previsão de implantar o Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade até 2020 por meio da implementação de indicadores de qualidade dos trabalhos da Auditoria Interna, ações para capacitação dos gestores e demonstração dos benefícios financeiros e não financeiros oriundos das ações da Auditoria Interna. As ações realizadas pela Auditoria Interna da Universidade mencionadas estão parcialmente em conformidade com a Instrução Normativa.

Palavras-Chave: Auditoria Interna. Controle Interno. Universidade de Brasília.

ABSTRACT

Normative Instruction No. 03 of June 9, 2017 by the Office of the Comptroller General of the Union approved the technical framework that specifically addresses the Internal Government Audit in the federal Executive Branch. This study verifies if the actions of the Internal Audit of the University of Brasília (UnB) comply with the Technical Reference approved by this normative Instruction. This qualitative study included interviews and documentary analysis of the 2018 Annual Internal Audit Plan and the 2018 Annual Internal Audit Activities Report, and identified the level of compliance of the actions carried out by UnB Internal Audit with IN 03. The results suggest that the Internal Audit of the University of Brasília sought to adapt to the IN principles and guidelines through the following actions: approval of its own regulations, which took place in June 2019, when the IN was partially adopted; approval of the Annual Internal Audit Plan based on risks, according to the precepts established in IN; execution of the actions provided for in that Annual Plan; provision of the results actions performed at RAIN'T; and for future actions, the Management and Quality Improvement Program is expected to be implemented by 2020 with help of quality indicators for the work of the Internal Audit, actions for training managers and demonstrating the financial and non-financial

benefits arising from the actions of the internal audit. The actions carried out by the Internal Audit of the university are partially in compliance with the Normative Instruction.

Keywords: Internal Audit. Internal Control. University of Brasília.

Recebido: 10-03-2020

Aprovado: 08-06-2020

1 INTRODUÇÃO

A auditoria interna, bem como o controle interno, vem assumindo papel importante na confiabilidade das informações contábeis, financeiras e administrativas e se tornando cada vez mais relevante nas organizações, no que diz respeito à tomada de decisão por parte dos administradores e gestores públicos.

No setor público há uma gama de leis e normas, tais como a Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 2016 (BRASIL, 2016), e o Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017 (BRASIL, 2017a), que ditam princípios e diretrizes às Instituições da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, visando fortalecer o controle interno e monitorar a utilização eficaz e eficiente dos recursos públicos, sendo a auditoria interna (Audin) um dos instrumentos desse controle e monitoramento.

A Controladoria-Geral da União (CGU), órgão central responsável pela fiscalização e controle social das atividades administrativas, financeiras e contábeis dos órgãos da Administração Pública direta e indireta do Poder Executivo Federal (PEF), aprovou recentemente o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal por meio da Instrução Normativa (IN) nº 3, de 9 de ju-

nho de 2017 (BRASIL, 2017b), que revogou a Instrução Normativa nº 1, de 6 de abril de 2001 (BRASIL, 2001).

Conforme a IN CGU nº 3/2017 (BRASIL, 2017b), o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal foi elaborado com base nas normas internacionais de auditoria, nos pronunciamentos técnicos emitidos pelo Conselho Federal de Contabilidade e nas leis e normativas brasileiras aplicadas ao setor público (Instituto dos Auditores Internos do Brasil).

As Unidades de Auditoria Interna Governamental devem apoiar os órgãos e as entidades do Poder Executivo Federal na estruturação e efetivo funcionamento da primeira (controles internos) e da segunda linha de defesa (supervisão e monitoramento dos controles internos), por meio da terceira linha de defesa (avaliação da operacionalização dos controles internos). Esta presta serviços de consultoria e avaliação dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos (BRASIL, 2017b).

Algumas alterações realizadas pelo referencial técnico foram: alinhamento da atividade de auditoria aos conceitos de gestão de riscos e governança; obrigatoriedade da Auditoria Interna de adotar sistemática de quantificação e registro dos resultados e benefícios da sua atuação, quer sejam financeiros ou não; autonomia técnica e objetividade das Unidades de Auditoria Interna Governamental na realização da auditoria interna e segmentação do controle interno em três camadas ou linhas de defesa da gestão, ratificando o texto dado pela IN Conjunta nº 1/2016 (BRASIL, 2016).

De acordo com a Instrução Normativa nº 9, de 9 de outubro de 2018 (BRASIL, 2018), todos os órgãos pertencentes ao Poder Executivo Federal deverão elaborar seu Plano de Auditoria Interna (Paint) subsidiado pela avaliação de riscos com base nos princípios da autonomia técnica, da objetividade e da harmonização com as estratégias, objetivos e riscos da unidade auditada, podendo sofrer alterações no decorrer de sua aplicação, a depender das demandas da Instituição.

Para Queiroz e Queiroz (2007), a contabilidade é um instrumento fundamental na gestão e auxílio da tomada de decisão. Fornece informações sobre os diversos fatores, possibilitando aos gestores traçar novas metas e ajustar os processos, otimizando a tomada de decisões no que diz respeito à utilização dos recursos da entidade.

Nesse contexto, esta pesquisa busca responder à seguinte questão: as ações adotadas pela Auditoria Interna da Universidade de Brasília (UnB) estão em conformidade com a IN CGU nº 3/2017? O objetivo é verificar se as ações da Auditoria Interna da UnB estão em conformidade com a IN CGU nº 3/2017, focalizando a terceira linha de defesa, aplicável conforme o referencial técnico da CGU. Trata-se de pesquisa qualitativa e estudo descritivo do funcionamento da Auditoria Interna após a vigência da IN CGU nº 3/2017.

O estudo é relevante por considerar uma norma recente que criou novos princípios e diretrizes a serem adotados e implementados pelos Órgãos do Poder Executivo Federal, o que representa novos desafios às Unidades de Auditoria Interna Governamental no que diz respeito ao controle interno, gerenciamento de risco e governança.

Esta pesquisa justifica-se pelo incentivo e contributo para estudos que abordem temas relacionados à Auditoria Interna no âmbito do setor público, principalmente no que se refere à aplicabilidade da IN 3 de 2017 da CGU, tendo em vista que não foram encontrados estudos que tratam da referida instrução.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Instrução Normativa nº 3/2017 da CGU

O Ministério da Transparência e a Controladoria-Geral da União (CGU) publicaram no dia 9 de junho de 2017 a Instrução Normativa nº 3, que aprovou o referencial técnico de auditoria interna governamental do

Poder Executivo Federal. O normativo substituiu a Instrução Normativa SFC/MF nº 1/2001 e estabelece princípios, diretrizes e requisitos para a prática da auditoria interna, abrangendo todas as unidades do Sistema de Controle Interno, incluindo as auditorias internas nas autarquias, fundações públicas e empresas estatais.

O referencial técnico é um instrumento de convergência das práticas de auditoria interna governamental exercidas no âmbito do Poder Executivo Federal com normas, modelos e boas práticas internacionais. Uma das mudanças realizadas foi o alinhamento da atividade de auditoria interna aos conceitos de gestão de riscos e governança. A IN nº 3/2017 também se refere à atuação da CGU na área de auditoria e fiscalização, por meio da Secretaria Federal de Controle Interno e das Unidades Regionais.

O normativo determinou a organização sistêmica da atividade de auditoria interna pelo Poder Executivo Federal, apresentou uma proposta de mudança de paradigma baseada no fortalecimento do comportamento mais colaborativo e construtivo dos auditores internos e ratificou o propósito da auditoria interna em aumentar e proteger o valor organizacional das instituições públicas, sem prejuízo da sua atuação em outras competências.

2.2 Controle interno

São vários os conceitos atribuídos ao controle interno nas organizações. Porém, entre os autores nota-se uma similaridade no sentido desses conceitos, já que se trata de um instrumento da administração que visa mitigar os riscos dos processos ao atingir as metas e objetivos da organização.

A Constituição Federal de 1988 inovou ao utilizar o termo “sistema de controle interno”. Em seu art. 74, definiu as finalidades dos sistemas de controle interno dos poderes legislativo, executivo e judiciário a serem constituídos por cada um deles de forma integrada, tais como: compro-

var a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal.

A eficácia dos controles internos implementados pela gestão em resposta aos riscos, inclusive no que se refere à governança, às operações e aos sistemas de informação da unidade auditada, deve contemplar: i) o alcance dos objetivos estratégicos; ii) a confiabilidade e integridade das informações; iii) a eficácia e eficiência das operações e programas; iv) a salvaguarda dos ativos; e, v) a conformidade com leis, regulamentos, políticas e procedimentos internos e externos (BRASIL, 2017b).

O controle interno abrange o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas implementados pelo gestor para proteger os ativos de uma organização, verificar a exatidão e a veracidade das informações contábeis, promover a eficiência das operações e fomentar maior adesão às políticas prescritas pelos gestores (IMONIANA, 2019, p. 153).

Para Roncalio, Alberton e Amaral (2009), o controle interno é um instrumento de prevenção, que visa detectar erros e falhas para que, tempestivamente, sejam tomadas medidas que evitem, reduzam ou corrijam atos que possam impedir a organização de alcançar suas metas e objetivos.

O *Internal Control – Integrated Framework*, apresentado pelo COSO 2013, define o controle interno como um processo conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de funcionários de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos.

O Referencial Técnico da Controladoria-Geral da União apresenta três linhas de defesa para os processos de controle interno, conforme disposto na Tabela 1, a seguir.

Tabela 1: Linhas de defesa para os processos de controle interno

Linha de Defesa	Ação
1ª linha de defesa	Identificação, avaliação, controle e mitigação dos riscos.
2ª linha de defesa	Ocorre na estrutura da gestão e objetiva assegurar que as atividades realizadas pela primeira linha sejam desenvolvidas e executadas de forma apropriada; Gerenciamento de riscos, conformidade, verificação de qualidade, controle financeiro, orientação e treinamento da primeira linha de defesa.
3ª linha de defesa	É a atividade de auditoria interna governamental, propriamente dita, que presta serviços de avaliação e de consultoria dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos.

Fonte: Brasil (2001, 2016, 2017b).

2.3 *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Coso)* é formado por representantes da *American Accounting Association, American Institute of Certified Public Accountants, Financial Executives International, Institute of Managements Accountants e pelo Institute of Internal Auditors*, ao qual está ligado o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra), através da Federação Latinoamericana de Auditores Internos (Flai).

A estrutura do Coso vem sendo utilizada pelas organizações desde 1985 como um modelo de avaliação e gerenciamento de riscos. Desde então já passou por reformulações, e a cada nova versão traz novas recomendações para ajudar as organizações a avaliar e aperfeiçoar seus sistemas de controle interno.

O Coso (versão 2017) parte do princípio de que um bom gerenciamento de riscos e controles internos são necessários para o sucesso de todas as organizações. Possui uma estrutura focada em menos componentes que a versão anterior e reconhece a crescente importância da relação entre estratégia e desempenho da entidade.

O gerenciamento de riscos apresentado pelo Coso é composto por cinco componentes inter-relacionados e integrados com vinte princípios, conforme segue:

- Governança e cultura: exerce a Supervisão de Riscos do Conselho, estabelece estruturas operacionais, define a cultura desejada, demonstra comprometimento com os valores essenciais, atrai, desenvolve e retém indivíduos capazes.

- Estratégia e definição de objetivos: analisa o contexto de negócios, define o apetite ao risco, avalia estratégias alternativas e formula objetivos de negócios.

- Performance: identifica os riscos, avalia sua gravidade, prioriza-os, implementa respostas aos riscos identificados e desenvolve a visualização do portfólio.

- Monitoramento do desempenho e revisão: avalia mudanças substanciais, revisões de risco e desempenho e busca melhorar o gerenciamento de riscos corporativos.

- Informação, comunicação e divulgação: aproveita a informação e a tecnologia, comunica informações de risco, relatórios sobre risco, cultura e desempenho.

A adesão a estes princípios pode significar que a organização tem uma razoável expectativa de entendimento para gerenciar os riscos associados à sua estratégia e a seus objetivos. Na Figura 1 consta a missão, visão e valores fundamentais, de acordo com o Coso.

Figura 1: Relação entre estratégia e performance



Fonte: COSO (2017).

2.4 Auditoria Interna

Para Leite e Costa (2018), a Auditoria Interna é uma atividade de consultoria e avaliação, que apresenta seus resultados por meio do Relatório de Auditoria Interna (Raint) de forma objetiva e imparcial. Os trabalhos que serão executados durante todo o ano pela Unidade de Auditoria Interna Governamental (Uaig) são planejados no Plano Anual de Auditoria Interna (Paint).

Conforme a *Norma Brasileira de Contabilidade: NBC TI 01* (CFC, 2003), a atividade de Auditoria Interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização.

De acordo com a Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 2016 (BRASIL, 2016), auditoria interna é uma atividade autônoma e objetiva de avaliação e de consultoria, que visa adicionar valor e melhorar as operações de uma organização, sendo da administração superior a responsabilidade, a manutenção, o monitoramento e o aperfeiçoamento dos controles internos da gestão.

Segundo Castro (2018, p. 337): “A Auditoria Interna tem por função básica avaliar a adequação e eficácia do Controle Interno e a qualidade

do desempenho do órgão em que atua. Funciona como um controle gerencial para a alta administração”.

Portanto, a auditoria interna, utilizando-se da sua autonomia técnica e objetividade, é uma ferramenta essencial e indispensável para a eficácia, eficiência e melhoria dos processos e gerenciamento de riscos da gestão como um todo nas organizações.

2.5 Caracterização do lócus da pesquisa

O lócus da pesquisa é a Universidade de Brasília (UnB), instituição pública de ensino superior, integrante da Fundação Universidade de Brasília, fundada em 1962. Tem como missão produzir, integrar e divulgar conhecimento, formando cidadãos comprometidos com a ética, a responsabilidade social e o desenvolvimento sustentável. Possui quatro campi, a saber: Darcy Ribeiro, Faculdade UnB Planaltina (FUP), Faculdade de Ceilândia (FCE) e Faculdade do Gama (FGA).

Conforme o Relatório de Gestão (UNB, 2018c), a UnB possui 5.750 servidores, entre docentes e técnicos administrativos, trezentos cursos ofertados e 51.162 alunos regulares distribuídos nos cursos de graduação e pós-graduação.

2.6 Auditoria Interna da Universidade de Brasília

Criada em 14 de abril de 1986, por meio da Resolução do Conselho Diretor nº 21/86, a Auditoria Interna da Universidade de Brasília está diretamente vinculada ao Gabinete do(a) Reitor(a). É de competência do(a) reitor(a) indicar seu dirigente máximo.

A Auditoria Interna da UnB é composta atualmente por um auditor chefe com formação em ciências contábeis, um auditor chefe adjunto com formação em economia, seis auditores, um contador e um assistente em administração.

Atua como órgão de assessoramento do Conselho de Administração (CAD), posicionado na terceira linha de defesa da universidade, que tem como propósito aumentar e proteger o valor organizacional da UnB, com regimento próprio, aprovado pelo Conselho de Administração em 17 de junho de 2019.

3 METODOLOGIA

3.1 Caracterização do estudo

Este é um estudo qualitativo com abordagem descritiva, cujo lócus é a Auditoria Interna da UnB. Foi conduzido por meio de entrevista semiestruturada com o auditor chefe da auditoria interna e também por meio de análise documental. A coleta de dados se deu mediante análise do referencial técnico da auditoria governamental aprovado pela Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017, da Controladoria-Geral da União (CGU) (BRASIL, 2017b), Plano Anual de Auditoria Interna (exercício 2018) (UNB, 2018a) e Relatório Anual das Atividades de Auditoria Interna (Raint) da UnB, de 2018 (UNB, 2018b). Ressalta-se que se trata de informações públicas que foram coletadas no sítio eletrônico (UNB, 2016).

Na primeira etapa realizou-se entrevista com onze perguntas semiestruturadas, elaboradas com base na IN 3 de 2017 da CGU, com a qual as respostas foram comparadas. Na análise documental, comparou-se o Paint com o Raint para verificar se o planejado no Paint constava como executado no Raint, e se o Paint fora elaborado conforme os preceitos da IN 3 de 2017.

No Paint 2018, elaborado pela Auditoria interna da UNB, foram pré-estabelecidos 24 temas passíveis de avaliação, escolhidos a partir de macroprocessos que incluem as atividades meio e fim da universidade, os quais foram submetidos a uma matriz de risco a partir dos critérios de relevância, criticidade, materialidade e oportunidade, com uma escala de

1 a 5 para cada, sendo o score 1 para pouco significativo e 5 para muito significativo.

Foram selecionados oito temas com base no maior grau de risco e mais dois referentes ao monitoramento e acompanhamento das recomendações, totalizando dez temas, que foram submetidos às ações da auditoria e constaram no Relatório Anual das Atividades de Auditoria Interna (Raint) de 2018 (UNB, 2018b).

4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Essa seção descreve os principais resultados encontrados a partir da entrevista e análise documental. A análise baseou-se principalmente nas etapas de planejamento, execução, comunicação dos resultados e monitoramento, assim como nos principais desafios que a Auditoria Interna da Universidade de Brasília passou a ter a partir da Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017, da Controladoria-Geral da União (BRASIL, 2017b).

Em atendimento à IN CGU nº 3/2017, a Auditoria Interna da UnB elaborou o Plano Anual de Auditoria Interna (Paint) para o ano de 2018, baseado em riscos, utilizado como base para definir as ações da auditoria interna.

A Tabela 2 apresenta uma escala de risco, os temas previstos no Paint para atuação da auditoria interna no exercício de 2018, se foram realizados conforme o Paint/2018, bem como a justificativa no Raint.

Conforme apresentado na Tabela 2, dos dez temas previstos no Paint, sete foram avaliados pela auditoria interna. Os temas “contratos de terceirização”, “pagamentos de pessoas físicas” e “bolsas e auxílios” constam no relatório como não concluídos, porém em andamento, com previsão de entrega para o primeiro quadrimestre de 2019.

Tabela 2: Temas previstos no Plano Anual de Auditoria Interna

Escala de risco	Temas previstos no Paint para atuação da auditoria interna no exercício de 2018	Foram realizadas conforme o Paint/2018?	Justificativa no Raint
Não consta	Monitoramento das recomendações emitidas pela auditoria interna.	Sim	–
Não consta	Acompanhamento das recomendações e determinações da CGU e TCU.	Sim	–
18	Contratos de terceirização.	Não	Os trabalhos foram iniciados, porém não foram concluídos. Previsão de entrega no primeiro quadrimestre de 2019.
17	Contratos/convênios com fundações de apoio.	Sim	–
16	Pagamentos de pessoas físicas.	Não	Os trabalhos foram iniciados, porém não foram concluídos. Previsão de entrega no primeiro quadrimestre de 2019.
16	Processos licitatórios.	Sim	–
15	Contratações por regime diferenciado de contratação – RDC.	Sim	–
15	Bolsas e auxílios.	Não	Os trabalhos foram iniciados, porém não foram concluídos. Previsão de entrega no primeiro quadrimestre de 2019.
15	Manutenção de veículos.	Sim	-
15	Manutenção de imóveis.	Sim	-

Fonte: Adaptado do Plano Anual de Auditoria Interna (Paint) (UNB, 2018a) e Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (Raint) 2018 (UNB, 2018b), da Audin/UnB.

Dos temas previstos no Paint o que possui maior grau de risco é “contratos de terceirização”. Como não foi concluído conforme planejado, presume-se que isto ocorreu por se tratar de tema com elevado grau de risco, demandando mais tempo para conclusão.

De acordo com a IN 3, o planejamento do Paint deve ser flexível, considerando a possibilidade de mudanças no contexto organizacional da unidade auditada. No Raint 2018, a pedido da administração superior da UnB, consta a realização de dois trabalhos sem previsão no Paint, referentes a um convênio e a um termo de permissão.

Conforme o Raint, também foram analisados os controles internos da Fundação Universidade de Brasília (FUB) e seu nível de maturação, com base nas ações da auditoria interna, utilizando como referencial os componentes previstos na IN CGU nº 3/2017. Estes componentes são: ambiente de controle, avaliação de atividades de controle, informação e comunicação e atividade de monitoramento.

Não consta no Raint 2018 quadro demonstrativo dos benefícios financeiros e não financeiros decorrentes da atuação da auditoria interna da UnB, nem o Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ); porém, a ausência desses itens foi justificada no próprio relatório, em razão de a norma que trata especificamente desses assuntos ter sido publicada no último trimestre de 2018, não havendo tempo hábil para sua implementação.

Em relação às ações de capacitação dos servidores da auditoria interna, está prevista no Paint uma carga horária média de sessenta horas de treinamento para cada servidor, no período 2017-2019. No Raint 2018 consta que dos dez servidores, sete realizaram ações de capacitação, um se encontrava em licença e dois não realizaram nenhuma ação de capacitação.

Quanto aos resultados obtidos por meio da entrevista realizada com o auditor chefe, observou-se que a auditoria interna está em processo de adequação aos princípios e diretrizes da IN 3/2017 da CGU. Por exemplo, o respondente citou a aprovação do Regimento Interno da Audin pelo Conselho de Administração em junho de 2019, no qual grande parte da IN

CGU nº 3/2017 foi incorporada.

A Seção III do referencial técnico da auditoria interna trata do dever de a unidade de auditoria interna governamental implementar um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ), desde seu gerenciamento até o monitoramento das recomendações emitidas. Esse programa deve prever avaliações internas e externas das atividades da Audin.

De acordo com o respondente, esta questão é o maior desafio da Audin, e prevê que ela conste no Paint de 2020, ao afirmar que “pela primeira vez a auditoria interna precisa ser avaliada pelos gestores, pela primeira vez a Audin precisa ter uma avaliação da comunidade científica, para saber como anda o trabalho da Audin... nosso desafio hoje é implementar indicadores de qualidade dos trabalhos da Audin, validar esses indicadores, implementar e validar” (informação verbal)⁵.

Conforme o Referencial Técnico da CGU, as auditorias internas devem adotar sistemática de quantificação e registro dos resultados e benefícios da sua atuação. A Instrução Normativa nº 9, de 9 de outubro de 2018 da CGU também prevê que o Raint deve conter quadro demonstrativo dos benefícios financeiros e não financeiros decorrentes da atuação da Unidade de Auditoria Interna Governamental.

Esta mudança foi apontada pelo respondente como a responsável por gerar maior impacto no trabalho da auditoria interna. Vale ressaltar que no Raint 2018 não consta essa quantificação, cuja ausência foi justificada em razão de a instrução normativa que a determinou ter sido publicada no último trimestre de 2018.

Sobre o auxílio/assessoramento que a auditoria interna presta para que a UnB atinja seus objetivos, o respondente informou que ela atua assessorando os gestores e a alta administração por meio de consultorias, referentes a temas da legislação ou de acórdãos do Tribunal de Contas da União, ou de demandas específicas da Controladoria-Geral da União. As-

⁵ Entrevista fornecida por Abimaél de Jesus Barros Costa, chefe da Auditoria Interna/UnB, em Brasília, em agosto de 2019.

sim, a auditoria interna acompanha, orienta e auxilia os gestores, que são, deve-se salientar, responsáveis por tomar as decisões.

Em relação à aceitação desse auxílio e assessoramento da auditoria interna, na percepção do respondente, vem ocorrendo uma mudança de paradigma, principalmente com o referencial técnico criado pela IN CGU nº 3/2017, pois, se antes a auditoria era vista como ação punitiva, atualmente tanto a auditoria interna quanto os gestores começam a mudar de postura, permitindo que a auditoria interna faça as contribuições e recomendações necessárias.

Quanto à atuação da auditoria interna no gerenciamento de riscos e controles internos, o respondente corrobora a opinião apresentada por Castro (2018), afirmando que a auditoria interna atua fortemente ao avaliar e acompanhar a implementação e aplicação dos planos de ação de gerenciamento de riscos e melhoria dos controles internos propostos pelos gestores.

Conforme a IN CGU nº 3/2017, o auditor interno governamental deve buscar identificar potenciais riscos de fraude e verificar se a organização possui controles para tratar esses riscos. Sobre esta questão, o respondente acredita que a melhor forma de a auditoria interna realizar um trabalho preventivo é atuar com base na matriz de risco, pois ela direciona para os processos nos quais há maior grau de risco.

O respondente afirmou que a auditoria interna atua de forma integrada com outros locais da UnB, tanto na condição de consultora quanto de auditora, já que age diretamente nos processos, que podem passar por mais de uma área dentro da universidade.

Conforme a IN CGU nº 3/2017, a UaiG deve comunicar periodicamente o desempenho das atividades de auditoria interna à alta administração e ao conselho. Sobre isso o respondente informou que a auditoria interna presta contas bimestralmente ao conselho de administração, apresentando as ações em desenvolvimento e os temas sobre os quais auditoria interna se manifestou no período. Anualmente, a auditoria interna publica

o Raint. Tanto o Paint quanto o Raint, bem como outras ações realizadas pela auditoria interna, constam publicados na sua página eletrônica.

Na Tabela 3 são apresentadas as ações executadas e previstas da auditoria interna com base nos resultados da entrevista e análise documental.

Tabela 3: Ações previstas e executadas pela auditoria interna

Tipo	Ação	Situação
Normativo	Aprovação do regimento próprio.	Aprovado em junho/2019.
planejamento	Elaboração e aprovação do Paint com base em riscos.	Anual (UNB, 2018a).
Execução	Executou as ações previstas no Paint, demonstradas no Raint.	Raint Anual (UNB, 2018b).
Comunicação	Divulgação do Paint e Raint.	UnB (2016).
A implementar	Programa da Gestão e Melhoria da Qualidade, por meio da implementação e validação de indicadores de qualidade para avaliações das suas ações.	Previsão para o Paint 2020.
A implementar	Demonstrar os benefícios financeiros e não financeiros oriundos das ações da Audin.	Previsão para o Exercício 2019.
A implementar	Implementação de um sistema integrado de auditoria que vai ser um módulo junto do SIG/Sipac.	Em andamento.
A implementar	Plano de capacitação dos gestores.	Não foi possível identificar a previsão .

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Buscou-se verificar se as ações da Auditoria Interna da Universidade de Brasília estão em conformidade com Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017, da Controladoria-Geral da União.

Os resultados indicam que a Auditoria Interna da Universidade de Brasília passou a ter um regimento próprio, antes inexistente, no qual foi incorporada parte da Instrução Normativa nº 3/2017 da Controladoria-Ge-

ral da União. Além disso, aprovou o Plano Anual de Auditoria Interna subsidiado pelos riscos, por meio de uma matriz de risco e executou as ações previstas no Paint. Embora não tenha constado nenhuma ação em relação ao quantitativo de benefícios financeiros e não financeiros e em relação ao Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade, as ações previstas foram executadas de forma satisfatória.

Constatou-se que a Auditoria Interna da Universidade de Brasília não atua somente como avaliadora, mas também como consultora dos planos de ação dos gestores, nos controles internos e gerenciamento de riscos, e realiza assessoramento nas diversas áreas da Universidade de Brasília, quando demandada.

A IN 3 da CGU trouxe uma proposta de reestruturação da auditoria interna, que passa por uma mudança de paradigma, partindo de uma percepção de postura punitiva aos gestores para uma visão de parceria e aconselhamento no processo de tomada de decisão.

São ações previstas para adequação à IN nº 3/2017, da CGU: a implementação de um sistema integrado que poderá facilitar o acompanhamento das recomendações feitas pela auditoria interna, a implementação do Programa da Gestão e Melhoria da Qualidade, por meio da criação de indicadores de qualidade das ações da auditoria interna, a criação de um plano de capacitação dos gestores e também a inclusão no Paint/Raint da previsão da demonstração dos benefícios financeiros e não financeiros das ações da auditoria interna.

São muitos os desafios para a auditoria interna da UnB que, no entanto, demonstrou estar promovendo as ações necessárias em busca da adequação às diretrizes da IN 3 de 2017 da CGU. Algumas já estão sendo implementadas e outras são previstas para os próximos exercícios. Portanto comprovou-se que a Auditoria Interna da Universidade de Brasília está parcialmente em conformidade com a IN 3 de 2017.

Este estudo teve como limitação a falta de pesquisas específicas acerca da IN CGU nº 3/2017, visto que se trata de uma norma recente. A pesquisa teve como lócus apenas uma universidade e não foram entrevistados todos os membros da equipe de auditoria. Para novos estudos sugere-se um escopo maior possibilitando assim um estudo comparativo.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <https://bit.ly/318GuIX>. Acesso em: 5 mar. 2020.

BRASIL. Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 nov. 2017a. Disponível em: <https://bit.ly/2Z62u4o>. Acesso em: 5 mar. 2020.

BRASIL. Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 maio 2016. Disponível em: <https://bit.ly/3et7TZH>. Acesso em: 5 mar. 2020.

BRASIL. Instrução Normativa nº 1, de 6 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 6 abr. 2001. Disponível em: <https://bit.ly/2CbYzeu>. Acesso em: 5 mar. 2020.

BRASIL. Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder

Executivo Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12 jun. 2017b. Disponível em: <https://bit.ly/2A10diA>. Acesso em: 5 mar. 2020.

BRASIL. Instrução Normativa nº 9, de 9 de outubro de 2018. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT e sobre o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna – RAINIT das Unidades de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 out. 2018. Disponível em: <https://bit.ly/3eo2hA2>. Acesso em: 5 mar. 2020.

CASTRO, D. P. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. São Paulo: Atlas, 2018.

CFC. **Norma Brasileira de Contabilidade: NBC TI 01**. Brasília, DF: CFC, 2003. Disponível em: <https://bit.ly/2CtBnbS>. Acesso em: 5 mar. 2020.

COSO. **Gerenciamento de riscos corporativos integrado com estratégia e performance**. Brasília, DF: IIA Brasil: PWC, 2017.

IMONIANA, J. O. **Auditoria: planejamento, execução e reporte**. São Paulo: Atlas, 2019.

LEITE, P. D. S. O.; COSTA, A. D. J. B. (2018). Estimativa e monitoramento dos custos por trabalho: estudo de caso em auditoria interna no setor público. **Revista da Universidade Vale do Rio Verde**, Três Corações, v. 16, n. 2, p. 1-14, 2018.

QUEIROZ, E. J. P.; QUEIROZ, D. B. Contabilidade de custos como instrumento de promoção da eficiência nos serviços públicos municipais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14., 2007, João Pessoa. **Anais [...]**. [S. l.: s. n.], 2007. p. 1-14.

RONCALIO, M. P.; ALBERTON, L.; AMARAL, E. D. Organização e atuação dos órgãos centrais de controle interno nos municípios de Santa Catarina: uma análise nos municípios com mais de 50.000 habitantes. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 33., 2009, São Paulo. **Anais** [...]. XXXIII. Maringá: Anpad, 2019. p. 1-16.

UNB. Auditoria Interna. In: **Universidade de Brasília**. Brasília, DF, 2016. Disponível em: <https://bit.ly/37Stj04>. Acesso em: 5 mar. 2020.

UNB. **Plano Anual de Auditoria Interna – Paint/AUD-FUB**: exercício de 2018. Brasília, DF: UnB, 2018a. Disponível em: <https://bit.ly/2NqcQ-qw>. Acesso em: 5 mar. 2020.

UNB. **Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna – Raint**: exercício de 2018. Brasília, DF: UnB, 2018b. Auditoria Interna. Disponível em: <https://bit.ly/3fOND5c>. Acesso em: 5 mar. 2020.

UNB. **Relatório de Gestão 2018**. Brasília, DF: UnB, 2018c. Disponível em: <https://bit.ly/37X8JeN>. Acesso em: 5 mar. 2020.

APÊNDICE

Tabela A1: Questões da entrevista e normativo

Questão	Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017
1) Como a AUDIN auxilia a UnB no atingimento dos seus objetivos quanto ao planejamento e execução das ações dos gestores?	15. Os destinatários dos serviços de avaliação e de consultoria prestados pelas UAIG são a alta administração, os gestores das organizações e entidades públicas federais e a sociedade.
2) Existe resistência por parte dos gestores em aceitar os conselhos e opiniões dos auditores?	18. Por natureza, os serviços de consultoria representam atividades de assessoria e aconselhamento, realizados a partir da solicitação específica dos gestores públicos. Os serviços de consultoria devem abordar assuntos estratégicos da gestão, como os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos e ser condizentes com os valores, as estratégias e os objetivos da Unidade Auditada. Ao prestar serviços de consultoria, a UAIG não deve assumir qualquer responsabilidade que seja da Administração.
3) As ações da Audin são integradas com outros locais da UnB? Quais?	20. No âmbito da terceira linha de defesa, a SFC e as Ciset exercem a função de auditoria interna governamental de forma concorrente e integrada com as AUDIN, onde existirem.
4) Com que frequência a Audin comunica o desempenho da atividade de auditoria interna governamental à administração superior?	103. O Responsável pela UAIG deve comunicar periodicamente o desempenho da atividade de auditoria interna governamental à alta administração e ao conselho, se houver.
5) Como o auditor interno governamental busca identificar potenciais riscos de fraude e verifica se a organização possui controles para tratamento desses riscos?	76. O auditor interno governamental deve buscar identificar potenciais riscos de fraude e verificar se a organização possui controles para tratamento desses riscos.

Tabela A1: Questões da entrevista e normativo (continuação)

<p>8) As ações da Audin já estão em conformidade com a IN nº 3/2017, da CGU?</p>	<p>77. A UAIG poderá prestar serviços de consultoria com o propósito de auxiliar a Unidade Auditada na identificação de metodologias de gestão de riscos e de controles, todavia, os auditores internos governamentais não podem participar efetivamente do gerenciamento dos riscos, cuja responsabilidade é exclusiva da Unidade Auditada.</p> <p>79. A UAIG deve auxiliar a Unidade Auditada a manter controles efetivos, a partir da avaliação sobre se eles são identificados, aplicados e efetivos na resposta aos riscos. Ainda nesta linha de auxílio, deve avaliar se a alta administração possui consciência de sua responsabilidade pela implementação e melhoria contínua desses controles, pela exposição a riscos internos e externos, comunicação e pela aceitação de riscos.</p>
<p>9) Quais os desafios da Audin para estar em conformidade com a IN nº 3/2017, da CGU?</p>	<p>–</p>
<p>10) Quais as alterações que a IN nº 3/2017 da CGU trouxe que mais causaram impacto no trabalho da Audin?</p>	<p>–</p>
<p>11) Em relação ao PGMQ, que também é algo novo, o RAINTE 2018 informa que por ter tido uma resolução já no final, no último trimestre não pôde ser implementado. Já está sendo implementado para 2019?</p>	<p>106. A UAIG deve instituir e manter um PGMQ que contemple toda a atividade de auditoria interna governamental, desde o seu gerenciamento até o monitoramento das recomendações emitidas, tendo por base os requisitos estabelecidos por este Referencial Técnico, os preceitos legais aplicáveis e as boas práticas nacionais e internacionais relativas ao tema.</p>

Nota. PGMQ – Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade.

A relação entre a transparência digital dos municípios cearenses e seus indicadores políticos, sociais e econômicos

The relationship between digital transparency in the municipalities of Ceará and their political, social and economic indicators

Gleison Mendonça Diniz¹
Paulo Araújo Pontes²
Bruno Goes Pinheiro³

RESUMO

O estudo trata da transparência digital de municípios cearenses quanto às informações e serviços dispostos em seus portais eletrônicos. O objetivo deste trabalho foi analisar a relação entre o nível de transparência digital dos sites dos municípios cearenses com seus indicadores políticos, sociais e econômicos. A pesquisa tem natureza quantitativa e utilizou 64 indicadores gerais para composição de um índice de transparência digital para cada município. Os dados foram coletados nos sites ativos dos municípios do Ceará, correspondendo a 157 portais eletrônicos, com suporte em um roteiro de observação para navegação orientada nos sites municipais. Com apoio nos parâmetros definidos no modelo, inferiu-se, a partir da utilização de indicadores políticos, sociais e econômicos, que apenas a inclusão digital, o PIB *per capita* e a receita de transferências correntes sobre receitas correntes exercem influência quanto à transparência digital das informações e serviços dos *sites* municipais cearenses.

1 Pós-doutor em Administração e Controladoria (UFC). Doutor em Administração de Empresas (Unifor). Analista de Controle Externo e Assessor da Vice-Presidência (TCE/CE). E-mail: gleison.diniz@tce.ce.gov.br

2 Doutor em Administração Pública e Governo (FGV/SP). Analista de políticas públicas (Ipece). E-mail: paulo.pontes@ipece.ce.gov.br

3 Mestre em Administração e Controladoria (UFC). MBA em Gestão Empresarial (Universidade Estácio de Sá). Gerente de Produtos e Serviços (BNB). E-mail: brunogoesp@gmail.com

Palavras-Chave: Gestão Pública Municipal. Portais Eletrônicos. Transparência Digital.

ABSTRACT

The paper deals with the digital transparency of information and services available in the municipal government websites in Ceará. This study aimed at analyzing the relationship between the level of digital transparency on websites of municipalities of Ceará and its political, social and economic indicators. The research is quantitative and used 64 general indicators for composition of a digital transparency index for each municipality. Data were collected from 157 active municipal government websites in Ceará, following a set of rules for web navigation and data retrieval. According to the parameters defined in the model, it can be inferred that the only political, social and economic indicators on the websites disclosed with significant levels of digital transparency were “digital inclusion”, “GDP *per capita*” and “revenues from transfers”.

Keywords: Municipal Public Management. Web Portals. Digital Transparency.

Recebido: 30-04-2020

Aprovado: 28-05-2020

1 INTRODUÇÃO

A prestação de contas, pelo poder público, tem sido cada vez mais exigida pela sociedade, e como reflexo da preocupação, foi criada a Lei da Transparência (BRASIL, 2009), que, entre outras imposições, prevê que os agentes públicos disponibilizem sua prestação de contas em meio eletrônico. Por conseguinte, os municípios, como instância de poder local,

vêm ampliando sua participação digital por meio de seus *sites*, constituindo-se como instrumentos de maior interação com os cidadãos.

De acordo com Rothberg (2008), a qualidade e a disponibilidade das informações dos portais eletrônicos governamentais tornam-se um sofisticado instrumento de democracia digital e sustentam a própria inserção política, pois poderão torná-la mais condizente com as demandas da cidadania.

A transparência nas ações dos governos é necessária para aumentar a confiança entre governantes e governados, sendo constantemente citada como responsável pela redução da corrupção e tornar as relações entre o Estado e os cidadãos mais democráticas.

Nesse contexto, as Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC) crescem em um ritmo acelerado no setor público, facilitando a comunicação e a interação do governo com a sociedade. Em outro passo, a transparência na gestão dos recursos públicos amplia sua relevância social e pode ser considerada como elemento central da democracia.

Ao considerar as mudanças políticas, sociais e econômicas que se relacionam à transparência dos atos dos gestores públicos e culminam em novos modelos de administração, observa-se, atualmente, maior exigência dos cidadãos com a condução da Gestão Pública.

A *internet* possibilita o atendimento da demanda crescente da sociedade por informações governamentais, ensejando o acesso dos cidadãos aos serviços do governo e facilitando o controle da gestão dos recursos públicos e da transparência da Gestão Pública, ou seja, caracterizando-se como veículo de participação popular na Administração Pública.

Esta pesquisa envolve a disponibilidade das informações produzidas em sítios eletrônicos, relacionadas à gestão dos recursos públicos, o que pode contribuir para o progresso da comunicação digital e da transparência das políticas públicas na internet, além de possuir intensa relevância com a prática da participação popular e do controle social como instrumentos de exercício da cidadania.

Com origem no debate acerca da gestão informacional, da utilização dos recursos públicos pelos gestores, dos fundamentos da democracia, da LRF, da LAI e do uso de portais eletrônicos, buscar-se-á responder ao seguinte problema de pesquisa: qual é a relação entre o nível de transparência digital dos *sites* dos municípios cearenses com seus indicadores políticos, sociais e econômicos?

Nesse contexto, o objetivo desta pesquisa é analisar a relação entre o nível de transparência digital dos *sites* dos municípios cearenses com seus indicadores políticos, sociais e econômicos. De forma mais específica, busca-se identificar se a maior disputa política nos municípios contribui para uma maior transparência dos governos locais. O corpus empírico do estudo é formado pelos portais eletrônicos ativos de todos os municípios do Ceará. Essa escolha é justificada pelo fato de acreditar-se que os governos municipais são aqueles que estão mais próximos da população e, portanto, os que seriam mais facilmente fiscalizados por seus eleitores. Dessa forma, espera-se que o estudo possa constituir-se como importante instrumento de investigação acerca da transparência pública municipal, visando a contribuir para o fortalecimento da democracia, além de criar uma expectativa quanto à concepção do Estado com maior acessibilidade e visibilidade junto aos cidadãos.

Esse artigo está organizado em cinco seções, sendo a primeira a introdução; na segunda seção discorre-se sobre governo eletrônico, transparência digital e sua relação com o desenvolvimento socioeconômico; na terceira seção apresenta-se a metodologia utilizada; na quarta, os resultados do modelo; e na quinta seção são tecidos alguns comentários conclusivos deste trabalho.

2 GOVERNO ELETRÔNICO, TRANSPARÊNCIA PÚBLICA E SUA RELAÇÃO COM VARIÁVEIS POLÍTICAS, SOCIAIS E ECONÔMICAS

Espera-se que, de uma forma geral, o uso e a expansão das TIC colaborem para a melhoria e ampliação da oferta de informações e serviços para os cidadãos por parte do governo, o que originou a unidade de ideias do governo eletrônico, também conhecido como e-Gov ou *e-Government*, expressões contraídas da dicção *eletronic government*. Com o governo eletrônico, a Administração Pública pode se tornar mais eficaz, eficiente e efetiva no que concerne à gestão da informação por meio da *internet*.

No raciocínio de Margetts (2010), o potencial do e-Gov foi anunciado várias vezes ao longo dos últimos 50 anos. Nos anos 1960 e 1970, quando os computadores começaram a aparecer nas organizações governamentais, servidores públicos já previam que as TIC revolucionariam a Administração Pública. Nas décadas de 1980 e 1990, os políticos disputavam o crédito pelo “governo da era da informática” e, no início do século XXI, com a expansão e acessibilidade à internet, as declarações sobre as transformações geradas pelas TIC se tornaram cada vez mais entusiásticas.

West (2004) relacionou algumas dificuldades que ainda precisam ser superadas quanto ao e-Gov, como: a falta de recursos para atender aos portadores de necessidades especiais; a necessidade de educação do cidadão quanto à disponibilidade de informações e serviços *on-line*; a preocupação da sociedade quanto à segurança e à privacidade dos *sites* do governo; e o custo de infraestrutura do governo eletrônico.

De forma efetiva, Moon (2002) realizou uma pesquisa em cerca de 2 mil sites governamentais e concluiu que o tamanho do município é um fator significativo para o desenvolvimento e a implementação do governo eletrônico, isto é, quanto maior e mais avançado for o governo, mais proativa e estratégica é a implementação do governo eletrônico. Sua pesquisa também comprovou que a falta de capacidade tecnológica, financeira e

de recursos humanos constitui o principal óbice para o avanço do e-Gov em muitos municípios. Styles e Tennyson (2007, p. 64) corroboram os achados de Moon, ao afirmar que “os municípios de maior porte tendem a apresentar maior nível de divulgação de informações acerca da gestão municipal”.

Sano (2012), ao analisar o estágio atual do e-Gov nos municípios brasileiros, conclui não haver uma evolução uniforme e contínua direcionada às etapas mais avançadas de e-Gov, mostrando a necessidade de avançar na identificação e análise dos fatores potenciais que dificultam ou promovem a adoção de instrumentações modernas de TIC pelos governos dos municípios do Brasil.

A transparência digital pressupõe o uso das TIC e do conceito de governo eletrônico para viabilizar novos canais de comunicação entre os agentes públicos e a sociedade. De acordo com Marcelino e Santos (2012), os projetos relacionados à transparência dos dados públicos e ao governo eletrônico propiciam melhor entendimento do cidadão acerca das informações públicas, tornando-as mais democráticas, acessíveis e transparentes.

A compreensão sobre as várias possibilidades de uso da *internet* pelo governo para tornar-se mais transparente configura-se como tentativa de avanço no conhecimento associado à tecnologia empreendida no desenvolvimento de serviços e informações à disposição do público.

A transparência representa a passagem de uma administração mais burocrática para uma de serviços e com maior participação popular, ao considerar que a informação disponibilizada de forma clara e tempestiva é um dos ícones da transparência pública.

No entendimento de Soares e Vicente (2011, p. 1-2), “a transparência da gestão pública pode assegurar a utilização dos recursos na promoção do desenvolvimento mais eficientemente, definir com mais precisão as responsabilidades dos gestores, promover mais a *accountability* e reforçar a participação da sociedade”.

Na óptica de Silva (2011), a transparência objetiva garantir aos cidadãos o acesso às informações sobre os governantes em qualquer período de sua atuação e ganhou notoriedade no Brasil com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (BRASIL, 2000), porém a transparência na Administração Pública ainda se encontra em um estágio incipiente, visto que a divulgação das informações públicas é processada em um ambiente cultural e político caracterizado por interesses e ideologias distintas.

Com amparo nessas considerações, é lícito supor que a transparência é um fator fundamental para dar visibilidade às ações do Poder Público. São os mecanismos de transparência ampliados por meio das tecnologias e por força das normas vigentes. Essa associação contribui para a transparência digital.

Pinho (2006) também argumenta que nos municípios mais desenvolvidos se encontram as melhores condições (políticas, sociais, econômicas e tecnológicas) para implantar portais eletrônicos mais modernos. Dessa forma, o autor assumiu a ideia de que o município é o ente federativo mais próximo dos cidadãos e ao qual esses buscam para prover suas demandas sociais principais. Acredita-se que isso pode potencializar o interesse da sociedade por informações relacionadas à gestão dos recursos públicos sob incumbência dos gestores municipais.

No Brasil, foram realizados alguns estudos relacionados à transparência e ao governo eletrônico, envolvendo *sites* municipais. Um exemplo é o trabalho de Amorim e Gomes (2013) que analisou como os governos das capitais brasileiras estão utilizando tecnologias digitais com base na internet para oferecer informações e serviços que visam à promoção de visibilidade e ao incremento da transparência da Gestão Pública, além de verificar se havia correlação entre o desempenho de cada governo no que tange à transparência digital e aos indicadores socioeconômicos dos municípios pesquisados. Verificou-se que as cidades pesquisadas aderiram ao governo eletrônico por meio de portais da transparência, porém isto não se realizou de forma voluntária, mas por força de lei. Percebeu-se, também,

que a transparência digital precisa avançar em relação às políticas de disseminação da informação, aos serviços de ouvidoria, ao funcionamento do município, ao portal da transparência e às informações financeiro-orçamentárias e, que os governos negligenciam as potencialidades das tecnologias direcionadas ao aperfeiçoamento dos valores democráticos.

Cruz *et al.* (2012) elaboraram pesquisa para identificar o nível de transparência das informações sobre a Gestão Pública divulgadas nos portais eletrônicos de 96 municípios dos 100 mais populosos do Brasil e quais características e indicadores socioeconômicos poderiam contribuir para explicar o nível de transparência observado. As evidências empíricas apontaram para baixos níveis de transparência, vistos como incompatíveis com o nível de desenvolvimento econômico dos municípios. Além disso, concluiu-se que, no geral, havia associação entre as condições socioeconômicas dos municípios e os níveis de transparência na divulgação sobre a Gestão Pública observados nos sítios dos municípios brasileiros que compuseram a amostra do estudo.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta pesquisa tem natureza quantitativa, pois mensura, por meio de indicadores, as informações coletadas em cada *site* ativo dos municípios cearenses, com base em um roteiro de navegação orientada. Quanto à composição da população da pesquisa, foram levantados, com base em programas de busca da *internet*, os *sites* ativos do Poder Executivo de todos os municípios cearenses, constituindo-se como a fonte primária de dados do estudo. A coleta de dados da pesquisa foi realizada entre setembro e dezembro de 2014.

A investigação em todos os *sites* municipais cearenses justifica-se em razão de: maior abrangência da esfera geopolítica de atuação; maior proximidade do cidadão pela instância municipal; interesse geral pelo acompanhamento da evolução tecnológica dos *sites* municipais quanto

aos serviços e informações ofertados para a sociedade; e maior viabilidade, por meio dos *sites*, de promoção da transparência da gestão da informação sobre recursos públicos em todo o Estado cearense, sua Capital e Região Metropolitana.

Nesta pesquisa, foram analisados os sites ativos das 184 prefeituras municipais do Ceará, totalizando 157 portais eletrônicos. O estudo não considerou 27 sites municipais, em virtude de inexistência, desativação, construção, manutenção de parte dos sítios eletrônicos ou mesmo por se configurarem como *blogs*.

A coleta das informações foi realizada com suporte em observação sistemática por meio de um roteiro de navegação orientada. Conforme o modelo de transparência digital adotado para este estudo, Amorim (2012) estabeleceu a forma de percorrer os *links* e páginas, além dos conteúdos e informações necessárias para a análise dos portais. Em seguida, para propiciar um roteiro-padrão de navegação, foram estipulados itens relevantes para extrair a informação ideal de cada *site* analisado, observando-se os critérios relacionados às características gerais, técnicas e específicas dos portais.

Para consecução do modelo de análise de transparência digital, Amorim (2012) considerou dados, informações, serviços e transparência, compreendidos em três dimensões: 1. Informações gerais; 2. Informações e serviços técnicos; e 3. Informações e serviços específicos. Em função das informações e serviços relacionados à transparência digital de cada dimensão, foram definidas categorias de análise que, por sua vez, foram desdobradas em indicadores. As dimensões e suas finalidades, categorias de análise e indicadores estão sintetizadas no Quadro 1.

Quadro 1: categorias de análise e indicadores do modelo

Dimensão/Finalidades	Categorias de análise	Indicadores
<p>1. Geral: Identificar dados políticos, sociais e econômicos do município; verificar a localização do site, a existência do “portal da transparência”; e analisar a qualidade de sua visibilidade.</p>	<p>a) Município</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Número efetivo de candidatos na disputa eleitoral para a Prefeitura; - Número efetivo de partidos na Câmara Municipal; - Similitude de partido entre prefeito e governador; - Se o partido do prefeito é de esquerda; - Alfabetismo (%); - Inclusão digital (%); - Taxa de urbanização (%); - PIB do município <i>per capita</i>; - Receitas de transferências correntes sobre receitas correntes (%).
	<p>b) <i>Internet</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> - Endereço eletrônico do portal; - Existência de portal da transparência; - Visibilidade do portal da transparência.
<p>2. Técnica: Verificar a organização e a arquitetura da informação, bem como a integração entre design, conteúdos e serviços, além da capacidade de comunicação de forma transparente com outros sistemas.</p>	<p>c) Usabilidade</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Mecanismos de busca; - Mapa do site; - Reconhecimento e orientação do sistema; - <i>Interface</i>.
	<p>d) Acessibilidade</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Outros idiomas; - Acesso por pessoas com deficiência; - Multiplicidade de acesso; - Flexibilidade e eficiência do portal; - Código fonte e desenvolvedor do portal.
	<p>e) <i>Hiperlink</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> - Link para órgãos de apoio; - Link para organismos reguladores; - Link para o portal transparencia.gov.br; - Link para organismos da sociedade civil organizada.

Quadro 1: categorias de análise e indicadores do modelo (continuação)

<p>3. Específica: Compreender como o governo utiliza os mecanismos de internet no seu site para fornecer informações e serviços ao cidadão que possam favorecer o entendimento do funcionamento dos municípios; esclarecer sobre os menus de participação e deliberação; e propiciar canais de interação do governo com o cidadão.</p>	<p>f) Informações contextuais</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Lista das autoridades; - Disseminação da informação; - Conselhos municipais; - Ouvidoria.
	<p>g) Informações institucionais</p>	<ul style="list-style-type: none"> - História da cidade; - Uso do portal da transparência; - Legislações do município; - Funcionamento do município; - Meios de participação; - Programas e projetos do município; - Plano Diretor de Desenvolvimento Urbano (PDDU).
	<p>h) Informações financeiro-orçamentárias</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA); - Lei de Responsabilidade Fiscal; - Despesas e receitas em tempo real; - Abertura de dados financeiros e orçamentários; - Anteprojeto da LDO e da LOA.
	<p>i) Informações administrativas</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Informações noticiosas; - Pronunciamentos; - Folhas de pagamentos; - Licitações; - Decisões governamentais; - Abertura de dados administrativos; - Ações administrativas; - Espaços de participação; - Acompanhamento das políticas.
	<p>j) Comunicação com o público</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Meios de contato; - Presença em redes sociais; - Correio eletrônico; - Agenda pública; - Agenda do governo; - Manutenção do diálogo.
	<p>k) Responsividade</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Proatividade; - Atendimento on-line; - Respostas das autoridades; - Debate prévio; - Avaliação dos serviços do governo; - Perguntas e respostas frequentes; - Suporte ao usuário; - Acompanhamento das demandas.

Fonte: Adaptado de Amorim (2012).

Os indicadores definidos possibilitaram a composição do resultado das categorias de análise e dimensões do processo de avaliação dos sites. Os pontos conferidos a cada indicador equivaleram a um conceito. Conforme suas características e peculiaridades para realizar a aferição, cada indicador pôde receber dois conceitos (não localizado ou localizado), três conceitos (não existe, regular e muito bom) ou cinco conceitos (não existe, fraco, regular, bom e muito bom). Dessa forma, para efeito de análise, cada conceito correspondeu a uma pontuação, conforme se pode verificar no Quadro 2 (Amorim, 2012).

Quadro 2: pontuação dos conceitos dos indicadores

Para dois conceitos	Pontuação
Localizado	4
Não Localizado	0
Para três conceitos	Pontuação
Muito bom	4
Regular	2
Não existe	0
Para cinco conceitos	Pontuação
Muito bom	4
Bom	3
Regular	2
Fraco	1
Não existe	0

Fonte: Amorim (2012).

Amorim (2012) esclarece que, para o desenvolvimento do modelo, foram atribuídos pesos para as dimensões, categorias de análise e indicadores. Portanto, estes três parâmetros de análise foram avaliados mediante seus respectivos pesos. A partir daí, a nota de cada indicador foi resultante dos conceitos e dos pesos relacionados ao conjunto de aspectos que o

constituía. A pontuação de cada categoria de análise situou-se de 0 a 4, conforme a fórmula matemática seguinte:

$$C = \frac{\sum_{j=1, \dots, n} i_j}{10}$$

Em que:

C = pontuação da categoria de análise;

i = pontuação obtida no indicador; e

10 = peso total.

Para composição do resultado global da transparência digital de cada município, cada uma das dimensões (geral, técnica e específica) teve aplicado à sua nota um peso final (2, 2 e 6, respectivamente), considerando a relevância da dimensão para a análise da transparência digital. Por fim, considerou-se a seguinte fórmula para aferição da pontuação final:

$$ITD = \frac{DG * 2 + DT * 2 + DE * 6}{10}$$

Em que:

ITD = índice de transparência digital;

DG = dimensão geral;

DT = dimensão técnica;

DE = dimensão específica;

10 = soma dos pesos das dimensões.

Dessa forma, levando-se em conta o fato de que a escala de pontuação de Amorim (2012) variou de 0 a 4, dividiu-se a série ordenada (nesse caso, a escala de pontuação) em cinco intervalos para classificar a transparência digital quanto ao desempenho. Logo, para efeito de análise, o conceito global da transparência digital para cada site foi associado à sua

nota final, conforme o intervalo da escala de pontuação ou seu respectivo percentual de desempenho, apontados no Quadro 3.

Quadro 3: classificação e desempenho da transparência digital

Conceito global da transparência digital	Escala de pontuação -- Intervalos	Escala percentual de desempenho
Transparência avançada (TA)	4 a 3,2	100% a 80%
Transparência significativa (TS)	Abaixo de 3,2 até 2,4	Abaixo de 80% até 60%
Transparência moderada (TM)	Abaixo de 2,4 até 1,6	Abaixo de 60% até 40%
Transparência fraca (TF)	Abaixo de 1,6 até 0,8	Abaixo de 40% até 20%
Transparência inexistente (TI)	Abaixo de 0,8	Abaixo de 20%

Fonte: Adaptado de Amorim (2012).

Pela impossibilidade de atribuição de pontuação conceitual dos indicadores da categoria de análise “município”, visto que não tinham como fonte de coleta os sites, optou-se por sua exclusão quanto à composição do Índice de Transparência Digital (ITD) de cada município cearense.

Com efeito, dentre as técnicas estatísticas definidas para a análise de dados dessa pesquisa, utilizou-se análise univariada e multivariada da transparência digital dos municípios cearenses com os indicadores políticos, sociais e econômicos definidos para o estudo.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para análise dos dados obtidos pela pesquisa mencionada anteriormente, optou-se por realizar uma análise de correlação e uma de regressão, ou seja, uma análise univariada e outra multivariada. Relativamente à primeira análise, na concepção de Gujarati e Porter (2011), o principal objetivo da análise de correlação é medir a força ou o grau de associação linear entre duas variáveis.

Deve-se alertar, ainda, que essa análise é utilizada com variáveis de natureza quantitativa. Assim foram excluídas, nesse primeiro momen-

to, duas variáveis políticas de natureza qualitativa delineadas na seção da metodologia da pesquisa, especificamente na categoria de análise “município”: similitude de partido entre prefeito e governador; e se o partido do prefeito é de esquerda.

Optou-se pelo coeficiente de correlação de Pearson (ρ) para aferir o grau da correlação entre duas variáveis quantitativas. Conforme Kozak (2009), o coeficiente de correlação de Pearson (ρ) varia de -1 a 1. O sinal indica a direção (negativa ou positiva) entre as variáveis e o valor aponta a força de relação entre as variáveis. Dessa forma, uma correlação perfeita (-1 ou 1) aponta que o comportamento de uma variável está relacionado à outra. Já uma correlação de valor zero aponta que não há relação linear entre as variáveis.

Ainda assim, os valores extremos (0, -1 e 1) são dificilmente encontrados na prática. Nesse sentido, os pesquisadores podem interpretar de forma diferente a magnitude dos coeficientes. Nesta pesquisa, faz-se uso do entendimento de Dancey e Reidy (2006) para o coeficiente de correlação de Pearson (ρ), ou seja, quando $0,10 < |\rho| < 0,30$, a correlação é fraca; quando $0,30 \leq |\rho| < 0,70$, a correlação é moderada; e quando $0,70 \leq |\rho| < 1$, a correlação é forte.

Portanto, com base nas variáveis selecionadas, foram calculados os índices de correlação linear com o intuito de verificar se existem indícios de causalidade entre elas, conforme os resultados apresentados na sequência.

Uma vez efetuada a correlação linear, partiu-se para a técnica de regressão linear múltipla, ou seja, empregou-se a análise multivariada para possibilitar a formação de um modelo que identificasse que fatores contribuíram com a transparência digital nos municípios cearenses.

De acordo com Wooldridge (2011), em virtude de os modelos de regressão múltipla acomodarem diversas variáveis explicativas que podem estar correlacionadas, espera-se inferir causalidade nos casos em que a análise de regressão simples seria enganosa. Com a adição de mais fatores úteis a um modelo, o comportamento da variável dependente poderá

ser mais bem explicado, fazendo com que a análise de regressão múltipla possa ser utilizada para formar melhores modelos a fim de prever a variável dependente. Assim, foram adotadas as seguintes hipóteses a serem investigadas:

a) Hipótese 1 (H1) – A transparência digital dos *sites* dos municípios cearenses é influenciada por seus indicadores políticos.

b) Hipótese 2 (H2) – A transparência digital dos *sites* dos municípios cearenses é influenciada por seus indicadores sociais.

c) Hipótese 3 (H3) – A transparência digital dos *sites* dos municípios cearenses é influenciada por seus indicadores econômicos.

Para analisar a validade dessas hipóteses, foi estimado o seguinte modelo:

$$\log(\text{ITD}) = \beta_0 + \beta_1 \log(\text{NECDEP}) + \beta_2 \log(\text{NEPCM}) + \beta_3 \text{SPPG} + \beta_4 \text{ESQ} + \beta_5 \text{ALFAB} + \beta_6 \text{INCDIG} + \beta_7 \text{URB} + \beta_8 \log(\text{PIBPC}) + \beta_9 \text{RTCRC} + \varepsilon$$

Em que:

$\log(\text{ITD})$ = índice de transparência digital;

$\log(\text{NECDEP})$ = número efetivo de candidatos na disputa eleitoral para a Prefeitura;

$\log(\text{NEPCM})$ = número efetivo de partidos na Câmara Municipal;

SPPG = similitude de partido entre prefeito e governador;

ESQ = se o partido do prefeito é de esquerda;

ALFAB = alfabetismo (%);

INCDIG = inclusão digital (%);

URB = taxa de urbanização (%);

$\log(\text{PIBPC})$ = PIB do município per capita;

RTCRC = receitas de transferências correntes sobre receitas correntes (%);

ε = erro da regressão, que possui, por hipótese, distribuição normal.

Relativamente à variável “número efetivo de candidatas na disputa eleitoral para a Prefeitura”, considerou-se que uma maior concorrência na disputa eleitoral pode contribuir para que o governante eleito esteja mais atento quanto à transparência de sua gestão, como forma de preservar seu eleitorado da última eleição e atrair mais eleitores para o caso de uma reeleição. Assim, espera-se que uma maior concorrência na disputa eleitoral tenha influência positiva no índice de transparência.

Os dados, da eleição de 2012, foram obtidos no site do TSE. Para o cálculo do número efetivo de candidatas, utilizou-se a fórmula proposta por Laakso (1977):

$$NECDEP = \frac{1}{\sum_{i=1}^n CE^2}$$

Em que:

NECDEP = número efetivo de votos no primeiro turno dos candidatos a prefeito; e

CE = participação percentual de votos, no primeiro turno, dos candidatos efetivos a prefeito.

Quanto a segunda variável, o “número efetivo de partidos na Câmara Municipal”, espera-se que um maior número de partidos esteja relacionado a maior oposição em relação ao partido do prefeito, intensificando-se o nível de fiscalização de sua gestão pelos vereadores dos partidos de oposição e, conseqüentemente, cobrança de maior transparência na gestão municipal. Para o cálculo dessa variável, utilizou-se informações da eleição de 2012, constantes no site do TSE, sendo utilizada a fórmula proposta por Laakso (1977):

$$NEPCM = \frac{1}{\sum_{i=1}^n PE^2}$$

Em que:

NEPCM = número efetivo de partidos na Câmara Municipal; e

PE = participação percentual de partidos efetivos na Câmara Municipal.

Já a variável “alfabetismo” foi incluída no estudo, pois é esperado que por meio da alfabetização o governo possa propiciar igualdade de condições, independência e liberdade para que a população possa exercitar o seu direito de cidadania.

Teixeira (2012) concebe o analfabetismo como um obstáculo para a consolidação de uma sociedade livre, justa e solidária, considerando-a como um requisito para a própria existência da democracia. Então, acredita-se que por meio da alfabetização o povo possa se inserir nas atividades políticas, sociais, econômicas e culturais dos municípios, além de desenvolver o senso crítico e a capacidade de participar da vida pública, atentando para as iniciativas dos governantes na condução das políticas públicas municipais. Dessa forma, espera-se que a alfabetização também possa contribuir para a melhoria da transparência pública.

O uso da variável “inclusão digital”, por sua vez, é justificado por acreditar-se que ela seja um fator de grande relevância quanto à fiscalização das ações governamentais pela população via sites. Dessa maneira, acredita-se que a inclusão digital possa influenciar e estar associada à promoção de maior transparência da Gestão Pública. Os dados relacionados à inclusão digital foram disponibilizados pelo Centro de Políticas Sociais (CPS) da Fundação Getúlio Vargas (FGV) com base no processamento dos microdados do censo do IBGE em 2010.

A “taxa de urbanização”, por sua vez, foi incluída na análise por acreditar-se que ela está associada à ampliação da demanda por serviços públicos nos municípios, além de propiciar maior aproximação da população dos gestores públicos. Como consequência, é necessário que os governantes atentem para a formulação e implantação de políticas públicas voltadas para infraestrutura e crescimento econômico. Portanto, espera-se

que a transparência da gestão municipal possa caminhar em paralelo ao fenômeno da urbanização. (IBGE, 2010).

O “PIB *per capita*” foi incluído na análise pois verifica-se uma correlação positiva desse indicador com o índice de abertura orçamentária (OLIVEIRA; SILVA; MORAES, 2008). De forma análoga, com a utilização dos dados do Censo do IBGE em 2010, verificou-se a correlação entre o “PIB *per capita*” e o “índice de transparência digital dos municípios cearenses”.

Alguns estudos empíricos demonstraram que as transferências intergovernamentais possuem efeito mais expansivo sobre as despesas das jurisdições receptoras de tais transferências do que aumentos equivalentes na renda de seus contribuintes, ocasionando o efeito conhecido como *flypaper effect* (WYKCOFF, 1991; COSSIO; CARVALHO, 2000).

Portanto, a escolha do indicador “receitas de transferências correntes sobre receitas correntes” considerou que a maior dependência dos municípios de transferências intergovernamentais pode ser um indicativo de menor transparência na Gestão Pública, sugerindo que os municípios estariam menos interessados em fiscalizar de maneira mais próxima os gastos dos governantes e exigir maior transparência na sua gestão. Com apoio nos dados do Finanças do Brasil da Secretaria do Tesouro Nacional (Finbra/STN), em 2013 realizou-se o estudo de correlação do indicador com o índice de transparência digital dos municípios cearenses.

Por fim, para testar a hipótese H1, ou seja, confirmar ou não se a transparência digital dos *sites* dos municípios cearenses é influenciada por seus indicadores políticos, fez-se a inclusão de duas variáveis independentes não métricas ou variáveis *dummy*: “similitude de partido entre prefeito e governador”; e se o “partido do prefeito é de esquerda”. No Quadro 4 é mostrada a classificação ideológica dos partidos políticos brasileiros (MIZUCA, 2007; KLEIN, 2012; RODRIGUES, 2002).

Quadro 4: classificação ideológica dos partidos políticos brasileiros

Esquerda	Centro	Direita
PT, PDT, PSB, PPS, PV, PMN, PHS, PT do B, PRTB, PC do B, PTN.	PMDB, PSDB, PROS.	PFL, PP/PPB, PTB, PL, PSD, PSC, PRP, PSL, PSDC, PST, PTC, PRONA.

Fonte: Adaptado de Mizuca (2007), Klein (2012) e Rodrigues (2002).

Dadas essas considerações, são apresentados na Tabela 1 os coeficientes de correlação das variáveis selecionadas com o índice de transparência. Como se pode observar, a correlação entre o número efetivo de candidatos e a transparência digital se mostrou positiva com um coeficiente ρ de 0,1254, sugerindo que existe fraca relação entre as variáveis, ou seja, há baixa tendência de aumento do “índice de transparência digital” nos municípios cearenses a partir do “número efetivo de candidatos na disputa eleitoral para a Prefeitura”, contrariando o comportamento inicialmente esperado para essa variável.

Tabela 1: coeficiente de correlação entre as variáveis selecionadas e o índice de transparência

	NECDEP	NEPCM	Alfabetismo	Inclusão digital	Urbanização	PIB PC	Transf. correntes
Transp. Digital	0,1254	0,2080	0,3005	0,3941	0,3314	0,4019	-0,3866

Fonte: Elaborada pelos autores (2016).

Já a correlação entre a transparência digital e o número efetivo de partidos na Câmara Municipal se mostrou positiva com um coeficiente de 0,2080, indicando que existe fraca relação entre as variáveis, ou seja, há baixa tendência de ampliação do “índice de transparência digital”, com suporte no “número efetivo de partidos na Câmara Municipal”. Para o índice de alfabetismo, apresentou-se um coeficiente de 0,3005, implicando uma relação moderada entre as variáveis, ou seja, a tendência é que o

aumento do “alfabetismo” esteja associado ao crescimento do “índice de transparência digital” nos municípios cearenses.

O coeficiente de correlação do índice de transparência digital com a inclusão digital foi de 0,3941, sugerindo uma relação moderada entre as variáveis, ou seja, espera-se que o aumento da “inclusão digital” esteja associado ao aumento do “índice de transparência digital” nos municípios cearenses. Há também uma associação positiva entre o índice de transparência digital e a taxa de urbanização, dado pelo coeficiente de 0,3314, sugerindo uma relação moderada entre as variáveis, ou seja, espera-se que o aumento da “taxa de urbanização” possa influenciar o aumento do “índice de transparência digital” nos municípios cearenses.

Sobre o “PIB *per capita*”, nota-se que há relação positiva entre as duas variáveis de 0,4019, o que significa existir uma relação moderada entre as variáveis, ou seja, é esperado que o “índice de transparência digital” seja maior nos municípios cearenses com maiores “PIB *per capita*”. A única relação negativa, como era esperada, foi observada entre o índice de transparência e o “percentual de receitas de transferências correntes sobre receitas correntes”, com um coeficiente ρ de -0,3866.

4.1. Análise multivariada da transparência digital dos municípios, com os indicadores políticos, sociais e econômicos

Na concepção de Wooldridge (2011), em virtude de os modelos de regressão múltipla acomodarem diversas variáveis explicativas que podem estar correlacionadas, espera-se inferir causalidade nos casos em que a análise de regressão simples seria enganosa. Com a adição de mais fatores úteis a um modelo, o comportamento da variável dependente poderá ser mais bem explicado, fazendo com que a análise de regressão múltipla possa ser utilizada para formar melhores modelos a fim de prever a variável dependente.

A regressão linear múltipla foi utilizada para aperfeiçoar a capa-

cidade de predição do índice de transparência digital, desde a seleção de variáveis independentes (explicativas) que pudessem ter maior associação com a variável dependente (explicada). Portanto, foram testados os efeitos preditivos das variáveis independentes selecionadas em relação à variável dependente – o índice de transparência digital – possibilitando-se verificar quais foram as variáveis que mais influenciaram os níveis de transparência digital dos municípios cearenses.

O estudo envolveu quatro modelos estatísticos formados com base numa miscelânea entre as variáveis políticas, sociais e econômicas. No primeiro modelo, optou-se pela inserção de três variáveis sociais (alfabetismo, inclusão digital e urbanização) e uma econômica (log do PIB *per capita*). No segundo, acrescentou-se ao primeiro modelo uma variável econômica (receitas de transferências correntes sobre receitas correntes). No terceiro modelo, acrescentou-se ao primeiro modelo as variáveis políticas (log do número efetivo de candidatos na disputa eleitoral para a Prefeitura, log do número efetivo de partidos na Câmara Municipal, similitude de partidos entre prefeito e governador e se o partido do prefeito é de esquerda). Por último, foram agrupadas no quarto modelo todas as variáveis independentes do estudo.

Assim, na Tabela 2 são apresentados os resultados da estimação do modelo exposto anteriormente e é possível verificar que em todas as estimativas as variáveis “inclusão digital” e “PIB *per capita*” se mostraram significantes para explicar o índice de transparência digital nos municípios cearenses, ou seja, tais variáveis exercem influência positiva quanto à transparência digital desde o modelo utilizado nesta pesquisa. A variável “receitas de transferências correntes sobre receitas correntes” também se mostrou significativa, porém, como era esperado, com influência negativa para o Índice de Transparência.

Tabela 2: estimação dos índices de transparência digital nos municípios cearenses

Variáveis	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3	Modelo 4
NECDEP			-0,00513	-0,00252
			(0,0476)	(0,0465)
NEPCM			-0,00681	-0,01360
			(0,0440)	(0,0459)
SPPG			-0,07920	-0,07520
			(0,0541)	(0,0543)
ESQ			0,03500	0,03340
			(0,0316)	(0,0329)
ALFAB	-0,00393	-0,00482	-0,00383	-0,00451
	(0,00452)	(0,00448)	(0,00468)	(0,00468)
INCDIG	0,01050**	0,00913*	0,01070**	0,00927*
	(0,00461)	(0,00474)	(0,00480)	(0,00482)
URB	0,000464	0,00042	0,00069	0,00067
	(0,00145)	(0,00144)	(0,00146)	(0,00145)
PIBPC	0,15900***	0,11400*	0,15800***	0,11500*
	(0,0572)	(0,0606)	(0,0565)	(0,0600)
RTCRC		-0,70400*		-0,67300*
		(0,359)		(0,392)
Constante	-0,79700	0,31800	-0,79400	0,26800
	(0,488)	(0,658)	(0,485)	(0,680)
Número de observações	157	153	157	153
F	11,06	9,60	5,39	5,82
Graus	(4, 152)	(5, 147)	(8, 148)	(9, 143)
<i>p-value</i>	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
R ²	0,117	0,129	0,131	0,142

Fonte: Elaborada pelos autores (2016).

Notas: 1. Os modelos foram estimados pelo método dos mínimos quadrados generalizados (MQG). Os números da tabela representam os coeficientes estimados e os erros-padrão (entre parênteses) referentes às estimações dos modelos. ***, ** e * denotam a significância estatística dos coeficientes em 1%, 5% e 10%, respectivamente;

2. Os Municípios de Ameiroz, Graça, Poranga e Quiterianópolis não tiveram suas receitas de transferências correntes divulgadas pelo Finbra/STN, diminuindo a quantidade de observações nos modelos 2 e 4.

N. obs. = número de observações.

Em relação às hipóteses do estudo, foi proposta inicialmente a influência dos indicadores políticos no índice de transparência digital por meio da hipótese 1 (H1). Comprovou-se que as variáveis políticas utilizadas na pesquisa não exercem influência na transparência digital, pois não foi possível inferir que exista maior transparência digital com a concorrência mais acirrada na disputa eleitoral, da maior oposição ao prefeito na Câmara Municipal, da convergência de ideologias políticas entre prefeito e governador, além de prefeituras que possuem prefeitos vinculados a partidos de esquerda. Dessa forma, rejeitou-se a hipótese inicial.

Na hipótese 2 (H2), relacionada ao comportamento dos indicadores sociais sobre o índice de transparência digital, percebeu-se que a variável “inclusão digital” exerceu influência significativa sobre ela. Pode-se reforçar a importância dessa variável, pois, com o acesso da população às TIC, é possível que os cidadãos exerçam o controle social de modo mais próximo à Prefeitura, associado à divulgação de informações, serviços, relatórios de prestações de contas e cumprimento das exigências legais por parte dos gestores. Por outro lado, as variáveis “alfabetismo” e “taxa de urbanização” não exerceram influência significativa na transparência digital. Portanto, com base nas variáveis sociais selecionadas para o estudo, a hipótese foi parcialmente confirmada.

Quanto à hipótese 3 (H3), as variáveis econômicas privilegiadas no estudo foram “PIB *per capita*” e “receitas de transferências correntes sobre receitas correntes”. Estas variáveis econômicas influenciaram a transparência digital, o que permitiu a não rejeição da hipótese nula. Quanto ao PIB *per capita*, sugere-se que, quanto maior a renda da população, pode existir maior circulação da economia local, incremento de oportunidades quanto à educação, maior aquisição de recursos tecnológicos pelos cidadãos e níveis mais elevados de investimentos pela Prefeitura em acesso digital.

As transferências de receitas correntes sobre as receitas correntes sugerem que o aumento dos gastos públicos municipais, decorrente de transferências intergovernamentais, pode influenciar negativamente na

transparência digital. Vale ressaltar que as transferências governamentais para os municípios podem ser verificadas no portal da transparência estadual⁴ que, por sua vez, precisaria ser mais bem difundido à população dos municípios.

5 CONCLUSÃO

A pesquisa concentrou-se na análise da transparência digital dos municípios cearenses quanto às informações disponibilizadas em seus portais eletrônicos. É notável que a transparência, como elemento característico da democracia, é cada vez mais exigida dos gestores públicos, seja pelos órgãos fiscalizadores ou mesmo pela população ao exercer o controle social.

A pesquisa teve como objetivo verificar a relação entre o nível de transparência digital dos *sites* dos municípios cearenses e seus indicadores políticos, sociais e econômicos. Em relação à influência das variáveis políticas no índice de transparência digital dos municípios cearenses, constatou-se que esta não é induzida pelo número efetivo de candidatos em disputa eleitoral para a Prefeitura, tampouco pelo número efetivo de partidos na Câmara Municipal, após considerar o fato de que uma maior oposição ou cobrança dos gestores públicos poderia se traduzir em maior transparência. Da mesma forma, a similitude de partido entre prefeito e governador, assim como o prefeito pertencer a um partido de esquerda, não sugerem maior transparência digital.

Isso pode sugerir que a ampliação da transparência digital, com base nas iniciativas dos gestores municipais, não ocorre por meio de competição, concorrência, oposição ou semelhança de ideias com o governo, mas por fatores distintos e exógenos, como é o caso de imposições quanto ao cumprimento das leis, recebimento de recursos e celebração de convê-

4

Disponível em: <http://www.transparencia.sp.gov.br/>. Acesso em: 3 out. 2019.

nios. Nesse sentido, pode-se reforçar a importância dos órgãos de controle externo no cumprimento de suas missões institucionais.

Quanto à influência das variáveis sociais no índice de transparência digital dos municípios cearenses, inferiu-se que a transparência digital não é influenciada pelo alfabetismo e pela taxa de urbanização dos municípios, mas é motivada pela inclusão digital. Nesse âmbito, a ampliação do acesso público às tecnologias de informação nos municípios torna-se condição essencial para viabilizar a transparência e a democracia digital. Portanto, é reforçada a emergência de superar a exclusão digital para inserir os cidadãos nos processos de decisão das políticas públicas, embora se perceba que a participação digital tenha um viés na inclinação política dos gestores públicos.

No que concerne à influência dos indicadores econômicos no índice de transparência digital dos municípios cearenses, evidenciou-se que o PIB *per capita* e as receitas de transferências correntes sobre receitas correntes são variáveis condicionadoras da transparência digital. Dessa forma, percebe-se que um incremento no PIB *per capita* dos municípios possa indicar maior transparência digital, ou seja, com base em uma renda média mais elevada nos municípios, é possível que haja reflexos na educação da população, incremento de seu acesso aos meios digitais de comunicação e, conseqüentemente, cobrança de maior transparência nas contas públicas. Em sentido oposto, conclui-se que as receitas de transferências correntes sobre receitas correntes possam indicar que a forma de aquisição de recursos financeiros e orçamentários dos municípios, constituídos em grande parte das transferências governamentais, em vez de arrecadação própria, pode desencorajar os munícipes a exigir maior transparência na Gestão Pública.

A pesquisa registrou algumas limitações, como: 1. a população da pesquisa compreendeu apenas os municípios com *sites* ativos, visto que 27 prefeituras, o que corresponde a 14,67% dos municípios cearenses, possuíam *canais* inativos em virtude de inexistência, desativação, manu-

tenção, construção ou por se caracterizarem com *blogs*; 2. a transversalidade do método ou dimensão da pesquisa, considerada ocasional, visto que os resultados denotaram a perspectiva de um momento específico em que se constituiu o estudo; 3. a inobservância de aspectos da cultura local de cada município para compreender o seu histórico de iniciativas voltadas à constituição da transparência digital; 4. a celeridade das mudanças nas TIC, como das informações e serviços ofertados nos *sites*; e 5. a quantidade reduzida de estudos, com foco na transparência digital, realizados nos municípios brasileiros.

Por último, são propostos alguns trabalhos posteriores que possam trazer benefícios diretamente relacionados à Administração Pública e à sociedade, como: 1. ampliar a pesquisa em municípios de outros estados brasileiros, abrangendo as demais regiões geográficas, para detectar diferenças em relação aos municípios cearenses e sugerir oportunidades de melhorias na transparência digital; 2. realizar estudo longitudinal para analisar as variações nas características dos *sites* em momentos distintos, permitindo maior compreensão quanto à evolução da transparência digital nos municípios cearenses, além da adesão de novos *sites* ativos; 3. introduzir variáveis culturais e identificar novos indicadores políticos, sociais e econômicos que possam influenciar na transparência digital, com supedâneo no modelo aplicado na pesquisa; 4. apresentar novos indicadores para o modelo de pesquisa que guardem relação com a transparência e estejam em conformidade com as necessidades e interesses voltados à democracia digital; e 5. comparar a evolução da transparência digital nos municípios brasileiros com os de outros países.

REFERÊNCIAS

AMORIM, P. K. D. F. **Democracia e internet**: a transparência de gestão nos portais eletrônicos de capitais brasileiras. 2012. 336 f. Tese (Doutorado em Comunicação e Cultura Contemporâneas) – Faculdade de Comunicação, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2012.

AMORIM, P. K. D. F.; GOMES, W. O estado da transparência digital das capitais brasileiras: um estudo sobre e-transparência fiscal. *In: CONGRESSO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE PESQUISADORES DE COMUNICAÇÃO E POLÍTICA*, 5., 2013, Curitiba. **Anais** [...]. Curitiba: Compólitica, 2013. p. 1-25.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: <https://bit.ly/1qcrOii>. Acesso em: 15 ago. 2013.

BRASIL. **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. Brasília, DF: Presidência da República, 2009. Disponível em: <https://bit.ly/2lygWIR> . Acesso em: 20 ago. 2013.

COSSIO, F. A. B.; CARVALHO, L. M. Os efeitos expansivos das transferências intergovernamentais e transbordamentos espaciais de despesas públicas: evidências para os municípios brasileiros: 1996. **Pesquisa e Planejamento Econômico**, Rio de Janeiro, v. 31, n. 1, 2000.

CRUZ, C. F.; FERREIRA, A. C. S.; SILVA, L. M.; MACEDO, M. A. S. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 46, n. 1, p. 153-176, 2012.

DANCEY, C. P.; REIDY, J. **Estatística sem matemática para psicologia**: usando SPSS para Windows. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2006.

GUJARATI, D. N.; PORTER, D. C. **Econometria básica**. 5. ed. Porto Alegre: AMGH, 2011.

IBGE. **Pesquisa nacional por amostra de domicílios**: síntese dos indicadores: 2010. Rio de Janeiro: IBGE, 2010.

KLEIN, F. A. **Elections and fiscal policy at the municipal level in Brazil**. 2012. 102 f. Tese (Doutorado em Administração Pública e Governo) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2012.

KOZAK, M. What is strong correlation? **Teaching Statistics**, [s. l.], v. 31, p. 85-86, 2009.

LAAKSO, M. Proportional methods of representation and fragmentation of the Finnish political system. **Politiikka**, Helsinki, n. 3, p. 202-225, 1977.

MARCELINO, C. W.; SANTOS, C. A. F. A tecnologia da informação e a participação popular: estudo de caso do projeto transparência do Tribunal de Contas do Estado do Paraná. *In*: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 36., 2012, Rio de Janeiro. **Anais** [...]. Rio de Janeiro: EnANPAD, 2012. p. 1-16.

MARGETTS, H. Governo eletrônico: uma revolução na Administração Pública? *In*: PETERS, B. G.; PIERRE, J. (org.). **Administração Pública**: coletânea. São Paulo: Unesp, 2010.

MIZUCA, H. D. **Coligações em eleições majoritárias municipais: a lógica do alinhamento dos partidos políticos brasileiros nas disputas de 2000 e 2004.** 2007. 176 f. Tese (Doutorado em Ciência Política) – Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

MOON, M. J. The evolution of e-government among municipalities: rhetoric or reality? **Public Administration Review**, Hoboken, v. 62, n. 4, p. 424-433, 2002.

OLIVEIRA, R. R.; SILVA, A. M. C.; MORAES, M. C. C. Transparência do orçamento governamental dos países: um estudo acerca da associação entre IAO, IDH, PIB e IPSAS. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 42, p. 5-11, 2008.

PINHO, J. A. G. Investigando portais de governo eletrônico de Estados no Brasil: muita tecnologia e pouca democracia. *In*: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 30., 2006, Brasília, DF. **Anais [...]**. Brasília, DF: EnANPAD, 2006. p. 1-14.

RODRIGUES, L. M. **Partidos, ideologia e composição social: um estudo das bancadas partidárias na Câmara dos Deputados.** São Paulo: Edusp, 2002.

ROTHBERG, D. Por uma agenda de pesquisa em democracia eletrônica. **Opinião Pública**, Campinas, v. 14, n. 1, p. 149-172, 2008.

SANO, H. Governo eletrônico nos municípios brasileiros: um conto de fadas da web 1.0? *In*: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA, 5., 2012, Salvador. **Anais [...]**. Salvador: EnAPG, 2012. p. 1-16.

SILVA, L. M. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 2011.

SOARES, L. L.; VICENTE, E. F. R. Divulgação de compras públicas nos sites das capitais dos Estados do Brasil. *In*: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 35., 2011, Rio de Janeiro. **Anais [...]**. Rio de Janeiro: EnANPAD, 2011. p. 1-17.

STYLES, A. K.; TENNYSON, M. The accessibility of financial reporting of U.S. municipalities on the internet. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Bingley, v. 19, n. 1, p. 56-92, 2007.

TEIXEIRA, P. A. P. Direito fundamental à alfabetização. **Universitas/JUS**, Brasília, DF, v. 23, n. 1, p. 41-52, 2012.

WEST, D. M. E-government and the transformation of service delivery and citizen attitudes. *Public Administration Review*, Hoboken, v. 64, n. 1, p. 15-27, 2004.

WOOLDRIDGE, J. **Introdução à econometria**: uma abordagem moderna. 4. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

WYKCOFF, P. G. The elusive flypaper effect. *Journal of Urban Economics*, Amsterdã, v. 30, n. 3, p. 310-328, 1991.

Governança nas Universidades Federais do Brasil segundo o “Levantamento Integrado de Governança Organizacional Pública” do Tribunal de Contas da União

Governance in Federal Universities in Brazil According to the Integrated Survey of Public Organizational Governance of the Federal Court of Accounts

Pauliane Venessa da Silva Braga Marques¹

Maria da Glória Arrais Peter²

Cícero Philip Soares do Nascimento³

Marcus Vinícius Veras Machado⁴

RESUMO

Governar recursos públicos tem sido um grande desafio para o gestor público brasileiro. Nesse contexto, o tema “governança pública” tornou-se um assunto muito relevante nos últimos anos. O objetivo deste estudo foi analisar o nível de adesão das universidades federais brasileiras às boas práticas de governança pública abordadas pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em sua mais recente publicação do “Levantamento Integrado de Governança Organizacional Pública”, realizada em 2017. A pesquisa tem abordagem descritiva e qualitativa, utilizando-se da análise bibliográfica e documental. O estudo foi realizado com as sessenta universidades federais que participaram do levantamento. Foram analisados e interpretados os dados fornecidos pelo TCU, mais especificamente, 28 questões do levantamento, relacionadas ao Índice de Governança Pública

1 Mestranda em Políticas Públicas e Gestão da Educação Superior, Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: pauliane.venessa@gmail.com

2 Doutora em Educação pela Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: gloria@arrais.com

3 Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: philip_nascimento@yahoo.com.br

4 PhD em Higher Education e Finanças Públicas pela University of Arizona, Estados Unidos. Pró-Reitor de Gestão de Pessoas da Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: marcusmachado@ufc.br

(iGovPub). Diante disso, o nível de governança pública das universidades federais brasileiras é considerado “inicial”.

Palavras-Chave: Governança Pública. Universidades Federais. Tribunal de Contas da União.

ABSTRACT

Management of public resources has been a great challenge for Brazilian public managers, which has rendered Public Governance as a particularly relevant subject in recent years. This paper analyzes the level of compliance of Brazilian federal universities with the best practices of Public Governance addressed by the Federal Court of Accounts (TCU) in its most recent publication of the Integrated Survey of Public Organizational Governance, held in 2017. This descriptive/qualitative study used bibliographic and documentary analysis and included 60 federal universities in its survey. The data provided by TCU were analyzed and interpreted, namely 28 survey questions related to the Public Governance Index (iGovPub). The results show that the Public Governance level of Brazilian federal universities in 2017 is considered “initial”.

Keywords: Public Governance. Federal Universities. Brazilian Federal Court of Accounts.

Recebido: 22-04-2020

Aprovado: 16-06-2020

1 INTRODUÇÃO

A governança vem ganhando abrangência não apenas no setor privado, mas também no setor público, uma vez que os problemas verificados na administração pública podem ser controlados ou amenizados com

a utilização de alguns princípios oriundos da governança corporativa do setor privado (SLOMSKI et al., 2008).

A governança pública tem assumido grande importância na gestão dos recursos públicos no Brasil, sendo alvo de muitas discussões sobre sua prática. O valor das boas práticas de governança no setor público vai além de normas e princípios, pois é visto como resultado positivo tanto para a instituição quanto para a sociedade. A governança está presente em todas as esferas públicas: municipal, estadual ou federal.

Nesse ambiente, estão inseridas as instituições federais de ensino superior (Ifes), que, segundo Souza (2017), encontram-se em constante crescimento, tendo em vista as ações de políticas públicas estabelecidas através do Plano de Desenvolvimento da Educação (PDE), criado em 2007, no qual se destaca o Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais (Reuni).

A presente pesquisa se destina a uma parcela dessas Ifes, as universidades federais brasileiras. Desse modo, para realização dessas ações de promoção e expansão do ensino superior, é necessária uma boa gestão, que estimule a adoção de melhores práticas, a fim de prover uma maior eficiência para o pleno funcionamento da instituição.

A governança no setor público já foi tema de estudos nacionais e internacionais, como Kuziemski e Misuraca (2020); Rodrigues e Rodrigues (2020); Correio e Correio (2019); Santos e Rover (2019); Teixeira e Gomes (2019); Cappellesso, Figueiredo e Lima (2016); Sukmadilaga, Pratamab e Mulyanic (2015); Matei e Drumasu (2015); Oliveira e Pisa (2015); Silvia e Adela (2014); Madhani (2014); e Benedicto et al. (2013). Já no cenário da governança nas universidades federais brasileiras, tem-se os estudos de Sales et al. (2020); Castello e Pont (2018); Rosini, Messias e Palmisano (2018); Mello e Silva (2018); Castro e Silva (2017); Kelm et al. (2017); e Zorza e Rodrigues (2016).

Ademais, as universidades federais, como órgãos da administração pública federal, fazem parte da lista de organizações que participaram do

Levantamento de Governança do Tribunal de Contas da União (TCU), em 2017, sobre boas práticas de governança e gestão no setor público.

Assim, em virtude da realização de diversos trabalhos anteriores sobre o tema da governança pública e governança nas universidades federais, surge o seguinte problema: qual o nível de adesão das universidades federais brasileiras às boas práticas de governança pública abordadas pelo TCU no “Levantamento Integrado de Governança Organizacional Pública”? Diante da problemática levantada, e considerando os estudos anteriores sobre a temática, pressupõe-se que as universidades federais brasileiras apresentam baixo nível de maturidade em governança pública.

Para que tal indagação seja respondida, a presente pesquisa tem como objetivo geral analisar o nível de adesão das universidades federais brasileiras às boas práticas de governança pública abordadas pelo TCU no referido levantamento. Para atingir o objetivo proposto, foram delimitados os seguintes objetivos específicos: (1) identificar as universidades federais brasileiras com maior adesão às práticas de governança; (2) verificar as práticas de governança pública mais adotadas de acordo com o levantamento; e (3) identificar qual mecanismo de Governança – liderança, estratégia ou *accountability* – tem maior aderência pelas universidades federais brasileiras.

Considerando o objetivo proposto, esta pesquisa pode ser definida como aplicada e descritiva, tendo como procedimentos metodológicos a pesquisa bibliográfica e documental. Para a coleta de dados, foram utilizadas as informações contidas no site do TCU, compreendendo a mais recente publicação do “Levantamento Integrado de Governança Organizacional Pública”, realizado em 2017. Além disso, solicitou-se por e-mail de contato do órgão a identificação das universidades federais que participaram do levantamento realizado em 2017 sobre governança pública.

Tendo em vista a importância da governança e do levantamento realizado pelo TCU, que busca identificar as práticas de governança utilizadas na administração pública federal, a pesquisa torna-se relevante para

o fortalecimento da confiança da gestão nas instituições públicas. Além disso, visa identificar as necessidades da sociedade e ampliar os resultados esperados, assegurando ao cidadão que os recursos públicos estão sendo administrados da melhor forma possível.

O trabalho está estruturado em cinco seções, sendo a primeira a presente introdução, em que são apresentadas as diretrizes condutoras da pesquisa. Na segunda seção, tem-se a discussão teórica acerca da governança no setor público; a terceira apresenta os procedimentos metodológicos adotados para a condução da pesquisa; na quarta expõe-se a consolidação dos resultados; e, por fim, na sexta seção, apresentam-se as conclusões do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Governança pública e universidades federais brasileiras

A governança corporativa emergiu como um conjunto de práticas adotadas pelas organizações no contexto de separação entre propriedade e gestão das grandes empresas contemporâneas (MARTINS et al. 2016; OLIVEIRA; FONTES FILHO, 2017). Seu objetivo era criar mecanismos de redução da assimetria informacional e do problema de agência (agency), caracterizado, segundo a teoria da agência (JENSEN; MECKLING, 1976), como o ambiente de conflitos de interesses no qual os acionistas buscam agregar valor à empresa e os executivos buscam a longevidade da organização e o aumento do próprio poder (ANDRADE, 2008; MARTINS et al. 2016; SILVA, 2014).

Partindo desse cenário, a redução de conflitos de interesse por meio da governança corporativa faz uso de mecanismos como transparência (*disclosure*), prestação de contas (*accountability*) e equidade (*fairness*) (ANDRADE, 2008; MARTINS et al. 2016), que ganham relevância no contexto das organizações públicas, na medida em que se apresentam como instrumentos de fortalecimento das relações entre governo e sociedade (MATIAS-PEREIRA, 2010).

Matei e Drumasu (2015) afirmam que o modelo de governança corporativa foi adotado e implementado no setor público como uma nova abordagem de gestão pública nas décadas de 1980 e 1990, por países como Nova Zelândia, Austrália e Reino Unido.

Sobre esse aspecto, Benedicto et al. (2013) afirmam que, assim como ocorreu o movimento internacional no âmbito das empresas, a adoção de práticas de governança no setor público vem se aprimorando e buscando adaptações para o seu contexto e necessidades.

Para Edwards et al. (2012), a emergência do modelo de governança pública ancora-se na interseção e crescentes conexões entre os setores público e privado nas últimas três décadas, comportamento que tem sido uma dimensão fundamental para compreensão da governança no setor público.

Buscando esclarecer o papel da governança nas organizações, diversas entidades publicaram estudos buscando estabelecer padrões de boas práticas, como Organização para a Cooperação Desenvolvimento Econômico (ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015), a Australian National Audit Office (2014), a Internacional Federation of Accountants (Ifac) (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS; PUBLIC FINANCE AND ACCOUNTANCY, 2014), e o TCU (BRASIL, 2014).

O estudo denominado “International framework: good governance in the public sector”, da Ifac (2014), afirma que a governança no setor público compreende os arranjos estabelecidos de modo a garantir o alcance dos objetivos e metas dos agentes, permitindo que as entidades atinjam os resultados de interesse público pretendidos (MATEI; DRUMASU, 2015).

Cappellesso, Figueiredo e Lima (2016) afirmam que o *framework* apresentado pela Ifac (2014) evidencia um esforço dos envolvidos no estudo em reduzir o conflito de agência por meio de boas práticas de governança no contexto das organizações públicas.

Oliveira e Fontes Filho (2017) acrescentam que, no âmbito do Estado, mais especificamente na administração pública indireta, há diversas

relações de agência, protagonizadas por meio de contratos tácitos ou explícitos entre cidadãos, políticos, Estado, sistema econômico e burocracia.

Nesse ambiente, Sales et al. (2020) argumentam que as universidades federais brasileiras, que pertencem à administração pública sob a forma de autarquias ou fundações, estão sujeitas ao conjunto normativo que rege o setor público. Embora a Constituição Federal de 1988 tenha conferido autonomia às universidades, estas estão sujeitas à rigidez da legislação, que envolve a definição da estrutura organizacional e o controle da aplicação dos recursos (SALES et al., 2020). Observa-se, então, que as universidades federais brasileiras, assim como o setor público, necessitam do estabelecimento de mecanismos de governança que permitam transparência, equidade e prestação de contas, uma vez que utilizam recursos públicos.

Sobre esse aspecto, os governos têm implementado novos modelos de gestão nas Instituições de Ensino Superior (IES), procurando alterar o paradigma vigente nas universidades que estão dentro da esfera pública (ARAÚJO; RODRIGUES, 2009; SALES et al., 2020). Tal afirmação está em sintonia com Benedicto et al. (2013) e Edwards et al. (2012), para quem os modelos de gestão e governança no setor público procuram fazer uma conexão com a matriz estabelecida pelas organizações privadas.

Assim, Araújo e Rodrigues (2009) afirmam que o caminho da gestão universitária para um novo modelo ancora-se naquele proposto pela teoria da agência (JENSEN; MECKLING, 1976), ao permitir que as universidades (as agências) tomem decisões sobre a implementação de programas com base na economia e eficiência, em detrimento das organizações políticas.

Mello e Silva (2018) afirmam que, tendo em vista o cenário socioeconômico vigente e estudos anteriores, os desafios enfrentados pelas IES dizem respeito à capacidade de estruturar e manter uma gestão, fazendo uso de práticas de governança capazes de otimizar o desempenho e proteger os *stakeholders*, além de, simultaneamente, proporcionar benefícios aos processos internos.

Desta forma, a governança pública no contexto das universidades federais brasileiras apresenta-se como um cenário de grandes desafios, o que enseja a realização de estudos que investiguem como as boas práticas de governança estão sendo aplicadas nas IES brasileiras. Com efeito, as universidades federais brasileiras, como órgãos da administração pública federal, fazem parte da lista de organizações que participaram do levantamento sobre boas práticas de governança e gestão no setor público realizado pelo TCU.

2.2 Governança no contexto do TCU

O TCU atua na esfera administrativa julgando as contas de administradores públicos e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos federais, bem como as contas de qualquer pessoa que causem prejuízo ao erário.

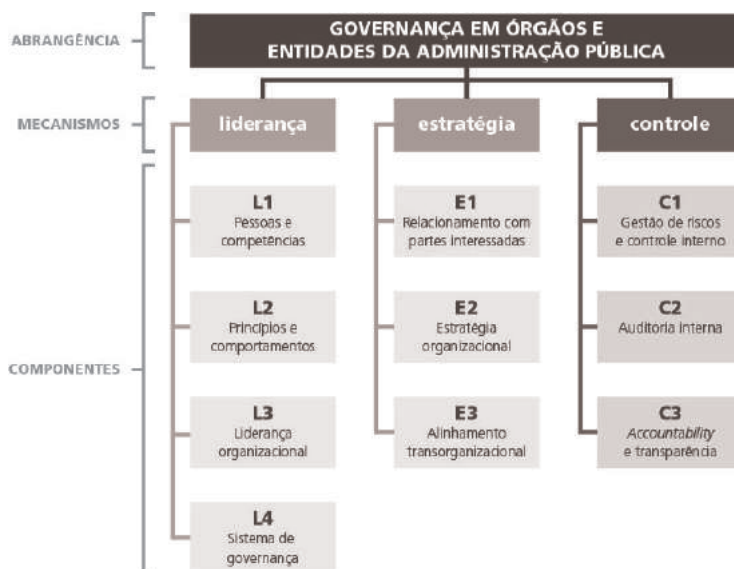
De acordo com a Constituição Federal de 1988, o TCU auxiliará o Congresso Nacional no exercício do Controle Externo (BRASIL, 1988). A missão institucional do TCU (BRASIL, 2015, p. 44) é “aprimorar a administração pública em benefício da sociedade, através do controle externo”. O TCU exerce algumas funções básicas, como fiscalizar, consultar, informar, judiciar, sancionar, corrigir e normatizar, além da atividade de ouvidoria, havendo, ainda, em sua atuação, o propósito de educar.

Nos últimos anos, o TCU tem buscado contribuir para o aprimoramento da governança no setor público através de publicações relacionadas ao tema, como a publicação do “Referencial Básico de Governança” (BRASIL, 2014), aplicável a órgãos e entidades da administração pública.

O TCU (BRASIL, 2014) define governança no setor público como um conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle que objetivam avaliar, direcionar e monitorar a gestão, para a condução de políticas e prestação de serviços de interesse da sociedade. Esses mecanismos não produzem os resultados separadamente. Para a obtenção dos resultados

esperados, foi criado, no “Referencial Básico de Governança”, quatro níveis de análise, a saber: (1) os mecanismos de governança, (2) os componentes, (3) as práticas e (4) os itens de controle. A Figura 1 apresenta os componentes dos mecanismos de governança.

Figura 1: Componentes dos mecanismos de governança



Fonte: Tribunal de Contas da União (BRASIL, 2014, p. 39).

Conforme Figura 1, os líderes das organizações são os responsáveis por conduzir o processo de estabelecimento dos mecanismos de governança, no qual a liderança relaciona-se com o conjunto de práticas de natureza humana; a estratégia abrange a definição e monitoramento de objetivos, indicadores e metas, bem como o alinhamento entre planos e operações de unidades e organizações envolvidas na sua execução; e o controle, por sua vez, abrange aspectos como transparência, prestação de contas e responsabilização, dentre outros (BRASIL, 2014).

Cada um dos mecanismos de governança está associado a um conjunto de componentes que, por sua vez, foram vinculados a um grupo de práticas de governança, em que contribuem, direta ou indiretamente, para o alcance dos objetivos da instituição. A estrutura evidenciada na Figura 1 serve como base para algumas das questões relacionadas ao tema governança pública do “Levantamento Integrado de Governança Organizacional Pública”, do TCU.

O TCU vem realizando, nos últimos anos, levantamentos de governança e gestão em quatro temas distintos – (1) tecnologia da informação, (2) pessoas, (3) contratações e (4) governança pública –, com a finalidade de conhecer melhor a situação da governança no setor público e estimular as organizações públicas a adotarem boas práticas de governança.

Em 2017, o órgão reuniu esses temas e realizou o primeiro “Levantamento Integrado de Governança Organizacional Pública”, com a participação de organizações públicas que compõem a administração direta e indireta da esfera federal ou que recebem recursos públicos federais (BRASIL, 2018). Dentre as organizações, participaram 113 instituições de ensino, sendo sessenta universidades federais, objeto de investigação do presente estudo.

O questionário que compõe o levantamento no ciclo de 2017 é composto por 93 perguntas e está fundamentado em diversas referências nacionais e internacionais de boas práticas de governança, em normas vigentes e, ainda, em recomendações do TCU. Divide-se em cinco temas: (1) governança pública (liderança, estratégia, *accountability*); (2) governança e gestão de pessoas; (3) governança e gestão de tecnologia da informação; (4) governança e gestão de contratações; e (5) resultados. Com a análise dos resultados obtidos, foi apresentado, por meio de “perfis”, o panorama da governança pública na administração pública federal, dentre eles: perfil integrado de governança e gestão; perfil de governança pública; perfil de governança e gestão de pessoas; perfil de governança e gestão de TI; perfil de governança e gestão de contratações e perfil resultados.

O foco do presente estudo foi o perfil de governança pública, representado pelo Índice de Governança Pública (iGovPub), que resulta das questões relacionadas ao tema governança pública, que abrange os mecanismos de governança: liderança, estratégia e *accountability*.

2.3 Evidências empíricas sobre governança nas universidades federais públicas

A governança no setor público foi objeto de estudo em diferentes situações em âmbito nacional e internacional. Diversos pesquisadores publicaram estudos internacionais sobre investigação da governança no contexto das entidades públicas, como Kuziemski e Misuraca (2020), que discutiram a governança e inteligência artificial no setor público; Sukmadilaga, Pratamab e Mulyanic (2015), que investigaram a implementação da boa governança por meio da análise da divulgações de demonstrações financeiras; Matei e Drumasu (2015), que realizaram uma análise acadêmica do processo de desenvolvimento do conceito de governança corporativa em entidades públicas e como essa é uma forma eficiente de governança; Silvia e Adela (2014), que estudaram a transparência no setor público baseada na governança eletrônica; e Madhani (2014), que discutiram a evolução das reformas de governança corporativa do setor público.

Em âmbito nacional, Rodrigues e Rodrigues (2020) analisaram a relação entre a governança pública e as reeleições municipais no contexto mineiro; Correio e Correio (2019) investigaram as práticas de governança pública adotadas por 372 órgãos da administração pública federal brasileira; Santos e Rover (2019) verificaram a influência de práticas de governança pública na eficiência da aplicação dos recursos públicos em educação e saúde nos municípios brasileiros; Teixeira e Gomes (2019) desenvolveram uma revisão teórica da literatura sobre o conceito de governança pública; Cappellesso, Figueiredo e Lima (2016) analisaram a contribuição dos novos padrões contábeis para as práticas de governança

corporativa no setor público brasileiro; Oliveira e Pisa (2015) estudaram o desenvolvimento de um índice de medição da governança pública a partir do ponto de vista dos princípios de governança; e Benedicto et al. (2013) analisaram a aplicabilidade dos conceitos da governança corporativa na administração pública diante do contexto atual, que demanda eficiência, responsabilidade, ética, transparência e prestação de contas.

Já sobre as boas práticas de governança nas universidades federais brasileiras, Sales et al. (2020) investigaram o nível de aderência dessas instituições às práticas de governança pública recomendadas pelo “Study 13”, da Ifac, considerando as dimensões: estrutura e processos organizacionais e controle. Concluiu-se que o nível de aderência das universidades é cerca de 49% do total de 77 recomendações analisadas.

Castello e Pont (2018) objetivaram realizar o constructo teórico referente às práticas de governança pública em IES a partir da abordagem sistêmica, tendo como objeto a Universidade Federal do Pará (UFPA). Os resultados apontaram para o ineditismo da análise de governança relacionada à abordagem sistêmica e às constatações de carência de pesquisa de governança nas universidades da Amazônia.

Rosini, Messias e Palmisano (2018) analisaram a percepção dos avaliadores que compõem o quadro de avaliadores do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep), tendo como base a concepção de boas práticas de governança nas IES. Os resultados evidenciam aspectos positivos no processo de avaliação, fortalecendo a governança das instituições em todas as suas perspectivas.

Mello e Silva (2018) investigaram as práticas de governança corporativa utilizadas em uma fundação de ensino superior comunitária à luz das melhores práticas definidas pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) (2015). Observou-se que a entidade adota um grande número das práticas de governança corporativa propostas pelo IBGC, adaptando algumas delas de forma a atender suas especificidades.

Castro e Silva (2017) avaliaram a prestação de contas do exercício de 2014 de cinco universidades públicas federais brasileiras de acordo com as boas práticas de governança, usando um quadro avaliativo composto por práticas publicadas por órgãos e pesquisadores. Os resultados mostraram que as universidades alcançaram em média 45,7% de aderência ao quadro proposto, o que indica a necessidade de maiores investimentos na adoção de boas práticas de governança.

Kelm et al. (2017) realizaram um debate das características típicas das instituições comunitárias de ensino superior (Ices), a partir dos conflitos de agência e dos desdobramentos dos interesses conflitantes e, às vezes, difusos de diversos atores que a compõem.

Por fim, o estudo realizado por Zorza e Rodrigues (2016) pesquisou o nível de transparência e boas práticas de governança dos relatórios de gestão de cinco universidades federais brasileiras que estavam no topo do Ranking Webmetrics, em julho de 2013. Os resultados demonstraram que nenhuma das universidades analisadas atingiu o patamar de alta transparência, classificando-as no nível médio de transparência.

3 METODOLOGIA

A pesquisa científica é procedimento racional e sistemático, com vistas a proporcionar respostas aos problemas inicialmente formulados, sendo desenvolvida por meio dos conhecimentos disponíveis e da utilização cuidadosa de métodos, técnicas e outros procedimentos científicos, ou seja, para se realizar uma pesquisa é necessário seguir uma metodologia (GIL, 2002).

Assim, quanto a sua natureza, a pesquisa é classificada como aplicada, pois, conforme Silva (2005), objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática destinada à solução de problemas específicos. No caso, pretende-se saber o nível de adesão das universidades federais brasileiras às boas práticas de governança pública abordadas pelo TCU no mais recente “Le-

vantamento Integrado de Governança Organizacional Pública”, sob o enfoque dos mecanismos de governança: liderança, estratégia e *accountability*.

Em relação aos objetivos gerais, pode-se classificá-la como descritiva, pois, de acordo com Gil (2002), essas pesquisas descrevem características de determinada população ou fenômeno ou, então, estabelece relações entre variáveis.

A população estudada são sessenta universidades federais brasileiras que participaram da mais recente edição do referido levantamento, em 2017 (Quadro 1).

Quadro 1: Universidades federais brasileiras participantes do levantamento de governança do TCU

Região	Universidade	UF
Centro-Oeste (5)	Universidade de Brasília (UnB)	DF
	Universidade Federal de Goiás (UFG)	GO
	Universidade Federal da Grande Dourados (UFGD)	MS
	Universidade Federal de Mato Grosso (UFMT)	MT
	Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS)	MS
Nordeste (18)	Universidade Federal de Alagoas (Ufal)	AL
	Universidade Federal da Bahia (Ufba)	BA
	Universidade Federal do Oeste da Bahia (Ufob)	BA
	Universidade Federal do Recôncavo da Bahia (UFRB)	BA
	Universidade Federal do Sul da Bahia (UFSB)	BA
	Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira (Unilab)	CE
	Universidade Federal do Cariri (UFCA)	CE
	Universidade Federal do Ceará (UFC)	CE
	Universidade Federal da Paraíba (UFPB)	PB
	Universidade Federal de Campina Grande (UFCG)	PB
	Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)	PE
	Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE)	PE
	Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN)	RN
	Universidade Federal Rural do Semi-Árido (Ufersa)	RN
	Universidade Federal de Sergipe (UFS)	SE
	Universidade Federal do Maranhão (Ufma)	MA
	Universidade Federal do Piauí (UFPI)	PI
	Universidade Federal do Vale do São Francisco (Univasf)	PE

Quadro 1: Universidades federais brasileiras participantes do levantamento de governança do TCU
 (continuação)

Norte (10)	Universidade Federal de Rondônia (Unir)	RO
	Universidade Federal do Amapá (Unifap)	AP
	Universidade Federal do Tocantins (UFT)	TO
	Universidade Federal do Oeste do Pará (Ufopa)	PA
	Universidade Federal do Pará (UFPA)	PA
	Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará (Unifesspa)	PA
	Universidade Federal Rural da Amazônia (Ufra)	PA
	Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR)	PA
	Universidade Federal de Roraima (UFRR)	RR
	Universidade Federal do Amazonas (Ufam)	AM
Sul (10)	Universidade Federal da Integração Latino-Americana (Unila)	PR
	Universidade Federal do Paraná (UFPR)	PR
	Universidade Federal da Fronteira Sul (Uffs)	RS
	Universidade Federal de Santa Maria (UFSM)	RS
	Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)	RS
	Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)	SC
	Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre (UFCSPA)	RS
	Universidade Federal de Pelotas (UFPeL)	RS
	Universidade Federal do Pampa (Unipampa)	RS
Universidade Federal do Rio Grande (Furg)	RS	

Quadro 1: Universidades federais brasileiras participantes do levantamento de governança do TCU
(continuação)

Sudeste (17)	Universidade Federal de Alfenas (Unifal)	MG
	Universidade Federal de Itajubá (Unifei)	MG
	Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF)	MG
	Universidade Federal de Lavras (Ufla)	MG
	Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)	MG
	Universidade Federal de Uberlândia (UFU)	MG
	Universidade Federal do Triângulo Mineiro (UFTM)	MG
	Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri (UFVJM)	MG
	Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (Unirio)	RJ
	Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)	RJ
	Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ)	RJ
	Universidade Federal de São Paulo (Unifesp)	SP
	Universidade Federal de Ouro Preto (Ufop)	MG
	Universidade Federal de São Carlos (UFSCar)	SP
	Universidade Federal De São João Del Rei (UFSJ)	MG
	Universidade Federal de Viçosa (UFV)	MG
	UFABC	SP

Fonte: Elaborado pelos autores (2018).

Quanto aos procedimentos, como foram utilizadas as respostas fornecidas pelas universidades ao questionário do TCU, a pesquisa é considerada documental, e os documentos classificados como “de segunda mão”, que, conforme Gil (2008), são aqueles que de alguma forma já foram analisados, tais como: relatórios de pesquisa, relatórios de empresas, tabelas estatísticas, entre outros. A pesquisa fez uso de 28 questões relacionadas ao conjunto “Governança Pública: liderança, estratégia e *accountability*”, conforme o Quadro 2.

Quadro 2: Questões sobre o tema governança pública do Levantamento de Governança Pública do TCU

Mecanismo 1100. Liderança	
Práticas	Questões
1110. Estabelecer o modelo de governança da organização	1111. A estrutura interna de governança da organização está definida. (tipo M)
	1112. Há segregação de funções para tomada de decisões críticas. (tipo A)
1120. Gerir o desempenho da alta administração	1121. A seleção de membros da alta administração é feita com base em critérios e procedimentos estabelecidos. (tipo A)
	1122. O desempenho de membros da alta administração é avaliado. (tipo A)
1130. Zelar por princípios de ética e conduta.	1131. Código de ética e de conduta aplicável aos membros de conselho ou colegiado superior e aos membros da alta administração da organização está estabelecido. (tipo A)
	1132. Os casos de conflitos de interesse, envolvendo pessoa que pertença à alta administração ou ao conselho ou colegiado superior, são identificados e tratados. (tipo A)
Mecanismo 2100. Estratégia	
Práticas	Questões
2110. Gerir os riscos da organização.	2111. O modelo de gestão de riscos da organização está estabelecido. (tipo M)
	2112. Os riscos considerados críticos para a organização são geridos. (tipo A)
2120. Estabelecer a estratégia da organização	2121. O modelo de gestão estratégica da organização está estabelecido. (tipo M)
	2122. A estratégia da organização está definida. (tipo E)
	2123. Os principais processos estão identificados e mapeados. (tipo A)
	2124. As demandas das partes interessadas estão identificadas, mapeadas e priorizadas. (tipo A)

Quadro 2: Questões sobre o tema governança pública do Levantamento de Governança Pública do TCU (continuação)

Práticas	Questões
2130. Promover a gestão estratégica	2131. A alta administração estabeleceu modelo de gestão dos processos finalísticos. (tipo M)
	2132. A alta administração monitora o desempenho da gestão dos processos finalísticos. (tipo A)
	2133. A alta administração estabeleceu modelo de gestão de pessoas. (tipo M)
	2134. A alta administração monitora o desempenho da gestão de pessoas. (tipo A)
	2135. A alta administração estabeleceu modelo de gestão de tecnologia da informação. (tipo M)
	2136. A alta administração monitora o desempenho da gestão de tecnologia da informação. (tipo A)
	2137. A alta administração estabeleceu modelo de gestão de contratações. (tipo M)
	2138. A alta administração monitora o desempenho da gestão de contratações. (tipo A)
Mecanismo 3100. <i>Accountability</i>	
Práticas	Questões
3110. Promover transparência, responsabilidade e prestação de contas.	3111. O modelo de transparência está estabelecido. (tipo M)
	3112. O modelo de prestação de contas diretamente à sociedade está estabelecido. (tipo M)
	3113. O modelo de responsabilização está estabelecido. (tipo M)
	3114. A organização publica conjuntos de dados de forma aderente aos princípios de dados abertos. (tipo A)
3120. Assegurar a efetiva atuação da auditoria interna	3121. A organização definiu o estatuto da auditoria interna. (tipo E)
	3122. A organização elabora Plano Anual de Auditoria Interna. (tipo A)
	3123. A auditoria interna produz relatórios destinados às instâncias internas de governança. (tipo A)
	3124. A organização avalia o desempenho da função de auditoria interna com base em indicadores e metas. (tipo A)

Fonte: Adaptado de TCU (BRASIL, 2018).

De acordo com o relatório técnico detalhado disponibilizado pelo TCU em seu site, a categorização das respostas do questionário e, conseqüentemente, dos índices divulgados, foram definidos em estágios de capacidade, da seguinte forma: a) 0,4 é o limite inferior da faixa intermediária – assim as respostas com valores menores que 40% foram classificadas no estágio inicial –; b) valor 0 (zero) para o limite inferior da faixa inicial e, dentro dessa faixa, os valores menores que 15% foram classificados como estágio inexpressivo; c) valor de 70% para o limite superior da faixa intermediária –então, as respostas acima desse valor foram classificadas na faixa aprimorada –; e d) valor 1, como limite superior da faixa aprimorada. A Tabela 1 demonstra a categorização das respostas.

Tabela 1: Categorização das respostas por estágios de capacidade

Estágios		Intervalos
Inicial	Inexpressivo	0 a 14,99%
	Iniciando	15 a 39,99%
Intermediário		40 a 70%
Aprimorado		70,01 a 100%

Fonte: Adaptado de TCU (BRASIL, 2018).

Com a categorização por estágios de capacidade, é possível identificar como se apresenta a maturidade em governança das universidades federais investigadas.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para responder à pergunta norteadora da pesquisa, foram analisadas as respostas do questionário aplicado no “Levantamento Integrado de Governança Organizacional Pública”, ciclo 2017, fornecidas pelo TCU, sob o tema “governança pública”, composto por três mecanismos: liderança, estratégia e *accountability*.

4.1 Aderência das Universidades Federais às práticas de Governança Pública

Para verificar a aderência das universidades federais brasileiras às práticas de governança pública com o enfoque do levantamento de governança pública aplicado pelo TCU, foi elaborado um ranking do iGovPub, que agrega os resultados referentes às questões sobre os mecanismos: liderança, estratégia e *accountability*, conforme demonstrado na Tabela 2.

Tabela 2: Aderência das universidades federais às práticas de governança pública

Ranking	Universidade	iGovPub	Ranking	Universidade	iGovPub
1º	UFMS	0,80	19º	UFG	0,38
2º	UFRPE	0,60	20º	UFRB	0,37
3º	Unifal	0,59	21º	UFTM	0,36
4º	Ufla	0,58	22º	UFRR	0,35
5º	Univasf	0,57		Ufam	0,35
6º	Ufra	0,54	23º	UFABC	0,34
7º	UFV	0,53		UNIR	0,34
8º	Unifap	0,51		Ufersa	0,34
	UnB	0,51	24º	UFSM	0,33
9º	UFPEl	0,50	25º	UFS	0,32
	Unifesp	0,50		UFCSPA	0,32
	Unipampa	0,50	26º	UFSB	0,31
10º	UFMT	0,50	27º	UFCG	0,30
	UFFS	0,48		UFJF	0,30
11º	UFCA	0,47	28º	UFRJ	0,29
12º	Furg	0,46	29º	UFGD	0,28
13º	UFPB	0,45		Unilab	0,28
	UFPI	0,45		Ufob	0,28
14º	UFT	0,44	30º	UFPE	0,28
	UFSJ	0,44		UFSC	0,25
	UFPA	0,44	UFC	0,25	
	Ufopa	0,44	31º	UFRRJ	0,23

Tabela 2: Aderência das universidades federais às práticas de governança pública (continuação)

Ranking	Universidade	iGovPub	Ranking	Universidade	iGovPub
15°	UFU	0,43	32°	Ufba	0,22
16°	UFRN	0,42	33°	UFRGS	0,20
	Ufop	0,42	34°	Ufal	0,19
17°	UFMG	0,40	35°	Unila	0,18
	UFVJM	0,40		UFPR	0,18
18°	UFSCar	0,39	36°	Unirio	0,13
19°	Unifesspa	0,38		UTFPR	0,13
	Unifei	0,38		UFMA	0,13

Fonte: Elaborado pelos autores (2018).

De acordo com o iGovPub, foi possível elaborar um ranking com as universidades, dividindo-as em colocações do primeiro ao 36° lugar. A Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS) destaca-se por seu elevado índice de representatividade em governança pública junto às demais universidades federais.

Na Tabela 3, apresenta-se a estatística descritiva dos dados em relação à quantidade de universidades federais brasileiras que aderem em maior quantidade às práticas de boa governança.

Tabela 3: Estatística descritiva da aderência das universidades as práticas de governança pública

Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão
0,13	0,80	0,38	0,133065803

Fonte: Elaborado pelos autores (2018).

Verificou-se, na Tabela 3, que houve diferença entre o índice mínimo (0,13) e o máximo (0,80), que se refere a aderência às práticas de governança pública nas universidades federais, demonstrando uma disparidade entre as universidades em relação ao nível aprimorado de governança e ao nível inicial. Através do desvio padrão (0,133065803), observa-se, ainda, a existência de uma dispersão relevante entre os valores expressos na amostra, confirmando a situação em que os dados apresentados possuem dispersão distante da média, o que reforça a diferença de desempenho das universidades.

Conforme o relatório técnico detalhado divulgado pelo TCU, foi possível demonstrar, através da Tabela 4, as universidades por estágios de capacidade (inexpressivo, inicial, intermediário e aprimorado), com base na Tabela 1, do tema “governança pública”.

Tabela 4: Relação das universidades federais por estágios de capacidade do iGovPub

Estágios		Intervalos	Universidades	Quantidade	%
Inicial	Inexpressivo	0 a 14,99%	Unirio, UTFPR, UFMA	3	5%
	Iniciando	15 a 39,99%	UFSCar, Unifesspa, Unifei, UFG, UFRB, UFTM, UFRR, Ufam, UFABC, Unir, Ufersa, UFSM, UFS, UFCSPA, UFSB, UFCG, UFJF, UFRJ, UFGD, Unilab, Ufob, UFPE, UFSC, UFC, UFRRJ, Ufba, UFRGS, Ufal, Unila, UFPR	30	50%
Intermediário		40 a 70%	UFRPE, Unifal, Ufla, Univasf, Ufra, UFV, Unifap, UnB, UFPEl, Unifesp, Unipampa, UFMT, UFFS, UFCA, Furg, UFPB, UFPI, UFT, UFSJ, UFPA, Ufopa, UFU, UFRN, Ufop, UFMG, UFVJM	26	43,33%
Aprimorado		70,01 a 100%	UFMS	1	1,66%

Fonte: Elaborado pelos autores (2018).

Nota-se que a única instituição que alcança o estágio aprimorado é a Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS). Percebe-se que 43,33% das universidades se encontram no estágio intermediário e 55% no estágio inicial de governança pública.

Diante do resultado do iGovPub apresentado na Tabela 4, conclui-se que o nível de governança das universidades federais pesquisadas é considerado inicial, corroborando, portanto, os resultados dispostos nos trabalhos citados na seção 3 deste estudo, em que é demonstrado um nível abaixo da média no quesito boas práticas de governança nas universidades.

4.2 Aderência das práticas de governança pública nas universidades federais brasileiras

Para identificar as práticas de governança pública mais aderentes nas universidades, foi elaborado, a partir do Quadro 2, um ranking com o resultado da média das respostas das questões correspondentes às práticas (Tabela 5).

Tabela 5: Ranking das práticas relacionadas à governança pública mais aderente nas universidades federais

Ranking	Prática	Índice
1º	1130: Zelar por princípios de ética e conduta	0,54
2º	1110: Estabelecer o modelo de governança da organização	0,52
3º	3120: Assegurar a efetiva atuação da Auditoria Interna	0,48
4º	3110: Promover transparência, responsabilidade e prestação de contas	0,45
5º	2120: Estabelecer a estratégia da organização	0,43
6º	2130: Promover a gestão estratégica	0,29
7º	1120: Gerir o desempenho da alta administração	0,27
8º	2110: Gerir os riscos da organização	0,12

Fonte: Elaborado pelos autores (2018).

Conforme Tabela 5, as práticas mais adotadas referem-se ao mecanismo liderança (1º e 2º lugares), seguido da *accountability* (3º e 4º lugares).

4.3 Mecanismo de Governança Pública em maior destaque nas Universidades Federais

Com o resultado de cada bloco de questões correspondentes aos mecanismos de governança, foi realizada a média aritmética para a obtenção do mecanismo de maior aderência, explicitado na Tabela 6.

Tabela 6: Média dos Mecanismos de Governança Pública

Universidade	0,45	Estratégia	Accountability
UFMS	0,38	0,58	0,94
UFRPE	0,19	0,46	0,60
Unifal	0,22	0,47	0,76
Ufla	0,12	0,41	0,72
Univasf	0,37	0,34	0,83
Ufra	0,27	0,37	0,47
UFV	0,32	0,45	0,52
Unifap	0,32	0,43	0,77
UnB	0,35	0,43	0,35
UFPeI	0,66	0,24	0,72
Unifesp	0,51	0,47	0,53
Unipampa	0,37	0,10	0,75
UFMT	0,37	0,29	0,69
UFFS	0,25	0,47	0,64
UFCA	0,38	0,23	0,68
Furg	0,47	0,37	0,44
UFPB	0,17	0,52	0,37
UFPI	0,24	0,20	0,39
UFT	0,14	0,50	0,51
UFSJ	0,16	0,29	0,58
UFPA	0,23	0,27	0,55
Ufopa	0,13	0,19	0,60
UFU	0,17	0,30	0,54
UFRN	0,18	0,36	0,28
Ufop	0,28	0,30	0,46
UFMG	0,30	0,35	0,21
UFVJM	0,11	0,15	0,32
UFSCar	0,14	0,20	0,58
Unifesspa	0,42	0,29	0,53
Unifei	0,40	0,17	0,58
UFG	0,37	0,28	0,49

Tabela 6: Média dos Mecanismos de Governança Pública (continuação)

Universidade	0,45	Estratégia	Accountability
UFRB	0,45	0,23	0,44
UFTM	0,38	0,17	0,53
UFRR	0,19	0,37	0,49
Ufam	0,22	0,23	0,58
UFABC	0,12	0,30	0,60
Unir	0,37	0,12	0,53
Ufersa	0,27	0,20	0,54
UFMS	0,32	0,24	0,43
UFS	0,32	0,28	0,37
UFCSPA	0,35	0,19	0,41
UFSB	0,66	0,08	0,20
UFCG	0,51	0,14	0,25
UFJF	0,37	0,19	0,33
UFRJ	0,37	0,02	0,49
UFGD	0,25	0,19	0,42
Unilab	0,38	0,14	0,33
Ufob	0,47	0,19	0,19
UFPE	0,17	0,14	0,53
UFSC	0,24	0,09	0,41
UFC	0,14	0,12	0,47
UFRRJ	0,16	0,14	0,39
Ufba	0,23	0,08	0,35
UFRGS	0,13	0,25	0,22
Ufal	0,17	0,11	0,29
Unila	0,18	0,19	0,18
UFPR	0,28	0,01	0,24
Unirio	0,30	0,06	0,04
UTFPR	0,11	0,10	0,18
UFMA	0,14	0,11	0,13
Média	0,42	0,25	0,47

Fonte: Elaborado pelos autores (2018).

Constata-se, a partir da Tabela 6, que o mecanismo de governança pública de maior adesão nas universidades federais é *accountability* (47%), seguido de liderança (42%) e estratégia (25%). A Tabela 7 apresenta a estatística descritiva dos mecanismos de maior adesão.

Tabela 7: Estatística descritiva dos mecanismos de maior adesão nas universidades federais

Mecanismo	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão
Liderança	0,11	0,88	0,42	0,195530869
Estratégia	0,01	0,58	0,25	0,136500136
<i>Accountability</i>	0,04	0,94	0,47	0,185507526

Fonte: Elaborado pelos autores (2018).

Verifica-se, na Tabela 7, uma grande diferença entre os índices mínimos e os índices máximos de ambos os mecanismos pesquisados, reforçando, através do desvio padrão, a existência de uma alta dispersão entre as universidades, constatando, assim, a heterogeneidade dos dados.

5 CONCLUSÃO

Para a obtenção do objetivo da pesquisa, foi realizada tabulação dos dados divulgados pelo TCU no levantamento em seu site e a identificação das universidades federais participantes.

Verificou-se que, das sessenta universidades que responderam ao questionário do levantamento, apenas a UFMS atingiu o estágio aprimorado em governança pública, sendo a primeira colocada no ranking de aderência às práticas de governança pública.

Quanto às práticas de governança pública mais adotadas pelas universidades, constatou-se que a prática “zelar por princípios de ética e conduta” é a de maior aderência nas universidades federais, seguida de “estabelecer o modelo de governança da organização”, ambas pertencentes ao mecanismo “liderança”.

Quanto aos mecanismos de governança pública, observou-se que

accountability é o que mais se destaca, possivelmente em virtude da Lei nº 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação – LAI).

O nível de governança pública da maioria das universidades federais brasileiras, no caso 55%, é considerado estágio inicial, sob o enfoque do tema governança pública do Levantamento Integrado de Governança Organizacional Pública, do TCU, ciclo 2017, confirmando, assim, o pressuposto da pesquisa.

Pretende-se que o conhecimento produzido com base nos resultados desta pesquisa seja utilizado pelas universidades federais brasileiras a fim contribuir para o aperfeiçoamento de suas funções, além de servir como referência a uma comparação junto às demais IES.

Propõe-se, para pesquisas futuras, um estudo completo dos temas abordados no levantamento, bem como a inclusão das demais IES, com a finalidade de realizar uma análise mais abrangente sobre a governança no setor público.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, G. A. R. de. Estudo econométrico dos efeitos da migração para OIGC: índice de ações com governança corporativa diferenciada da Bovespa. **Internext**, São Paulo, v. 3, n. 1, p. 39-53, 2008.

ARAÚJO, J. F. F. E.; RODRIGUES, I. M. C. Novos modelos de gestão das universidades: desafios emergentes. *In*: COLÓQUIO INTERNACIONAL SOBRE GESTÃO UNIVERSITÁRIA NA AMÉRICA DO SUL, 9., 2009, Florianópolis. **Anais [...]**. Florianópolis: UFSC, 2009.

AUSTRALIAN NATIONAL AUDIT OFFICE. **Public sector governance: strengthening performance through good governance**. Canberra: Australian National Audit Office, 2014.

BENEDICTO, S. C. *et al.* Governança corporativa: uma análise da aplicabilidade dos seus conceitos na administração pública. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, Lavras, v. 15, n. 2, p. 286-300, 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicada a órgãos e entidades da administração pública**. Brasília, DF: TCU, 2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Plano estratégico do Tribunal de Contas da União 2015-2021**. Brasília, DF: TCU, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2yxIIpW>. Acesso em: 1 ago. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Resultados do Levantamento Integrado de Governança Organizacional Pública**. Brasília, DF: TCU, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/3eK0w0O>. Acesso em: 3 ago. 2018.

CAPPELLESSO, G.; FIGUEIREDO, L. M., LIMA, D. V. A contribuição dos novos padrões contábeis para a governança corporativa do setor público brasileiro. **Racef**, Ribeirão Preto, v. 7, n. 3, p. 77-90, 2016.

CASTELLO, R.; PONT, J. A governança nas instituições de ensino superior: discussões teóricas e a aplicação na Universidade Federal do Pará. **Gigapp Estudios Working Papers**, Madrid, v. 87, n. 1, p. 168-184, 2018.

CASTRO; C. J.; SILVA, G. V. Boas práticas de governança aplicadas no setor público: uma análise na prestação de contas de cinco universidades públicas federais. **Revista Espacios**, Caracas, v. 38, n. 17, 2017.

CORREIO, M. N. O. P.; CORREIO, O. V. O. Práticas de Governança Pública Adotadas pela Administração Pública Federal Brasileira. **Administração Pública e Gestão Social**, Viçosa, MG, v. 11, n. 2, p. 215-231, 2019.

EDWARDS, M. *et al.* **Public sector governance in Australia**. Canberra: Australian National University E Press, 2012.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisas**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5 ed. São Paulo: IBGC, 2015.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS; PUBLIC FINANCE AND ACCOUNTANCY. **International framework: good governance in the public sector**. [S. l.]: Ifac: CIPFA, 2014.

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

KELM, M. L. *et al.* Conflitos de agência e os desafios da governança em uma universidade comunitária. In: COLÓQUIO INTERNACIONAL DE GESTÃO UNIVERSITÁRIA, 18., 2017, Mar del Plata. **Anais [...]**. Mar del Plata: Universidad Nacional de Mar del Plata, 2017. p. 1-17.

KUZIEMSKI, M.; MISURACA, G. AI governance in the public sector: three

tales from the frontiers of automated decision-making in democratic settings. **Telecommunications Policy**, [s. l.], v. 44, n. 6, p. 1-13, jul. 2020. Elsevier BV. MADHANI, P. Corporate governance and disclosure: public sector vs private sector. **SCMS Journal of Indian Management**, [s. l.], v. 11, n. 1, p. 5-20, 2014.

MARTINS, V. A. *et al.* Teoria de agência aplicada no setor público. **Revista Espacios**, Caracas, v. 37, n. 35, p. 24, 2016.

MATEI, A.; DRUMASU, C. Corporate governance and public sector entities. **Procedia Economics And Finance**, [s. l.], v. 26, p. 495-504, 2015.

MATIAS-PEREIRA, J. A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. **Administração Pública e Gestão Social**, Viçosa, MG, v. 2, n. 1, p. 109-134, 2010.

MELLO, M. S.; SILVA, R. O. Práticas de governança corporativa em instituições de ensino superior: um estudo de caso em uma universidade de Santa Catarina. **Revista de Administração e Contabilidade**, Santo Ângelo, v. 33, n. 17, p. 68-80, 2018.

OLIVEIRA, A. G.; PISA, B. J. IGovP: índice de avaliação da governança pública: instrumento de planejamento do Estado e de controle social pelo cidadão. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 49, n. 5, p. 1263-1290, 2015.

OLIVEIRA, C.; FONTES FILHO, J. R. Problemas de agência no setor público: o papel dos intermediadores da relação entre poder central e unidades executoras. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 51, n. 5, p. 596-615, 2017.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **OECD guidelines on corporate governance of state-owned**

enterprises. Paris: OECD, 2015.

RODRIGUES, A. C.; RODRIGUES, S. B. Governança pública e reeleições municipais em Minas Gerais. **Administração Pública e Gestão Social**, Viçosa, MG, v. 12, n. 1, p. 1-18, 2020.

ROSINI, A. M.; MESSIAS, J. F.; PALMISANO, A. Impacto das Avaliações de Curso do INEP como Instrumento de Governança nas IES no Brasil. **Repae: Revista Ensino e Pesquisa em Administração e Engenharia**, São Paulo, v. 4, n. 1, p. 115-131, 2018.

SALES, E. C. A. S. *et al.* Governança no setor público segundo a IFAC – estudo nas Universidades Federais Brasileiras. **Brazilian Journal of Business**, Curitiba, v. 2, n. 2, p. 1477-1495, 2020.

SANTOS, R. R. D.; ROVER, S. Influência da governança pública na eficiência da alocação dos recursos públicos. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 53, n. 4, p. 732-752, 2019.

SILVA, A. L. C. da. **Governança corporativa e sucesso empresarial: melhores práticas para aumentar o valor da firma**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SILVA, E. L.; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. – 4. ed. rev. atual. Florianópolis: UFSC, 2005.

SILVIA, N. C.; ADELA, D. Romanian public sector transparency approached by e-governance. **Procedia Economics And Finance**, [s. l.], v. 15, p. 414-420, 2014. DOI 10.1016/s2212-5671(14)00470-5.

SLOMSKI, V. *et al.* **Governança corporativa e governança da gestão**

pública. São Paulo: Atlas, 2008.

SOUZA, W. M. **Eficiência relativa da governança de tecnologia da informação nas instituições federais de ensino superior do Brasil sob a perspectiva da gestão de TI.** 2017. 141 f. – Dissertação (Mestrado Políticas Públicas e Gestão da Educação Superior) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2017.

SUKMADILAGA, C.; PRATAMA, A.; MULYANI, S. Good governance implementation in public sector: exploratory analysis of government financial statements disclosures across ASEAN countries. **Procedia: Social And Behavioral Sciences**, [s. l.], v. 211, p. 513-518, 2015.

TEIXEIRA, A. F.; GOMES, R. C. Governança pública: uma revisão conceitual. **Revista do Serviço Público**, Brasília, DF, v. 70, n. 4, p. 519-550, 2019.

ZORZA, L.; RODRIGUES, G. M. Transparência e boas práticas de governança: análise de padrões e princípios nos relatórios de gestão de Universidades Federais brasileiras. *In*: ENCONTRO NACIONAL DE PESQUISA EM CIÊNCIA DA INFORMAÇÃO, 17., 2016, Salvador. **Anais [...]**. Salvador: Ancib, 2016. p. 1-22.

Análise dos portais da transparência do estado do Ceará como instrumento de disclosure da gestão pública

Analysis of transparency portals as a disclosure instrument for public management in Ceará

Adolfo Dantas Oliveira¹
Vicente Lima Crisóstomo²

RESUMO

Diante da obrigatoriedade de os órgãos públicos manterem um portal capaz de prestar contas aos cidadãos e demais interessados sobre os gastos públicos, esta pesquisa propõe verificar em que medida os portais da transparência dos municípios do estado do Ceará cumprem os requisitos mínimos, exigidos pela Lei de Acesso à Informação. Para tanto utilizou-se modelo de avaliação do grau de completude e conformidade das informações divulgadas, baseado na legislação brasileira, combinado com a identificação dos elementos disponíveis nos portais quanto ao conteúdo informacional, à usabilidade e à disponibilização de dados, verificando quais indicadores populacionais e sociais dos municípios influenciam os níveis de disclosure dos portais. Trata-se de estudo exploratório com abordagem quantitativa, realizado por meio da aplicação de um modelo de avaliação existente. A pesquisa identificou que, para efetivo apoio ao controle social, os portais da transparência estudados ainda precisam desenvolver muito seus critérios de transparência de dados: conteúdo informacional,

1 Mestre em administração e controladoria pela Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade da Universidade Federal do Ceará (Feaac/UFC). Especialista em gerenciamento de obras e tecnologia da construção pelo Instituto Brasileiro de Educação Continuada (Inbec/Unicid), engenheiro civil (UFC) e tecnólogo em saneamento e recursos hídricos pelo Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Ceará (IFCE). Atualmente é analista de controle externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. E-mail: adolfodantas@hotmail.com

2 Professor do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade da Universidade Federal do Ceará (Feaac/UFC). Doutorado em economia financeira pela universidade de Valladolid (UVA). Mestre em ciências da computação pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Graduado em ciências contábeis e ciências da computação pela Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: vicentelc@gmail.com

usabilidade e disponibilização de dados. Além disso, confirmou que os indicadores selecionados não têm o condão de influenciar a transparência dos municípios cearenses.

Palavras-Chave: Controle Social. *Disclosure*. Indicadores. Portal da Transparência Municipal.

ABSTRACT

Given the obligation of public agencies to maintain a portal capable of rendering accounts to citizens and other interested parties of public spending, this study verifies to what extent the Transparency Portals of the municipalities of Ceará comply with the minimum requirements of the Access to Information Law by utilizing a model for assessing the degree of completeness and conformity of the information disclosed, based on Brazilian legislation, combined with the identification of the elements available on the Portals regarding the Informational Content, the Usability and the Availability Data, verifying which population and social indicators of the municipalities influence the levels of disclosure of the Portals. This exploratory study followed a quantitative approach and applied an existing evaluation model. The results show that the analyzed Transparency Portals still have a lot to be developed in the criteria of data transparency, regarding informational content, usability and availability of data for effectively supporting social control, and that the selected indicators do not have the power to influence the transparency of municipalities in Ceará.

Keywords: Social Control. Disclosure. Indicators. Portal of Municipal Transparency.

Recebido: 20-02-2020

Aprovado: 16-06-2020

1 INTRODUÇÃO

A preocupação da sociedade com o controle do gasto público vem aumentando consideravelmente, principalmente com a onda de denúncias e escândalos de corrupção entre agentes populacionais e gestores públicos. Daí a necessidade de formas de controle e fiscalização sobre os atos administrativos.

A figura do controle social, que tem o cidadão como parceiro e agente fiscalizador da administração pública, visa pressionar a administração a ser mais igualitária e transparente, assim como proporcionar um suporte de legitimidade às decisões de direção.

Segundo Airoidi e Silveira (2015), a transparência como um princípio da gestão fiscal deriva do princípio constitucional da publicidade, reforçando os mecanismos de democracia e eficiência na gestão pública e oferecendo condições de participação e fiscalização através do controle social dos órgãos competentes. Complementam que a sociedade em geral precisa de meios de fiscalização da coerência das tomadas de decisão dos gestores, assim como da observância ao ordenamento jurídico vigente, demonstrando, portanto, a necessária confiabilidade e responsabilidade da gestão.

Diniz (2015, p. 92) assevera que: “A transparência e a participação social dependem da força política do país que, por sua vez, deve estimular a divulgação de informações relevantes e tempestivas que contribuam para o atendimento das reais necessidades dos cidadãos”.

Para Figueiredo e Santos (2013), um dos problemas decorrentes da falta de controle e de instrumentos de fiscalização é a dificuldade de avaliar se as ações realizadas pelos gestores públicos estão atendendo às necessidades sociais.

Verifica-se, contudo, que algumas instituições e órgãos públicos, apesar de disporem de ferramentas de apresentação das informações, não costumam disponibilizar dados referentes aos instrumentos de controle social e transparência.

Em vista disso, esta pesquisa está sendo norteadada pela seguinte problemática central: em que medida os portais da transparência dos municípios do estado do Ceará cumprem os requisitos mínimos, exigidos pela Lei de Acesso à Informação (BRASIL, 2011b)?

Visando responder à questão proposta, foi traçado como objetivo geral desenvolver um modelo de avaliação do grau de completude e conformidade das informações divulgadas pelos portais da transparência dos municípios do estado do Ceará, através da criação de um índice respectivo, com base na legislação brasileira.

Baseado no modelo de análise do acesso à informação proposto por Nunes (2013), este estudo tem como objetivos específicos:

i. Identificar os elementos disponíveis nos portais da transparência dos municípios do estado do Ceará quanto ao conteúdo informacional, quanto à usabilidade e quanto à disponibilização de dados;

ii. Verificar quais indicadores populacionais e sociais dos municípios influenciam os níveis de *disclosure* dos portais da transparência dos municípios do estado do Ceará como instrumentos de apoio ao exercício do controle social.

O estudo se justifica por sua relevância social pois quanto maior o nível de transparência dos atos realizados pela gestão pública maior o poder de controle da sociedade. A divulgação de atos da gestão ajudará a combater e prevenir a corrupção, agindo em favor da aplicação correta e transparente dos impostos arrecadados, e incentivando a participação popular na gestão dos recursos públicos e na promoção de mecanismos de ampla acessibilidade e transparência.

A prestação de contas por parte das entidades públicas, para alcançar seu objetivo de repassar ao cidadão informação sobre os custos e investimentos do governo, deve ser transparente, característica que pressupõe informações acessíveis, compreensíveis e úteis aos cidadãos (VICCARI JUNIOR; CRUZ; GLOCK; HERZMANN; TREMEL, 2009).

Diante desta falta de transparência, segundo a organização não governamental (ONG) Transparência Internacional (TI, 2018), o Brasil ficou em 96º lugar no “Índice de Percepção da Corrupção 2017” (IPC), calculado pela entidade. Cabe destacar que essa análise foi realizada com 180 países, e o Brasil atingiu uma nota de 37 pontos em uma escala de 0 (mais corrupção) a 100 (menos corrupção). Logo, o resultado demonstra a elevada percepção sobre o nível de corrupção do país.

Isso posto, espera-se que este estudo possa contribuir para disseminar a importância do controle social sobre as diversas atividades públicas desenvolvidas no estado brasileiro, garantindo a fidedignidade dos dados disponibilizados.

2 CONTROLE E TRANSPARÊNCIA NO SETOR PÚBLICO

2.1 Controle social

O art. 1º, parágrafo único, da Constituição Federal (CF), deixa claro que “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição” (BRASIL, 1988). Dessa forma, fica estabelecida a delegação originária da sociedade, o verdadeiro “principal”, de acordo com a terminologia da Teoria da Agência (JENSEN; MECKLING, 1976), para o Estado buscar os objetivos fundamentais relacionados no art. 3º da Carta Magna:

- I. constituir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II. garantir o desenvolvimento nacional;
- III. erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; e
- IV. promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

A fundamentação legal do controle no Brasil está prevista na Constituição Federal (CF/1988), em seus artigos 70 a 74, os quais se referem

aos dois tipos de controle existentes na administração pública: o controle interno e o controle externo.

De acordo com Castro (2011, p. 293), o controle interno é:

O conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para salvaguardar os atos praticados pelo gestor e o patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações dele decorrentes, tendo como objetivo funcionar, simultaneamente, como um mecanismo de auxílio para o administrador público e como um instrumento de proteção e defesa do cidadão.

Em relação ao controle externo, Peter e Machado (2014) esclarecem que deve ser exercido em uma instância que esteja fora do âmbito no qual é fiscalizado, a fim de permitir, com isso, maior grau de independência e efetividade em suas ações. Portanto, diferencia-se do controle interno por ser realizado por terceiros. A matéria que trata do controle externo na gestão pública está determinada na CF/1988 e nas demais constituições estaduais e leis orgânicas dos municípios, nas quais estão previstas as funções do poder legislativo e do próprio tribunal de contas.

O controle na administração pública (SILVA, 2002) emerge diante da necessidade de correção dos rumos da administração, legitimada nas propostas dos candidatos vencedores nas eleições, frente aos interesses da sociedade e da obrigação ética na utilização regular dos recursos públicos.

No entendimento de Arruda e Teles (2010), o controle social é o envolvimento da sociedade nos assuntos de interesse coletivo, ligados à gestão pública, por meio de um conjunto de ações previstas em lei. Este controle tem como objetivo verificar, acompanhar e fiscalizar a regularidade dos atos governamentais, com ação direta individual ou coletiva, que se adiciona aos órgãos institucionais legalmente criados para esta finalidade, todos incumbidos do mesmo propósito, a defesa do interesse público.

Para a Controladoria-Geral da União (CGU) (BRASIL, 2012), é indispensável o fomento permanente à participação social, a fim de que os

cidadãos possam tomar parte no controle dos gastos públicos e colaborar, assim, com a gestão pública.

Registre-se que são inúmeras as experiências de participação social na América Latina e na Europa Ocidental: orçamentos participativos, conselhos de políticas públicas, fóruns e redes de desenvolvimento local, círculos de estudos, conferências de construção de consenso, pesquisas deliberativas, júris de cidadãos, entre outras (FONT, 2001; ZICCARDI, 2004), medidas estas que corroboram o aumento da transparência pública.

2.2 Transparência pública

No Brasil os princípios da Administração Pública estão no artigo 37 da CF de 1988, quais sejam: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. De acordo com Platt Neto, Cruz, Ensslin e Ensslin (2007, p. 78) “extraí-se do princípio da publicidade que o povo tem o direito de conhecer os atos praticados na administração pública”.

Segundo os autores, a transparência é considerada um princípio da gestão fiscal que deriva do princípio constitucional da publicidade. Contudo, destacam que:

A transparência é um conceito mais amplo do que a publicidade, isso porque uma informação pode ser pública, mas não ser relevante, confiável, oportuna e compreensível ao princípio da transparência, pressupõe a publicidade e a compreensibilidade das informações, sendo este mais amplo que o princípio da publicidade (PLATT NETO; CRUZ; ENSSLIN; ENSSLIN, 2007, p. 75).

Outro conceito atual relacionado à transparência é o de governança corporativa, divulgado pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), através do Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa (CMPGC), que traz as boas práticas de governança corporativa, tendo oficializado o seguinte conceito:

Governança corporativa é o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas (IBGC, 2015, p. 20).

Os princípios básicos que inspiram o código das melhores práticas de governança corporativa, também aplicados à governança pública, são: (a) a transparência; (b) a equidade; (c) a prestação de contas (*accountability*); e (d) a responsabilidade corporativa. A adequada aplicação dos princípios resulta em um clima de confiança, tanto internamente quanto nas relações com terceiros.

Segundo o CMPGC, o princípio da transparência rege mais do que a “obrigação de informar”: a administração deve cultivar o “desejo de informar”, disponibilizando informações de seu interesse e não apenas as impostas por convenções, leis e regulamentos, sabendo que da boa comunicação interna e externa, particularmente quando espontânea, franca e rápida, resulta um clima de confiança (IBGC, 2015).

Kissler e Heidemann (2006) afirmam que o setor público exerce papel fundamental para a sociedade, e a efetiva governança nesse setor pode contribuir para o uso eficaz dos recursos, para o qual a exigência de responsabilidade em prestar contas para o administrador dos recursos, o aperfeiçoamento na administração e a consequente entrega dos serviços, contribui melhorando sensivelmente a qualidade de vida das pessoas.

De forma a tornar viável essa melhoria, o Brasil, através de sua Carta Magna de 1988, disciplinou o acesso à informação, conforme leitura do inciso XXXIII do artigo 5º:

Todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado (BRASIL, 1988).

Buscando ampliar a transparência e assegurar o direito fundamental de acesso à informação previsto no inciso acima, em 18 de novembro de 2011 foi aprovada no Congresso Nacional Brasileiro a Lei nº 12.527 (BRASIL, 2011b), conhecida como “Lei de Acesso à Informação (LAI)”. Entre as exigências da referida lei, está a obrigatoriedade dos órgãos públicos manterem um sítio eletrônico ou portal capaz de prestar contas aos cidadãos e mantê-los informados de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão. Por sua vez, a Lei nº 15.175, de 28 de junho de 2012 (CEARÁ, 2012), definiu regras específicas para implementar no estado do Ceará os dispositivos da LAI.

De acordo com a Lei de Acesso à Informação, artigo 3º, as diretrizes a serem seguidas pela administração pública, para assegurar o direito fundamental de acesso à informação, são as seguintes: a publicidade deve ser observada como preceito geral e o sigilo deve ser exceção; deve-se priorizar a divulgação (*disclosure*) de informações de interesse público ainda que não haja solicitações nesse sentido; deve-se promover a utilização de meios eletrônicos e fomentar a transparência e o controle social da atividade administrativa.

A partir da iniciativa pioneira do governo federal, atualmente diversos estados e municípios também procuram dar transparência às suas gestões por meio dos portais de transparência (BRASIL, 2012). Os portais da transparência dos municípios cearenses são uma dessas iniciativas. Nelas são apresentadas informações provenientes da execução orçamentária e financeira dos respectivos municípios, bem como são disponibilizadas informações sobre orçamento, repasses, contratos, convênio, licitações, obras e reformas e dados da folha de pessoal dos referidos municípios.

2.3 Trabalhos sobre o nível de *disclosure*

Em relação aos estudos empíricos anteriores sobre controle social,

transparência e portais da transparência, foram identificados alguns estudos, conforme breve descrição adiante.

Segundo Roberts (2006), em 1990, poucos países possuíam leis nacionais gerais de acesso à informação pública. Só no período de 2000 a 2005, 34 países sancionaram leis de acesso à informação pública (MICHENNER, 2011). Em 2013, esse contingente já se aproximava de cem países (BANISAR, 2018). De acordo com Angélico (2012), o Brasil tornou-se em 2011 o 89º país a dispor de uma LAI pública, a Lei nº 12.527/2011.

O estudo de Nunes (2013), abordou a transparência pública à luz da legislação brasileira, avaliando o nível de transparência das informações disponibilizadas por meio da internet pelos poderes executivos dos municípios com mais de 50.000 habitantes da região Sul do Brasil, considerando as exigências legais.

Para alcançar o objetivo proposto, a autora desenvolveu um modelo a partir de informações divulgadas pelos entes públicos. Tal ferramenta de intervenção utilizada para desenvolver a pesquisa é denominada Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão-Construtivista (MCDA-C).

Para aplicar o modelo, escolheram-se os municípios com população superior a 50.000 habitantes, da região Sul do Brasil. Inicialmente, dividiu-se a aplicação do modelo pelos estados que compõem a região, sendo, em seguida, apresentada a análise dos três estados. Por último, com base na avaliação realizada nos municípios, foi possível apresentar o ranking geral do nível de transparência dos municípios selecionados da região Sul.

Na conclusão, identificaram-se os municípios com maior (entre o nível neutro e bom) e menor nível de transparência. Também constatou-se que nenhum dos municípios avaliados apresentou nível de excelência. Nenhum sequer atingiu o nível bom, inferindo-se daí, além disso, que algumas exigências legais ainda não são cumpridas pelos entes municipais.

2.4 Hipóteses da pesquisa

Este estudo dá prosseguimento às pesquisas sobre transparência pública, controle social e portais da transparência, neste caso em específico, tratando dos municípios cearenses. Acredita-se que verificar como são disponibilizadas as informações ao cidadão, para aprimorar o nível de transparência do Governo como um todo, em seus diversos poderes, tende a fomentar a participação e o controle social.

Para tanto as hipóteses apresentadas se fundamentam em observações que analisaram a relação entre fatores característicos (indicadores populacionais, sociais e econômicos) dos municípios e as informações disponibilizados pelos portais da transparência dos entes cearenses.

2.4.1 Indicadores populacionais

Matias-Pereira (2010) diz que é fundamental para o desenvolvimento municipal um planejamento adequado, que deve envolver aumento de renda e sua distribuição, diminuição dos desníveis regionais, aumento da oferta de emprego e promoção da ocupação territorial, entre outros.

Em seu estudo, Avelino, Mario, Carvalho e Colauto (2011) apresentaram um índice de *disclosure* dos 26 estados brasileiros e Distrito Federal e verificaram a existência de uma relação entre o *disclosure*, o número de habitantes e o volume de recursos arrecadados pelas entidades públicas analisadas. O índice em questão consistiu em um *checklist* englobando seis conjuntos de informações: (1) visão geral da entidade; (2) informações adicionais; (3) layout dos relatórios; (4) relatórios adicionais; (5) situação física e financeira; e (6) informações ambientais.

Paralelamente ressalta-se a importância dos censos, os quais cumprem a finalidade de registrar o total da população residente nos municípios. Nesse sentido, conforme Jannuzzi (2012), população é um critério

básico para repartição de vários tributos e recursos públicos, particularmente do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), que responde pela sobrevivência financeira da maior parte dos municípios de pequeno porte no país. Pelo tamanho da população, define-se também o número de parlamentares nas câmaras municipais, assembleias legislativas e as bancadas de deputados dos estados na Câmara Federal, além de outros registros relevantes.

Analisando a localização geográfica dos municípios através da classificação em região de planejamento, apresentada pelo Estado do Ceará (CEARÁ, 2015), combinada com os dados populacionais dos anos de 2010 e 2017 e conseqüentemente com a densidade populacional (associada à população de 2017), e considerando que municípios com mais habitantes e mais densamente povoados exigem dos governantes maior nível de divulgação (*disclosure*) das informações inerentes à gestão pública, busca-se investigar a seguinte hipótese de pesquisa:

Hipótese 1 (H1) – Os níveis de *disclosure* dos portais da transparência dos Municípios do estado do Ceará são influenciados positivamente por seus indicadores populacionais.

2.4.2 Indicadores sociais

A avaliação dos fatores que influenciam os indicadores socioeconômicos é relevante, considerando que conhecê-los pode permitir ao município potencializar os aspectos importantes que o caracterizam e que podem contribuir para seu desenvolvimento. A responsabilidade relativa à gestão fiscal e a correta aplicação dos recursos públicos em serviços, são a finalidade maior da gestão pública, e tem sido apontada como importante fator que contribui para o desenvolvimento socioeconômico de municípios (SOUSA; PLATT NETO, 2012).

Cruz (2010) investigou as características que poderiam estar associadas à divulgação das informações acerca da gestão pública disponibi-

lizadas nos portais eletrônicos dos grandes municípios brasileiros. Para atingir o objetivo proposto, a autora elaborou um Índice de Transparência da Gestão Pública Municipal (ITGP-M), que inclui informações gerais sobre o município, gestor municipal e vereadores; informações sobre legislação municipal e instrumentos de planejamento municipal; informações financeiras, relatórios contábeis e fiscais; formas de interação com os cidadãos e com a sociedade; análise do portal do município e informações quantitativas e qualitativas sobre a gestão.

Além dos citados, há o Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM), da Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (Firjan), que ao longo dos últimos anos tem acompanhado e divulgado estudos relacionados ao desenvolvimento municipal no Brasil, abrangendo as áreas da educação, saúde e emprego e renda. Este índice tem sido utilizado por diversos estudos acadêmicos como proxy para medir o grau de desenvolvimento de municípios brasileiros.

Face às considerações apresentadas, combinadas com as exigências tanto da LRF como da LAI, e considerando que municípios com melhores níveis de indicadores sociais apresentam maior grau de divulgação (*disclosure*) das informações por parte dos seus gestores públicos, busca-se avaliar a seguinte hipótese:

Hipótese 2 (H2) – Os níveis de *disclosure* dos portais da transparência dos municípios do estado do Ceará são influenciados positivamente por seus indicadores sociais.

3 METODOLOGIA

Para enquadramento metodológico deste estudo, utilizou-se a proposta desenvolvida por Mattar, Oliveira e Motta (2014), de forma que, quanto à natureza da variável, a pesquisa caracteriza-se como quantitativa, vez que busca identificar, com base na observação da lei pelos pesquisadores, as informações dos sítios eletrônicos dos municípios do estado do

Ceará, (98 municípios) com o objetivo de investigar aquelas relacionadas à transparência exigidas pela legislação.

Nesse tipo de pesquisa, conforme Raupp e Beuren (2003, p. 92), concebem-se “análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”. Para tanto tomou-se por base modelo desenvolvido por Nunes (2013).

Em relação aos objetivos, esta pesquisa é descritiva, pois se propôs a descrever características de determinada população, neste caso o universo dos municípios cearenses (COLLIS; HUSSSEY, 2005).

No que diz respeito ao grau de cristalização do problema, a pesquisa em tela se classifica como exploratória, de modo a ampliar o conhecimento sobre as informações e serviços que favorecem a transparência na gestão dos recursos públicos municipais, buscando contribuir para solucionar um problema específico, no caso, a adequação à Lei de Acesso à Informação.

Acerca da coleta de dados, utilizaram-se dados primários, uma vez que as informações foram coletadas nos sítios eletrônicos dos municípios do estado do Ceará, por meio da aplicação de um modelo de análise da transparência digital.

3.1 Delimitação do estudo

Neste trabalho, optou-se por analisar os sítios eletrônicos de 98 municípios cearenses, divididos em catorze regiões de planejamento, conforme texto da Lei Complementar nº 154/2015 (CEARÁ, 2015), de forma que foram selecionados os cinco maiores municípios em termos de população de cada região de planejamento, por meio do último censo do IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas). A amostra final obtida foi, portanto, de 98 municípios, em uma população de 184 municípios.

O plano amostral dos municípios tem sua distribuição evidenciada na Tabela 1.

Tabela 1: Plano amostral dos municípios

Classificação	Nº de municípios	Percentual (%)	População (2017)	Percentual Pop. (%)
Total de municípios cearenses	184	100%	8.963.663	100%
Total de municípios que não participaram da amostra	86	46,7%	1.975.510	22,0%
Total de municípios que participaram da amostra	98	53,3%	6.988.153	78,0%

Fonte: Elaborado pelo autor (2018).

No que diz respeito à extensão temporal da pesquisa quanto aos indicadores populacionais e sociais, utilizou-se como base o ano de 2017, com exceção da população, dado coletado para os anos de 2010 e 2017.

3.2 Procedimentos para a coleta e tratamento dos dados

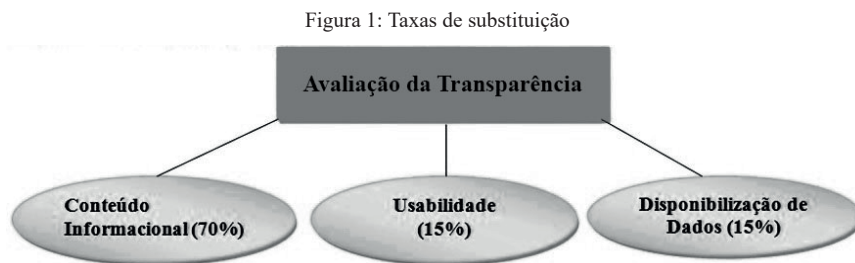
O procedimento de coleta das informações foi realizado por meio de um roteiro de navegação orientada, com o objetivo de verificar o cumprimento dos requisitos legais. Foram acessados os sítios eletrônicos dos municípios cearenses, nos meses de janeiro a setembro de 2018, com vistas a realizar a análise dos 98 municípios selecionados.

Para alcançar o primeiro objetivo específico, que se dispõe a identificar os elementos disponíveis nos portais da transparência dos municípios do estado do Ceará quanto ao conteúdo informacional, à usabilidade e à disponibilização de dados, foi adotado o modelo desenvolvido por Nunes (2013), que foi construído por meio da metodologia MCDA-C, embasada no estudo de Platt Neto (2005). A MCDA-C procura construir um modelo com base em juízo de valor para apresentar recomendações, em vez de encontrar uma solução ótima (ROY, 1993).

Justifica-se a adoção do modelo exposto em vista da necessidade

de considerar não somente os critérios previstos em lei, mas também a percepção do avaliador em relação ao nível de transparência apresentado nos portais dos municípios analisados.

O modelo foi inicialmente utilizado para avaliar a transparência dos portais municipais do estado do Rio Grande do Sul, em conjunto com as exigências legais (Lei Complementar nº 101 de 2000 – LRF, Lei Complementar nº 131/2009, Decreto nº 7.185/2010 (BRASIL, 2010) e a LAI – Lei nº 12.527/2011), sendo definidos quais elementos devem estar disponíveis nos sítios avaliados, dentro das áreas de preocupação: conteúdo informacional, usabilidade e disponibilização de dados, e suas respectivas taxas de substituição, conforme Figura 1.



Fonte: Adaptado de Nunes (2013).

São áreas de preocupação do conteúdo informacional (ou seja, objeto de análise quando da mensuração do Idlai): peças orçamentárias (verifica a divulgação das peças orçamentárias, LDO, LOA, PPA); classificação orçamentária (verifica a divulgação das despesas por unidade orçamentária, função programática, programa – projetos, ações e atividades –, natureza da despesa e fonte de recursos); despesas (verifica a divulgação do empenho, liquidação e pagamento); beneficiários (verifica a divulgação da pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento); bem ou serviço prestado (verifica informações sobre o bem ou serviço prestado, quando for o caso); processos de contratação (verifica informações sobre

os procedimentos licitatórios, editais e resultados, contratos e convênios); receitas (verifica a divulgação dos valores de todas as receitas – previsão, lançamento e recebimento – pertencentes as unidades, compreendendo no mínimo a sua natureza); perfil organizacional, subdivido em competências e estrutura (verifica a divulgação do registro das competências e estrutura organizacional); informações para contato (verifica a divulgação dos endereços e números de telefones das unidades, bem como seus horários de atendimento ao público); acompanhamento de obras (verifica informações para o acompanhamento de obras); força de trabalho (verifica as informações dos servidores através da remuneração, quadro de pessoal, descrição dos servidores, situação dos cargos, concursos públicos e diárias).

Quanto à usabilidade, as áreas de preocupação são: acesso e pesquisa (verifica a permissão de acesso das informações – acesso –, bem como a disponibilização de perguntas mais frequentes – Perguntas – e a disponibilização de ferramenta de busca – ferramenta de Busca); tratamento da informação através da gravação de relatórios (verifica a possibilidade de gravação de relatórios) e da autenticidade das informações (verifica a garantia da autenticidade das informações); e retorno ao usuário (verifica a disponibilização de dados para comunicar-se com o órgão – comunicações – e a existência de alternativa para pedido de acesso à informação – solicitações).

Já em relação à disponibilização de dados, as áreas de preocupação são: atualização (verifica a atualização das informações); e série histórica (verifica a captura temporal das informações).

Com base nas áreas de preocupação as taxas de substituição foram definidas por Nunes (2013) de modo a gerar entendimento a respeito do contexto decisório. Neste caso, como as áreas foram 1 – conteúdo informacional, 2 – usabilidade e 3 – disponibilização de Dados, julgou-se que o primeiro salto (swing) deveria ocorrer em 1 – Conteúdo Informacional, sendo-lhe atribuído 100 pontos, depois 21 pontos para 2 – usabilidade e 3 – disponibilização de dados. Posteriormente, para harmonizar os valo-

res em torno de 1, dividiram-se os pontos relativos a cada critério pelo total de pontos: 1 (100/142 = 0,70 ou 70%), 2 (21/142 = 0,15 ou 15%) e 3 (21/142 = 0,15 ou 15%), conforme apresentado na Figura 1.

Desta forma, cabe operacionalizar a avaliação global de transparência dos portais dos municípios cearenses por meio da seguinte equação matemática de agregação aditiva:

$$V(a) = \sum_{i=1}^{i=n} w_i x v_i$$

Onde:

= Valor do desempenho global do município (a);

W_i = Taxa de substituição no critério de avaliação;

V_i = Valor do desempenho local no critério de avaliação;

n = Número de critérios de avaliação do modelo.

Na consolidação dos dados deste instrumento por Nunes (2013), com adaptações, foi aplicada uma escala qualitativa do tipo nominal, tendo como bases os níveis de impacto “neutro” (2) e “bom” (4), utilizando-se uma escala de 1 a 5. Segundo Hair Jr., Babin, Money e Samouel (2005), a escala nominal usa números para identificar e classificar objetos, indivíduos e eventos.

Nunes (2013) utilizou uma escala cardinal de – 50 a 150, com “0” sendo 2 (equivalente ao nível “neutro” – demonstra que apenas o mínimo exigido pela legislação foi atendido) e o “100” sendo 4 (equivalente ao nível “bom” – evidencia-se nível de excelência em transparência).

Após definir os requisitos, baseados em Nunes (2013), foram estabelecidos os níveis (não atende – 1, neutro – 2, regular – 3, bom – 4 e excelente – 5) de referências, que compõem os requisitos por seu grau de importância. Após aplicar esses níveis, foram realizadas as avaliações dos portais da transparência dos municípios cearenses.

Para alcançar o segundo objetivo específico, que é avaliar quais indicadores populacionais e sociais contribuem para os níveis de *disclosure* dos portais da transparência dos municípios do estado do Ceará como instrumentos de apoio ao exercício do controle social, este estudo fez um levantamento de características próprias dos municípios cearenses (população, região de planejamento, densidade demográfica, IDHM, índice de pobreza, IFDM (Fitjan)) de forma a criar uma métrica entre o nível de informações disponibilizadas pelos portais avaliados e os dados coletados, referentes ao ano de 2017, a fim de observar se existe correlação entre as variáveis analisadas.

3.3 Coleta de dados

Nesta pesquisa foram utilizados dados primários coletados diretamente dos sítios eletrônicos dos municípios selecionados. Para levantamento dos dados quanto ao conteúdo informacional (ContInf), usabilidade (Usab) e disponibilização de dados (DispDad) que compõem a amostra da pesquisa foi utilizado o mesmo procedimento de Cruz, Ferreira, Silva e Macedo (2012).

Levantaram-se dos municípios os endereços das respectivas *homepages*. Para identificá-las foi utilizada a plataforma de busca on-line do Google, adotando-se a expressão padrão “Prefeitura Municipal de [nome do município]”.

Segundo Paiva e Zuccolotto (2009), esta seria a forma mais simples para um cidadão leigo em “tecnologia de informação” localizar a *homepage* de seu município. As *homepages* dos municípios são sítios institucionais e, por isso, foram considerados válidos os sítios que possuíam a extensão “.gov.br”, definida pela seguinte configuração: “nome do município.sigla do estado.gov.br”.

Constatou-se que todos os municípios analisados possuíam sítios

institucionais, exceto um município pertencente à região de planejamento da Serra da Ibiapaba, cujo sítio não estava em operação. Após validar os sítios institucionais, aplicou-se diretamente o formulário proposto para cada um dos 98 municípios, conforme a Tabela 2, a qual apresenta a avaliação de um dos municípios pesquisados, com índice de avaliação de 24.

Tabela 2: Avaliação de transparência de um dos portais municipais cearenses

	Avaliação da transparência do portal	Taxas de substituição	Nível de desempenho	Avaliação (pontuação)
	CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO	–	–	24
1.	CONTEÚDO INFORMACIONAL	70%	–	15
1.1	Peças orçamentárias	10%	3	50
1.2	Classificação orçamentária	10%	–	0
1.2.1	Unidade orçamentária	20%	2	0
1.2.2	Funcional programática	20%	2	0
1.2.3	Programa (projetos, ações e atividades)	20%	2	0
1.2.4	Natureza da despesa	20%	2	0
1.2.5	Fonte de recursos	20%	2	0
1.3	Despesas	10%	–	0
1.3.1	Empenho	34%	2	0
1.3.2	Liquidação	33%	2	0
1.3.3	Pagamentos	33%	2	0
1.4	Beneficiários	10%	2	0
1.5	Bem ou serviço prestado	10%	2	0
1.6	Processos de contratação	10%	–	112,5
1.6.1	Procedimento licitatório	25%	5	150
1.6.2	Editais e resultados	25%	5	150
1.6.3	Contratos	25%	4	100
1.6.4	Convênios	25%	3	50
1.7	Receitas	10%	–	0
1.7.1	Previsão de receitas	34%	2	0
1.7.2	Lançamento de receitas	33%	2	0
1.7.3	Recebimento de receitas	33%	2	0

Tabela 2: Avaliação de transparência de um dos portais municipais cearenses (continuação)

	Avaliação da transparência do portal	Taxas de substituição	Nível de desempenho	Avaliação (pontuação)
1.8	Perfil organizacional	10%	–	50
1.8.1	Competências e estrutura	50%	4	100
1.8.2	Informações para contato	50%	2	0
1.9	Acompanhamento de obras	10%	1	-50
1.10	Força de trabalho	10%	–	-16
1.10.1	Remuneração	17%	1	-50
1.10.2	Quadro de pessoal	17%	1	- 50
1.10.3	Descrição dos servidores	17%	1	- 50
1.10.4	Situação dos cargos	17%	1	- 50
1.10.5	Concursos públicos	17%	1	- 50
1.10.6	Diárias	17%	5	150
2.	USABILIDADE	15%	–	67
2.1	Acesso e pesquisa	34%	–	50,5
2.1.1	Acesso	34%	4	100
2.1.2	Perguntas	33%	3	50
2.1.3	Ferramenta de busca	33%	2	0
2.2	Tratamento da informação	33%	–	75
2.2.1	Gravação de relatórios	50%	4	100
2.2.2	Autenticidade das informações	50%	3	50
2.3	Retorno ao usuário	33%	–	75
2.3.1	Comunicações	50%	2	0
2.3.2	Solicitações	50%	5	150
3.	DISPONIBILIZAÇÃO DE DADOS	15%	–	25
3.1	Atualização	50%	3	50
3.2	Série histórica	50%	2	0

Fonte: Elaborado pelo autor (2018).

3.4 Tratamento dos dados

Para operacionalizar a pesquisa, os dados foram tratados com as seguintes técnicas: (i) estatística descritiva e proporções; (ii) análise através de testes de correlação e (iii) regressão linear associada a modelos. Para

os referidos procedimentos utilizou-se o *Software for Statistics and Data Science* – Stata® versão 14 e planilhas eletrônicas.

Neste estudo, buscou-se conhecer em que medida os portais da transparência dos municípios do estado do Ceará cumprem os requisitos mínimos exigidos pela LAI de divulgação das informações de interesse coletivo relacionados aos indicadores populacionais, sociais e econômicos. Observou-se ainda o comportamento dos resultados diante da inclusão das variáveis binárias relacionadas às mesorregiões do estado do Ceará.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

A análise processada diz respeito à análise sobre o Índice de Acesso à Informação (Idlai), cuja variação é de – 50 (Ruim) a 150 (Excelente), distribuída em conteúdo informacional (ContInf), usabilidade (Usabil) e disponibilização de dados (DispDad).

Observou-se que a maioria dos municípios pesquisados está no estágio entre neutro e bom, e que nenhum município está no estágio de excelência, que seria 150, em termos de transparência.

A Tabela 3 mostra a estatística descritiva do Índice de Acesso à Informação quanto ao conteúdo informacional, à usabilidade e à disponibilização dos dados.

Tabela 3: Estatística descritiva para o Índice de Acesso à Informação, distribuída em conteúdo informacional, usabilidade e disponibilização dos dados

Estatística	IDLAI	ContInf	Usabil	DispDad
N	98	98	98	98
Média	27,500	27,551	6,480	48,214
Mediana	31,5	30,500	6,000	50,000
Desvio padrão	20,188	21,343	14,436	48,859
Coef. de variação	0,734	0,775	2,228	1,013
Mínimo	– 18,000	– 33,000	– 33,000	– 50,000
Máximo	66,000	69,000	67,000	100,000
p10	– 4,000	– 8,000	– 8,000	– 25,000

Tabela 3: Estatística descritiva para o Índice de Acesso à Informação, distribuída em conteúdo informacional, usabilidade e disponibilização dos dados (continuação)

Estatística	IDLAI	ContInf	Usabil	DispDad
p90	53,000	50,000	20,000	100,000
p5	- 12,000	-13,000	- 14,000	- 25,000
p95	57,000	58,000	36,000	100,000
p1	- 18,000	- 33,000	- 33,000	- 50,000
p99	66,000	69,000	67,000	100,000

Nota: Índice de Acesso à Informação: Idlai. Conteúdo Informacional: ContInf. Usabilidade: Usabil. Disponibilização de Dados: DispDad. p10: indica que 10% dos dados estão ordenados a sua esquerda. p90: indica que 90% dos dados estão ordenados a sua esquerda. p5: indica que 5% dos dados estão ordenados a sua esquerda. p95: indica que 95% dos dados estão ordenados a sua esquerda. p1: indica que 1% dos dados estão ordenados a sua esquerda. p99: indica que 99% dos dados estão ordenados a sua esquerda.

Fonte: Elaborado pelo autor (2018).

Em relação ao Idlai, a média é baixa (27,500). Há variabilidade, como se vê pelo coeficiente de variação de 0,734. Observa-se também que o valor mínimo de Idlai é de - 8,000, demonstrando que existem municípios que não atendem ao exigido na legislação.

4.1 Indicadores populacionais

Além da análise exposta na Tabela 3, a Tabela 4 mostra a estatística descritiva dos indicadores populacionais selecionados neste estudo, relacionados diretamente à população nos anos de 2010 e 2017 (Pop2010 e Pop2017), associando a Pop2017 com a densidade populacional (DensPop).

Tabela 4: Estatística descritiva para indicadores populacionais

Estatística	Pop2010	Ln2010	Pop2017	Ln2017	DensPop
N	98	98	98	98	98
Média	67.294,36	10,276	71.307,68	10,317	172,664
Mediana	30.041,00	10,310	30.795,50	10,335	36,173
Desvio padrão	248.441,80	1,019	264.659,40	1,031	862,373

Tabela 4: Estatística descritiva para indicadores populacionais (continuação)

Estatística	Pop2010	Ln2010	Pop2017	Ln2017	DensPop
Coef. de variação	3,69	0,099	3,71	0,100	4,995
Mínimo	4.164,00	8,334	3.632,00	8,198	7,023
Máximo	2.452.185,00	14,712	2.609.716,00	14,775	8.286,654
p10	7.316,00	8,898	7.668,00	8,945	17,555
p90	80.604,00	11,297	85.991,00	11,362	119,699
p5	6.126,00	8,720	6.337,00	8,754	13,550
p95	188.233,00	12,145	203.682,00	12,224	291,544
p1	4.164,00	8,334	3.632,00	8,198	7,023
p99	2.452.185,00	14,712	2.609.716,00	14,775	8.286,654

Nota: Pop2010: população no ano de 2010. Ln2010: Logaritmo da população no ano de 2010. Pop2017: população no ano de 2017. Ln2017: logaritmo da população no ano de 2017. DensPop: densidade populacional.

Fonte: Elaborado pelo autor (2018).

A população (Pop2017) dos municípios estudados, que representa 78% dos habitantes do estado do Ceará (vide Tabela 1), apresenta média de 71.307,68, com valor mínimo de 3.632,00 e máximo de 2.609.716,00. Há um desvio padrão de 264.659,40 e merece registro o dado p95, indicando que 95% dos municípios têm população de até 203.682,00 habitantes, restando demonstrada a representatividade da amostra.

4.2 Indicadores sociais

A Tabela 5 mostra a estatística descritiva dos indicadores sociais selecionados, neste caso, Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM), Índice de Gini (Gini), Índice de Pobreza (IndPob), Índice de Desenvolvimento da Educação Básica, nos anos iniciais e finais (IDEBIn e IDEBFin, respectivamente), Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM), Índice de Emprego e Renda Firjan (IFEmp), Índice de educação Firjan (IFEdu), Índice de saúde Firjan (IFSau).

Vale registrar que a análise do Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM) apresentou média de 0,619, comparado com o medido no Índice de Desenvolvimento Municipal (IFDM) calculado pela Firjan, no qual a média é de 0,664. Os valores foram praticamente iguais, demonstrando a homogeneidade dos dados coletados.

Tabela 5: Estatística descritiva para indicadores sociais

Estatística	IDHM	GINI	IndPob	IDEBIn	IDEBFin	IFDM	IFEmp	IFEdu	IFSau
N	98	98	98	97	97	98	98	98	98
Média	0,619	0,420	59,481	5,840	4,576	0,664	0,426	0,773	0,808
Mediana	0,612	0,420	59,460	5,700	4,600	0,672	0,426	0,774	0,819
Desvio padrão	0,035	0,025	7,765	0,838	0,470	0,082	0,108	0,048	0,074
Coef. de variação	0,057	0,060	0,131	0,144	0,103	0,124	0,253	0,063	0,091
Mínimo	0,559	0,370	39,920	4,600	3,600	0,000	0,000	0,659	0,620
Máximo	0,754	0,510	76,940	8,800	6,300	0,836	0,744	0,901	0,965
p10	0,581	0,390	49,300	5,000	4,000	0,612	0,287	0,714	0,697
p90	0,675	0,450	68,600	7,200	5,100	0,727	0,526	0,833	0,899
p5	0,569	0,380	44,300	4,800	3,900	0,594	0,258	0,687	0,688
p95	0,686	0,460	72,240	7,800	5,600	0,745	0,636	0,867	0,919
p1	0,559	0,370	39,920	4,600	3,600	0,000	0,000	0,659	0,620
p99	0,754	0,510	76,940	8,800	6,300	0,836	0,744	0,901	0,965

Nota: IDHM: Índice de Desenvolvimento Humano Municipal. Gini: Índice de Gini (mede o grau de concentração de renda em determinado grupo – diferença entre os rendimentos dos mais pobres e dos mais ricos). IndPob: índice de pobreza. IDEBIn e IDEBFin: Índice de Desenvolvimento da Educação Básica, nos anos iniciais e finais, respectivamente. IFDM: Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal. IFEmp: Índice de Emprego e Renda Firjan. IFEdu: Índice de Educação Firjan. IFSau: Índice de Saúde Firjan.

Fonte: Elaborado pelo autor (2018).

O Índice de Gini (Gini), que mede a diferença entre os rendimentos dos mais pobres e dos mais ricos, apresentou média de 0,420, cujos valores máximos e mínimos foram, 0,370 e 0,510, respectivamente, fato que caracteriza os municípios da amostra em situação de média, uma vez que

Gini varia de 0 a 1 (alguns apresentam de 0 a 100), sendo o valor 0 a situação de igualdade, ou seja, todos têm a mesma renda e o valor 1 (ou 100) o extremo oposto, isto é, uma só pessoa detém toda a riqueza.

No que diz respeito ao Índice de Pobreza (IndPob), a média é de 59,481, tendo como coeficiente de variação o valor de 0,131, que indica pouca variabilidade nos resultados obtidos.

4.3 Estimação de modelos

Com o intuito de analisar a relação do Índice de Acesso à Informação (Idlai) e seus componentes, conteúdo informacional (ContInf), usabilidade (Usabil) e disponibilização dos dados (DispDad), sobre os atributos municipais coletados e variáveis binárias (*dummies*) de região (mesorregião), utilizou-se nesta pesquisa o procedimento de análise de regressão linear multivariada.

A estimação do modelo econométrico permite avaliação mais aprofundada dos possíveis atributos municipais determinantes do Índice de Acesso à Informação (Idlai). Assim procedeu-se à construção de quatro modelos de forma a associar os atributos municipais estudados. A Tabela 6 contém os resultados da estimação dos modelos.

Tabela 6: Fatores determinantes do Idlai (regressão)

Variável	(I)		(II)		(III)		(IV)	
	Coef.	valor-p	Coef.	valor-p	Coef.	valor-p	Coef.	valor-p
Gini	-0,45	0,654	-0,83	0,409				
IDHM					-0,83	0,410	-1,08	0,282
IFEdu	-1,36	0,177	-1,46	0,147	-1,22	0,225	-1,29	0,201
LnRecTot	0,34	0,733	-0,20	0,843	0,31	0,758	-0,50	0,622
LNPIB	0,16	0,874	0,37	0,709	0,50	0,620	0,82	0,417
SalMed	0,20	0,843	0,02	0,984	0,20	0,844	0,03	0,980
LnPop2017	-0,37	0,713			-0,36	0,717		
DensPop			2,32	0,023			2,28	0,025

Tabela 6: Fatores determinantes do Idlai (regressão) (continuação)

Variável	(I)		(II)		(III)		(IV)	
	Coef.	valor-p	Coef.	valor-p	Coef.	valor-p	Coef.	valor-p
Cons	0,52	0,603	1,28	0,205	0,43	0,668	1,08	0,283
N	98		98		98		98	
F	0,6309		0,2516		0,6751		0,3514	
Valor-p	- 0,010		- 0,010		- 0,010		- 0,010	
R ²	0,008		0,012		0,008		0,013	

Fonte: Elaborado pelo autor (2018).

Na análise, pode-se observar que os resultados são pífios, pois o R², que mede o grau de ajustamento da reta de regressão da amostra e indica a proporção de quanto as variáveis independentes influenciam a variável dependente, é inferior a 1%.

Contrariamente ao esperado (hipóteses), observa-se efeito positivo do Índice de Acesso à Informação (Idlai) sobre os atributos municipais, sejam eles populacionais ou sociais, com exceção da DensPop (Densidade Populacional (2017) hab/km²) que se mostra um fator determinante do Idlai. O efeito positivo da densidade sobre o índice é significativo nos modelos estimados (II e IV).

Desta forma, os resultados indicam que municípios mais densamente povoados tendem a ter melhores Idlai (Modelos II e IV). Este efeito pode ter relação com o poder de pressão de uma população mais adensada sobre a administração pública.

Para alguns dos atributos municipais, o efeito verificado foi negativo sobre o Idlai. O possível efeito motiva a inclusão dos demais atributos municipais, bem como a utilização como fator determinante dos componentes do Idlai: conteúdo informacional (ContInf), usabilidade (Usabil) e disponibilização dos dados (DispDad). Os resultados também não confirmam as hipóteses do efeito positivo dos atributos municipais sobre o Índice de Acesso à Informação (Idlai).

5 CONCLUSÃO

Diante da obrigatoriedade dos órgãos públicos em manterem um sítio ou portal capaz de prestar contas aos cidadãos e demais interessados sobre os atos e a gestão dos gastos públicos, mas, principalmente, pelo direito intrínseco do acesso às informações, e por a transparência ser uma das ações governamentais pressupostas para a participação ativa do cidadão no controle social, este estudo investigou em que medida os portais da transparência dos municípios do estado do Ceará cumprem os requisitos mínimos, exigidos pela Lei de Acesso à Informação.

O objetivo geral desta pesquisa foi desenvolver um modelo de avaliação do grau de completude e conformidade das informações divulgadas pelos portais da transparência dos municípios do estado do Ceará, através da criação de um índice respectivo, com base na legislação brasileira. Para tanto tomou-se como base o modelo de análise do acesso à informação proposto por Nunes (2013).

Os resultados observados nos 98 municípios pesquisados permitiram identificar os elementos disponíveis nos portais da transparência dos municípios do estado do Ceará quanto ao conteúdo informacional, à usabilidade e à disponibilização de dados, verificando-se que o índice médio avaliado ficou entre o nível neutro e bom, com destaque para a quantidade considerável de municípios que apresentaram Idlai negativo, ou seja, entes que sequer atendem ao exigido na legislação.

Os dados revelaram que indicadores populacionais e sociais dos municípios não influenciam os níveis de *disclosure* dos portais da transparência dos municípios do estado do Ceará como instrumentos de apoio ao exercício do controle social, uma vez que apenas o atributo municipal densidade populacional (DensPop) se mostrou fator determinante para dois dos quatro modelos estimados (II e IV). Verificou-se, inclusive, o inverso da hipótese aventada, ou seja, alguns atributos municipais apresentaram efeito negativo sobre o Idlai.

Tal fato pode se relacionar com o fato de 82,65% dos sítios eletrônicos pesquisados serem gerenciados por duas empresas (Empresa 1 – E1 e Empresa 2 – E2), sendo 54 municípios (55,10% do total de municípios pesquisados) pela E1 e 27 entes (27,55% do total de municípios pesquisados) pela E2. Este fator pode influenciar o índice de modo a homogeneizar as informações prestadas, criando uma mecanização na disposição dos dados.

Nessa perspectiva, pode-se concluir de forma geral que este estudo atingiu seu objetivo de investigar em que medida os portais da transparência dos municípios do estado do Ceará cumprem os requisitos mínimos exigidos pela Lei de Acesso à Informação.

Este trabalho contribui com outros estudos empíricos realizados no âmbito governamental, evidenciando o nível de transparência dos atos e da gestão dos recursos públicos, além de colaborar na verificação do cumprimento das exigências legais, fortalecendo a efetiva participação no controle social. Também auxiliou disponibilizando informações para futuras auditorias do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE), cuja missão é assegurar à sociedade a regulação e efetiva gestão dos recursos públicos, haja vista a quantidade representativa de municípios que descumprem a legislação vigente.

Devem ser destacadas as limitações desta pesquisa: os dados coletados em momento específico do tempo, possibilitando alterações nas informações disponibilizadas posteriormente. Essas limitações se tornam assim sugestões para futuras pesquisas.

Por fim, a temática do controle social precisa ser continuamente revigorada, pela participação popular, pela vontade política e pela participação dos órgãos fiscalizadores. Isso representa não só um desafio, mas também uma oportunidade de fortalecer a democracia.

REFERÊNCIAS

AIROLDI, C. J.; SILVEIRA, M. A. C. A transparência na gestão pública como instrumento de controle social. **Revista Eletrônica de Ciências Contábeis**, Taquara, n. 160, p. 71-91, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2CDDNF3>. Acesso em: 29 set. 2019.

ANGÉLICO, F. **Lei de acesso à informação pública e seus possíveis desdobramentos para a accountability democrática no Brasil**. 2012. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2012.

ARRUDA, A. F.; TELES, J. S. A importância do controle social na fiscalização dos gastos públicos. **Revista Razão Contábil & Finanças**, Fortaleza, v. 1, n. 1, p. 1-8, 2010. Disponível em: <https://bit.ly/384F3wv>. Acesso em: 11 set. 2019.

AVELINO, B. C.; MARIO, P. C.; CARVALHO, L. N.; COLAUTO, R. D. Índice de *disclosure* nos estados brasileiros: uma abordagem da Teoria da Divulgação. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 8, 2011, São Paulo. **Anais [...]**. São Paulo: USP, 2011. p. 1-16.

BANISAR, D. National right to information laws, regulations and initiatives 2018. **Social Science Research Network**, Amsterdam, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2BF0Ajq>. Acesso em: 17 mar. 2020.

BRASIL. **Acesso à informação pública**: uma introdução à Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011. Brasília, DF: Imprensa Nacional, 2011a.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <https://bit.ly/2Cuz-BHt>. Acesso em: 20 dez. 2019.

BRASIL. **Controle Social**: orientações aos cidadãos para participação na gestão pública e exercício do controle social. 3. ed. Brasília, DF: CGU, 2012.

BRASIL. Decreto nº 7.185, de 27 de maio de 2010. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 maio 2010. Disponível em: <https://bit.ly/31qrRkb>. Acesso em: 11 mar. 2020.

BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 nov. 2011b. Disponível em: <https://bit.ly/2Z30aew>. Acesso em: 20 dez. 2019.

CASTRO, D. P. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, com suporte à governança corporativa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CEARÁ. Lei Complementar nº 154, de 20 de outubro de 2015. **Diário Oficial do Estado do Ceará**, Fortaleza, 22 out. 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2Cy3M0p>. Acesso em: 26 set. 2019.

CEARÁ. Lei nº 15.175, de 28 de junho de 2012. **Diário Oficial do Estado do Ceará**, Fortaleza, 11 jul. 2012. Disponível em: <https://bit.ly/3i1MWrl>. Acesso em: 26 set. 2019.

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

CRUZ, C. F.; FERREIRA, A. C. S.; SILVA, L. M.; MACEDO, M. A. S. **Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros.** *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 46, n. 1, p. 153-176, 2012.

CRUZ, C. F. **Transparência da gestão pública municipal: referenciais teóricos e a situação dos grandes municípios brasileiros.** 2010. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) –Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2010.

DINIZ, G. M. **A gestão da informação dos municípios cearenses com suporte em um modelo de análise da transparência digital em portais eletrônicos.** 2015. Tese (Doutorado em Administração de Empresas) – Centro de Ciências da Comunicação e Gestão, Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2015.

FIGUEIREDO, V. S.; SANTOS, W. J. L. **Transparência e controle social na administração pública.** *Revista Temas de Administração Pública*, Araraquara, v. 8, n. 1, p. 1-20, 2013. Disponível em: <https://bit.ly/2NnQ-gia>. Acesso em: 22 out. 2019.

FONT, J. (org.). **Ciudadanos y decisiones públicas.** Barcelona: Ariel, 2001.

HAIR JR., J. F.; BABIN, B.; MONEY, A. H.; SAMOUEL, P. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração.** Tradução de Lene Belon Ribeiro. Porto Alegre: Bookman, 2005.

IBGC. **Código das melhores práticas de governança corporativa.** 5. ed. São Paulo: IBGC, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2Z6UG2h>. Acesso em: 24 set. 2019.

JANNUZZI, P. M. **Indicadores socioeconômicos na gestão pública**. 2. ed. Florianópolis: UFSC, 2012.

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

KISSLER, L.; HEIDEMANN, F. G. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 3, 2006.

MATIAS-PEREIRA, J. **Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MATTAR, F. N.; OLIVEIRA, B.; MOTTA, S. L. S. **Pesquisa de marketing: metodologia, planejamento, execução e análise**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014. v. 1.

MICHENER, R. G. **Conceptualizing the quality of transparency**. Global Conference on Transparency Research, 2011.

NUNES, G. S. F. **Avaliação da transparência pública a luz da legislação brasileira: um estudo nos municípios da região Sul do Brasil**. 2013. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Centro Sócio-Econômico, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2013. Disponível em: <https://bit.ly/31dOeth>. Acesso em: 11 out. 2019.

PAIVA, C. P. R.; ZUCCOLOTTO, R. Índice de transparência fiscal das contas públicas dos municípios obtidos em meios eletrônicos de acesso público. *In*: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 33., 2009, São Paulo. **Anais [...]**. São Paulo: Anpad, 2009. p. 1-15.

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

PLATT NETO, O. A. **Construção de um modelo para avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal com vistas a favorecer o controle social**. 2005. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Centro Tecnológico, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

PLATT NETO, O. A.; CRUZ, F. F.; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L. Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 18, n. 1, p. 75-94, 2007.

PUDDEPHATT, A. **Exploring the role of civil society in the formulation and adoption of access to information laws: the cases of Bulgaria, India, Mexico, South Africa, and the United Kingdom**. Washington, DC: The World Bank, 2009. Disponível em: <https://bit.ly/2Z4WQj3>. Acesso em: 27 abr. 2019.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003. p. 22-23.

ROBERTS, A. S. **Blacked out: government secrecy in the information age**. New York: Cambridge University Press, 2006.

ROY, B. Decision science or decision-aid science? **European Journal of Operational Research**, Amsterdam, v. 66, p. 184-203, 1993.

SILVA, F. C. C. Controle social: reformando a administração para a sociedade. **Organizações & Sociedade**, Salvador, v. 9, n. 24, p. 115-137, 2002.

SOUZA, P.; PLATT NETO, O. A. A composição e a evolução das despesas com pessoal no estado de Santa Catarina de 2000 a 2011. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 11, n. 33, p. 66-81, 2012.

STIGLITZ, J. E.; PIETH, M. **Overcoming the shadow economy**. Bonn: Friedrich-Ebert-Stiftung, 2016.

TI. Índice de Percepção de Corrupção 2017. *In*: **Transparência Internacional: Brasil**. Berlim, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2Adp170>. Acesso em: 27 ago. 2019.

VICCARI JUNIOR, A.; CRUZ, F.; GLOCK, J. O.; HERZMANN, N.; TREMEL, R. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada: Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. São Paulo: Atlas, 2009.

ZICCARDI, A. Espacios e instrumentos de participación ciudadana para las políticas sociales del ámbito local. *In*: ZICCARDI, A. (coord.). **Participación ciudadana y políticas sociales del ámbito local**. México, DF: IIS, 2004. p. 245-272.

Panorama e análise das demonstrações contábeis da companhia da Zona de Processamento de Exportação do Ceará

Overview and Analysis of the Company's Financial Statements for the Export Processing Zone of Ceará

Victor Pessoa Parente¹
Roberto Sergio do Nascimento²
Ricardo Viotto³

RESUMO

As Zonas de Processamento de Exportação (ZPE) são zonas de livre comércio de importação e exportação. Diante deste contexto, esta pesquisa tem por objetivo geral estudar o panorama legal das ZPEs e explicitar informações relevantes baseadas na análise das demonstrações contábeis da companhia administradora da ZPE Ceará. A pesquisa se caracteriza como qualitativa no que se refere a compreender os eventos relacionados à ZPE Ceará, e quantitativa por mensurar os índices econômico-financeiros com base nas demonstrações da companhia publicadas. A pesquisa permitiu identificar que, das ZPEs autorizadas pela legislação a operar, apenas uma se encontra em operação, enquanto outra se encontra apenas alfandegada, 19 estão em processo de implantação e 5 abdicaram voluntariamente do processo de implantação. Os resultados dos índices de liquidez, estrutura patrimonial e rentabilidade indicaram que a companhia apresenta amplas condições de continuidade, em virtude de apresentar dívidas de baixo impacto no curto e longo prazo, baixa representatividade do capital de terceiros e retorno de capital investido positivo. A companhia apresentou resultados de destaque em 2015, com 5,64 para os índices de liquidez corrente, seca e geral, e 0,24 em índices de endividamento e participação de

1 Contador. E-mail: victorpparente@gmail.com

2 Doutor em Contabilidade. Professor da Universidade Federal do Ceará (UFC). Auditor do Tribunal de Contas da União (TCU), Secretaria de Estratégias para o Combate à Fraude e Corrupção (Seccor). E-mail: robertosn@tcu.gov.br

3 Advogado. Especialista em Direito Processual Civil. E-mail: ricardoviotto@yahoo.com

capitais de terceiros em 2018, indicando baixa dependência de terceiros, e apresentou redução de rentabilidade do ativo e rentabilidade do patrimônio líquido, com resultados de 0,17 e 0,27 respectivamente.

Palavras-Chave: Zona de Processamento de Exportação. Panorama da Zona de Processamento de Exportação. Análise das Demonstrações Contábeis. Índices de Liquidez, Estrutura Patrimonial e Rentabilidade.

ABSTRACT

Export Processing Zones (EPZs) are free trade zones for import and export. Given this context, this research aims to study the legal prospect of the EPZs and to explain relevant information based on the analysis of the financial statements of the Companhia Administradora da ZPE Ceará. The research is characterized as qualitative in kind aiming to understand the events related to Ceará EPZ, and quantitative for measuring the economic and financial indexes based on the company's published statements. The research identified that of the SPAs authorized by the legislation to operate, only one is in operation, while one is only bonded, nineteen are being implemented and five voluntarily abdicated the implementation process. The results of the liquidity indexes, equity structure and profitability indicated that the Company has broad continuity conditions, due to its low and long term low impact debt, low third party capital and positive return on invested capital. The Company reported featured results in 2015, with 5.64 for current, dry and general liquidity indexes and 0.24 for indexes of indebtedness and participation of third party capital in 2018, and reduction of profitability of assets and return on equity, with results of 0.17 and 0.27, respectively.

Keywords: Export Processing Zones. Export Processing Zones Prospect. Financial Statement Analysis. Indexes of Liquidity, Patrimonial Structure and Profitability.

Recebido: 15-06-2020

Aprovado: 02-07-2020

1 INTRODUÇÃO

Segundo o Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços (MDIC, 2016), as Zonas de Processamento de Exportação (ZPE) caracterizam-se como áreas de livre comércio com o exterior. São destinadas à instalação de empresas voltadas para a produção de bens a serem comercializados no exterior, sendo consideradas zonas primárias para efeito de controle aduaneiro.

As empresas que se instalam em ZPE têm acesso a tratamentos tributário, cambiais e administrativos específicos. Conforme o MDIC (2016), para o Brasil, além do esperado impacto positivo sobre o balanço de pagamentos decorrente da exportação de bens e da atração de investimentos estrangeiros diretos, há benefícios como a difusão tecnológica, a geração de empregos e o desenvolvimento econômico e social.

As ZPEs representam um modelo de áreas de comércio que envolvem tratamentos tributários, cambiais e administrativos específicos. Incentivam a exportação dos produtos produzidos internamente, estando ligadas diretamente ao desenvolvimento econômico do Brasil e, consequentemente, ao desenvolvimento social, em virtude da geração de empregos, difusão tecnológica e desenvolvimento das áreas em que as ZPEs se encontram instaladas.

De acordo com o art. 18 da Lei nº 11.508/2007, somente poderá se instalar em ZPE a pessoa jurídica que mantiver receita bruta decorrente de exportação para o exterior, com no mínimo 80% de sua receita bruta total de venda de bens e serviços. Segundo dados do MDIC (ZPE CEARÁ, [201-]), em fevereiro de 2017 o Brasil apresentava 25 ZPEs autorizadas, sendo 19 em efetiva implantação.

O modelo econômico, apesar de possuir projetos há mais de 20 anos, entrou em operação recentemente, mais precisamente em 30 de agosto de 2013, no município de São Gonçalo do Amarante, sendo a única em operação no país. Em virtude desse panorama, mostra-se estudo

que forneça um panorama relativo ao status atual das ZPEs autorizadas a operar no País, além de uma análise das demonstrações financeiras da companhia responsável por administrar a única Zona em operação em território nacional.

Dessa forma, este trabalho possui a seguinte problemática de pesquisa: qual o panorama legal da ZPE do Ceará, e quais informações relevantes pode-se extrair a partir da análise das suas demonstrações contábeis? Por sua vez, pretende como objetivo geral estudar o panorama legal das ZPEs e explicitar as informações relevantes baseadas na análise das demonstrações contábeis da companhia administradora da ZPE Ceará. Como objetivos específicos, espera-se: a) evidenciar características das ZPEs em geral e específicas da ZPE Ceará por meio de estudo a ser realizado; b) extrair informações econômicas, patrimoniais e financeiras sobre o desempenho da ZPE Ceará com base em análise das demonstrações contábeis publicadas.

Este trabalho está estruturado da seguinte forma, além da introdução: referencial que tratará sobre a definição, objetivo e panorama das ZPEs no Brasil, benefícios federais e demais benefícios oferecidos pelas áreas de comércio; metodologia; resultados e análise de dados; e conclusões observadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Definição, instituição das ZPEs, seus objetivos e panorama no Brasil

A Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 952/2009, em seu art. 2º, caracteriza as ZPEs como áreas de livre comércio de importação e exportação destinadas à instalação de empresas voltadas para a produção de bens a serem comercializados no exterior. Uma vez instaladas, as ZPEs têm por objetivo reduzir desequilíbrios regionais, fortalecer o balanço de pagamentos e promover a difusão techno-

lógica e o desenvolvimento econômico e social do país.

De acordo com a Associação Brasileira de Zonas de Processamento de Exportação (ABRAZPE, 2018a), as ZPEs são distritos industriais incentivados. As empresas nelas localizadas operam com suspensão de tributos, liberdade cambial (podem manter no exterior permanentemente as divisas obtidas nas exportações) e procedimentos administrativos simplificados – com a condição de destinarem pelo menos 80% de sua produção ao mercado externo. A parcela restante, vendida no mercado doméstico, paga integralmente os tributos incidentes na operação, além daqueles suspensos quando da importação de insumos.

Pesquisa realizada pelo MDIC, em fevereiro de 2017, evidencia que o Brasil apresentava 26 ZPEs autorizadas, sendo 19 em efetiva implantação (MDIC, 2017). As 26 se encontram no Quadro 1 a seguir:

Quadro 1: Detalhamento das ZPEs criadas no Brasil

ZPEs criadas no Brasil	
Denominação	Município – Estado
ZPE de João Pessoa	João Pessoa – Paraíba
ZPE de Ilhéus	Ilhéus – Bahia
ZPE de São Luís	São Luís – Maranhão
ZPE do Pecém	São Gonçalo do Amarante – Ceará
ZPE de Parnaíba	Parnaíba – Piauí
ZPE do Sertão	Assú – Rio Grande do Norte
ZPE de Macaíba	Macaíba – Rio Grande do Norte
ZPE de Suape	Jaboatão dos Guararapes – Pernambuco
ZPE de Barra dos Coqueiros	Barra dos Coqueiros – Sergipe
ZPE de Rondônia	Porto Velho – Rondônia
ZPE do Acre	Senador Guiomard – Acre
ZPE de Araguaína	Araguaína – Tocantins
ZPE de Boa Vista	Boa Vista – Roraima
ZPE de Barcarena	Barcarena – Pará
ZPE de Cáceres	Cáceres – Mato Grosso

Quadro 1: Detalhamento das ZPEs criadas no Brasil (continuação)

ZPEs criadas no Brasil	
Denominação	Município – Estado
ZPE de Vila Velha	Vila Velha – Espírito Santo
ZPE de Aracruz	Aracruz – Espírito Santo
ZPE de Uberaba	Uberaba – Minas Gerais
ZPE de Teófilo Otoni	Teófilo Otoni – Minas Gerais
ZPE de Itaguaí	Itaguaí – Rio de Janeiro
ZPE do Açú	São João da Barra – Rio de Janeiro
ZPE de Fernandópolis	Fernandópolis – São Paulo
ZPE de Imbituba	Imbituba – Santa Catarina
ZPE de Rio Grande	Rio Grande – Rio Grande do Sul
ZPE de Corumbá	Corumbá – Mato Grosso do Sul
ZPE de Bataguassu	Bataguassu – Mato Grosso do Sul

Fonte: Elaborado pelos autores conforme dados do MDIC (2017).

Das ZPEs citadas, cinco delas abdicaram voluntariamente do processo de implantação, conforme o Decreto nº 9.613/2018, sendo elas: João Pessoa/PB, São Luís/MA, Vila Velha/ES, Rio Grande/RS, Corumbá/MS.

As ZPEs, em sua fase inicial de implantação, passam por um processo de alfandegamento, que segundo a Portaria RFB nº 3.518/2011 é a autorização, por parte da Secretaria da RFB, para movimentação, armazenagem e submissão a despacho aduaneiro de mercadorias procedentes do exterior ou a ele destinadas, nos locais e recintos onde as atividades ocorram sob controle aduaneiro. Informações colhidas da Abrazpe (2018a) demonstram que até 8 de fevereiro de 2018, das 26 ZPEs autorizadas, apenas duas chegaram à fase de alfandegamento, as do Pecém/CE e de Senador Guiomard/AC. Porém, somente a do Pecém se encontra em funcionamento, no sentido de estar alfandegada e ter empresa operando com os incentivos do regime, além de empresas em operação. A ZPE de Parnaíba/PI tem dois projetos aprovados, mas ainda não foi alfandegada, dessa forma, suas empresas não se beneficiam dos incentivos.

Na época, esse instrumento legal autorizou o Poder Executivo a criar ZPE por meio de edição de decreto presidencial e a traçar a orientação da política delas, estabelecer requisitos, analisar propostas, entre outras atividades. O normativo criou o Conselho Nacional das Zonas de Processamento de Exportação (CZPE).

O CZPE, segundo a legislação vigente, tem competência para analisar as propostas de criação de ZPE, aprovar os projetos industriais correspondentes, traçar as orientações referentes à política das ZPEs, declarar caducidade de uma Zona em caso de não cumprimento de prazos definidos previamente, além de dar prioridade para as propostas de criação em área privilegiada para exportação e estabelecer valor mínimo de investimento que uma empresa deve realizar para que possa operar no regime.

2.2 Benefícios federais estabelecidos para uma ZPE

A legislação que trata das zonas de processamento estabelece que as empresas autorizadas a se instalar sob essa modalidade de empreendimento terão a suspensão de impostos e contribuições. No que se refere a aquisições no mercado interno, a suspensão se aplica para o imposto sobre produtos industrializados (IPI), contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins) e contribuição para o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep).

Quanto à importação, a suspensão se aplica para o imposto de importação, IPI e Cofins devidos pelo importador de bens estrangeiros ou serviços do exterior (Cofins-Importação, contribuição para o PIS/Pasep-importação) e para o adicional de frete para renovação da marinha mercante. No dispositivo legal da ZPE há também menção à aplicação de outros incentivos ou benefícios fiscais que são permitidos, desde que sob as condições previstas em suas legislações específicas, sendo eles: os previstos para as áreas da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia e para a Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste.

Outros benefícios são os que se referem à promoção comercial no exterior e redução à alíquota zero do imposto de renda incidente sobre remessas para o exterior quando destinadas a despesas com pesquisas de mercado para produtos brasileiros, capacitação e competitividade do setor de informática e automação, relativos ao Programa de Inclusão Digital. Os dispositivos legais referentes à ZPE estabelecem que elas devem ser administradas por uma pessoa jurídica especificamente constituída para prestar serviços a empresas que vierem a se instalar na ZPE, além de dar apoio e auxílio à autoridade aduaneira. Outrossim, devem atender determinações do CZPE e oferecer instalações, equipamentos e condições adequadas para o fluxo de mercadorias nas áreas, que devem ser submetidos à conferência aduaneira, seguindo determinação da RFB.

2.3 Especificidades ZPE Pecém/CE

A companhia administradora da ZPE Ceará foi instituída pela Lei Estadual nº 14.794/2010, amparada pela Lei Federal nº 11.508/2007. A legislação estadual define que a companhia deve ser uma pessoa jurídica na forma de sociedade de economia mista, devendo ser regida pelas disposições da Lei de Sociedades por Ações. Além disso, deve possuir estatuto próprio e, por legislação que lhe for aplicável, estar vinculada ao Conselho Estadual de Desenvolvimento Econômico devendo, portanto, publicar balanço anual acompanhado de relatório acerca de documentação contábil e desempenho administrativo, elaborado por empresa de auditoria independente.

A ZPE do Pecém teve o município e espaço físico definidos pelo Decreto Federal de 16 de junho de 2010 que se estabeleceu no município de São Gonçalo do Amarante/CE, mais precisamente no Complexo Industrial e Portuário do Pecém, localizado na região metropolitana de Fortaleza, planejado para abrigar atividades industriais diversas. No local se encontra em operação a Companhia Siderúrgica do Pecém (CSP) orça-

da em US\$ 8,1 bilhões, sendo US\$ 5,1 bilhões destinados à implantação com geração de empregos na ordem de 15 mil empregos diretos e 8 mil indiretos apenas na fase de construção, e 4 mil empregos diretos e 10 mil indiretos quando em operação total (ZPE CEARÁ, 2019).

A segunda empresa a ser aprovada pelo CZPE e autorizada a se instalar na ZPE do Pecém foi a Vale Pecém, empresa da Vale S/A voltada para o fornecimento de minério de ferro à CSP. Outra empresa autorizada a operar na ZPE foi a Phoenix do Brasil, com investimentos em torno de R\$ 198 milhões, e expectativa de geração de cerca de 500 empregos entre diretos e indiretos na região (ZPE CEARÁ, 2019).

Os benefícios de âmbito estadual são estabelecidos com base no Convênio Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) 99/1998 e Decreto nº 31.935/2016. O Convênio autoriza as unidades federadas a conceder a isenção do ICMS nas saídas internas dos produtos previstos na Lei nº 11.508/2007 destinadas aos estabelecimentos localizados em ZPE. Entre os produtos estão máquinas destinadas à instalação industrial, matérias-primas a serem integradas ao processo produtivo, produtos envolvidos em operações realizadas entre estabelecimentos autorizados a operar em ZPE e outros.

No âmbito municipal, a Lei nº 1.296/2014 do município de São Gonçalo do Amarante/CE dispôs nos seus artigos 9 e 10 que a alíquota de imposto sobre serviços de qualquer natureza ficará fixada em 2% para empresas beneficiárias dos incentivos fiscais concedidos a empresas autorizadas a operar em ZPE. As empresas que podem usufruir do benefício foram divididas em três grupos com especificações: industriais, comércio atacadista, distribuidoras e porto seco, além de prestação de serviços, sendo o benefício concedido pelo prazo inicial de cinco anos.

2.4 Análise das demonstrações contábeis

Neste artigo serão analisadas as demonstrações contábeis apresen-

tadas de acordo com a lei societária. Ela determina que ao fim de cada exercício social a diretoria elaborará, com base na escrituração mercantil da companhia, as demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício. As demonstrações analisadas serão o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício.

O Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 26: Apresentação das Demonstrações Contábeis define que as demonstrações são uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho da entidade, e objetivam representar os resultados da atuação da administração em face de seus deveres e responsabilidades na gestão dos recursos (CPC, 2011).

Para Martins, Miranda e Diniz (2018), o balanço patrimonial é uma das demonstrações contábeis mais importantes nos processos de tomada de decisão por parte dos usuários das informações oriundas da contabilidade. Os elementos do balanço permitem que sejam tiradas conclusões a respeito da solvência, liquidez, endividamento, estrutura patrimonial e rentabilidade, entre outros aspectos. Por sua vez, a demonstração do resultado do exercício expressa os resultados apurados pela entidade, tanto a benefício do capital de terceiros quanto do capital próprio. É por meio dela que se pode avaliar tendências em termos de receitas, custos e despesas de variadas naturezas. Assim, os índices de rentabilidade e prazos médios estão pautados, em parte, nas informações apresentadas neste relatório.

De acordo com Assaf Neto (2010), dois dos principais atributos de uma empresa são permitir a comparação de valores obtidos em um lapso temporal com outros levantados em momentos anteriores e a relação dessas cifras com outros afins. Logo, pode-se inferir que sem a análise comparativa não se pode deduzir sobre o real alcance dos índices comparados e as relações deles provenientes.

O conceito de índice foi apresentado por Matarazzo (2010) como sendo a relação entre contas ou grupo de contas das demonstrações finan-

ceiras no intuito de evidenciar determinado aspecto da situação econômica ou financeira de uma empresa. De acordo com o autor, para se desenvolver uma boa pesquisa não é necessário o cálculo de grande número de índices, mas de um conjunto de índices bem selecionados que permita conhecer a situação da empresa, classificados por ele em índices que evidenciam a situação financeira (estrutura e liquidez) e situação econômica (rentabilidade).

Ademais, é preciso enfatizar que a análise das demonstrações contábeis é uma relevante ferramenta gerencial e de auditoria para as entidades, visto que propicia aos gestores e demais usuários tendências por meio de avaliação do passado, e para decisões futuras. Daí a importância da sua análise para que sejam determinados os corretos investimentos e financiamentos que visam maximizar o patrimônio dos sócios.

3 METODOLOGIA

A pesquisa possui natureza qualitativa pois visa compreender os eventos relacionados à ZPE Ceará, bem como natureza quantitativa por mensurar os dados, no caso, os índices econômico-financeiros que são baseados em premissas, fórmulas matemáticas e resultados numéricos.

Conforme explicam Marconi e Lakatos (2003), a pesquisa bibliográfica abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, com finalidade de colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito.

Já a pesquisa documental, segundo Gil (2010), é muito parecida com a bibliográfica, tendo em vista que os dois tipos de pesquisa utilizam dados já existentes, porém a diferença está na natureza das fontes. Enquanto a pesquisa bibliográfica é baseada em obras de autores para um público específico, a pesquisa documental é baseada em documentos elaborados para diversos fins. Vergara (2013) destaca como principais documentos utilizados: balancetes, ofícios, memorandos, entre outros. De acordo com a descrição de Beuren (2009), o estudo de caso é uma pesquisa onde se

estuda, de maneira mais aprofundada, um caso específico.

Para o desenvolvimento do trabalho, a pesquisa tem objetivo exploratório e descritivo com utilização de procedimentos técnicos bibliográficos e documentais e o estudo de caso da companhia administradora da ZPE Ceará.

As demonstrações contábeis da companhia são publicadas no Diário Oficial do Estado do Ceará, acompanhadas do relatório de auditoria e da administração. Dessa forma, coletaram-se os demonstrativos para aplicação dos índices, visando extrair informações econômicas, financeiras e patrimoniais da companhia, além de realizar as análises horizontal e vertical. Serão analisados o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício, devido a serem as demonstrações contábeis consideradas nos cálculos dos índices, conforme explicita o Quadro 2 a seguir. A coleta de dados foi realizada no período de setembro a dezembro de 2019 e os exercícios financeiros foram aqueles referentes ao período de 2015 a 2018, últimas demonstrações publicadas.

Quadro 2 – Índices e métodos de cálculo aplicados

		Índice	Método de cálculo
Situação financeira	Índices de liquidez	Liquidez corrente	Ativo circulante/passivo circulante
		Liquidez seca	(Ativo circulante – despesas antecipadas)/passivo circulante
		Liquidez imediata	Disponibilidades/passivo circulante
		Liquidez geral	(Ativo circulante + realizável a longo prazo)/(passivo circulante + passivo não circulante)
	Índices de estrutura patrimonial	Endividamento	Passivo circulante + passivo não circulante/patrimônio líquido
		Participação de capitais de terceiros	Capitais de terceiros/patrimônio líquido
		Imobilização do patrimônio líquido	(Ativo não circulante – ativo realizável a longo prazo)/patrimônio líquido

Quadro 2 – Índices e métodos de cálculo aplicados (continuação)

		Índice	Método de cálculo
Situação econômica	Índices de rentabilidade	Giro do ativo	Vendas líquidas/ativo total
		Margem líquida	Lucro líquido/receita líquida
		Rentabilidade do ativo	Lucro líquido/ativo total
		Rentabilidade do patrimônio líquido	Lucro líquido/patrimônio líquido inicial

Fonte: Elaborado pelos autores conforme métodos utilizados por Martins, Miranda e Diniz (2018) e Matarazzo (2010).

Após a coleta dos dados, os índices serão explicitados, aplicados e, com base nos resultados, terão informações extraídas que servirão de base para a conclusão do trabalho. Ademais, a legislação vigente servirá de base para explicitar o panorama legal das ZPEs.

Os índices foram escolhidos visando construir um quadro de avaliação da companhia e permitir visão macro da situação econômico-financeira da entidade estudada. Ademais, os índices são os mais utilizados por autores de livros, em trabalhos de pesquisadores, além de propiciarem informações úteis do ponto de vista de investidores, fornecedores, credores, entre outros.

Os índices de liquidez foram aplicados visando relacionar a situação financeira diante dos compromissos assumidos, transmitindo a capacidade de arcar com dívidas assumidas, se relacionando diretamente com a condição de continuidade da companhia. Em sequência, os índices de estrutura patrimonial foram aplicados com a finalidade de demonstrar a dependência ou não da entidade em relação a recursos fornecidos por terceiros. Já os índices de rentabilidade foram aplicados objetivando indicar quanto renderam os investimentos aplicados pela companhia, relacionando-os com os resultados obtidos na execução de suas atividades.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção serão apresentados os resultados da pesquisa no que se refere ao cálculo dos indicadores financeiros e econômicos da companhia

administradora da ZPE Ceará e a análise dos resultados obtidos. Na Tabela 1 estão apresentados os resultados obtidos no cálculo dos índices nos exercícios de 2015 a 2018, baseados no balanço patrimonial e demonstração do resultado do exercício publicados.

Tabela 1: Resultados obtidos após aplicação dos índices

		Índice	2015	2016	2017	2018
Situação financeira	Índices de liquidez	Liquidez corrente	5,64	1,75	3,15	3,39
		Liquidez seca	5,64	1,75	3,14	3,39
		Liquidez imediata	5,42	1,11	3,01	2,80
		Liquidez geral	5,64	1,75	3,15	3,39
	Índices de estrutura patrimonial	Endividamento	0,21	0,66	0,30	0,24
		Participação de capitais de terceiros	0,14	0,55	0,30	0,24
		Imobilização do patrimônio líquido	0,01	0,51	0,37	0,44
Situação econômica	Índices de rentabilidade	Giro do ativo	1,72	2,71	2,85	2,41
		Margem líquida	0,19	(0,12)	0,13	0,07
		Rentabilidade do ativo	0,33	(0,32)	0,37	0,17
		Rentabilidade do patrimônio líquido	-	(0,37)	1,02	0,27

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Analisando os dados da Tabela 1, percebe-se que os índices de liquidez corrente em todos os exercícios se mantiveram acima de 1, permitindo concluir que na companhia existe compatibilidade entre os recursos que se espera receber (direitos) no curto prazo e aqueles que se espera pagar no curto prazo (obrigações). Outrossim, mesmo em 2016, ano em que houve prejuízo, a companhia teve capacidade de financiar suas necessidades de capital de giro, porém é válido ressaltar que os índices devem ser analisados em conjunto com as demonstrações contábeis e demais índices, pois, isoladamente, apenas um índice não é suficiente para estabelecer um panorama econômico, financeiro ou patrimonial de uma entidade.

O índice de liquidez seca apresentou resultado diferente do índice de liquidez corrente apenas em 2017, porém com diferença que pode ser considerada de impacto mínimo na comparação dos índices. Tal fato decorre do baixo saldo do grupo de despesas antecipadas, que é considerado no cálculo do índice de liquidez seca. Dessa forma, pode-se concluir que a companhia possui plena capacidade de quitar dívidas de curto prazo por meio do uso de bens de maior liquidez no seu ativo, que são apresentados no ativo circulante.

No que se refere ao índice de liquidez imediata, pode-se inferir que o montante existente nas disponibilidades (caixa e equivalentes de caixa) é suficiente para quitar as dívidas de curto prazo de forma instantânea e ainda restaria saldo no disponível da companhia. É oportuno ressaltar que o índice teve diminuição nos seus números, principalmente no ano de 2016, em que houve prejuízo.

Após análise do índice de liquidez geral, pode-se constatar que a companhia possui ampla capacidade de pagamento das suas dívidas no longo prazo, considerando tudo o que pode ser convertido em dinheiro (curto e longo prazo do ativo), relacionando com todas as dívidas também de curto e longo prazo. É válido ressaltar que a companhia não possui dívidas de longo prazo, que são representadas no passivo não circulante. Tal fato pode ser considerado positivo, visto que isso evidencia que a companhia não vem acumulando dívidas no decorrer dos anos, o que poderia comprometer o montante das suas disponibilidades, além do risco de não conseguir quitar suas dívidas.

Dessa forma, a diminuição dos resultados dos índices no decorrer do tempo foi impactada por investimentos realizados pela entidade no seu intangível, relacionado a dispêndios com softwares, aquisição de licenças e investimentos em seu imobilizado e capacitação de funcionários, conforme evidenciado em relatório da administração.

A análise da estrutura patrimonial é essencial para verificar relações entre as fontes de financiamento próprio e de terceiros, permitindo avaliar

dependência ou não de uma entidade em relação a recursos externos. Com base no balanço patrimonial da companhia, verifica-se a seguinte distribuição dos saldos referentes a ativo e passivo (gráficos 1 e 2):

Gráfico 1: Distribuição do ativo total em %



Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Gráfico 2: Distribuição do passivo total em %



Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Com base nos gráficos e resultados da aplicação dos índices de estrutura patrimonial, é possível concluir que os ativos da companhia, embora tenham diminuído ao longo dos períodos analisados, estão concentrados no ativo circulante, com maior concentração nas disponibilidades da entidade, ou seja, a maior parte dos ativos da companhia é de alta liquidez.

Ademais, em se tratando de passivo e patrimônio líquido, o capital próprio tem maior representatividade em todos os períodos, evidenciando que as dívidas da companhia, além de terem baixa representatividade no passivo, estão concentradas no curto prazo, fato positivo para a companhia.

Analisando os resultados do índice de endividamento, percebe-se que os números permanecem próximos a zero, tendo 2016 como o ano de maior índice. O índice visa transmitir quanto a empresa tem de dívidas com terceiros. O fato se deve em virtude do impacto do passivo circulante no patrimônio líquido da companhia, causado principalmente pelo saldo das obrigações sociais, trabalhistas e tributárias. Além disso, o saldo do patrimônio líquido de 2016 é o menor desses anos. Nos demais períodos, a companhia teve baixa dependência em relação a capitais de terceiros, tendo em 2018 um avanço nesse aspecto quando comparado ao resultado de 2017.

O índice de participação de capitais de terceiros apresenta números próximos ao índice de endividamento, visto que o primeiro não engloba o grupo de dividendos propostos, em virtude de ser um grupo que envolve distribuição de valores que foram gerados pela própria entidade. Desse modo, analisando a composição dos números obtidos, é possível verificar que o índice apresentou menor número em 2015, ano em que a companhia apresentou os menores saldos provenientes de terceiros. Ademais, em 2016 o resultado obtido foi o maior, sendo amplamente impactado pelo saldo de obrigações sociais, trabalhistas e tributárias, que contribuiu para a ocorrência de prejuízo no resultado da companhia.

O índice de imobilização do patrimônio líquido busca exprimir a parcela de capital próprio que está investida em ativos de menor liquidez que compõem o ativo realizável no longo prazo de uma entidade. Seus números permitem perceber que o aumento do saldo do ativo não circulante da companhia teve impacto no aumento do índice, causado pelo aumento dos investimentos realizados, principalmente no imobilizado que, de 2015 a 2018, teve aumento de mais de 98% do seu saldo, enquanto o patrimônio líquido teve aumento aproximadamente de apenas 53%, justificando o aumento do índice.

Os índices de rentabilidade visam transmitir a rentabilidade dos capitais investidos em um empreendimento. Após os resultados obtidos referentes ao índice de giro do ativo, pode-se perceber que o ano de 2015 foi o

ano cujo resultado foi o menor, tendo ocorrido um aumento nos dois anos subsequentes e uma pequena diminuição no exercício de 2018. Analisando os resultados, é possível inferir que, após estabelecer a relação entre vendas líquidas e ativo da entidade, a companhia tem um retorno superior ao dobro, exceto em 2015, representando um fator a favor da continuidade das operações da companhia.

Quanto aos resultados da margem líquida, é possível identificar que em 2016 a companhia apresentou índice negativo, ou seja, as receitas dos serviços prestados não foram convertidas em lucro, fato que contribuiu para a ocorrência do prejuízo no referido exercício. Nos demais anos, a companhia obteve êxito na conversão das suas receitas em lucro. Porém, é válido ressaltar que o valor do índice está bem próximo a zero. Tal fato indica que, mesmo tendo aumento significativo das receitas no período analisado, devem ser analisados em conjunto o valor das receitas, custos e lucro com a finalidade de obter maiores detalhes da rentabilidade da companhia.

O índice de retorno sobre o patrimônio líquido objetiva expressar os resultados alcançados na gestão dos recursos próprios de terceiros. O ano de 2015 apresentou resultado zero em virtude de o método de cálculo considerar o saldo de patrimônio líquido inicial da companhia, ou seja, o saldo final do exercício de 2014, que não está incluso nos períodos analisados.

No que se refere aos resultados dos anos de 2016, 2017 e 2018, é possível inferir que, no primeiro, em virtude do prejuízo, a companhia não obteve êxito em remunerar o capital que foi investido pelos sócios. Porém, nos anos seguintes nota-se que houve retorno do capital investido, principalmente no exercício de 2017, que foi o ano cujo lucro líquido de todos os encargos relativos a terceiros foi o maior. Ademais, no ano de 2018 o índice apresentou um resultado menor em virtude da maior representatividade das despesas gerais administrativas que a companhia teve que arcar, influenciando no montante do lucro líquido.

5 CONCLUSÕES

Este trabalho busca estudar o panorama legal das ZPEs, explanar informações relevantes baseadas na análise de indicadores de liquidez, estrutura patrimonial e rentabilidade extraídos das demonstrações contábeis da companhia administradora da ZPE Ceará, transmitindo informações econômicas, patrimoniais e financeiras da companhia.

A respeito dos resultados obtidos no cálculo dos índices de liquidez, pode-se concluir que apresentaram números positivos, indicando que a empresa apresenta capacidade de arcar com as dívidas que foram assumidas, sinalizando condição para sua continuidade. Analisando em conjunto os índices de liquidez imediata e liquidez geral, percebe-se que a companhia possui capacidade de quitar dívidas de curto e longo prazo, não existindo problemas de pagamento, ou seja, indicando manutenção da estrutura financeira que vem sendo aplicada, sendo válido destacar os resultados obtidos em 2015 para os dois índices, respectivamente 5,42 para liquidez imediata e 5,64 para liquidez geral. Ademais, mesmo tendo aumento em seu passivo circulante, o aumento do ativo circulante da companhia foi superior, fortalecendo os indícios de rentabilidade e estabilidade diante dos compromissos assumidos com terceiros.

Os índices de liquidez corrente e seca apresentam números praticamente iguais em virtude de o saldo das despesas antecipadas ter tido baixa representatividade no ativo circulante, apresentando pequena diferença apenas no ano de 2017. Seus resultados permitem concluir que a empresa possui capacidade de suprir suas necessidades de capital de giro, ou seja, a companhia possui recursos para suprir eventuais necessidades ao longo do tempo, destacando-se os resultados de 2015, 5,64 para os dois índices, e de 2018, 3,39 também iguais para os dois índices, indicando crescimento quando comparado aos dois exercícios anteriores, 2016 e 2017.

A representatividade do capital próprio apresentou menor número em 2016, ano em que houve prejuízo contábil. Em virtude disso, o índice

de endividamento teve aumento no período, fato que pode ser considerado negativo, visto que demonstra maior impacto do capital de terceiros quando comparado ao capital próprio. Quanto ao índice de imobilização do patrimônio líquido, percebem-se variações que foram causadas pelos investimentos da companhia em seu imobilizado e intangível, indicando investimento em ativos de menor liquidez que são necessários para realização e manutenção de suas atividades, sendo válido destacar o menor resultado obtido em 2015, apenas 0,01. Quanto à participação de capitais de terceiros, pode-se considerar que a companhia apresentou resultados satisfatórios, visto que conseguiu reduzir seus índices a partir de 2016, cujo resultado foi de 0,55, e que em 2018 o número decresceu a 0,24.

No que se refere aos aspectos de rentabilidade, ou seja, ao retorno dos investimentos da empresa, os resultados do índice de giro do ativo indicam que a empresa obteve uma média de retorno de 2,42 para cada real investido no período analisado, com destaque para o ano de 2017, cujo resultado obtido foi de 2,85. Quanto à margem líquida, pode-se perceber que apenas analisar as receitas e lucros não é suficiente, sendo necessária uma análise conjunta de receitas, despesas e custos. Dessa forma, os números, que estão próximos a zero, indicam um baixo percentual de prestação de serviços que está sendo convertido em lucro. O ano de 2016 apresentou resultado negativo de 0,32 em virtude do prejuízo, porém o índice apresentou aumento nos dois exercícios seguintes, com resultados de 0,13 e 0,07, indicando recuperação do prejuízo; apesar disso, é válido observar a diminuição no período de 2018.

Quanto à rentabilidade do ativo, nota-se uma diminuição dos números, indicando decréscimo relativo aos ganhos gerados a partir do capital investido em ativos, com realce para o ano de 2017, tendo em vista que a companhia passou de um resultado negativo de 0,32 para um resultado positivo de 0,37, demonstrando capacidade de se recuperar do prejuízo de 2016. Por fim, o índice de rentabilidade do patrimônio líquido permite concluir que a estrutura de capital utilizada pela entidade teve resultado

negativo em 2016, apresentando resultados positivos em 2017 e 2018. Porém, é possível notar redução do índice em 2018, evidenciando diminuição da capacidade da empresa de remunerar o capital que lhe foi investido com resultado de 0,27, uma diminuição de 0,75 quando comparado ao exercício de 2017.

Analisando os valores dos índices em conjunto, é possível concluir que a companhia possui resultados satisfatórios para a manutenção das suas atividades e para seus investidores, além da capacidade de atender à demanda das empresas para as quais presta seus serviços, não possuindo dificuldades de pagamento a fornecedores.

Ademais, as demonstrações contábeis publicadas permitem perceber que mesmo tendo um prejuízo no ano de 2016 a companhia conseguiu obter resultados positivos nos dois exercícios seguintes, evidenciando recuperação e estabilidade.

Para trabalhos futuros, propõe-se realizar pesquisas que busquem identificar o status das ZPEs em operação no País com a finalidade de evidenciar e comparar seus indicadores com as demais ZPE também em operação. Em caso de não existirem outras ZPEs em atividade, é oportuno buscar entender os motivos para isso, visando concluir se o modelo é algo que de fato pode ser seguido, assim como é seguido na ZPE Ceará.

REFERÊNCIAS

ABRAZPE – ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ZONAS DE PROCESSAMENTO DE EXPORTAÇÃO. FAQs. *In*: ABRAZPE. [S. l.]: Abrazpe, 9 fev. 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2YXDm1a>. Acesso em: 5 fev. 2019.

ASSAF NETO, A. **Estrutura e análise de balanços**: um enfoque econômico-financeiro. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BEUREN, I. M. (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Convênio ICMS nº 99, de 18 de setembro de 1998. Autoriza as unidades federadas que menciona a conceder isenção nas saídas internas destinadas aos estabelecimentos localizados em Zona de Processamento de Exportação – ZPE. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**: Brasília, DF, 25 set. 1998. Disponível em: <https://bit.ly/3ivPWfx>. Acesso em: 12 fev. 2019.

BRASIL. Lei nº 11.508, de 20 de julho de 2007. Dispõe sobre o regime tributário, cambial e administrativo das Zonas de Processamento de Exportação, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**: Brasília, DF, p. 2, 20 jul. 2007. Disponível em: <https://bit.ly/38rR5QB>. Acesso em: 10 fev. 2019.

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 952, de 2 de julho de 2009. Dispõe sobre a fiscalização, o despacho e o controle aduaneiros de bens em Zonas de Processamento de Exportação (ZPE). **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**: Brasília, DF, p. 20, 3 jul. 2009. Disponível em: <https://bit.ly/3dWnVuh>. Acesso em: 12 fev. 2019.

BRASIL. Portaria RFB nº 3.518, de 30 de setembro de 2011. Estabelece requisitos e procedimentos para o alfandegamento de locais e recintos e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**: Brasília, DF, p. 22, 30 set. 2011. Disponível em: <https://bit.ly/3e4umvv>. Acesso em: 13 fev. 2019.

CEARÁ. Lei nº 14.794, de 22 de setembro de 2010. Autoriza o poder executivo a constituir a empresa administradora da zona de processamento de exportação de PECÉM S/A. – EMAZP, e dá outras providências. **Diário**

Oficial do Estado do Ceará: Fortaleza, 23 set. 2010a. Disponível em: <https://bit.ly/2ZyME2x>. Acesso em: 10 fev. 2019.

CEARÁ. Decreto nº 31.935, de 25 de abril de 2016. Regulamenta as operações que envolvam estabelecimentos sediados na Zona de Processamento de Exportação – ZPE Ceará. **Diário Oficial do Estado do Ceará:** Fortaleza, 26 abr. 2016a. Disponível em: <https://bit.ly/2NUdJbe>. Acesso em: 10 fev. 2019.

CEARÁ. Companhia Administradora da Zona de Processamento de Exportação do Ceará. Relatório da administração. **Diário Oficial do Estado do Ceará:** série 3, Fortaleza, ano 8, n. 108, p. 27-34, 10 jun. 2016b. Disponível em: <https://bit.ly/3gmmk2r>. Acesso em: 3 maio 2019.

CEARÁ. Companhia Administradora da Zona de Processamento de Exportação do Ceará. Relatório da Administração. **Diário Oficial do Estado do Ceará:** série 3, Fortaleza, ano 9, n. 79, p. 47-58, 27 abr. 2017. Disponível em: <https://bit.ly/2C5eH1m>. Acesso em: 3 maio 2019.

CEARÁ. Balanço Patrimonial, exercício findo 31/12/2017. **Diário Oficial do Estado do Ceará:** série 3, Fortaleza, ano 10, n. 71, p. 27-37, 17 abr. 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2D80Tnu>. Acesso em: 3 maio 2019.

CEARÁ. Edital de Convocação/Assembleia Geral Extraordinária. **Diário Oficial do Estado do Ceará:** série 3, Fortaleza, ano 11, n. 62, p. 15-25, 2 abr. 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2Zu2eMU>. Acesso em: 3 maio 2019.

CPC – COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 26:** Apresentação das Demonstrações Contábeis. Brasília, DF: CPC, 2011. Disponível em: <https://bit.ly/2VKr8Xx>. Acesso em: 20 abr. 2019.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração análise e interpretação de dados**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, E.; MIRANDA, G. J.; DINIZ, J. A. **Análise didática das demonstrações contábeis**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MATARAZZO, D. **Análise financeira de balanços: abordagem gerencial**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MDIC – MINISTÉRIO DA INDÚSTRIA, COMÉRCIO EXTERIOR E SERVIÇOS. **Regime brasileiro de ZPE**. Brasília, DF: MDIC, 17 out. 2014. Disponível em: <https://bit.ly/2D85c29>. Acesso em: 1 fev. 2019.

MDIC – MINISTÉRIO DA INDÚSTRIA, COMÉRCIO EXTERIOR E SERVIÇOS. **Institucional SE-CZPE**. Brasília, DF: MDIC, 21 jul. 2016. Disponível em: <https://bit.ly/38qrFTz>. Acesso em: 4 fev. 2019.

MDIC – MINISTÉRIO DA INDÚSTRIA, COMÉRCIO EXTERIOR E SERVIÇOS. ZPE criadas e autorizadas no Brasil. In: MINISTÉRIO da Economia. Brasília, DF: MDIC, 15 maio 2017. Disponível em: <https://bit.ly/3dXViNp>. Acesso em: 7 fev. 2019.

SÃO GONÇALO AMARANTE. Lei nº 1.296, de 18 de dezembro de 2014. Dispõe sobre a Criação do Conselho de Desenvolvimento Econômico do Município de São Gonçalo do Amarante-CE [...]. **Diário Oficial do Município**: São Gonçalo Amarante, 18 dez. 2014. Disponível em: <https://bit.ly/3dXEyWq>. Acesso em: 13 fev. 2019.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 14. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

ZPE CEARÁ – ZONA DE PROCESSAMENTO DE EXPORTAÇÃO DO CEARÁ. Institucional. *In: ZPE Ceará.* São Gonçalo do Amarante: ZPE Ceará, [201-]. Disponível em: <https://bit.ly/3im1nGC>. Acesso em: 2 fev. 2019.

ZPE CEARÁ – ZONA DE PROCESSAMENTO DE EXPORTAÇÃO DO CEARÁ. Empresas instaladas. *In: ZPE Ceará.* São Gonçalo do Amarante: ZPE Ceará, 7 jan. 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2ZzCVcj>. Acesso em: 10 fev. 2019.

As mercadorias a título de bonificação e a sua exclusão da base de cálculo do ICMS: provas necessárias

Goods for boning and exclusion of the ICMS calculation basis: necessary proofs

Francisco Edilson Teixeira Neto¹
Francisco Luciano Lima Rodrigues²
Francisco Antônio Nogueira Bezerra³

RESUMO

Atualmente, existe uma necessidade teórico-jurídica por uma análise crítica da exclusão do conteúdo econômico das bonificações da base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) próprio, para a correta aplicação do direito positivo, ou costumeiro jurisprudencial, tributário nacional. Isso decorre do fato de que o reconhecimento da inexistência de relação jurídico-tributária nas operações de remessas de mercadorias a título de bonificação, bem como em eventual creditamento, compensação ou restituição de valores já pagos, resta condicionado à demonstração de provas documentais e/ou periciais contundentes na direção da real convicção de certeza do magistrado. Esta pesquisa, pois, por meio de uma abordagem qualitativa e um caráter bibliográfico, bem como de uma finalidade estratégica e exploratória, realiza uma crítica às questões relevantes para esse embate, assim como fixa o mínimo de robustez probatória necessária para fins de garantir a segurança jurídica em eventual exclusão do conteúdo econômico de possível bonificação da base de cálculo daquele tributo.

1 Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Servidor Público do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará. E-mail: edilson.teixeira.law@gmail.com

2 Doutor em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco. Desembargador do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará. Professor do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Fortaleza. E-mail: lucianolima@unifor.br

3 Mestre em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Procurador da Procuradoria Fiscal da Procuradoria-Geral do Estado do Ceará. Professor da Universidade de Fortaleza. E-mail: nogueirabezerra@gmail.com

Palavras-Chave: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Bonificação. Base de Cálculo. Prova.

ABSTRACT

Currently, there is a theoretical and legal need for a critical analysis of the exclusion of the economic content of the bonuses from the calculation base of the Tax on The Movement of Goods and Services (ICMS) itself, for the correct application of positive law, or customary jurisprudential, national tax authorities. This stems from the fact that the recognition of the lack of legal-tax relationship in the operations of remittances of goods as a bonus, as well as in any credit, compensation or refund of amounts already paid, it remains conditional on the statement of evidence and/or expert evidence in the direction of the actual conviction of certainty of the magistrate. This research, therefore, through a qualitative approach and a bibliographic character, as well as a strategic and exploratory purpose, criticises the issues relevant to this clash, as well as sets the minimum probative robustness necessary for the purpose of ensuring legal certainty in the event of exclusion of the economic content of possible bonus from the calculation basis of that tax.

Keywords: Tax on The Movement of Goods and Services. Bonus. Calculation Base. Proof.

Recebido: 15-04-2020

Aprovado: 08-07-2020

1 INTRODUÇÃO

A base de cálculo de um imposto é um parâmetro legal com conteúdo econômico acerca do qual o poder de tributar expressado em determinada exação incide, poder este que, no caso dos impostos, não está con-

dicionado a uma prestação estatal. Especificamente no caso do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), conforme dispõe a Lei Complementar Nacional nº 87/1996, em seu artigo 13, inciso I e § 1º, inciso II, alínea “a”, a base de cálculo é, na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do seu artigo 12, o valor da operação, assim como compõe a base de cálculo do imposto o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição (BRASIL, 1996). Consequentemente, em uma primeira análise, a base de cálculo do ICMS simboliza a exatidão econômica da operação tributável, não devendo ser contabilizados na base de cálculo valores não relacionados com essa operação.

Observando o que fora dito acima, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), por meio do voto condutor do ministro Humberto Martins no julgamento do Recurso Especial nº 1.111.156/SP (Idem, 2009), firmou posicionamento, em sede de recurso repetitivo, no sentido de que, na operação de venda de mercadorias com bonificação, as mercadorias bonificadas não integram a base de cálculo do ICMS. Nesse ínterim, o STJ, em abril de 2011, por meio do voto condutor do ministro Mauro Campbell Marques no julgamento do Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 981/RS (Idem, 2011), tomou para si o posicionamento de que o sujeito passivo da relação tributária não pode limitar-se a juntar tão somente os documentos auxiliares de notas fiscais sem, contudo, demonstrar nos autos a efetiva existência das bonificações. Todavia, mesmo reconhecendo a exclusão das remessas de bonificação da base de cálculo do ICMS, o Tribunal da Cidadania não fixou ou arrolou os parâmetros probatórios mínimos para fins de comprovação (ou não) de que determinada remessa fora a título de bonificação, gerando, por conseguinte, divergência jurisprudencial nacional acerca do aspecto operacional daquela decisão.

Em face dessas informações iniciais, no decorrer deste trabalho,

responder-se-á a determinadas questões, tais como quais documentos aceitos pelos tribunais não geram uma certeza probatória acerca da existência de possível operação de bonificação, se haveria segurança jurídica em aceitar como prova somente os documentos auxiliares de notas fiscais e os contratos privados, e quais seriam, realmente, os documentos que poderiam fundamentar o juízo de convicção dos magistrados ao lidar com esse tipo de questão.

A justificativa para este trabalho está em ser esse um tema que atinge economicamente milhares de contribuintes, ou seja, possui relevância econômica e jurídica e, por conseguinte, política. Tem-se como objetivo geral analisar a relação da prova no processo tributário, a aplicação dos limites do poder de tributar, bem como elucidar questões importantes sobre o tema.

Acerca dos aspectos metodológicos, sob uma égide qualitativa, quanto à finalidade e aos resultados, realizou-se pesquisa básica estratégica, haja vista que este estudo foi desenvolvido com o fim primeiro de aprofundar as reflexões e o conhecimento acerca da temática. Quanto aos fins e objetivos, esta pesquisa categorizou-se como exploratória, tendo em vista que busca, primordialmente, melhorar concepções teórico-práticas já adotadas, e descritiva, pois que descreve o fenômeno estudado.

2 O ÂMBITO DE INCIDÊNCIA E A BASE DE CÁLCULO DO ICMS

Primordialmente, cumpre ressaltar que a lei tributária, ao criar determinado tributo, fixa a sua hipótese de incidência, ou seja, a previsão abstrata que possibilita o surgimento da obrigação tributária. Nesse ínterim, pode-se diferenciar essa previsão abstrata da sua materialização na esfera fática. Assim, o fato gerador é o acontecimento que, concretizado, atrai a incidência da norma jurídica (PAULSEN, 2017).

Nessas razões, pode-se visualizar a incidência como o fenômeno jurídico de subsunção da situação fática verificada à previsão normativa

abstrata, esta que gera, conseqüentemente, a obrigação tributária. Também é importante mencionar que não é técnico denominar a situação que não está abarcada pela lei de hipótese de não incidência, tendo em vista que somente existirá hipótese se houver previsão na norma jurídica.

Todavia, é necessário mencionar que existem situações em que o poder soberano, por meio do Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966a), disciplina o fenômeno da incidência por fato gerador, como se pode constatar na regra 19 daquele Código e no artigo 1º do Decreto-Lei nº 37/1966 (Idem, 1966b). Ora, inexistente inconveniência nisso, desde que esteja presente a distinção entre o aspecto normativo e a dimensão fática (PAULSEN, 2017). Nessa toada é o magistério de Kiyoshi Harada (2010, p. 478):

Costuma-se definir o fato gerador como uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez ocorrida em concreto enseja o nascimento da obrigação tributária. Logo, essa expressão fato gerador pode ser entendida em dois planos: no plano abstrato da norma descritiva do ato ou do fato e no plano da concretização daquele ato ou fato descritos. Essa expressão fato gerador, empregada pelo CTN, tem merecido violentas críticas por certos setores da doutrina, sob a alegação de que nada gera, a não ser confusão na mente dos juristas. Por isso, preferem a expressão hipótese de incidência ou hipótese tributária para designar a descrição legislativa de um fato, e a expressão fato impositivo ou fato jurídico-tributário ou ainda hipótese de incidência realizada para designar aquele fato concreto, localizado no tempo e no espaço.

Dessa forma, quanto ao âmbito de incidência do ICMS, faz-se necessário destacar que tal tributo alberga pelo menos cinco impostos diferentes, tendo em vista a individualidade das hipóteses de incidência e da base de cálculo, quais sejam: o imposto sobre operações mercantis; o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; o imposto sobre serviços de comunicação; o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis

líquidos e gasosos e de energia elétrica; e o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais (CARRAZZA, 2011).

Nesse ensejo, ainda acerca do campo de incidência do ICMS, é importante perceber que essa exação ocorre sobre o ato de operar mercadorias, e não meramente sobre a circulação física de tais bens, haja vista que o fato gerador desse imposto é a operação que origina a circulação; conseqüentemente, é a operação de circulação jurídica de mercadorias que possibilita a obrigação tributária (ATALIBA, 1966).

Também é importante mencionar que a base de cálculo é o aspecto dimensional do conteúdo material da hipótese de incidência que a legislação tributária expõe, sob a égide da reserva legal, com o fito de aplicar critério para a valoração do quanto se deve ao ente público tributante (Idem, 2011).

Cumprido asseverar que, acerca da base de cálculo do ICMS, dispõe a Lei Complementar Nacional nº 87/1996, em seu artigo 13, inciso I e § 1º, inciso II, alínea “a”, que a base de cálculo do imposto é, na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do seu artigo 12, o valor da operação, bem como integra a base de cálculo do imposto o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, assim como descontos concedidos sob condição (BRASIL, 1996).

Nessa toada, percebe-se que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação mercantil. Conseqüentemente, o imposto não incide sobre serviços gratuitos, exigindo sempre a onerosidade, reveladora da capacidade contributiva. Por exemplo, no fornecimento de alimentação e bebidas, a base de cálculo será o valor da operação, compreendendo a mercadoria e o serviço, enquanto no fornecimento de mercadorias com prestação de serviços a base será o valor da operação ou o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada (PAULSEN; MELO, 2012).

Dessa forma, a base de cálculo do ICMS simboliza a exatidão econômica da operação tributável, não devendo ser contabilizados na base de cálculo valores não relacionados com essa operação.

3 A BASE DE CÁLCULO DO ICMS E AS MERCADORIAS A TÍTULO DE BONIFICAÇÃO

Cumpra perceber que, ao menos em um primeiro momento, só devem integrar a base de cálculo do ICMS os valores inerentes às mercadorias, serviços de transporte ou de comunicação, bem como os reajustes e acréscimos intrinsecamente vinculados a tais valores. Conseqüentemente, não deveriam ser incluídos elementos estranhos ao valor da operação ou do preço, porquanto correspondem a verbas que têm natureza diversa das operações mercantis e das prestações de serviços, não havendo fundamento para o ICMS ser calculado sobre meras entradas financeiras (Idem, 2012).

Nessa toada, Hugo de Brito Machado (2012, p. 396) esclarece que:

Na base de cálculo incluem-se as despesas recebidas do adquirente, ou a este debitadas, bem como os descontos condicionais a este concedido, mas não se incluem os descontos incondicionais, porque evidentemente não integram estes o valor da operação. Condicional é um desconto cuja efetivação fica a depender de evento futuro e incerto, como, por exemplo, o pagamento em certo prazo. Incondicional é o desconto que se efetiva no momento da operação. Assim, o desconto para pagamento à vista é um desconto incondicional, cujo valor integra a base de cálculo do imposto.

Diante das premissas acima, podemos conceber a compreensão de que é indiferente que o desconto concedido pelo vendedor tenha sido de 15%, ou por meio de bonificação em mercadorias, como “compre 10 e leve 3 grátis” (MACHADO SEGUNDO, 2017). Nessas razões, acerca da bonificação, Roque Antonio Carrazza (2011, p. 136) ensina:

É que a bonificação, em última análise, é um mero estímulo à compra. Nesta medida, corresponde, em tudo e por tudo, a um desconto incondicional, que, por evidente, não integra a base de cálculo do ICMS, conforme, aliás, expressamente reconhecido

pela legislação de regência (interpretação a *contrario sensu* do art. 13, § 1º, II, “a”, da Lei Complementar 87/1996).

Sob essa mesma égide, em outubro de 2009, o STJ, por meio do voto condutor do ministro Humberto Martins no julgamento do Recurso Especial nº 1.111.156/SP (BRASIL, 2009), firmou posicionamento, em sede de recurso repetitivo, no sentido de que, na operação de venda de mercadorias com bonificação, as mercadorias bonificadas não integram a base de cálculo do ICMS.

Outrossim, em setembro de 2010, sob o enunciado de número 457, o tema restou sumulado pelo STJ no sentido de que “os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS” (Idem, 2010c).

Ocorre que, embora o STJ se posicione no sentido de que as mercadorias dadas em forma de bônus (bonificação) não integram a base de cálculo do ICMS, em agosto de 2010, aplicando a técnica hermenêutica norte-americana do *distinguishing*, o STJ, por meio do voto condutor da ministra Eliana Calmon no julgamento do Recurso Especial nº 1.098.304/MG (Idem, 2010b), firmou posicionamento no sentido de que, no caso do regime de substituição tributária, correta seria a contabilização, na base de cálculo daquele imposto, do valor econômico da mercadoria dada a título de bonificação, já que não se poderia presumir a perpetuação da bonificação na cadeia de circulações, no sentido de beneficiar igualmente o consumidor final.

Nesse sentido, em síntese, de acordo com o entendimento do Tribunal da Cidadania, na operação de venda de mercadorias com bonificação, as remessas bonificadas que não decorram de substituição tributária não integram a base de cálculo do ICMS própria da operação.

Quanto ao tema, o Supremo Tribunal Federal tem se posicionado no sentido de que tal matéria se limita à esfera da infraconstitucionalidade, existindo, no máximo, eventual ofensa indireta à Lei Fundamental vigente

no Brasil, conforme julgamentos do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 749.065/RS (Idem, 2010a), do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 739.580/SP (Idem, 2013a) e do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 366.248/MG (Idem, 2013c).

4 BONIFICAÇÃO, ICMS E UM MÍNIMO PROBATÓRIO: NORMATIVIDADE FISCAL PERTINENTE

Na prática forense é comum se deparar com pretensões que almejam o reconhecimento da inexistência de relação jurídico-tributária entre as operações de circulação de mercadorias supostamente a título de bonificação e o campo de incidência ou base de cálculo do ICMS, bem como que almejem a restituição, o creditamento ou a compensação de valores que porventura foram pagos em face da inclusão das remessas de bonificação na base de cálculo do ICMS próprio.

Nessa toada, é comum que o sujeito passivo da relação jurídico-tributária não junte, aos autos do processo judicial, o(s) instrumento(s) formal(is) do(s) negócio(s) jurídico(s) realizado(s), bem como não colacione nenhuma outra prova acerca do caráter de tais operações a título de desconto incondicional ou bonificação, limitando-se a parte demandante, costumeiramente, a juntar tão somente os Documentos Auxiliares de Notas Fiscais Eletrônicas (Danfe), sem, contudo, demonstrar concretamente a efetiva existência das bonificações.

Eis que surge a primeira grande problemática da exclusão das bonificações da base de cálculo do ICMS próprio, que é justamente a comprovação, por meio de notas fiscais ou documentos auxiliares, de que aquela ou esta operação seriam, sim, remessas de mercadorias a título de bonificação. Ora, será que se mostra proporcional o entendimento de que a simples declaração de que se trata de bonificação, nos respectivos campos da nota fiscal ou do documento auxiliar, já seria suficiente para comprovar que se trataria de desconto incondicional? Parece-nos que não, sob pena

de se fragilizarem os comandos dos deveres jurídicos cogentes impostos pelos postulados normativos do sistema tributário nacional aos sujeitos passivos tributários.

Nessa linha lógica, quanto às notas fiscais eletrônicas utilizadas pelos sujeitos passivos de obrigação tributária acessória relacionada ao ICMS, é importante deixar claro que a administração tributária estadual realiza somente uma, se assim podemos dizer, pré-validação ou pré-verificação de autorização da nota fiscal eletrônica emitida por particular. Consequentemente, a mera observância e preenchimento dos requisitos estabelecidos na cláusula quarta do Ajuste do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais (Sinief) nº 7/2005 (Idem, 2005), celebrado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) e pelo Secretário-Geral da Receita Federal do Brasil, na 119ª reunião ordinária do Confaz, realizada em Manaus (AM), no dia 30 de setembro de 2005, não implica ou gera presunção de validade jurídica dos dados informados pelo sujeito passivo da obrigação tributária acessória nos campos da nota fiscal eletrônica ou constantes no seu documento auxiliar, afinal notas fiscais não são atos administrativos nem se revestem das características e faculdades de tal instituto da seara administrativista.

Tanto é que os próprios § 1º e § 2º da cláusula quarta do Ajuste Sinief nº 7/2005 afirmam que, ainda que formalmente regular, não serão considerados documento fiscal idôneo a nota fiscal eletrônica ou o documento auxiliar que tiverem sido emitidos ou utilizados com dolo, fraude, simulação ou erro, e que possibilitem, mesmo que a terceiro, o não pagamento do ICMS devido ou qualquer outra vantagem indevida (Idem, 2005).

5 BONIFICAÇÃO, ICMS E UM MÍNIMO PROBATÓRIO: DIMENSÃO JURISPRUDENCIAL

Inobstante isso, faz-se necessário ressaltar que o Tribunal da Cidadania possui posicionamento no sentido de que o sujeito passivo da

relação tributária não pode limitar-se a juntar tão somente os documentos auxiliares de notas fiscais sem, contudo, demonstrar nos autos a efetiva existência das bonificações, como exigido pelo STJ em abril de 2011, por meio do voto condutor do ministro Mauro Campbell Marques no julgamento do Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 981/RS (Idem, 2011), assim como em abril de 2013, por meio do voto condutor do ministro Napoleão Maia Nunes Filho no julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 923.012/MG (Idem, 2013b).

Nessas razões, a *jurisprudential construction* dos tribunais pátrios começou a exigir que, além dos documentos fiscais, fossem juntados aos autos dos processos que discutissem bonificações instrumentos particulares e/ou outros meios de provas que porventura tenham dado nascimento às operações de circulação de mercadoria a título de bonificação.

Por exemplo, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, no julgamento do Agravo Interno na Apelação nº 70053075289 (RIO GRANDE DO SUL, 2013), da Apelação Cível nº 70018826800 (Idem, 2007) e da Apelação Cível nº 70045867058 (Idem, 2012), se posicionou na síntese de que a nota fiscal ou o documento auxiliar, por si sós, não são capazes de ser meios de prova de operação de bonificação. No mesmo caminho, o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, no julgamento da Apelação nº 5143457-37.2016.8.13.0024 (MINAS GERAIS, 2017), entendeu que as notas fiscais ou documentos auxiliares não seriam capazes, por si sós, de materializar prova pré-constituída que comprovasse a natureza da operação como bonificação.

Já o Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, no julgamento da Apelação nº 0394569-26.2010.8.06.0001 (CEARÁ, 2017), entendeu que a nota fiscal ou o documento auxiliar aliados ao instrumento do negócio jurídico realizado e as notas fiscais ou os documentos auxiliares que digam respeito ao negócio paralelo à operação de bonificação seriam capazes, cumulativamente, de materializar a prova pré-constituída da operação de bonificação.

Entretanto, faz-se indispensável refletir acerca da força probatória de tais contratos privados, bem como construir um senso crítico acerca da validade ou não de tais documentos para fins de constituírem, alterarem ou extinguírem relações jurídicas atreladas ao direito tributário, condicionadas, enfim, ao império das normas cogentes.

Assim sendo, quanto aos contratos particulares – tanto aqueles que dizem respeito às operações de circulação de mercadorias e servem de premissa para o envio de bonificações quanto aqueles que dizem respeito direta e supostamente à bonificação –, é importante perceber que sua natureza é de direito privado, e não de direito público; conseqüentemente, tais contratos não podem nem devem ser equiparados aos contratos públicos, seja em efeitos, aspectos ou mesmo em presunções atribuídas somente ao regime de direito público.

Assim, quanto à interação existente entre o público e o privado, cumpre mencionar que o direito privado passa cada vez mais a ser influenciado pelas regras e princípios de ordem pública, porquanto, por mais que a função social do contrato cause possível reflexo do negócio jurídico privado sobre terceiros, tem o interesse público a prerrogativa de prevenir reflexos danosos e injustos que eventual contrato possa ter na esfera jurídica de quem não participou de sua tratativa e elaboração, como os estados-membros, no tocante à receita pública derivada da arrecadação do ICMS (THEODORO JÚNIOR, 2014).

Pois bem, eis que surge a segunda grande problemática da exclusão das bonificações da base de cálculo do ICMS próprio, que é justamente a comprovação, por meio de contratos ou instrumentos particulares firmados por terceiros que não o Estado, de que aquela ou esta operação seriam, sim, remessas de mercadorias a título de bonificação. Nessa toada, indaga-se novamente se se mostra proporcional a compreensão de que a simples declaração de que mercadorias avaliadas em R\$ 500 mil seriam bonificação, nas respectivas cláusulas de contrato ou instrumento particular, unilateral ou bilateral, já seria suficiente para comprovar que

se enquadrariam naquela modalidade de desconto incondicional. Parecidos, mais uma vez, que não, sob pena de se disponibilizar, na prática, o interesse público e fazer prevalecer, em consequência da não preservação da segurança jurídica, o interesse privado sobre o público – mesmo que, sob a égide da função social dos contratos, tais instrumentos particulares não pudessem servir para embasar uma possível exclusão de circulação de mercadorias da base de cálculo do ICMS próprio.

Ora, o Poder Judiciário não tem como atribuir eficácia a instrumento particular a tal ponto que este último possa desconfigurar presunções e princípios que desenham a seara das normas tributárias, pois os juízes, em suas decisões, não terão como validar as informações e os dados contidos nos contratos privados, muito menos lhes conferir a natureza pública, apta a modificar demais relações públicas, ou presunção que os atos administrativos possuem.

Outro motivo que diminui a força probatória e argumentativa de possíveis contratos relacionados a supostas operações de bonificação é o fato de que as relações tributárias estão atreladas à indisponibilidade do interesse público e à supremacia do interesse público sobre o privado, quando, todavia, os negócios jurídicos privados são pensados e elaborados por mero interesse de terceiros pelo Estado, sem qualquer fiscalização ou confiabilidade dos dados e das informações colocadas no instrumento negocial, inexistindo, assim, presunção *juris et de jure* ou legal.

Dessa forma, mostra-se patente a inviabilidade, no tocante às bonificações, da aceitação de instrumentos particulares como provas efetivas e autossuficientes para fins de restituir, compensar ou creditar valores pagos pelo sujeito passivo da obrigação tributária, haja vista a diferença probatória existente entre as provas documentais originadas no regime de direito privado e as originadas no regime jurídico-administrativo e/ou tributário.

Pois bem, o ônus de demonstrar a real existência das bonificações é do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, e não dos estados-membros ou do Poder Judiciário, não sendo caso, portanto, de aplicação da

regra jurídica contida no § 1º do artigo 373 – distribuição dinâmica do ônus da prova – e/ou do artigo 374, ambos da lei adjetiva civil brasileira (BRASIL, 2015).

Portanto, por necessidade de segurança jurídica no tratamento das obrigações tributárias e no dever legal e constitucional de pagar tributos – no presente caso, de pagar o ICMS, nas lides judiciais que envolvam pretensões relacionadas à contabilização ou não de descontos incondicionais na base de cálculo do ICMS próprio –, torna-se imprescindível ao Judiciário, na valoração das provas juntadas aos autos, a exigência e, também, averiguação de outras provas ou indícios de que determinada operação de circulação realmente fora realizada a título de bonificação que não só documentos fiscais elaborados unilateralmente por uma das partes ou instrumentos particulares material e formalmente maleáveis por terceiros, restando úteis e eficazes, para tanto, apenas dois meios de prova: a prova documental – artigo 405 e seguintes do Código de Processo Civil (CPC) – e a prova pericial – artigo 464 e seguintes do CPC (Ibidem) –, sob pena de fragilizar-se o sistema tributário e a arrecadação tributária dos estados-membros.

Ora, como já afirmara a filosofia moral, as relações humanas se baseiam em direitos e deveres, de modo que ter direitos sem deveres é loucura, e ter deveres sem direitos é servidão, afinal as virtudes morais conduzem a sociedade apesar dos limites exigidos pelos interesses alheios ou do sacrifício do interesse pessoal que o dever indubitavelmente requer (HART, 2009).

Desse modo, tendo o Poder Judiciário reconhecido o direito do sujeito passivo da relação jurídico-tributária de não contabilizar, na base de cálculo do ICMS próprio, os valores econômicos a título de bonificação, cabe ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária, por meios coerentes e válidos a título de firmar a razão do(s) magistrado(s), demonstrar a concretude jurídica da operação de bonificação que pretende excluir da base de cálculo do citado imposto.

É relevante destacar que os já citados precedentes divergentes dos tribunais de Justiça dos estados acerca da aplicação da jurisprudência do STJ aqui analisada, tanto entre turmas ou câmaras de um mesmo tribunal quanto entre tribunais de diferentes estados-membros, tornam clara a insegurança e desconfiança perpetuada por uma cultura decisória que, definitivamente, não garante a percepção e a convicção no ato de reconhecimento de determinada operação como bonificação. Dessa forma, percebe-se que a decisão abre ou fecha possibilidades que não existiriam sem ela, pois a decisão pressupõe o passado como invariável e o futuro como variável, e precisamente por isso ela inverte a relação de determinação (LUHMANN, 2016).

Ora, o fato social de diferentes juízos estarem adotando diferentes critérios de reconhecimento da natureza de operação como bonificação, condenando os estados-membros à devolução ou compensação de valores e os obrigando a não tributar futuras operações que supostamente são, ou serão, bonificações, desonerando, portanto, pessoas jurídicas de direito privado do dever constitucional de pagar tributos, traduz-se em cultura que, muito possivelmente, não resguarda a segurança jurídica e o princípio da confiança e, por conseguinte, a uniformização da prestação jurisdicional, ou seja, ignora a força normativa do comando do artigo 926 da lei adjetiva civil (BRASIL, 2015) e limita a eficiência da Justiça a um patamar aquém daquele em que se poderia estar nas mesmas condições.

Assim sendo, torna-se inequívoca a importância da uniformização da prestação jurisdicional como égide primária da eficiência da Justiça na resolução técnica de lides que envolvam o assunto aqui trabalhado, afinal existem certos modelos de agir que estão em consonância com normas publicamente legitimadas e, por conseguinte, as instituições jurisdicionais devem considerar seus atos como sendo regidos pelo princípio da utilidade (RAWLS, 2016).

Sob essas égides, resta factualmente comprovado o fato de que, em face de o STJ não ter fixado os critérios balizadores de comprovação da bonificação, as cortes estaduais de Justiça não possuem parametrização confiável no sentido de, quanto à demonstração da realização ou não de

operações a título de bonificação, orientar tanto a parte autora na instrução da petição inicial quanto os magistrados nas decisões judiciais e no aspecto do embasamento valorativo das provas documentais juntadas pela parte autora, haja vista que a mera juntada de documento auxiliar da nota fiscal e de contrato particular não é capaz de conduzir o Estado-juiz, por meio da persuasão racional, à verdade formal.

6 BONIFICAÇÃO, ICMS E UM MÍNIMO PROBATÓRIO: DIMENSÃO TEÓRICO-DOGMÁTICA

Além do que já fora explanado, cumpre mencionar a existência do Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), instituído pelo Ajuste Sinief nº 9/2007 (BRASIL, 2007), celebrado pelo Confaz e pelo Secretário-Geral da Receita Federal do Brasil na 112ª reunião extraordinária do Confaz, realizada em Brasília (DF) no dia 25 de outubro de 2007, que é um documento digital, conseqüentemente emitido e armazenado eletronicamente, com a finalidade de documentar, com intuito tributário, uma prestação de serviço de transporte de cargas realizada por qualquer modal, como rodoviário, ferroviário, aéreo, aquaviário ou dutoviário, devendo ser emitido sempre que houver uma prestação de serviço de transporte de cargas realizada entre municípios ou entre estados da Federação.

O Conhecimento de Transporte resta consolidado pela assinatura digital do emitente, bem como pela autorização e validação pela administração tributária. Se a prestação de serviço ocorrer dentro de um mesmo município, dever-se-á emitir a nota fiscal de serviços, e não o Conhecimento de Transporte.

Já o Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico (Dacte) é um documento auxiliar impresso em papel com o objetivo de acompanhar a prestação do serviço de transporte de mercadorias, colher a firma do destinatário ou tomador para comprovação de entrega das mercadorias e/ou prestação de serviços, e auxiliar a escrituração do CT-e para

tomadores de serviços não emissores de documentos fiscais eletrônicos.

Por meio do Dacte, tanto o Poder Judiciário quanto os estados-membros poderão conferir, por exemplo, o remetente das mercadorias, o destinatário, o produto predominante, bem como a nota fiscal relacionada ao transporte. De acordo com o Ajuste Sinief nº 9/2007, é responsabilidade do tomador do serviço de transporte o controle sobre a emissão do CT-e (Idem, 2007).

Sob essa égide, observando as características e os aspectos que gravitam em torno do CT-e, mostra-se patente a utilidade e o proveito do Dacte na averiguação da ocorrência ou não das operações a título de bonificação, sendo, portanto, um critério a ser exigido pelos tribunais nas lides que tenham como objeto a exclusão da bonificação da base de cálculo do ICMS próprio.

Dessa forma, visando garantir um mínimo de segurança jurídica para a supremacia do interesse público do direito constitucional de tributar, mostra-se coerente, para fins de reconhecimento judicial, por meio somente de prova documental, de eventuais créditos decorrentes de pagamento de ICMS próprio em operações de bonificação, exigir a juntada, no processo judicial, do i) Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica referente à operação de bonificação; ii) Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico referente à operação de bonificação; iii) instrumento contratual que formalizou a operação de bonificação; iv) Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica referente à relação contratual coligada à relação contratual da bonificação; v) Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico referente à relação contratual coligada à relação contratual da bonificação; e vi) instrumento contratual que formalizou a relação contratual coligada à relação contratual da bonificação. Nesse caso, o momento da prova será no requerimento, ou seja, no momento da exordial.

Além disso, é possível que um mesmo instrumento contratual possua, além das cláusulas acerca da operação mercantil ordinária, cláusula

específica que disponha sobre as remessas que serão enviadas a título de bonificação, mostrando-se, nesta situação, dispensável a juntada de dois instrumentos particulares, desde que, coesa e coerentemente, é claro, a parte autora, pela narração das *factual issues*, faça-se entender, sobre este ponto, na petição inicial.

Pois bem, outra situação que também merece destaque é a de que tanto as mercadorias ordinárias quanto as bonificações poderão estar atreladas a um mesmo CT-e, motivo pelo qual se fará desnecessária a juntada de um Dacte referente à relação contratual coligada à relação contratual da bonificação e de outro documento auxiliar referente à remessa de bonificação, desde que nesse único documento auxiliar de transporte haja a especificação, em campo próprio, de quais mercadorias são bonificação e haja referência à nota fiscal com natureza de bonificação, bem como é necessário que, coesa e coerentemente, é claro, a parte do polo ativo da relação processual faça-se entender, sobre este ponto, na exordial.

Assim, os documentos mencionados seriam os critérios mínimos a serem valorados pelos magistrados para que esses porventura reconheçam a não ocorrência da incidência do ICMS próprio sobre as remessas de mercadorias dadas, supostamente, a título de bonificação.

Inobstante isso, visando garantir um máximo de segurança jurídica para a supremacia do interesse público do direito constitucional de tributar, mostra-se prudente, para fins de reconhecimento judicial, por meio de prova pericial e documental, de eventuais créditos decorrentes de pagamento de ICMS próprio em operações de bonificação, realizar, além da juntada dos documentos listados anteriormente, no processo judicial, perícia contábil sob o comando de cientista contábil especialista e com experiência em escrituração contábil e fiscal digital, a fim de averiguar os livros e documentos digitais, tanto contábeis quanto fiscais, existentes no Sistema Público de Escrituração Digital da pessoa jurídica que pretende se beneficiar com a exclusão das supostas operações de bonificação da base de cálculo do aludido imposto. Para tanto, a parte autora do processo judi-

cial deveria juntar a sua escrituração contábil e fiscal em sua integralidade.

Nesse sentido, cumpre citar que maior segurança jurídica haveria com a perícia, também, da escrituração dos documentos e livros da pessoa jurídica que porventura recebera mercadorias a título de bonificação, pois, assim, o perito contábil possuiria maiores dados para fins de expressar sua convicção e certeza em seu respectivo laudo pericial, no qual, consequentemente, quanto à pessoa jurídica que envia mercadorias a título de bonificação, haveria uma maior atenção do perito ao analisar o livro fiscal Registro de Saídas, bem como uma maior atenção ao analisar seus códigos fiscais de operações e prestações; já quanto à pessoa jurídica que recebe a bonificação, haveria uma maior atenção do perito ao analisar o livro fiscal Registro de Entradas, bem como uma maior atenção ao analisar os códigos fiscais de operações e prestações relacionadas na sua escrituração.

Para tanto, a parte autora do processo judicial deveria juntar a sua escrituração contábil e fiscal, bem como a da pessoa jurídica que recebera as bonificações, em sua integralidade. Ou, para tanto, poderia ter o auxílio, por meio de alguma das formas de intervenção processual de terceiros, da pessoa jurídica que recebera as bonificações, a fim de que esta junte sua escrituração aos autos do processo.

É importante ressaltar que, quanto a pedido de compensação, crédito e/ou restituição de ICMS, bem como quanto à natureza indireta do ICMS, a questão aqui analisada cientificamente não se confunde com a necessidade ou não de prova de que houve o repasse econômico do ICMS, conforme entendeu o STJ no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 105.387/RS (Idem, 2017), quando esse tribunal dispensou a providência preconizada no artigo 166 do CTN.

Assim dito, faz-se imperativo e necessário que os tribunais brasileiros estabeleçam e fixem mais detidamente critérios, como os anteriormente mencionados, até mesmo para fins de garantir a cultura jurisdicional do *stare decisis* na nova sistemática adotada pela recente codificação processual brasileira, para que não ocorra a incidência do ICMS próprio sobre as

remessas de mercadorias dadas, supostamente, a título bonificação, da(s) prova(s) de que tais mercadorias concretamente correspondem a operações únicas, não podendo, para tanto, o Estado-juiz se contentar somente com a mera juntada de documentos fiscais ou contratuais produzidos unilateralmente por pessoas jurídicas de direito privado.

7 CONCLUSÃO

A base de cálculo do ICMS, que é o aspecto dimensional do aspecto material da hipótese de incidência que a legislação tributária expõe, conforme a Lei Complementar Nacional nº 87/1996, é, na saída de mercadoria, o valor da operação, bem como o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, assim como descontos concedidos sob condição (Idem, 1996).

Nesse liame lógico, este trabalho aborda um estudo basilar para uma maior compreensão do direito à exclusão do conteúdo econômico das bonificações da base de cálculo do ICMS próprio e, sob uma visão de instrumentalização processual, do dever do sujeito passivo de comprovar suas alegações perante o Poder Judiciário, conforme as disposições consagradas na Constituição Federal, no CPC e na jurisprudência nacional.

Este estudo conceituou, delimitou e analisou o direito à exclusão do valor das mercadorias a título de bonificação da base de cálculo do ICMS próprio e o dever normativo do sujeito passivo da relação jurídico-tributária de comprovar, nos autos do processo judicial, a concretização das remessas a título de bonificação, bem como fixou critérios para fins de comprovação do que fora alegado no processo judicial, possibilitando, conseqüentemente, que os magistrados possam conferir decisões pautadas na observância do ônus da prova e da lógica do direito adjetivo.

Logo, neste trabalho, demonstrou-se a necessidade de segurança jurídica no tratamento das obrigações tributárias e no dever legal e constitucional de pagar tributos, neste caso, de pagar o ICMS, nas lides judiciais

que envolvam pretensões relacionadas à contabilização ou não de descontos incondicionais na base de cálculo do ICMS próprio.

Ressaltou-se que é imprescindível ao Judiciário, na valoração das provas juntadas aos autos, a exigência e, também, averiguação de outras provas ou indícios de que determinada operação de circulação realmente fora realizada a título de bonificação que não só documentos fiscais elaborados unilateralmente por uma das partes ou instrumentos particulares material e formalmente maleáveis por terceiros, sob pena de fragilizar-se o sistema tributário e a arrecadação tributária dos estados-membros.

Pontuou-se a importância, para fins de garantir um mínimo de segurança jurídica para a supremacia do interesse público do direito constitucional de tributar, da exigência da juntada, no processo judicial, do: i) Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica referente à operação de bonificação; ii) Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico referente à operação de bonificação; iii) instrumento contratual que formalizou a operação de bonificação; iv) Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica referente à relação contratual coligada à relação contratual da bonificação; v) Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico referente à relação contratual coligada à relação contratual da bonificação; e vi) instrumento contratual que formalizou a relação contratual coligada à relação contratual da bonificação.

Também fora pontuado que, para garantir uma maior segurança jurídica, seria necessário averiguar os livros e documentos digitais, tanto contábeis quanto fiscais, existentes no Sistema Público de Escrituração Digital das pessoas jurídicas envolvidas na operação de bonificação.

Durante essas reflexões, restou patente a necessidade de estabelecimento e fixação de critérios para fins de reconhecimento judicial de que as remessas de mercadorias concretamente correspondem a operações únicas de bonificação. Assim, este trabalho buscou analisar de forma crítica as questões relevantes para uma maior compreensão do tema.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, G. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.

ATALIBA, G. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, p. 12452, 27 out. 1966a. Disponível em: <https://bit.ly/31YbbAM>. Acesso em: 29 jan. 2019.

BRASIL. Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, p. 13403, 21 nov. 1966b. Disponível em: <https://bit.ly/3fcFwj4>. Acesso em: 12 jan. 2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (Lei Kandir). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, p. 18261, 16 set. 1996. Disponível em: <https://bit.ly/3iK8XuQ>. Acesso em: 29 jan. 2019.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Ajuste Sinief nº 7, de 30 de setembro de 2005. Institui a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 26-27, 5 out. 2005. Disponível em: <https://bit.ly/3gypxvQ>. Acesso em: 18 abr. 2019.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Ajuste Sinief nº 9, de 25 de outubro de 2007. Institui o Conhecimento de Transporte Eletrônico e o Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 36-44, 30 out. 2007. Disponível em: <https://bit.ly/3fbCDIr>. Acesso em: 20 abr. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.111.156/SP. Relator: Humberto Martins. **Diário da Justiça**: seção 1, Brasília, DF, n. 465, 22 out. 2009. Disponível em: <https://bit.ly/2CvGdFL>. Acesso em: 2 abr. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.098.304/MG. Relatora: Eliana Calmon. **Diário da Justiça**: seção 1, Brasília, DF, n. 634, 17 ago. 2010b. Disponível em: <https://bit.ly/2Oapr1a>. Acesso em: 5 abr. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 457. Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS. **Diário da Justiça**: seção 1, Brasília, DF, n. 649, 8 set. 2010c. Disponível em: <https://bit.ly/31T8lgC>. Acesso em: 5 abr. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 981/RS. Relator: Mauro Campbell Marques. **Diário da Justiça**: seção 1, Brasília, DF, n. 790, 13 abr. 2011. Disponível em: <https://bit.ly/2Oapr1a>. Acesso em: 25 abr. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Recurso Especial nº. 923.012/MG. Relator: Napoleão Maia Nunes Filho. **Diário da Justiça**: seção 1, Brasília, DF, n. 1272, 24 abr. 2013b. Disponível em: <https://bit.ly/2Oapr1a>. Acesso em: 25 abr. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial nº. 105.387/RS. Relator: Gurgel de Faria. **Diário da Justiça**: seção 1, Brasília, DF, n. 2268, 25 ago. 2017. Disponível em: <https://bit.ly/2Oaprla>. Acesso em: 22 maio. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº. 739.580/SP. Relatora: Rosa Weber. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, n. 25, p. 85, 6 fev. 2013a. Disponível em: <https://bit.ly/3ed4M7i>. Acesso em: 9 abr. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº. 749.065/RS. Relator: Eros Grau. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, n. 62, p. 29, 9 abr. 2010a. Disponível em: <https://bit.ly/2O9cRj4>. Acesso em: 9 abr. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº. 366.248/MG. Relator: Dias Toffoli. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, n. 107, p. 46, 7 jun. 2013c. Disponível em: <https://bit.ly/38KMYPV>. Acesso em: 9 abr. 2019.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 17 mar. 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2O9ApnI>. Acesso em: 29 jan. 2019.

CARRAZZA, R. A. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CEARÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Ceará. Apelação nº 0394569-26.2010.8.06.0001. Relator: Francisco de Assis Filgueira Mendes. **Diário da Justiça Eletrônico**: caderno 2, Fortaleza, ano 7, n. 1649, p. 69-70, 7 abr. 2017. Disponível em: <https://bit.ly/38BrIfx>. Acesso em: 5 maio 2019.

HARADA, K. **Direito financeiro e tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HART, H. L. A. **O conceito de direito**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

LUHMANN, N. **O direito da sociedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO SEGUNDO, H. B. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. **Apelação nº 5143457-37.2016.8.13.0024**. Relator: Luís Carlos Gambogi, 9 de outubro de 2017.

PAULSEN, L. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, L.; MELO, J. E. S. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

RAWLS, J. **Uma teoria da Justiça**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível nº 70018826800**. Relator: Carlos Eduardo Zietlow

Duro. **Diário da Justiça Eletrônico**, Porto Alegre, n. 3589, p. 93, 3 maio 2007. Disponível em: <https://bit.ly/2W0wLB1>. Acesso em: 5 maio 2019.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Apelação Cível nº 70045867058. Relatora: Maria Isabel de Azevedo Souza. **Diário da Justiça Eletrônico**, Porto Alegre, n. 4750, p. 416, 16 jan. 2012. Disponível em: <https://bit.ly/2W0wLB1>. Acesso em: 5 maio 2019.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Agravo Interno em Apelação nº 70053075289. Relator: Carlos Eduardo Zietlow Duro. **Diário da Justiça Eletrônico**, Porto Alegre, n. 5032, p. 50, 8 mar. 2013. Disponível em: <https://bit.ly/2W0wLB1>. Acesso em: 5 maio 2019.

THEODORO JÚNIOR, H. **O contrato e a sua função social**: a boa-fé objetiva no ordenamento jurídico e a jurisprudência contemporânea. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

Uma investigação dos critérios de risco relativos às obras públicas na gestão municipal irregular

Investigating the risk criteria related to public construction sites in irregular municipal management

Eveline Vale de Andrade Lima¹
Rômulo Alves Soares²

RESUMO

A atuação dos tribunais de contas no acompanhamento da aplicação dos recursos públicos e combate às práticas irregulares vem passando por inovações, principalmente com a utilização de modernas tecnologias, aflorando novas posturas e adoção de novas ferramentas de trabalho. Emerge a necessidade de investigar e identificar critérios confiáveis que contribuam com as matrizes de risco e orientem as fiscalizações, proporcionando resultados mais eficazes, além da economia dos custos operacionais. Esta pesquisa investiga se os critérios relativos às gestões das obras públicas de fato dão sintomas ou evidenciam as gestões municipais irregulares nos municípios cearenses. O modelo teórico proposto utilizou a regressão linear múltipla e apresentou ($Pr > F$) de 0,0001, considerando o nível de significância de 95%, descrevendo de forma satisfatória a gestão municipal irregular nos municípios do estado do Ceará no ano de 2017. Os resultados empíricos também mostraram correlações positivas e afastaram a hipótese nula para os critérios relativos à Quantidade de Obras com Forte Indício de Paralisação, Segundo Mandato e Total de Receita de Transferência Voluntária.

1 Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, Ceará, Brasil. Engenheira civil, mestre em Saneamento Ambiental pela Universidade Federal do Ceará (UFC) e pós-graduada em Avaliações e Perícias de Engenharia pela Universidade Paulista (Unip). E-mail: eveline.valeandrade@gmail.com

2 Graduado em Ciências Atuariais e Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC), Ceará, Brasil. Doutorando pelo Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria na UFC. Membro do Laboratório de Pesquisa em Competitividade e Sustentabilidade (LECoS/UFC) e do Grupo de Pesquisa em Análise Multivariada Aplicada (Gama/UFC). E-mail: romulosoares@ufc.br

Palavras-Chave: Gestão Municipal. Critérios. Obras Públicas. Irregularidades.

ABSTRACT

The performance of the courts of accounts in monitoring the application of public resources and fighting irregular practices has been undergoing innovations, especially with the use of new technologies, emerging new attitudes and adopting new work tools. There is a need to investigate and identify reliable criteria that contribute to risk matrices and guide inspections, providing more effective results in addition to saving operating costs. This paper investigates whether criteria related to public management work effectively provide symptoms of or indicate irregular municipal management in the municipalities of Ceará. The proposed theoretical model used Multiple Linear Regression and presented ($P > F$) of 0.0001, considering the 95% significance level, satisfactorily describing irregular municipal management in municipalities of Ceará in 2017. The empirical results also showed positive correlation and ruled out the null hypothesis for criteria related to the Number of Constructions with Strong Indication of Shutdown, Second Mandate, and Total Voluntary Transfer Revenue.

Keywords: Municipal Management. Criteria. Public Works. Irregularities.

Recebido: 13-04-2020

Aprovado: 23-06-2020

1 INTRODUÇÃO

Considerando a relevância da atuação efetiva do controle externo sobre a atividade financeira dos municípios do estado do Ceará, é fundamental a percepção das gestões municipais que apresentem maiores riscos

para a sociedade, com o fito de obter um controle mais eficaz. Assim, é essencial detectar critérios capazes de apontar qual gestão municipal tem a maior probabilidade de práticas irregulares e, conseqüentemente, que possam trazer risco potencial com a improbidade administrativa ou levar à lesão patrimonial.

O artigo escrito por Albuquerque e Ramos (2006) sobre a análise teórica e empírica dos determinantes da corrupção na gestão pública municipal apresenta a estrutura de decisão de quando o prefeito fica diante da possibilidade de desviar ou não os recursos públicos. Nesse sentido, essa percepção passa a ser importante na medida em que direciona a ação de fiscalização, atuando em municípios ou serviços públicos com maiores riscos, evitando, portanto, atos irregulares contínuos e possíveis crimes administrativos que possam comprometer o alcance dos objetivos da gestão governamental.

A adoção de critérios de risco no programa de fiscalização motiva e justifica a atuação do controle externo, afastando a possibilidade de quaisquer questionamentos sobre possível perseguição política ou motivos pessoais. Atualmente, a seleção aleatória das regiões a serem fiscalizadas pelos órgãos de controle deve ser evitada, procurando substituí-la por uma metodologia mais técnica, que leve em consideração os riscos ou indicadores. Sobre o plano de fiscalização convencional, Lopes (2011) desenvolveu uma tese em que afirma que a forma convencional de seleção de fiscalização dos municípios é bastante politizada, indo, portanto, na contramão da efetividade.

É importante ressaltar que a identificação de gestões públicas com probabilidades maiores de práticas irregulares pode ser alvo de intensas capacitações, a fim de proporcionar maior aporte técnico, e não apenas servir de base para fiscalizações com fim sancionatório, levando em consideração que grande parte das irregularidades advém da ineficiência e não têm intenção de desvio de recursos ou até da própria corrupção.

Vale destacar que o atual cenário econômico nacional exige trans-

formações por parte das instituições públicas, fazendo que o equilíbrio entre custo operacional e resultados seja cada vez mais ajustado e intensificado, na medida em que a economia estatal tem sofrido intensa restrição. Diante disso, é necessário haver custos mínimos de operação, não implicando, porém, na diminuição da missão das instituições públicas, mas havendo atuação mais efetiva, trazendo resultados mais satisfatórios e significativos para a sociedade.

Para tanto, o diagnóstico prévio do comportamento das gestões públicas dos municípios faz os auditores de controle dos tribunais de contas, especificamente do estado do Ceará, direcionarem sua atuação de controle para eventos ou regiões com maiores riscos à lesão ao patrimônio público, à medida que tomem posse de indicadores suficientes, oferecendo um controle mais eficaz, ao invés de investir esforços em todos os municípios e serviços.

Nesse contexto, esta pesquisa se volta a investigar alguns critérios que possam contribuir para futuros planos de fiscalizações com foco em critérios relativos a obras públicas. Além disso, fez-se um levantamento da quantidade de contas julgadas irregulares nos anos de 2015 a 2018, com o objetivo de também diagnosticar quais as regiões municipais mais irregulares do estado do Ceará. A hipótese testada no modelo teórico se refere às contas julgadas irregulares no ano de 2017. Os critérios selecionados abrangem características socioeconômicas, eleitorais, orçamentários e relacionados ao campo das obras públicas, os quais foram escolhidos mediante pesquisa bibliográfica.

Com relação aos critérios relacionados com a gestão das obras públicas, o objetivo é investigar se estes contribuem de forma eficaz, considerando o diagnóstico das gestões municipais irregulares, para, dessa forma, colaborar com as pesquisas científicas que envolvem irregularidades administrativas, improbidade administrativa e possível corrupção.

A pesquisa intenta colaborar com o Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE) e com a Diretoria de Fiscalização de Obras, Serviços de

Engenharia e Meio Ambiente do TCE-CE na construção de critérios de risco da área de Engenharia, conjuntamente com a interpretação do comportamento destes nas gestões irregulares. Espera-se também contribuir com o diagnóstico das contas julgadas irregulares nos municípios cearenses.

Por fim, este artigo tem como objetivo geral verificar se os critérios selecionados podem compor o plano de fiscalização e direcionar as fiscalizações, à medida que revelam as gestões irregulares, podendo levar a potenciais atos de improbidade administrativa e à corrupção, tendo como objetivos específicos: a) verificar como se comportam os critérios selecionados nas gestões municipais irregulares; b) averiguar se os critérios selecionados relativos à gestão das obras públicas impactam e, de fato, evidenciam a gestão irregular; e c) identificar os grupos de municípios cearenses que mais cometeram atos irregulares.

2 A GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL

2.1 Contextualização e desafios

O ordenamento jurídico brasileiro determina que os municípios, assim como os estados, têm o dever de garantir à sociedade programas de educação, saúde, moradia, entre outros, de modo que mantenham uma sociedade mais justa e igualitária, promovendo seu desenvolvimento, reduzindo as desigualdades sociais e proporcionando os direitos fundamentais. A esse respeito, a Constituição Federal (BRASIL, 1988), quando trata das competências de seus entes, traz em seu art. 23:

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

II – cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência;

V – proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação e à ciência;

- VI – proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas;
- VII – preservar as florestas, a fauna e a flora;
- VIII – fomentar a produção agropecuária e organizar o abastecimento alimentar;
- IX – promover programas de construção de moradias e a melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico;
- X – combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos.

Desta maneira, com o intento de cumprir o ordenamento jurídico pátrio, a gestão pública oferece serviços públicos à população, atendendo a necessidade pública e promovendo o bem da coletividade. Nesse viés, Guerra (2011, p. 26) comenta que, “na busca do bem comum, o Estado cria, organiza e mantém vários serviços públicos” e, segundo o autor, o ente pode “realizar sua missão fundamental”.

Acerca dos serviços oferecidos pelos estados e municípios, é valioso ressaltar que esses devem ser sobretudo de boa qualidade, ou seja, estados e municípios não devem ser meros prestadores de serviços com o objetivo apenas de atender à lei vigente. A missão da gestão pública deve ir além do cumprimento da lei, deve atingir a população, proporcionando-lhe melhor qualidade de vida. Com relação à qualidade dos serviços públicos, Bassoti, Pinto e Santos (2015) apontam que os serviços públicos prestados devem ser de qualidade, fazendo que a população não os procure apenas quando não puder ter acesso aos serviços particulares, mas porque acreditam que funcionam e são de excelência. Ainda, deve-se ressaltar a importância da qualidade dos equipamentos públicos entregues à população, pois as obras públicas têm relevância social maior do que sua presença física.

Portanto fica clara a importância da missão da gestão pública, que deve ir de encontro ao fazer por fazer para simples cumprimento da lei. Para tanto, sabe-se que os entes públicos necessitam de recursos financeiros para cumprirem sua missão, uma vez que precisam de dinheiro para desenvolver suas atividades e atender às necessidades da população.

Sobre o assunto, Guerra (2011, p. 29) menciona que “a atividade financeira visa a satisfação das inúmeras e volumosas necessidades coletivas, cabendo ao poder público a opção acerca daquelas mais importantes, determinando-as no orçamento”. Percebe-se, então, o grande desafio à frente da gestão governamental, uma vez que esta precisa atender à sociedade utilizando-se os recursos disponíveis.

A carência de recursos próprios é uma realidade nos municípios cearenses, que têm como fonte: a tributação (impostos); as tarifas (luz, água etc.); e as receitas administrativas do poder coercitivo (multas, dívida ativa etc.). Porém essas receitas não são suficientes, o que leva os municípios a utilizarem fontes externas, como doações e repasses voluntários e involuntários dos estados e da União, que são positivados pela Lei Federal nº 4.320/1964. Com relação à construção das obras públicas, por exemplo, os municípios se valem de recursos, na grande maioria, advindos das transferências voluntárias de capital dos estados e da União, previstos conforme o art. 11, § 4º, da Lei nº 4.320/1964.

Portanto a necessidade de monitorar se o orçamento público está atingindo sua finalidade precípua, ou seja, se os recursos estão garantindo as funções básicas da cidade, é que faz surgir a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da administração pública, por intermédio do sistema de controle interno e externo, amparados pelos arts. 70, 71 e 74 da Constituição Federal de 1988.

2.2 Práticas irregulares, improbidade e corrupção

Segundo a literatura, a corrupção é uma problemática presente no sistema brasileiro há algum tempo, demonstrando ser um problema histórico-social. Além disso, seu conceito é amplo, uma vez que existem diversas correntes sobre o tema. Com relação aos efeitos da corrupção ao desenvolvimento das cidades, Trevisan e Chizzotti (2003) indicam que o desvio dos recursos, seja qual for sua forma, é um dos grandes males da

sociedade e contribui para a pobreza das cidades.

Dessa forma, percebe-se que a corrupção lesa a população, causando prejuízos aos serviços urbanos, pois compromete a circulação de recursos disponibilizados ao funcionamento dos serviços essenciais, podendo levar ao abandono de obras públicas importantes e indispensáveis para as cidades.

Existem pesquisas que mostram uma relação muito próxima entre a corrupção governamental e indicadores socioeconômicos, relacionando o impacto ocasionado no desenvolvimento humano, na desigualdade social e na pobreza dos municípios. Sobre isso, Medeiros e Rocha (2016) mencionam os resultados apresentados numa pesquisa realizada por Susan Rose-Ackerman, cientista política da Universidade de Yale, em que se verificou que os desvios dos recursos públicos afetam o crescimento econômico das cidades e aumentam a desigualdade social. Dessa forma, o controle e a fiscalização contra práticas irregulares levam à diminuição da corrupção, fazendo que os cidadãos menos favorecidos tenham mais acesso à educação e saúde de qualidade, propiciando a redução da desigualdade.

Na esteira desse pensamento, um dos pontos desta pesquisa é demonstrar a importância do controle dos recursos públicos municipais (alvos de gestores mal-intencionados), evitando ao máximo os desvios e as práticas de irregularidades e, principalmente, prevenindo que os prejuízos cheguem à população, proporcionando serviços públicos satisfatórios, obras públicas de qualidade e o desenvolvimento dos municípios. Ferreira, Ferreira e Brito (2017) também pontuam a importância do controle nas obras públicas, demonstrando que a fiscalização destas nos municípios exigem qualidade e evitam os superfaturamentos.

Quando se estuda o comportamento das práticas irregulares e a corrupção no campo da Engenharia, merece destaque o mercado de obras públicas rodoviárias, pois esse segmento proporciona, na organização institucional, incentivos e oportunidades maiores para a formação de acordos corruptos, uma vez que o setor é formado por serviços técnicos mais es-

pecializados, envolve mais complexidade na execução e fiscalização frequente, acarretando maior dificuldade de monitoramento.

Sobre esse assunto, em sua tese, Garcia (2003, p. 54), enfatiza a frequência com que as construtoras pagam propinas, cobrindo esse custo com a redução da qualidade dos materiais utilizados nas obras rodoviárias, afirmando que “a experiência mostra que estradas são frequentemente reparadas antes do prazo”.

Do mesmo modo, as práticas irregulares e a corrupção de forma geral afetam o patrimônio e o interesse público, ocasionado pela administração improba, agredindo os direitos difusos que ganharam destaque no Brasil a partir da Constituição Federal de 1988.

Então a necessidade de proteger os interesses da coletividade deu origem aos princípios e normas de direito material dispostos a combater as manifestações de improbidade, dentre elas a Lei Federal nº 8.429/1992. Com relação à Lei nº 8.429/1992, a respeito dos atos de improbidade administrativa, Fazzio Júnior (2012, p. 15) aponta que:

A Lei de Improbidade Administrativa não é uma lei penal. É uma norma comprometida com a proteção do direito difuso à probidade administrativa. Exibe consistente potencial de caráter sancionatório e está ancorada ao resguardo da integridade moral e material da Administração Pública, em todos os níveis e segmentos.

Importante observar que existe uma estreita relação entre improbidade administrativa e a corrupção, motivo pelo qual se entende que evitar e combater a primeira contribui para combater a segunda, pois os sintomas de uma possível corrupção se mostram na irregularidade da gestão administrativa.

Porém é importante considerar também que, muitas vezes, as práticas irregulares de gestão não necessariamente são práticas de improbidade administrativa nem práticas corruptas, mas são correntes que fluem uma

para a outra se não devidamente tratadas. Evitar tais fenômenos inerentes à administração pública é proteger a sociedade e o patrimônio público de suas consequências.

Sobre o enquadramento dos atos irregulares em atos de improbidade administrativa, Weichert (2006) apresenta três tipos, sendo eles os atos que resultam no enriquecimento ilícito, os que causam prejuízo ao erário e aqueles que vão contra os princípios da Administração Pública.

Considerando a linha de pensamento de que algumas práticas irregulares de gestão estão desligadas de atos corruptos, faz-se alusão à ineficiência do agente público em virtude do próprio desconhecimento técnico ou despreparo, tomados por ações que promovam resultados não pretendidos ou insatisfatórios. Sobre essa ineficiência, Garcia (2014) aborda que esta não deve ser amparada pelo poder discricionário do gestor para justificar suas impropriedades.

Portanto atos gerados pelo despreparo são riscos a gestão administrativa, pois se baseiam na liberdade do gestor, levando a irregularidades que causam danos ao erário, afetando, portanto, o patrimônio público. Por esse motivo, a Constituição Federal vigente passou a considerar, em seu art. 37, caput, o Princípio da Eficiência nos atos públicos, inserido pela Emenda Constitucional nº 19/1998. Por fim, para Astorina e Borenstein (2011), o ato corrupto não está presente na ineficiência, nem na natureza criminosa do agente público, mas sim na sua posição decisória, concentrado nas variáveis oportunidade e atitude.

3 OS TRIBUNAIS DE CONTAS

3.1 Considerações

Tomando por base as discussões tratadas nesta pesquisa, comprova-se a necessidade e a importância do controle das contas públicas. Nesta linha de pensamento, o controle externo vem avançando na defesa dos

direitos da coletividade, estreitando sua relação com a sociedade, e cada vez mais, tomando importância na defesa dos direitos fundamentais. No campo conceitual, Guerra (2011, p. 90) apresenta o controle da administração pública como:

a fiscalização, quer dizer, inspeção, exame, acompanhamento, verificação, exercida sobre determinado alvo, de acordo com certos aspectos, visando averiguar o cumprimento de que já foi predeterminado ou evidenciar eventuais desvios com fins de correção, decidindo acerca da regularidade ou irregularidade do ato praticado. Então, controlar é fiscalizar emitindo um juízo de valor.

Para tanto, amparado pela atual Constituição Federal, o Tribunal de Contas é uma instituição que exerce o controle externo no Brasil, por intermédio das fiscalizações contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da gestão pública.

Importante ressaltar que, na contemporaneidade, as funções dos tribunais de contas vão além da fiscalizatória, judicante e sancionatória, conforme determinadas pelos artigos 33, §2º, 70, 71, 72, §1º, 74, §2º e 161, parágrafo único da Constituição Federal de 1988, tendo uma atuação mais abrangente, incluindo as funções consultiva, educativa, informativa, normativa e de ouvidoria (Brasil, 1988).

Dessa maneira, em síntese, o Tribunal de Contas do Estado do Ceará e os tribunais de contas do Brasil desempenham suas atividades resguardando os direitos fundamentais, sobretudo os difusos, garantidos pela Constituição Federal de 1988.

3.2 Combate às práticas irregulares

O combate às práticas irregulares está fortemente presente na função fiscalizatória exercida pelos tribunais de contas, por intermédio de auditorias ou inspeções. As fiscalizações são realizadas com o intuito de

verificar a conformidade dos atos administrativos com as respectivas normas pertinentes, porém os auditores procuram ir além da conformidade, buscando verificar a qualidade dos serviços e dos equipamentos públicos construídos, tentando investigar a presença de superfaturamento e se a necessidade pública foi atingida, pois a irregularidade não está somente no descumprimento de normas, há práticas irregulares que ocorrem pelo descumprimento de princípios e pelo desvio dos recursos, podendo caracterizar a corrupção. Para isso, a Constituição Federal vigente é clara quando prevê, em seu art. 70, parágrafo único, que todo aquele que de alguma forma utilize os recursos públicos prestará contas ao controle externo, estando este, portanto, sob a jurisdição dos tribunais de contas.

Sobre o combate às práticas irregulares, Pozzo (2010, p. 97) expõe que as fiscalizações pelos tribunais de contas “podem ser realizadas por conta própria” ou “para apuração de denúncias”.

Paralelamente à função fiscalizatória está a função judicante, pois os resultados das fiscalizações, resguardados os Princípios do Contraditório e Ampla Defesa estabelecidos pela Constituição Federal vigente, serão objetos de julgamento pelo próprio tribunal. Dessa maneira, as contas podem ser julgadas irregulares, quando constatado algum ato administrativo considerado ilegal, ilegítimo, antieconômico e, principalmente, quando comprovado dano ao erário e esgotada toda forma de defesa. Sobre a função judicante, Pozzo (Ibidem) aponta que:

a competência para julgamento das contas dos responsáveis por haveres públicos é de competência exclusiva do Tribunal de Contas, não sendo admitida revisão do mérito de suas decisões por qualquer órgão ou Poder, salvo na hipótese de nulidade decorrente de irregularidade formal grave ou manifesta ilegalidade, assim declarada pelo Supremo Tribunal Federal.

3.3 Orientação e capacitação

Dentre as funções desempenhadas pelos tribunais de contas está a

orientação e a capacitação dos agentes públicos, que têm natureza educativa, uma vez que informam as melhores práticas de gestão, qualificam os gestores e os servidores da administração pública por meio de cursos ofertados presencialmente e a distância, com o intuito de disseminar o conhecimento e oferecer recomendações à gestão pública. A orientação e a capacitação também são uma forma de combater as práticas irregulares.

Nesse ensejo, referindo-se à orientação e à capacitação, vale trazer a lume as palavras de Pozzo (2010, p. 99) em relação ao “caráter educativo assumido pelos tribunais de contas” quando este “orienta e informa sobre procedimentos e melhores práticas de gestão, mediante publicações, realização de seminários, reuniões, encontros ou, ainda, quando recomenda a adoção de providências”.

Dessa maneira, orientação e capacitação são meios de afastar a gestão governamental dos riscos, mostrando a importância de servidores e profissionais compromissados e capacitados junto à administração pública, operando com ações planejadas e transparentes. Além disso, nesse viés de atuação, o Tribunal de Contas está alertando indiretamente a administração pública para o atendimento ao Princípio da Eficiência. Sobre o assunto, Fazzio Júnior (2012, p. 95) afirma não ser admissível o prejuízo ao patrimônio público ocasionado pela ausência do conhecimento, pela negligência ou pela imprudência, afirmando que:

A negligência e o amadorismo não têm lugar na administração pública, mas não há como esconder que, em diversos setores, ainda vicejam condutas administrativas assinaladas pela imperícia e pela desorganização, circunstância que, se não pode ser relegada ao esquecimento dos órgãos controladores, também não pode ser objeto de radicalismos punitivos, senão de aprimoramentos correccionais.

É importante ressaltar que todo ser humano ou profissional é suscetível de cometer erros, o que se tem colocado em questão é o pretexto da deficiência, do despreparo ou do desconhecimento para se enveredar para

o desvio da finalidade pública. Sobre a função educativa dos órgãos de controle, o documento *Conhecendo o Tribunal* (BRASIL, 2016) menciona a importância das ações voltadas para a educação como uma forma de controle, pois orienta e recomenda melhorias a gestão pública.

Assim como o Tribunal de Contas da União, o TCE-CE tem um órgão especializado com programas de capacitação para o público externo, não somente o interno, com programas direcionados para a formação de jurisdicionados, promovendo ações de aperfeiçoamento profissional dirigidas aos servidores públicos municipais e estaduais, a fim de fortalecer a gestão pública. Portanto entende-se que as ações e os esforços desempenhados pelas Escolas de Contas dos tribunais de contas voltados à gestão pública, sobretudo a municipal, demonstram que reconhecem seu despreparo, transmitindo orientações aos seus servidores e gestores.

Importa observar que após a absorção das atribuições do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE) pelo TCE-CE, em decorrência da Emenda Constitucional nº 92/2017, os programas de capacitação e orientação aos jurisdicionados no âmbito municipal ofertados pelo Instituto de Ensino Superior Waldemar Alcântara (IESWA) do extinto TCM-CE foram acumulados pelo Instituto Plácido Castelo (IPC) do TCE-CE, não havendo prejuízo algum à sociedade.

Por fim, destaca-se que a sociedade e o jurisdicionado são áreas temáticas presentes no Planejamento Estratégico do TCE-CE, comprovando, portanto, a relevância da orientação e da capacitação, em que estão previstas ações educativas aos gestores e ações voltadas à sociedade civil.

4 METODOLOGIA

Por intermédio da pesquisa bibliográfica de natureza exploratória, foi possível aprofundar e investigar mais sobre o assunto, que, em conjunto com a experiência profissional, trouxe mais conhecimento sobre o

tema, que é bastante específico, permitindo que fossem construídas as hipóteses e selecionados os critérios.

Além do teste estatístico do modelo proposto aplicado para o ano de 2017, o artigo também traz um diagnóstico das contas julgadas irregulares durante os anos de 2015 a 2018, apresentando uma abordagem descritiva, uma vez que tenta descrever seu comportamento nesse período.

No que se refere ao método de pesquisa do modelo, adotou-se o método quanti, pois os resultados se basearam nos dados disponibilizados, aplicando-se a técnica da coleta de dados e observação. Portanto os resultados e a validação da hipótese foram embasados pela regressão linear múltipla, com o teste da hipótese nula.

A pesquisa tem como objeto as contas municipais de gestão julgadas irregulares pelo TCE-CE no ano de 2017, considerada, portanto, a variável dependente do modelo teórico, com abordagem analítico-quantitativa de dados transversais, cujas variáveis explicativas estão detalhadas na seção específica. Consideraram-se como unidade de análise os 184 municípios do estado do Ceará, por serem da jurisdição do TCE-CE.

Para aplicar a regressão linear múltipla e verificar a hipótese nula, escolheu-se como variável dependente a quantidade de contas julgadas irregulares pelo TCE-CE em cada município no ano de 2017. Adotou-se esta variável dependente levando-se em consideração a aproximação deste dado com a avaliação indireta da gestão municipal, pois entende-se que, quanto mais houver irregularidades em uma gestão pública, maior será a probabilidade do potencial lesivo ao patrimônio público e à corrupção. Dessa maneira, foram selecionadas dez variáveis independentes (explicativas), as quais trazem informações socioeconômicas, demográficas, eleitorais, financeiras e de gestão das obras municipais.

Então, após a coleta dos dados, aplicou-se a regressão linear múltipla, com as análises do R^2 ajustado (Adj R-Sq), com nível de significância considerado de 95% tanto para o modelo quanto para a análise de cada

variável separadamente, bem como verificou-se a existência ou não da heterocedasticidade e da multicolinearidade.

4.1. Coleta de dados

As contas julgadas irregulares em cada município do estado do Ceará foram coletadas com a Secretaria da Tecnologia da Informação (STI) do TCE-CE. Importante observar que esses dados são oriundos da base de registros do TCM-CE, pois, com a extinção do TCM-CE, em decorrência da Emenda Constitucional nº 92/2017, suas atividades, ações e atribuições foram absorvidas pelo TCE-CE, portanto essa absorção não prejudicou a continuidade de suas atividades, inclusive sua base de dados foi migrada para a base de dados do TCE-CE, preservando seu histórico e dando continuidade aos seus registros, porém agora dentro dos sistemas do TCE-CE.

As dez variáveis independentes que agregam informações socioeconômicas, demográficas, financeiras e de gestão das obras dos municípios foram coletadas em diferentes fontes. As informações socioeconômicas e demográficas foram coletadas da base de dados do Atlas Brasil³, ressaltando que os indicadores utilizados são referentes ao ano de 2013.

As informações financeiras (receitas e despesas) foram retiradas da base de dados do Sistema de Informações Municipais (SIM), sendo referentes ao ano de 2017, cujos dados foram coletados com auxílio da STI do TCE-CE. As informações eleitorais de cada Município foram retiradas da base de dados do TCE-CE⁴. Essas informações se referem aos resultados das eleições municipais para prefeito em 2012 e 2016.

As informações relativas às gestões das obras municipais foram coletadas em três fontes, a depender da variável: pelo SIM, com auxílio da STI do TCE-CE; pela base de dados do Ceará Transparente; e os resultados de uma das auditorias realizadas pela antiga Gerência de Obras

3 Disponível em: <https://bit.ly/2Zcyy6Z>. Acesso em: 25 jun. 2020.

4 Disponível em: <https://bit.ly/2Nqbqw6>. Acesso em: 25 jun. 2020.

e Meio Ambiente, atualmente denominada Diretoria de Fiscalização de Obras, Serviços de Engenharia e Meio Ambiente do TCE-CE, conforme a Resolução Administrativa nº 8/2019.

5 MODELO TEÓRICO

5.1 Indicadores das práticas irregulares ou corruptas

É impossível afirmar com o máximo de precisão o que influencia as práticas ilícitas ou corruptas de uma gestão governamental, ou seja, o que as motiva ou as determina, pois leva-se em consideração que nem todos os agentes públicos estão voltados para a corrupção ou para as práticas irregulares. Sobre esse assunto, Albuquerque e Ramos (2006) expõem que essa dificuldade ocorre em virtude da complexidade do comportamento do homem. Os autores testaram um modelo teórico analisando os indicadores empíricos da corrupção na gestão municipal, cujos resultados mostraram que os agentes públicos se inclinam mais a práticas ilícitas quando estão em seu segundo mandato.

Albuquerque e Ramos (Ibidem) mostraram também que, nos municípios com população com maior poder aquisitivo ou com grau maior de educação, o desfalque tende a ser menor, pois a população tende a acompanhar mais o desempenho do gestor, inibindo os desvios públicos.

A pesquisa bibliográfica mostrou que muitos municípios recebem transferências voluntárias de capital para dar suporte aos seus investimentos, em virtude de sua escassez de dinheiro. Portanto esses recursos muitas vezes não são aplicados ao que deveriam, oportunizando os atos ilícitos. Sobre isso, Albuquerque e Ramos (Ibidem) demonstraram em seu artigo que a maioria dos gestores tendem a desviar recursos quando recebem transferências de recursos de grande valor.

Ainda sobre os desvios dos recursos das transferências voluntárias, o estudo desenvolvido por Lopes (2011) apresenta o caso ocorrido para

o pagamento de despesas em escolas que não foram aplicados como deveriam. Indicadores relacionados à capacitação de gestores e servidores da administração pública também podem ser considerados, pois, como visto na literatura e corroborando a ideia de Fazzio Júnior (2012), as capacitações dos agentes públicos aumentam a eficiência da gestão. Esse indicador foi usado na tese de Lopes (2011), e seus resultados estatísticos convergem com a literatura, pois apontou que programas de capacitação auxiliam na eficiência da gestão.

Como visto na literatura, os programas de governo relacionados à infraestrutura e obras, por envolverem recursos em abundância, são alvos de muitos desvios. Ao desenvolver sua tese sobre teoria e evidência da corrupção aplicada ao setor de obras rodoviárias, utilizando a regressão múltipla, Garcia (2003, p. 65) apresentou que: “os resultados mostraram que a corrupção tem efeitos negativos sobre a qualidade da infraestrutura pública de um país”.

5.2 Descrição das variáveis utilizadas no modelo

Quadro 1: Descrição das variáveis do utilizadas na pesquisa

Variável/Critério	Descrição	Tipo
Quantidade de obras com fortes indícios de paralisação	Quantidade de obras classificadas pela auditoria com forte indício de paralisação, em cada município cearense. A auditoria foi realizada em 2018 e considerou o status da obra durante a auditoria, englobando contratos de diversos anos. Porém, nesta pesquisa, excluem-se as obras com contratos celebrados em 2018 e cujos últimos pagamentos foram em 2018. Fonte: Diretoria de Fiscalização de Obras do TCE-CE.	Explicativa
Municípios com prestações de contas reprovadas pela Secretaria das Cidades (SIM)	Índice representado por 0 ou 1, em que 0 representa aprovação das contas e 1, reprovação. Foram considerados convênios com objetos relativos a Obras e Serviços de Engenharia, em 2017. Fonte: Ceará Transparente.	Explicativa

Quadro 1: Descrição das variáveis do utilizadas na pesquisa (continuação)

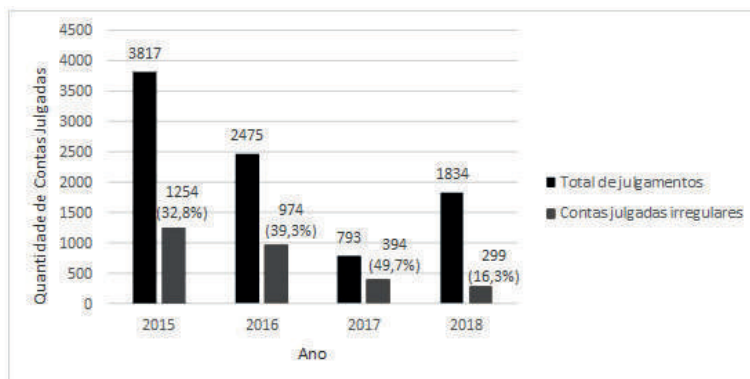
Segundo mandato (SIM)	Índice que representa se o prefeito estava em seu segundo mandato eleitoral em 2017. O índice adota valores 1 ou 2. Tomou-se como referência a eleição municipal ocorrida em 2016, comparando-se as duas gestões (antes e depois). Classificou-se 1 para o 1º mandato eleitoral, e 2 para o 2º mandato. Fonte: Tribunal Regional Eleitoral do Estado do Ceará (TRE-CE).	Explicativa
Coefficiente de Desigualdade Social (Índice de Gini)	Índice que representa a desigualdade social em cada município do estado do Ceará, baseado no produto <i>per capita</i> dos municípios, com variação de 0 a 1. Quanto mais próximo de 0, menor a desigualdade social no município. Fonte: Atlas Brasil.	Explicativa
IDM Renda	Índice cujo valor varia entre 0 a 1, em que, quanto mais próximo de 1, maior o desenvolvimento, levando-se em consideração a renda <i>per capita</i> . Fonte: Atlas Brasil.	Explicativa
IDM Educação	Índice cujo valor varia entre 0 a 1, em que, quanto mais próximo de 1, maior o desenvolvimento em educação, levando-se em consideração a renda <i>per capita</i> . Fonte: Atlas Brasil.	Explicativa
Proporção de despesas com obras	Proporção de despesa executada com obras em relação à despesa total executada em cada município. Fonte: SIM-TCE-CE.	Explicativa
Despesas com pavimentação	Valor em reais que representa a despesa executada com obras de pavimentação em cada município. Fonte: SIM-TCE-CE.	Explicativa
Proporção – população urbana	Proporção entre a população urbana em relação à população total em cada município. Fonte: Atlas Brasil.	Explicativa
Total de recursos voluntários transferidos (receita de capital)	Valor em reais que representa o total de recursos transferidos (estado e União) a cada município, referentes à receita de capital. Fonte: SIM-TCE-CE	Explicativa
Quantidade de contas julgadas irregulares	Quantidade de contas de gestão julgadas irregulares em cada município durante o ano de 2017 pelo TCE-CE. Fonte: STI-TCE/CE	Dependente

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

5.3 Resultados empíricos

Antes de aplicarmos a análise da regressão linear múltipla para o teste da hipótese para os dados do ano de 2017, fizemos uma análise preliminar do comportamento da “Quantidade de contas julgadas irregulares” nos municípios do estado do Ceará, entre os anos de 2015 e 2018, em paralelo à quantidade de contas julgadas em cada ano, cujos resultados estão no Gráfico 1.

Gráfico 1: Contas julgadas irregulares entre 2015 e 2018



Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Para facilitar a visualização e fazer o diagnóstico, agrupamos os 184 municípios cearenses em sete mesorregiões, sendo elas: Noroeste Cearense, Norte Cearense, Metropolitana de Fortaleza, Sertões Cearenses, Jaguaribe, Centro-Sul Cearense e Sul Cearense. Essa divisão tem como fonte o Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará (Ipece)⁵.

5

Disponível em: <https://bit.ly/3dwAvQD>. Acesso em: 25 jun. 2020.

Tabela 1: Contas julgadas irregulares entre 2015 e 2018 – mesorregião Noroeste

Noroeste Cearense	2015	2016	2017	2018
Microrregião do Litoral de Camocim e Acaraú	57	89	27	20
Microrregião da Ibiapaba	43	31	18	7
Microrregião do Coreaú	18	13	8	3
Microrregião da Meruoca	9	7	1	1
Microrregião de Sobral	67	61	28	23
Microrregião de Ipu	32	15	8	14
Microrregião de Santa Quitéria	11	28	6	2
Total	237	244	96	70

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Tabela 2: Contas julgadas irregulares entre 2015 e 2018 – mesorregião Norte

Mesorregião Norte	2015	2016	2017	2018
Microrregião de Itaipoca	33	31	20	10
Microrregião do Baixo Curu	40	22	6	3
Microrregião de Uruburetama	41	24	8	14
Microrregião do Médio Curu	47	22	6	4
Microrregião de Canindé	27	29	8	8
Microrregião de Baturité	69	48	31	5
Microrregião de Chorozinho	13	13	9	5
Microrregião de Cascavel	15	22	6	6
Total	285	211	94	55

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Tabela 3: Contas julgadas irregulares entre 2015 e 2018 – mesorregião Metropolitana

Mesorregião Metropolitana	2015	2016	2017	2018
Microrregião de Fortaleza	106	98	42	24
Microrregião de Pacajus	19	23	7	3
Total	125	121	49	27

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Tabela 4: Contas julgadas irregulares entre 2015 e 2018 – mesorregião Sertão Cearense

Mesorregião Sertão Cearense	2015	2016	2017	2018
Microrregião do Sertão de Crateús	71	46	18	10
Microrregião do Sertão de Quixeramobim	64	34	12	12
Microrregião do Sertão de Inhamuns	42	15	10	8
Microrregião do Sertão de Senador Pompeu	50	44	13	12
Total	227	139	53	42

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Tabela 5: Contas julgadas irregulares entre 2015 e 2018 – mesorregião do Jaguaribe Cearense

Mesorregião do Jaguaribe	2015	2016	2017	2018
Microrregião do Litoral de Aracati	39	25	3	1
Microrregião do Baixo Jaguaribe	57	48	20	26
Microrregião do Médio Jaguaribe	27	8	6	9
Microrregião da Serra do Pereiro	15	21	5	7
Total	138	102	34	43

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Tabela 6: Contas julgadas irregulares entre 2015 e 2018 – mesorregião Centro-Sul Cearense

Mesorregião Centro-Sul	2015	2016	2017	2018
Microrregião de Iguatu	53	18	12	13
Microrregião de Várzea Alegre	27	17	5	5
Microrregião de Lavras da Mangabeira	20	43	5	6
Total	100	78	22	24

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Tabela 7: Contas julgadas irregulares entre 2015 e 2018 – mesorregião Sul Cearense

Mesorregião Sul Cearense	2015	2016	2017	2018
Microrregião da Chapada do Araripe	30	15	12	6
Microrregião de Caririaçu	20	19	1	8
Microrregião de Barro	6	4	5	2
Microrregião do Cariri	67	28	24	15
Microrregião de Brejo Santo	19	13	4	7
Total	142	79	46	38

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Ainda em análise preliminar do comportamento da variável dependente no período de 2015 a 2018, obtiveram-se os resultados apresentados na Tabela 8.

Tabela 8: Proporção de gestões municipais julgadas irregulares de 2015 a 2018 por mesorregião

Proporção de contas julgadas irregulares por mesorregião					
Mesorregião	2015	2016	2017	2018	
Mesorregião do Noroeste Cearense	18,90%	25,05%	24,37%	23,41%	1º lugar
Mesorregião do Norte Cearense	22,73%	21,66%	23,86%	18,39%	2º lugar
Mesorregião Metropolitana de Fortaleza	9,97%	12,42%	12,44%	9,03%	–
Mesorregião dos Sertões Cearenses	18,10%	14,27%	13,45%	14,05%	3º lugar
Mesorregião do Jaguaribe	11,00%	10,47%	8,63%	14,38%	–
Mesorregião do Centro-Sul Cearense	7,97%	8,01%	5,58%	8,03%	–
Mesorregião do Sul Cearense	11,32%	8,11%	11,68%	12,71%	–

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Após obtermos os resultados do diagnóstico, ou seja, feita a análise inicial referente ao comportamento das contas julgadas irregulares entre os anos de 2015 e 2018, investigaram-se os critérios selecionados e, especificamente, seus impactos sobre o ano de 2017.

Portanto passando para a análise da inferência estatística, aplicada somente para o ano de 2017, conforme metodologia descrita anteriormente, aplicamos a regressão linear múltipla para o modelo proposto, o que resultou no valor de R^2 -Ajustado de 0,948 e ($Pr > F$) de 0,0001, considerando o nível de significância de 95% (Tabela 2). Dessa forma, *a hipótese nula do modelo foi afastada*, uma vez que ($Pr > F$) é abaixo do nível de significância adotado de 0,05. Logo, rejeitou-se a hipótese nula ($H_0 = 0$) e adotou-se a hipótese alternativa ($H_a \neq 0$).

Dessa maneira, o resultado mostra que o modelo teórico é válido, uma vez que os critérios adotados resultam em um modelo empírico que explica a gestão municipal irregular de 2017. Contudo parte desses crité-

rios apresenta coeficiente de determinação mais “forte”, enquanto outros demonstram coeficiente de determinação “fraco ou praticamente nulo” (Tabela 9).

Tabela 9: Resultados da regressão do modelo empírico

Variáveis	Coeficiente	Erro-Padrão	Teste T	Valor P (Pr > F)	VIF
Coeficiente	0,718	2,305	0,311	0,756	
Quantidade de Obras com Fortes Indícios de Paralisação	0,851	0,052	16,520	0,000	1,613
Prestação de Contas com Reprovação (Sim)	-0,109	0,190	-0,572	0,568	1,033
Segundo Mandato (Sim)	0,432	0,157	2,745	0,007	1,151
Índice de GINI	0,143	1,572	0,091	0,928	1,229
IDM Renda	0,144	3,244	0,044	0,965	2,445
IDM Educação	-1,957	1,894	-1,033	0,303	1,920
Proporção de Despesas com Obras	-4,882	2,676	-1,824	0,070	1,400
Despesas com Pavimentação	0,009	0,010	0,844	0,400	1,091
Proporção – População Urbana	0,144	0,634	0,227	0,821	1,760
Total de Receita de Transferência Voluntária	0,110	0,038	2,856	0,005	1,748
Teste F	332,2 (0,000)				
R²	0,951				
R² Ajustado	0,948				

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Os critérios relativos a Quantidade de Obras com Fortes Indícios de Paralisação, Segundo Mandato e Total de Receita de Transferência Voluntária foram significantes, a um nível 1%, demonstrando serem fortes indicadores dentro do modelo proposto. Essas variáveis apresentam influência positiva, indicando que, quanto maior o número de obras com for-

tes indícios de paralisação, maior propensão à gestão irregular. O mesmo comportamento pode ser observado para o total de receita de transferência voluntária de capital e para o segundo mandato de gestão, ou seja, há maior propensão à gestão irregular quanto maior seja essa transferência voluntária e quando o gestor se encontra em seu segundo mandato. Para as demais variáveis, não foi observada influência estatisticamente significativa sobre a variável dependente, considerando um nível de significância de 5%.

Destaca-se que, segundo a análise do fator de influência da variância (VIF), não há multicolinearidade entre as variáveis selecionadas, isto é, não há sobreposição entre elas, visto que os valores obtidos para os respectivos VIFs são inferiores a 5,0. Por fim, ressalta-se também que o modelo foi obtido por meio da correção de White, ou seja, é robusto a problemas de heteroscedasticidade.

5.4 Evidências e discussões sobre os resultados

Preliminarmente, a fim de realizarmos um diagnóstico relativo ao comportamento das contas julgadas irregulares entre os anos de 2015 e 2018 dos municípios cearenses, elaboramos as Tabelas 1 a 7.

O somatório vertical dos quantitativos apresentados nas Tabelas de 1 a 7 mostra que as mesorregiões Noroeste e Norte estão sempre revelando valores superiores às demais mesorregiões, independentemente do ano do julgamento. Esse fato se comprova também ao examinarmos os dados expostos na Tabela 8, quando apresentamos a proporção dos julgamentos irregulares por mesorregião a cada ano de julgamento.

Portanto inferimos que as mesorregiões Noroeste e Norte Cearenses se mantêm sempre na crista, expondo um percentual médio superior a 20%, e estão acima das médias das outras regiões, evidenciando que seus respectivos municípios têm o maior número de contas julgadas irregulares e, por conseguinte, maior número de gestões irregulares.

Os municípios presentes nas regiões com elevado número de contas julgadas irregulares apresentam gestões com maiores riscos, realçando a necessidade de que sejam foco de contínuas fiscalizações, a fim de combater as práticas irregulares que possam ocasionar futuras gestões ímprobas ou danos ao patrimônio. Ressalta-se que tais municípios também devem ser foco de ações de orientação e capacitação, uma vez que podem ser municípios mais carentes que necessitam de maior apoio técnico ou orientação. Verifica-se no mapa do estado do Ceará que essas regiões realmente comportam municípios, em sua maioria, de pequeno porte.

O segundo passo da análise voltou-se a investigar a influência das variáveis selecionadas (Quadro 1) sobre essas gestões irregulares julgadas, especificamente relativas ao ano de 2017. A intenção da pesquisa é verificar a influência das variáveis relacionadas à área de gestão das obras públicas, como já mencionado anteriormente. As demais variáveis entraram no modelo apenas como variáveis de controle, uma vez que foram encontradas em diversas pesquisas com tema similar, não sendo seus resultados o foco principal.

Obteve-se do modelo que Quantidade de Obras com Forte Indício de Paralisação, Segundo Mandato e a Quantidade Total de Recursos Voluntários Transferidos foram as variáveis mais significativas do modelo, apresentando ($Pr > F$) de 0,0001, 0,007 e 0,005, respectivamente (Tabela 2). Portanto, estatisticamente, influenciam de forma positiva e são fortemente representativas em uma gestão municipal irregular, dado que ambas rejeitaram a hipótese nula e adotaram a hipótese alternativa, com nível de significância adotado de 95%. As demais variáveis não foram estatisticamente significativas e não afastaram a hipótese nula, sendo, portanto, nulas dentro do modelo adotado e não apresentam influência expressiva.

A variável relativa ao Segundo Mandato, com forte significância estatística observada nesta pesquisa, foi ao encontro do trabalho de Albuquerque e Ramos (2006), que também apresentaram o mesmo resultado, evidenciando menor preocupação dos gestores quando estão em seu se-

gundo mandato, cuja tendência é maior a práticas irregulares ou ilícitas, e a possibilidade de reeleição atua como uma restrição aos atos ilícitos.

Com relação à variável Quantidade Total de Recursos Voluntários Transferidos, também foi verificado alinhamento com os resultados obtidos por Lopes (2011), que demonstrou que, quanto mais há recursos de transferências voluntárias para a Educação – não relativas a despesas correntes –, maior a probabilidade do desvio desses recursos, podendo caracterizar uma prática corrupta.

Para o IDM Renda, apesar de não haver significância estatística no modelo teórico aqui aplicado, o sinal observado representa relação positiva, o que vai contra o observado por Albuquerque e Ramos (2006), que verificaram que, quanto maior o poder aquisitivo, menor será o índice de práticas corruptas, em virtude do maior controle e acompanhamento da gestão por parte da população. O mesmo se repetiu para a variável Índice de Gini.

O resultado relativo ao IDMH Educação convergiu com a pesquisa de Albuquerque e Ramos (2006). Embora não tenha apresentado significância estatística neste modelo, o sinal observado representa uma relação negativa, demonstrando que, quanto maior a alfabetização da população, menor é o índice de práticas corruptas, em virtude do maior grau de instrução e conhecimento por parte da população, o que resulta em maior controle social.

As variáveis testadas relacionadas à Desaprovação da Prestação de Contas de Convênios junto a Secretaria das Cidades, às Despesas com Obras de Pavimentação e à Proporção da População Urbana se apresentaram com baixa significância (Tabela 2).

Ademais, a variável dependente selecionada para o modelo engloba as contas julgadas irregulares no ano de 2017 por diversas causas, respeitado o artigo 15, inciso III, alíneas “a”, “b”, “c” e “d” e § 1º da Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Ceará nº 12.509/1995 (com as alterações introduzidas pela Lei nº 16.819, de 8 de janeiro de 2019).

Portanto não estão apenas relacionadas à imputação de débito ou irregularidades relativas ao campo das obras públicas.

Por este viés, em síntese, o modelo teórico e os resultados estatísticos dos critérios relacionados à gestão das obras públicas parecem satisfatórios e coerentes, pois, de fato, os critérios adotados no modelo, quais sejam: Quantidade de Obras com Forte Indício de Paralisação e a Quantidade Total de Recursos Voluntários Transferidos, trazem realmente sintomas de gestões irregulares, de qualquer natureza, pois uma governança desorganizada ou irregular reflete na gestão de forma geral, apresentando os primeiros sintomas no gerenciamento das obras públicas.

6 CONCLUSÃO

Este artigo buscou detectar estatisticamente quais critérios, dentre os selecionados, podem sinalizar as gestões municipais cearenses irregulares, principalmente aqueles relativos à gestão das obras públicas. Além disso, buscou-se investigar se de fato os critérios ligados à gestão das obras públicas indicam gestão irregular, a fim de auxiliar o direcionamento das fiscalizações *in loco*, contribuir para a pesquisa científica, ajudando a preencher a lacuna das pesquisas sobre o tema, considerado bastante relevante para a atuação do controle externo.

Os critérios selecionados focaram em trazer informações socioeconômicas, demográficas, eleitorais, financeiras e de gestão das obras públicas municipais. Os critérios relacionados às informações socioeconômicas, demográficas e eleitorais são considerados no modelo como de controle, uma vez que existem pesquisas científicas relacionando-os com o tema. Os resultados empíricos do modelo teórico corroboram em parte com os efeitos esperados e mostraram que, de fato, apresenta, sinais de gestões municipais irregulares.

Verificou-se um impacto significativo das variáveis relacionadas à Quantidade de Obras com Forte indício de Paralisação, à Quantidade de Recursos Voluntários Transferidos e ao Segundo Mandato sobre as gestões

irregulares (Tabela 9), ressaltando que os Recursos Voluntários Transferidos tratam de receitas de capital, ou seja, relacionadas aos investimentos.

As demais variáveis não foram determinantes para caracterizar a gestão municipal irregular de 2017 nem apresentaram forte influência, havendo baixos coeficientes de determinação (Tabela 9). Porém essas variáveis foram similares em seus sinais quanto à tendência, em tese, de seu comportamento diante da gestão irregular. Ou seja, os critérios socioeconômicos (Gini, IDHM Educação e IDH Renda) mostraram que a gestão irregular tende a ocorrer em municípios de maior desigualdade social e de grau de instrução. O mesmo se repetiu para o critério eleitoral, mostrando que o segundo mandato do prefeito indica forte influência, cujo evento possui relação positiva. A referida pesquisa sofreu um pouco em virtude da falta de atualização da base de dados do Ceará Transparente, realizada por parte das instituições, motivo pelo qual os resultados estatísticos resultantes de variáveis provenientes dessa fonte podem ter perdido um pouco sua confiabilidade.

É importante abrir frentes de pesquisas – com viés estatístico – que reforcem ou identifiquem novos critérios no âmbito das gestões das obras públicas sobre a gestão municipal irregular, facilitando o direcionamento de fiscalizações, à medida que contribuam para a elaboração de matrizes de risco muito bem amparadas.

Dessa maneira, as fiscalizações deixam de atuar em municípios aleatoriamente, ou de atuar em seu universo, com desperdícios de recursos e de tempo. As fiscalizações baseadas nas matrizes de risco com critérios relevantes comprovados estatisticamente dirigem melhor seus líderes e auditores aos alvos, sempre na intenção de atuar de forma eficaz. Desse modo, uma maior variedade de pesquisas neste tema contribui imensamente para a atuação dos tribunais de contas, especificamente para o TCE-CE e de outros estados. Importa esclarecer possíveis casos de opiniões divergentes sobre os resultados, no entanto estes foram embasados de maneira estatística, em posse dos dados disponibilizados.

A utilização de novas tecnologias econométricas disponibilizadas de fato colabora para a formação de critérios mais significativos e objetivos que proporcionam fiscalizações mais eficazes e eficientes. Por fim, as pesquisas científicas, sejam com o viés da “percepção” da corrupção, de práticas ilícitas, ou que tentem caracterizar a gestão municipal irregular ou potencialmente improba, mesmo sendo resultados probabilísticos, chamam atenção para os auditores de controle externo, auxiliando na elaboração dos planos de fiscalização.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, B. E.; RAMOS, F. S. Análise teórica e empírica dos determinantes de corrupção na gestão pública municipal. *In: ENCONTRO NACIONAL DE ECONOMIA*, 34., 2006, Niterói. **Anais** [...]. Niterói: Anpec, 2006. p. 1-18. Disponível em: <https://bit.ly/2A0MvMx>. Acesso em: 6 set. 2019.

ASTORINA, H.; BORENSTEIN, D. Planejamento anticorrupção em obras públicas e a teoria do triângulo das fraudes. *In: SIMPÓSIO NACIONAL DE AUDITORIA DE OBRAS PÚBLICAS SINAOP-IBRAOP*, 14., 2011, Cuiabá. **Anais** [...]. Cuiabá: Centro de Eventos do Pantanal, 2011. p. 1-11. Disponível em: <https://bit.ly/2BxYmCm>. Acesso em: 25 set. 2019.

BASSOTI, I.; PINTO, S. S.; SANTOS, T. S. **Uma nova gestão é possível**. São Paulo: Fundap, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/3fUVEiJ>. Acesso em: 6 set. 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

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

BRASIL. **Conhecendo o Tribunal**. 6. ed. Brasília, DF: TCU, 2016.

CEARÁ. **Planejamento Estratégico 2016-2020**. Fortaleza: Tribunal de Contas do Estado do Ceará, 2016. Disponível em: <https://bit.ly/2A1covR>. Acesso em: 25 set. 2019.

FAZZIO JÚNIOR, W. **Improbidade administrativa**. São Paulo: Atlas, 2012

FERREIRA, A. C. S.; FERREIRA, B. S. A.; BRITO, R. S. **Obras públicas inacabadas**: as principais causas que resultam em desperdício de dinheiro público. 2017. (Trabalho de Conclusão de Curso) – Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2017.

GARCIA, E. Improbidade administrativa: dever de eficiência e escusa de incompetência. **Ministério Público do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, 2014. Disponível em: <https://bit.ly/2BSV2Si>. Acesso em: 5 set. 2019.

GARCIA, R. L. **A economia da corrupção – teoria e evidências**: uma aplicação no setor de obras rodoviárias no Rio Grande do Sul. 2003. Tese (Doutorado em Economia) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2003.

GUERRA, E. M. **Os controles externo e interno da administração pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2011

INSTITUTO ESCOLA SUPERIOR DE CONTAS E GESTÃO PÚBLICA
MINISTRO PLÁCIDO CASTELO. **Atribuições**. Fortaleza, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2YZVJBe>. Acesso em: 27 set. 2019.

LOPES, M. F. M. **Corrupção**: estudo sobre as formas de mensuração, seus determinantes e perspectivas sobre as formas de combate. 2011. Tese (Doutorado em Administração Pública e Governo) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2011.

MEDEIROS, R. V.; ROCHA, L. G. **Transparência na gestão pública**: controle cidadão. Fortaleza: Tribunal de Contas do Estado do Ceará, 2016. (Fascículo 1: A corrupção no Brasil e no mundo). Disponível em: <https://bit.ly/2BBR5S1>. Acesso em: 20 ago. 2019.

POZZO, G. T. B. P. **As funções do Tribunal de Contas e o Estado de direito**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

PRESTES, V. B. **Corrupção urbanística**: da ausência de diferenciação entre direito e política no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

TREVISAN, A. M.; CHIZZOTTI, A. **O combate à corrupção nas prefeituras do Brasil**. São Paulo: Ateliê Editorial, 2003.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO CEARÁ. **Ceará implementa solução integrada para combate à fraude e à corrupção**. Fortaleza, 2016. Disponível em: <https://bit.ly/2VgIDzE>. Acesso em: 27 set. 2019.

WEICHERT, M. A. A sentença condenatória na ação de improbidade administrativa. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, v. 43, n. 170, p. 57-73, 2006. Disponível em: <https://bit.ly/2YsMhr1>. Acesso em: 25 set. 2019.

Análise da existência de previsão orçamentária nos processos licitatórios: estudo dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza no ano de 2019

Analysis of the existence of budget forecast in bidding processes: study of cities in the Metropolitan Region of Fortaleza in the year 2019

Lívia Oliveira Lemos¹
Rafael Vieira de Alencar²
Nirleide Saraiva Coelho³

RESUMO

A Lei nº 8.666/1993 dispõe que a licitação de obras e serviços está condicionada à existência de previsão orçamentária. A presente pesquisa objetiva investigar como e em que medida os municípios da Região Metropolitana de Fortaleza, em 2019, se comportaram quanto à previsão orçamentária como requisito para licitações. No que concerne à metodologia, a pesquisa será descritiva, bibliográfica e documental, com abordagem qualitativa e quantitativa, dialogando com diferentes áreas do saber, como contabilidade e direito. Verificou-se que o nível de conformidade das licitações foi considerado, de modo geral, satisfatório, pois representou mais da metade das licitações realizadas no período. Foram estabelecidas as variantes número de habitantes e valor do orçamento para aferir se há correlação entre elas e o nível de desconformidade com o orçamento. Ao calcular o coeficiente de correlação de Pearson, concluiu-se que as duas variáveis têm relação inversamente proporcional com o nível de desconformidade, porém a relação é muito fraca. A presente pesquisa contribui para que os

1 Mestranda em Relações Privadas e Desenvolvimento pelo Centro Universitário 7 de Setembro (UNI7). Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Graduada em Direito pelo Centro Universitário 7 de Setembro (UNI7). E-mail: livialemosss@hotmail.com

2 Doutorando em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná (UFPR) e em Filosofia e Teoria Geral do Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Professor do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: rafaelvieira93@hotmail.com

3 Mestre em Economia do Setor Público. Professora do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: nirleide.saraiva@ufc.br

municípios identifiquem falhas na distribuição e na gestão de recursos e para que a população centre suas reivindicações em políticas não priorizadas no orçamento.

Palavras-Chave: Previsão orçamentária. Execução de políticas públicas. Licitações.

ABSTRACT

Law No. 8,666/1993 states that bidding for constructions and services is subject to the existence of a budget forecast. This study investigated how and to what extent the municipalities of the metropolitan region of Fortaleza behaved in 2019 regarding the existence of budget forecast as a requirement for bidding procedures. Regarding the methodology used, the research was descriptive, bibliographic and documentary, with a qualitative/quantitative approach, in addition to having interdisciplinary nature, as it dialogues with different areas of knowledge, such as Accounting and Law. The level of bidding compliance was considered, in general, satisfactory, since it represented more than half of the bids carried out in the period. The number of inhabitants and budget value variants were established to assess whether there is a correlation between them and the level of non-compliance with the budget and, after applying Pearson's Correlation Coefficient, the two variables had an inversely proportional relationship with the level of non-conformity, however, the relationship is very weak. The present study contributes to municipalities in order to identify failures in the distribution and management of resources and also helps populations to focus their demands on policies not prioritized in the budget.

Keywords: Budget forecast. Execution of public policies. Bidding.

Recebido: 25-05-2020

Aprovado: 06-07-2020

1 INTRODUÇÃO

O planejamento, em sua essência, muito se relaciona com a eficiência da gestão pública, visto que deve refletir as necessidades da população, proporcionando um maior bem-estar social (COUTO; BARBOSA NETO; RESENDE, 2018, p. 43). Dessa maneira, para que a administração pública concretize ao máximo os interesses da população, mostra-se necessário realizar um planejamento que se materializa, fundamentalmente, com a elaboração do orçamento público.

Nesse cenário, o orçamento atenderá a sua *ratio*: gerar bem-estar social, por meio da compilação, de forma estimada, tanto das receitas que ingressarão nos cofres públicos como dos desembolsos de recursos públicos, o que ocasionará a previsão de políticas de governo (SANTOS et al., 2017, p. 193). Logo, somente de forma posterior ao planejamento é que a administração pública efetivamente inicia a execução das políticas públicas.

Com o advento da fase executória do planejamento, a administração pública deve então iniciar suas negociações e contratações, de modo a garantir o bem-estar social da população. Contudo, destaca-se que, de acordo com o artigo 173 da Constituição Federal de 1988, a administração somente poderá explorar a economia de forma excepcional (BRASIL, 1988, *online*).

Os interesses que são próprios da coletividade não se encontram à livre disposição dos gestores públicos (MELLO, 2014, p. 63), isto é, a administração pública, por meio de seus representantes, não pode dispor da *res publica* sem observar regras próprias decorrentes de seu regime jurídico. Dessa forma, para prosseguir com a fase executória do planejamento público e, conseqüentemente, desembolsar recursos, o Estado precisa licitar.

Nesse panorama, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 37, inciso XXI, estabelece que, em regra, o procedimento licitatório é o fator

condicionante para que sejam realizadas as contratações públicas (BRASIL, 1988, online). Ocorre que, embora a aquisição decorrente do processo licitatório acarrete em benefício social para a população, do ponto de vista financeiro, ela gera uma despesa pública.

O que deve ser especialmente considerado é que, no âmbito infraconstitucional, a Lei nº 8.666/1993, em seu artigo 7º, parágrafo 2º, inciso III, dispõe que a licitação de obras e serviços está condicionada à existência de previsão orçamentária que assegure o pagamento, ao longo do exercício financeiro, da obrigação que será contraída (BRASIL, 1993, online). Inclusive, em 2012, o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 1141021, ratificou a mencionada previsão legal, no sentido de que, para licitar, a administração pública deve demonstrar que os futuros pagamentos estão previstos no orçamento (BRASIL, 2012).

Nessas circunstâncias, para executar políticas públicas e, por conseguinte, atingir um maior bem-estar social, a administração pública necessita realizar contratações, o que significa contrair despesas públicas. Estas, contudo, devem ser antecedidas por um processo licitatório, vinculado à previsão orçamentária. Ante o exposto, este estudo tem como objetivo geral investigar como e em que medida os municípios da Região Metropolitana de Fortaleza, no ano de 2019, se organizaram financeira e administrativamente no que se refere à existência de previsão orçamentária para os objetos das licitações executadas.

Para alcançar o objetivo geral, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos: i) avaliar a relação de interdependência entre orçamento público e execução orçamentária; ii) apresentar o valor das dotações orçamentárias disponíveis antes da realização dos procedimentos licitatórios e das despesas decorrentes de processos licitatórios dos municípios; e iii) verificar se existe alguma correlação, por meio do coeficiente de correlação de Pearson, entre o nível de desconformidade das licitações com as seguintes variáveis: quantidade de habitantes e valor do orçamento.

Nessa perspectiva, a depender do contexto fático de cada município, a população deve ter acesso, com maior ou menor dose, aos direitos fundamentais assegurados pela Constituição Federal (saúde, educação, moradia, lazer etc). No ponto, destaca-se que a presente pesquisa não defende, de forma alguma, a supressão de direitos assegurados aos indivíduos, mas sim que a alocação de recursos, bem como a elaboração das políticas públicas, deve estar em consonância com as necessidades – e aqui enfatiza-se – mais urgentes da população.

O ponto que se quer colocar em evidência – e onde o planejamento público desempenha um papel de destaque – é que a execução das políticas públicas dos municípios encontra-se intimamente relacionada aos seus orçamentos, ou seja, o atendimento das necessidades sociais inicia-se pelo planejamento público. Dessa maneira, o bom ou o mau governo deve ser considerado, precipuamente, em razão do interesse da coletividade.

Em vista disso, a presente pesquisa justifica-se pela relevância que os seus resultados podem assumir, ao considerar que os municípios podem utilizá-los, em uma perspectiva macro, para identificar falhas na distribuição e na gestão de recursos e, a partir daí, fortalecer suas organizações administrativas e financeiras, permitindo um maior retorno aos cidadãos por meio de investimentos sociais e serviços públicos.

Também as próprias populações dos municípios podem se valer dos resultados do presente estudo, visto que podem centrar suas reivindicações em políticas não priorizadas no orçamento público. Na verdade, podem inclusive auxiliar no planejamento por meio do orçamento participativo.

No que concerne à metodologia utilizada, a pesquisa será fundamentalmente descritiva, com estudos bibliográficos e documentais. Destaca-se a abordagem qualitativa, em razão do estudo dos fatos sociais. Além disso, a pesquisa é interdisciplinar, pois dialoga com diferentes áreas do saber, como contabilidade e direito.

Para alcançar os objetivos do estudo, este trabalho foi estruturado em cinco seções, incluindo esta introdução. A segunda seção apresenta os

enfoques e dimensões do orçamento público. A terceira contempla os aspectos metodológicos da pesquisa. A quarta traz a análise e discussão dos resultados. Por fim, a quinta seção expõe as conclusões obtidas.

2 ORÇAMENTO PÚBLICO BRASILEIRO: ENFOQUES E DIMENSÕES

Para uma melhor compreensão da pesquisa, serão apresentados os instrumentos básicos de planejamento público e a relação de interdependência entre o orçamento público e a execução orçamentária, bem como os impactos dos procedimentos licitatórios sobre o orçamento público.

2.1 Os instrumentos básicos de planejamento público

O Estado, por meio do planejamento, demonstra quais são as suas possíveis e futuras escolhas financeiras em um determinado espaço de tempo. No âmbito público, o planejamento se materializa com a elaboração do orçamento (SANTOS et al., 2017, p. 194), que deve objetivar concretizar as necessidades da população, tendo em vista que os recursos públicos provêm, fundamentalmente, do povo.

O orçamento público trata, essencialmente, de um pacto de confiança firmado entre a sociedade e o Estado. Por meio de tal acordo, o povo autoriza que a administração pública utilize uma parte de seu patrimônio em benefício de toda a coletividade, isto é, para atender as necessidades sociais (OLIVEIRA; FERREIRA, 2017, p. 184).

Dessa maneira, conforme Horvath (2014, p. 63), a elaboração do orçamento se baseia na percepção do papel do Estado na vida da população:

O orçamento é a lei mais importante do Estado, em nosso sentir, vindo abaixo, apenas, da Constituição. Com efeito, é nele que estará desenhado o próprio Estado, o seu tamanho, as suas feições; ali se encontrará estampado o grau da sua interven-

ção na economia e, conseqüentemente, na própria sociedade; ali também se deverá poder deparar com o plano de governo juridicizado e transformado em números.

Nessa perspectiva, o orçamento público não é somente uma lei em sentido formal, mas um dos principais instrumentos de ação governamental, com aptidão para conferir maior transparência à atividade estatal (ALVES, 2015, p. 130), tendo em vista que, por meio dele, a população toma conhecimento da maneira como o Estado pretende, futuramente, alocar os recursos públicos.

Assim, a consecução do interesse público se relaciona intimamente com a arrecadação de recursos, seguido pelo dispêndio do que foi apurado. O papel do orçamento é justamente o de intermediar esse processo, porquanto estima o levantamento de receitas, o desembolso de recursos públicos e a conseqüente implementação de políticas que atendam ao interesse da coletividade (SANTOS et al., 2017, p. 193).

É importante ressaltar que a arrecadação de receitas e a realização de despesas não são um fim em si mesmas. Tal ciclo é bem mais complexo, visto que existe justamente para garantir a consecução de finalidades públicas, inerentes ao Estado democrático de direito (ABRAHAM; SANTOS; FRANCO, 2016, p. 16).

Feitas tais considerações, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 165, prevê a elaboração das seguintes peças orçamentárias: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA) (BRASIL, 1988, *online*). Tais instrumentos básicos de planejamento orçamentário devem se relacionar, de modo que os seus conteúdos sejam compatíveis e alinhados.

O Plano Plurianual tem vigência de quatro anos e, conforme artigo 165, parágrafo 1º, da Constituição Federal, é o responsável por estabelecer “as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada” (BRASIL, 1988, *online*). Dessa forma, o

PPA contém o que se pretende alcançar em longo prazo, além de orientar os planos e programas de governo e sintetizar os esforços de planejamento da administração pública.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias é a responsável por desdobrar as informações contidas no Plano Plurianual. Assim, a Constituição Federal, em seu artigo 165, parágrafo 2º, dispõe que a LDO, a partir do PPA, abrangerá, dentre outras funções, as metas da administração pública federal e contribuirá para a elaboração da LOA (BRASIL, 1988, *online*).

Sobre o tema, destaca-se que Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, instituiu outros assuntos que também devem ser tratados pela Lei de Diretrizes Orçamentárias. De acordo com o artigo 4º da mencionada legislação, a LDO deve dispor sobre normas referentes ao controle de custos e à avaliação dos resultados, equilíbrio entre receitas e despesas, critérios de limitação de empenho e condições para transferência de recursos a entidades públicas e privadas, bem como deve ter em sua composição o anexo de metas fiscais e o anexo de riscos fiscais (BRASIL, 2000, *online*).

Quanto à Lei Orçamentária Anual, o detalhamento de suas ações será realizado com base nas prioridades informadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias, que, por sua vez, decorrem do Plano Plurianual. A LOA será a responsável por estimar receitas e fixar despesas públicas referentes a um exercício financeiro.

Destaca-se que o artigo 165, parágrafo 5º, da Constituição Federal, estabelece que a Lei Orçamentária Anual compreenderá os seguintes orçamentos: o de investimento, o da seguridade social e o fiscal. A primeira modalidade de orçamento se refere aos investimentos realizados pelas empresas estatais. O orçamento da seguridade social abrange todas as entidades, órgãos, fundos e fundações vinculados à seguridade. Por fim, o orçamento fiscal deve ser analisado sob uma ótica residual, pois aborda tudo o que não for tratado nos orçamentos da seguridade social e de investimento (BRASIL, 1988, *online*).

2.2. Previsão orçamentária e execução das políticas públicas: uma relação interligada

O princípio da legalidade integra o ordenamento jurídico pátrio, e é importante destacar, a priori, que tal princípio pode ser visualizado por duas óticas: a do particular e a da administração pública.

Em relação à ótica do particular, o artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (BRASIL, 1988, *online*). Dessa forma, é lícito ao particular praticar tudo aquilo que a lei não proíbe. No tocante à administração pública, esta só pode realizar o que a lei expressamente autorizar, ou seja, encontra-se completamente vinculada à existência de uma legislação permissiva (MEIRELLES, 2016, p. 53).

Na perspectiva do princípio da legalidade sob a visão da administração pública, somente se permite a execução de despesas previamente autorizadas pela Lei Orçamentária. Sobre o tema, o artigo 167, inciso I, da Constituição Federal, veda “o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual” (BRASIL, 1988, *online*). Logo, as políticas públicas não previstas no orçamento, isto é, aquelas sem a fixação prévia de recursos reservados a sua realização, não poderão ser executadas pelo Estado (SANTOS et al., 2017, p. 199).

Dessa maneira, percebe-se que a execução do plano de governo depende da previsão orçamentária. Por isso mesmo é que o orçamento deve ser bem estruturado e se aproximar ao máximo da realidade em que se insere. Por outras palavras: não basta a mera existência de uma peça orçamentária, pois esta deve possuir uma preocupação com a qualidade das previsões e aproximação destas com a realidade.

Ressalta-se que a necessidade de previsão orçamentária das despesas que serão executadas no exercício financeiro pode ser flexibilizada. Isto porque, durante a execução orçamentária, podem surgir fatores que modifiquem a realidade social, por exemplo, variações dos preços de

mercado, arrecadações frustradas, acontecimentos naturais emergenciais, dentre outros, e em razão disso seja necessário alterar o que foi planejado inicialmente. Nesses casos, o ajuste no orçamento é realizado por meio dos créditos adicionais, que se dividem em: créditos suplementares, créditos especiais e créditos extraordinários (COUTO; BARBOSA NETO; RESENDE, 2018, p. 43).

Não é despidendo salientar que a possibilidade de o administrador público se valer dos créditos adicionais deve ser vista como uma medida de caráter excepcional, porém Speeden e Perez (2020, p. 5) asseveram que o orçamento público é elaborado por meio de estimativas e, caso venha a ocorrer uma imprecisão orçamentária, não existem punições em virtude das inconsistências, bem como também não existem prêmios para aquelas previsões com maior grau de exatidão, o que pode resultar na perpetuação de erros.

2.3 O impacto dos procedimentos licitatórios no orçamento público

Diferentemente da contabilidade privada, que almeja o lucro financeiro ou econômico, a contabilidade aplicada ao setor público busca o lucro social. Isto é, ações governamentais devem ser executadas com o objetivo de salvaguardar o interesse público, para obter resultados sociais que beneficiem ao máximo a população (SANTOS; CASTRO, 2015, p. 4).

É importante salientar que, de acordo com o artigo 173 da Constituição Federal de 1988, a administração pública somente poderá explorar a economia de forma excepcional (BRASIL, 1988, *online*). Em vista disso, fala-se em indisponibilidade do interesse público. Assim, para prosseguir com a fase executória do planejamento público e, conseqüentemente, desembolsar recursos, o Estado precisa licitar.

Sob esse prisma, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 37, inciso XXI, estabelece que o procedimento licitatório, em regra, é fator condicionante para que sejam realizadas contratações públicas, e ao licitar

o Estado intenciona selecionar a proposta mais vantajosa, ou seja, a que possua o melhor custo-benefício.

Dessa maneira, a licitação pode ser considerada uma forma de materialização da busca pelo interesse público. Em contrapartida, embora a aquisição decorrente do processo licitatório acarrete em benefício social para a população, a administração pública se obriga, perante o particular, a cumprir com a contraprestação estipulada no instrumento convocatório e, do ponto de vista financeiro, contrai uma despesa pública.

Nesse contexto, a Lei nº 8.666/1993, em seu artigo 7º, parágrafo 2º, inciso III, dispõe que a licitação de obras e serviços está condicionada à existência de previsão orçamentária que assegure o pagamento, ao longo do exercício financeiro, da obrigação que será contraída (BRASIL, 1993, online). Sobre o tema, inclusive, o Superior Tribunal de Justiça, no âmbito do Recurso Especial nº 1141021, ratificou o texto legal e estabeleceu que, para licitar, a administração pública deve demonstrar que os futuros pagamentos estão previstos no orçamento.

Destaca-se que a realização de despesas está condicionada à arrecadação de receitas, e que no orçamento público tem-se apenas uma estimativa de quanto será arrecadado pelo ente, e não uma verdade absoluta. Na situação concreta, tal quantia pode resultar acima ou abaixo do que foi previsto. Por esse motivo, o gestor público, durante o andamento da execução orçamentária, deve estar sempre atento ao que está disponível nos cofres públicos e aos valores que são dispendidos, ou seja, deve observar a programação financeira. Com isso, torna-se mais viável ajustar o orçamento de acordo com os fluxos de entrada e saída de recursos (COUTO; BARBOSA NETO; RESENDE, 2018, p. 46).

3 METODOLOGIA

O presente trabalho classifica-se como pesquisa descritiva, visto que, por meio da observação, análise e interpretação de dados, intencio-

na averiguar se os municípios da Região Metropolitana de Fortaleza, no ano de 2019, previram em seus orçamentos as licitações que realizaram. Tal modalidade de pesquisa, conforme Kahlmeyer-Mertens (2015, p. 50), se dedica fundamentalmente a descrever características de um fenômeno. Além disso, para a coleta de dados, utilizou-se a técnica documental e, em consonância com Kahlmeyer-Mertens (2015, p. 63), faz-se uso desta técnica quando se analisa os documentos existentes e estes contribuem para a investigação.

No que concerne à natureza da pesquisa, esta se caracteriza como qualitativa e quantitativa, pois, em consonância com o explicitado por Yin (2016, p. 45), houve a apresentação de múltiplas fontes de evidência. Ainda, de acordo com Vergara (2016, p. 72), a pesquisa qualitativa possui como base materiais publicados em livros, artigos científicos e periódicos, dentre outros. Além disso, também foi realizada análise estatística dos dados quantificados (MALHOTRA, 2004, p. 154), notadamente o coeficiente de correlação de Pearson, que decorre dos estudos de Francis Galton e Karl Pearson (STANTON, 2001, *online*).

A coleta dos dados se deu principalmente por meio de informações retiradas do sítio eletrônico do Tribunal de Contas do Estado do Ceará – Municípios e dos Orçamentos Anuais dos municípios, referentes ao ano de 2019.

Designa-se como recorte espacial da pesquisa a Região Metropolitana de Fortaleza, formada por 19 municípios: Aquiraz, Caucaia, Cascavel, Chorozinho, Eusébio, Fortaleza, Guaiuba, Horizonte, Itaitinga, Maracanaú, Maranguape, Pacajus, Pacatuba, Paracuru, Paraipaba, Pindoretama, São Luís do Curu, São Gonçalo do Amarante e Trairi, visto que tais municípios correspondem a aproximadamente 45% da população e 63% do PIB do Estado do Ceará, bem como a 45% do orçamento dos municípios. Como recorte temporal, ante a necessidade de uma pesquisa atualizada e que reflita com precisão a realidade dos municípios, optou-se pelo estudo do ano de 2019.

Para a consecução dos objetivos da pesquisa, extraíram-se as informações listadas no Quadro 1.

Quadro 1: Informações selecionadas para análise

Data de abertura da licitação	Referência da licitação	Valor efetivamente gasto	Código da dotação orçamentária	Teor da dotação	Elemento de despesa	Teor do elemento de despesa	Fonte	Valor da dotação
-------------------------------	-------------------------	--------------------------	--------------------------------	-----------------	---------------------	-----------------------------	-------	------------------

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Insta destacar que como o artigo 7º, parágrafo 2º, inciso III, da Lei nº 8.666/1993 se refere somente a obras e serviços, a presente análise se limitou às licitações referentes a obras e serviços. Neste ponto, também é interessante ressaltar que a mencionada legislação estabelece que as contratações públicas devem ser precedidas, sempre que possível, do sistema de registro de preço. Nesse cenário, o Decreto nº 7.892, de 23 de janeiro de 2013, que regulamenta tal sistema, somente exige indicação de dotação orçamentária se o contrato ou outro instrumento hábil for formalizado (BRASIL, 2013, *online*). Assim, ante a dispensabilidade de dotação prevista em lei, foram excluídos os registros de preços da presente análise.

Nessa perspectiva, a análise contou com dois momentos. Em um primeiro momento, sob uma perspectiva macro, pesquisou-se no site do TCE – Municípios todas as licitações realizadas em 2019 por cada um dos municípios estudados, para extrair as referências de cada uma das licitações, de modo a conseguir analisá-las individualmente.

Em um segundo momento, já de posse das referências das licitações, verificou-se, individualmente, as licitações realizadas por cada município e observou-se a data de abertura das licitações, para verificar se correspondia ao exercício de 2019.

Além disso, buscou-se o termo de homologação e adjudicação de cada licitação, para extrair o seu valor efetivamente gasto. Acessou-se também o edital de cada procedimento licitatório para obter a dotação

orçamentária referente àquela licitação. Em seguida, passou-se para a Lei Orçamentária Anual do município em análise, para comparar os valores obtidos.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com base nos procedimentos licitatórios realizados em 2019 pelos 19 municípios integrantes da Região Metropolitana de Fortaleza, foi possível observar se efetivamente houve previsão orçamentária em relação às licitações efetuadas.

4.1 Divulgação da quantidade total de licitações realizadas

Em relação aos municípios analisados, percebeu-se que as licitações realizadas se dividiram nas seguintes classificações: a) o edital de licitação apresentou a dotação orçamentária, contudo, em pesquisa no orçamento anual do município, não foram encontradas as dotações mencionadas. Nesse caso, considerou-se inexistente a dotação orçamentária; b) o edital não apresentou dotação orçamentária, em virtude de se tratar de registro de preço e, nesses casos, a própria legislação dispensa a indicação de dotação; c) o edital apresentou dotação orçamentária e esta possui valor inferior ao valor gasto; e d) o edital apresentou dotação orçamentária e esta possui valor superior ao valor gasto.

Nesse contexto, a Tabela 1 apresenta a quantidade total de licitações efetuadas por todos os municípios da Região Metropolitana de Fortaleza, bem como os valores individualizados referentes às supramencionadas classificações. Destaca-se ainda que, dentre os valores individualizados, foram apresentados os registros de preços realizados para fins de uma visualização mais ampla dos procedimentos efetuados pelos municípios, todavia, ante a dispensabilidade de indicação de dotação prevista em lei, tal valor não foi considerado para calcular a quantidade total de licitações

realizadas, muito menos para se estimar o nível geral de conformidade dos municípios com os seus orçamentos.

Assim, para fins deste estudo, considera-se em completa conformidade com o orçamento aquelas licitações que apresentaram, em seu edital, dotação orçamentária e, o valor desta era superior ao efetivamente dispendido pelo município. A Tabela 1, em sua última coluna, apresenta o nível geral de conformidade dos municípios com os seus orçamentos.

Tabela 1: Divulgação das licitações realizadas por municípios da Região Metropolitana de Fortaleza

Município	Qtde. total de licitações realizadas (A+B+C=D)	Qtde. de dotações inexistentes (A)	Qtde. de registros de preço	Qtde. licitações com dotação inferior ao valor gasto (B)	Qtde. licitações com dotação superior ao valor gasto (C)	Nível de conformidade com o orçamento (C/D)
Aquiraz	36	0	24	16	20	55,56%
Caucaia	22	0	0	08	14	63,64%
Cascavel	15	0	0	5	10	66,67%
Chorozinho	20	0	0	7	13	65%
Eusébio	32	0	0	04	28	87,50%
Fortaleza	113	0	0	33	80	70,80%
Guaiuba	11	0	0	3	8	72,73%
Horizonte	16	0	0	0	16	100%
Itaitinga	16	0	0	5	11	68,75%
Maracanaú	27	4	0	7	16	59,26%
Maranguape	27	1	30	14	12	44,44%
Pacajus	18	3	17	8	7	38,89%
Pacatuba	21	0	26	7	14	66,67%
Paracuru	17	1	46	12	4	23,53%
Paraipaba	18	0	31	8	10	55,56%
Pindoretama	44	0	0	8	36	81,82%
São Luís do Curu	10	4	13	3	3	30%

Tabela 1: Divulgação das licitações realizadas por municípios da Região Metropolitana de Fortaleza
(continuação)

Município	Qtde. total de licitações realizadas (A+B+C=D)	Qtde. de dotações inexistentes (A)	Qtde. de registros de preço	Qtde. licitações com dotação inferior ao valor gasto (B)	Qtde. licitações com dotação superior ao valor gasto (C)	Nível de conformidade com o orçamento (C/D)
S. G. do Amarante	17	2	54	5	10	58,82%
Trairi	41	5	8	19	17	41,46%
Total	521	20	249	172	329	63,15%

Fonte: Elaborado pelos autores com base em dados obtidos no sítio eletrônico do TCE e nos orçamentos anuais dos municípios (2019).

Verificou-se que, em média, 63,15% das licitações realizadas por todos os municípios da Região Metropolitana de Fortaleza apresentaram dotação orçamentária com valor superior ao que foi de fato gasto pelo município. Tal nível pode ser considerado satisfatório, pois representa mais da metade das licitações efetuadas pelos municípios no período, o que demonstra atenção, pelos entes, à determinação da Lei nº 8.666/1993, que condiciona as licitações de obras e serviços à existência de previsão orçamentária, o que foi ratificado pelo Superior Tribunal de Justiça no âmbito do Recurso Especial nº 1141021.

É válido ressaltar que as licitações com dotação orçamentária superior ao valor efetivamente gasto foram inicialmente analisadas de forma isolada, chegando-se então aos resultados apresentados na Tabela 1. Em um segundo momento, realizou-se uma verificação sistêmica das licitações que se enquadravam na mencionada classificação e percebeu-se que mais de uma licitação poderia apresentar a mesma dotação orçamentária.

A Tabela 2 evidencia a quantidade de dotações orçamentárias, por município, que fazem referência a mais de uma licitação realizada. Para obter a quantidade de dotações superiores ao valor de fato gasto, comparou-se o valor da dotação com a soma dos valores dispendidos com todas

as licitações que faziam referência à mesma dotação. Quando o valor dessa soma continuava inferior à dotação orçamentária, então entendia-se que estava em conformidade com o orçamento.

Tabela 2: Distribuição de dotações orçamentárias referentes a várias licitações

Município	Qtde. de dotações referentes à várias licitações (A)	Qtde. de dotações superiores ao valor efetivamente gasto (B)	Nível de conformidade com o orçamento (B/A)
Aquiraz	2	0	0%
Caucaia	1	1	100%
Cascavel	1	1	100%
Chorozinho	2	2	100%
Eusébio	4	3	66,66%
Fortaleza	6	4	50%
Guaiuba	1	1	100%
Horizonte	2	2	100%
Itaitinga	1	1	100%
Maracanaú	1	1	100%
Maranguape	1	0	0%
Pacajus	1	0	0%
Pacatuba	4	2	50%
Paracuru	-	-	-
Paraipaba	1	1	100%
Pindoretama	2	2	100%
São Luís do Curu	-	-	-
S. G. do Amarante	1	1	100%
Trairi	3	0	0%
Total	34	22	64,70%

Fonte: Elaborado pelos autores com base em dados obtidos no sítio eletrônico do TCE e nos orçamentos anuais dos municípios (2019).

Percebeu-se que, dentre as dotações orçamentárias adotadas simultaneamente por vários procedimentos licitatórios, aproximadamente 64,70% conseguiram superar a soma dos valores efetivamente gastos, o

que demonstra a importância de se realizar uma análise integrada das licitações realizadas em um exercício financeiro, pois uma licitação pode, individualmente, possuir um valor inferior ao valor da dotação orçamentária, contudo, se considerada dentro do conjunto, o valor dispendido extrapola a dotação. Ainda, destaca-se que apenas dois municípios, Paracuru e São Luís do Curu, não apresentaram dotações orçamentárias semelhantes em mais de uma licitação.

4.2. A correlação entre o nível de conformidade com o orçamento e o número de habitantes dos municípios

Feitas as análises de cunho mais genérico, o presente trabalho apresentará três faixas de habitantes (Tabela 3). Os dados foram retirados dos próprios sítios oficiais dos municípios em análise. Estabeleceu-se como parâmetro o número de habitantes a fim de se verificar se existe alguma correlação entre tal parâmetro e o nível de organização orçamentária do município.

Tabela 3: Faixa de habitantes dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza

Faixa 1 – Entre 0 e 35.000 habitantes	
Município	Nº de habitantes
São Luís do Curu	12.519
Chorozinho	18.261
Pindoretama	20.567
Guaiuba	26.331
Paracuru	31.636
Paraipaba	32.256
Faixa 2 – Entre 35.001 e 71.000 habitantes	
Município	Nº de habitantes
Itaitinga	38.933
São Gonçalo do Amarante	43.947
Eusébio	52.667

Tabela 3: Faixa de habitantes dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza (continuação)

Faixa 2 – Entre 35.001 e 71.000 habitantes	
Trairi	55.918
Horizonte	60.584
Pacajus	70.911
Faixa 3 – Acima de 71.000 habitantes	
Município	Nº de habitantes
Pacatuba	82.824
Aquiraz	78.438
Cascavel	362.223
Maranguape	126.486
Maracanáu	227.886
Caucaia	362.223
Fortaleza	2.643.247

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

É importante ressaltar que, neste estudo, entendeu-se que a licitação realizada encontra-se em completa desconformidade com o orçamento público nas seguintes situações: quando apresenta dotação orçamentária com valor inferior ao efetivamente gasto e também quando não existe a dotação a que se fez referência no edital, excluindo-se, conforme já explicitado em seção anterior, os registros de preço.

Nessa perspectiva, a Tabela 4 evidencia o impacto, em relação à primeira faixa, que as licitações realizadas em desconformidade com o orçamento possuem sobre todas as licitações realizadas. Destaca-se que se somaram as licitações inseridas nas duas classificações supramencionadas para encontrar a quantidade de licitações em desconformidade com o orçamento.

Tabela 4: Desconformidade dos procedimentos licitatórios em relação à Faixa 1 de habitantes

Município	Nº de habitantes	Qtde. licitações realizadas (A)	Qtde. de licitações em desconformidade com o orçamento (B)	Nível de desconformidade com o orçamento (B/A)
S. L. do Curu	12.519	10	7	70%
Chorozinho	18.920	20	7	35%
Pindoretama	20.430	44	8	18,18%
Guaiuba	26.331	11	3	27,27%
Paracuru	31.638	17	13	76,47%
Paraipaba	32.256	18	8	44,32%
Total	142.094	120	46	38,33%

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Em relação à Faixa 1, verificou-se que, em média, 38,33% das licitações encontra-se em desconformidade com o orçamento público. Ressalta-se que os municípios com maior número de habitantes do grupo, notadamente Paracuru e Paraipaba, apresentaram alguns dos maiores níveis de desconformidade, respectivamente 76,47% e 44,32%. Todavia, o município com menor número de habitantes, São Luís do Curu, também apresentou um alto nível de desconformidade, aproximadamente 70%.

Analisa-se agora a Faixa 2 de número de habitantes. A Tabela 5 evidencia, em relação a essa faixa, a relevância das licitações realizadas em desconformidade com o orçamento.

Tabela 5: Desconformidade dos procedimentos licitatórios em relação à Faixa 2 de habitantes

Município	Nº de habitantes	Qtde. licitações realizadas (A)	Qtde. de licitações em desconformidade com o orçamento (B)	Nível de desconformidade com o orçamento (B/A)
Itaitinga	38.933	16	5	31,25%
S.G.Amarante	43.947	10	7	70%
Eusébio	52.667	32	4	12,5%
Trairi	55.918	41	24	58,53%
Horizonte	60.584	16	0	0%
Pacajus	70.911	18	11	61,11%
Total	322.960	133	51	38,34%

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Quanto à Faixa 2, verificou-se que, em média, 38,34% das licitações realizadas encontram-se em desconformidade com o orçamento, ou seja, a Faixa 2 não apresentou grandes diferenças em relação à Faixa 1, apenas 0,026% de crescimento. Além disso, os maiores níveis de desconformidade estão distribuídos de forma aleatória entre o grupo, não havendo, a priori, relação entre os valores. Destaca-se apenas o município de Horizonte, que não apresentou nenhuma licitação em desconformidade com o orçamento.

Por fim, a Tabela 6 demonstra, em relação à Faixa 3 de habitantes, o nível de licitações realizadas em desconformidade com o orçamento.

Tabela 6: Desconformidade dos procedimentos licitatórios em relação à Faixa 3 de habitantes

Município	Nº de habitantes	Qtde. licitações realizadas (A)	Qtde. de licitações em desconformidade com o orçamento (B)	Nível de desconformidade com o orçamento (B/A)
Pacatuba	82.824	21	7	33,33%
Aquiraz	78.438	36	16	44,44%
Cascavel	71.743	15	5	33,33%
Maranguape	126.486	27	15	55,55%

Tabela 6: Desconformidade dos procedimentos licitatórios em relação à Faixa 3 de habitantes
(continuação)

Município	Nº de habitantes	Qtde. licitações realizadas (A)	Qtde. de licitações em desconformidade com o orçamento (B)	Nível de desconformidade com o orçamento (B/A)
Maracanaú	227.886	27	11	40,74%
Caucaia	362.223	22	8	36,36%
Fortaleza	2.643.247	113	33	29,20%
Total	3.592.847	261	95	36,39%

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

No que concerne à Faixa 3, percebeu-se que, em média, 36,39% das licitações realizadas encontram-se em desconformidade com o orçamento. Tal nível teve uma redução de 5,08% se comparado com a Faixa 2 de habitantes. Além disso, Fortaleza, o município com a maior quantidade de habitantes do grupo, apresentou o menor nível de desconformidade com o orçamento, aproximadamente 29,20%.

Para verificar se, eventualmente, existe alguma correlação entre as variantes “número de habitantes (x)” e “nível de desconformidade com o orçamento (y)”, utilizou-se uma análise estatística, qual seja o coeficiente de correlação de Pearson (r). A fórmula aplicada para se chegar ao resultado é a seguinte:

$$r = \frac{n \cdot \sum x \cdot y - (\sum x) \cdot (\sum y)}{\sqrt{[n \cdot \sum x^2 - (\sum x)^2] \cdot [n \cdot \sum y^2 - (\sum y)^2]}}$$

A correlação de Pearson varia de -1 a 1. Caso o valor resulte positivo, as variáveis são diretamente proporcionais. Por outro lado, caso resulte negativo, as variáveis são inversamente proporcionais. Além disso, quanto mais próximo de 1 ou -1 é o resultado, mais forte é a relação direta ou inversamente proporcional, respectivamente.

Considerando que “n” se refere à quantidade de municípios analisados (19 municípios), os dados utilizados para se chegar ao coeficiente de correlação de Pearson são apresentados na Tabela 7.

Tabela 7: Informações selecionadas para cálculo do coeficiente de correlação de Pearson

Município	Nº habitantes (x)	Nível desconformidade (y)	x ²	y ²	x.y
Aquiraz	78.438	0,44	6.152.519.844	0,20	34.857,85
Cascavel	71.743	0,33	131.205.501.729	0,11	120.728,93
Caucaia	362.223	0,36	5.147.058.049	0,13	26.085,75
Chorozinho	18.261	0,35	333.464.121	0,12	6.391,35
Eusébio	52.667	0,13	2.773.812.889	0,02	6.583,83
Fortaleza	2.643.247	0,29	6.986.754.703.009	0,09	771.828,12
Guaiuba	26.331	0,27	693.321.561	0,07	7.180,46
Horizonte	60.584	0	3.670.421.056	0	0
Itaitinga	38.933	0,31	1.515.778.489	0,10	12.166,56
Maracanaú	227.886	0,41	51.932.028.996	0,17	92.840,76
Maranguape	126.486	0,56	15.998.708.196	0,31	70.262,97
Pacajus	70.911	0,61	5.028.369.921	0,37	43.333,71
Pacatuba	82.824	0,33	6.859.814.976	0,11	27.605,24
Paracuru	31.636	0,76	1.000.836.496	0,58	24.192,05
Paraipaba	32.256	0,44	1.040.449.536	0,20	14.334,57
Pindoretama	20.567	0,18	423.001.489	0,03	3.739,08
S. G. do Amarante	43.947	0,41	1.931.338.809	0,17	18.092,98
São Luís do Curu	12.519	0,70	156.725.361	0,49	8.763,30
Trairi	55.918	0,59	3.126.822.724	0,34	32.728,81
Somatório	4.057.377	7,49	7.225.744.677.251	3,61	1.321.715,87

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

A partir de tais considerações, obteve-se aproximadamente $-0,14$ como coeficiente de correlação de Pearson. Como o resultado deu um valor negativo, existe uma relação inversamente proporcional entre as variáveis escolhidas, no entanto a relação é considerada baixa, tendo em vista a distância do valor do número -1 .

4.3. A correlação entre o nível de conformidade com o orçamento e o orçamento dos municípios

Na Tabela 8, são apresentadas três faixas de valores de orçamentos. Os dados foram retirados das próprias leis orçamentárias anuais dos municípios. Estabeleceu-se tal parâmetro para aferir se existe alguma correlação entre valor reservado ao orçamento e nível de organização orçamentária.

Tabela 8: Faixas dos orçamentos dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza

Faixa 1 – Entre R\$0,00 e R\$100.000.000,00	
Município	Orçamento
São Luís do Curu	35.000.000
Chorozinho	52.763.800
Guaiuba	63.376.000
Pindoretama	66.338.500
Paraipaba	84.670.000
Paracuru	90.931.757,810
Faixa 2 – Entre R\$100.000.000,01 e R\$230.000.000,00	
Município	Orçamento
Itaitinga	110.226.924
Trairi	128.145.000
Pacajus	144.541.500
Pacatuba	164.985.000
Cascavel	180.612.000
Maranguape	223.094.000
Faixa 3 – Acima de R\$230.000.000,00	
Município	Orçamento
Horizonte	233.616.827,270
Aquiraz	244.000.000
São Gonçalo do Amarante	311.422.000
Eusébio	359.780.600
Maracanaú	833.809.600
Caucaia	865.000.000
Fortaleza	8.074.393.545

Fonte: Elaborado pelos autores com base em dados provenientes dos orçamentos dos municípios (2020).

Passa-se à análise da Faixa 1 do orçamento. A Tabela 9 apresenta o nível de desconformidade das licitações realizadas com o orçamento. Adotou-se o mesmo critério da subseção anterior para calcular a quantidade de licitações em desconformidade.

Tabela 9: Desconformidade dos procedimentos licitatórios em relação à Faixa 1 de orçamento

Município	Orçamento (R\$)	Qtde. licitações realizadas (A)	Qtde. de licitações em desconformidade com o orçamento (B)	Nível de desconformidade com o orçamento (B/A)
S. L. Curu	35.000.000	10	7	70%
Chorozinho	52.763.800	20	7	35%
Guaiuba	63.376.000	11	3	27,27%
Pindoretama	66.338.500	44	8	18,18%
Paraipaba	84.670.000	18	8	44,44%
Paracuru	90.931.757,810	17	13	76,47%
Total	393.080.058	120	46	38,33%

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

No tocante à Faixa 1 de orçamento, verificou-se que, em média, 38,33% das licitações realizadas estavam em desconformidade com o orçamento. Os dois municípios com maiores orçamentos do grupo, Paraipaba e Paracuru, apresentaram elevados níveis de desconformidade com o orçamento, respectivamente 44,44% e 76,47%. Todavia, São Luís do Curu, município com menor orçamento, também apresentou um nível de desconformidade considerável, em média 70%.

Em continuidade, a Tabela 10 apresenta, em relação à Faixa 2 do orçamento dos municípios, o nível de desconformidade das licitações realizadas com o orçamento.

Tabela 10: Desconformidade dos procedimentos licitatórios em relação à Faixa 2 de orçamento

Município	Orçamento (R\$)	Qtde. licitações realizadas (A)	Qtde. de licitações em desconformidade com o orçamento (B)	Nível de desconformidade com o orçamento (B/A)
Itaitinga	110.226.924	16	5	31,25%
Trairi	128.145.000	41	24	58,53%
Pacajus	144.541.500	18	11	61,11%
Pacatuba	164.985.000	21	7	33,33%
Cascavel	180.612.000	15	5	33,33%
Maranguape	223.094.000	27	15	55,55%
Total	951.604.424	138	67	48,55%

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Quanto à Faixa 2, em média, 48,55% das licitações realizadas estavam em desconformidade com o orçamento público. Ao comparar com o resultado geral da Faixa 1, percebeu-se que houve um aumento considerável de 26,66% no percentual. Também não houve muita discrepância entre os níveis de desconformidade dos municípios desse grupo. Ainda, destaca-se que o município com maior orçamento, Maranguape, apresentou um dos maiores níveis de desconformidade, 55,55%, perdendo apenas para Trairi e Pacajus, com 58,53% e 61,11%, respectivamente.

Ao final, a Tabela 11, em relação à última faixa de orçamento, evidencia a relevância das licitações realizadas em desconformidade com o orçamento.

Tabela 11 – Desconformidade dos procedimentos licitatórios em relação à Faixa 3 de orçamento

Município	Orçamento (R\$)	Qtde. licitações realizadas (A)	Qtde. de licitações em desconformidade com o orçamento (B)	Nível de desconformidade com o orçamento (B/A)
Horizonte	233.616.827,270	16	0	0%
Aquiraz	244.000.000	36	16	44,44%
S.G.Amarante	311.422.000	17	7	41,17%
Eusébio	359.780.600	32	4	12,5%

Tabela 11 – Desconformidade dos procedimentos licitatórios em relação à Faixa 3 de orçamento (continuação)

Município	Orçamento (R\$)	Qtde. licitações realizadas (A)	Qtde. de licitações em desconformidade com o orçamento (B)	Nível de desconformidade com o orçamento (B/A)
Maracanaú	833.809.600	27	11	40,74%
Caucaia	865.000.000	22	8	36,36%
Fortaleza	8.074.393.545	113	33	29,20%
Total	10.922.022.572,270	263	79	30,03%

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Percebeu-se que, em média, 30,03% das licitações realizadas estavam em desconformidade com o orçamento. Nota-se que os maiores níveis de desconformidade estão nos municípios com menores valores de orçamento, todavia, Horizonte, o menor de todos, por não ter apresentado nenhuma licitação em desconformidade, zerou o nível. Destaca-se que Fortaleza, município com maior orçamento, apresentou o segundo menor nível de desconformidade, 29,20%, perdendo apenas para Eusébio, com 12,5%.

Passa-se, neste momento, a analisar se existe alguma correlação entre o nível de conformidade com o orçamento e o valor dos orçamentos dos municípios. Utilizar-se-á novamente a estrutura do coeficiente de correlação de Pearson, com a mesma fórmula da subseção anterior. A Tabela 12 apresenta os dados utilizados para se chegar ao valor do referido coeficiente.

Tabela 12: Informações selecionadas para cálculo do coeficiente de correlação de Pearson

Município	Valor orçamento (x)	Nível descon- formidade (y)	x ²	y ²	x.y
Aquiraz	244.000.000	0,44	59.536.000.000.000.000	0,20	108.433.600,00
Cascavel	180.612.000	0,33	32.620.694.544.000.000	0,11	60.197.979,60
Caucaia	865.000.000	0,36	748.225.000.000.000.000	0,13	314.514.000,00
Chorozinho	52.763.800	0,35	2.784.018.590.440.000	0,12	18.467.330,00
Eusébio	359.780.600	0,13	129.442.080.136.360.000	0,02	44.972.575,00
Fortaleza	8.074.393.545	0,29	65.195.831.119.537.700.000	0,09	2.357.722.915,14
Guaiuba	63.376.000	0,27	4.016.517.376.000.000	0,07	17.282.635,20
Horizonte	233.616.827,27	0	54.576.821.983.701.000	0	0
Itaitinga	110.226,924	0,31	12.149.974.774.501.800	0,10	34.445.913,75
Maracanaú	833.809.600	0,41	695.238.449.052.160.000	0,17	339.694.031,04
Maranguape	223.094.000	0,56	49.770.932.836.000.000	0,31	123.928.717,00
Pacajus	144.541.500	0,61	20.892.245.222.250.000	0,37	88.329.310,65
Pacatuba	164.985.000	0,33	27.220.050.225.000.000	0,11	54.989.500,50
Paracuru	90.931.757,81	0,76	8.268.584.578.416.500	0,58	69.535.515,20
Paraipaba	84.670.000	0,44	7.169.008.900.000.000	0,20	37.627.358,00
Pindoretama	66.338.500	0,18	4.400.796.582.250.000	0,03	12.060.339,30
S. G. do Amarante	311.422.000	0,41	96.983.662.084.000.000	0,17	128.212.437,40
São Luís do Curu	35.000.000	0,70	1.225.000.000.000.000	0,49	24.500.000,00
Trairi	128.145.000	0,59	16.421.141.025.000.000	0,34	75.003.268,50
Somatório	12.266.707,054	7,49	67.166.772.097.447.700.000	3,61	3.909.917.416,28

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Ao aplicar esses valores à fórmula, obteve-se aproximadamente $-0,15$ como coeficiente de correlação de Pearson, ou seja, a relação entre as variáveis é inversamente proporcional, contudo, a relação é considerada baixa, tendo em vista a distância do valor do número -1 .

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Verificaram-se, com a presente pesquisa, quatro possibilidades: a) a LOA não apresentava a dotação referente à secretaria licitante; b) o edital da licitação não apresentava dotação orçamentária quando se tratava de registro de preço, ante a dispensa decorrente da própria legislação; c) o valor efetivamente gasto com a licitação era superior ao valor da dotação orçamentária; e d) o valor efetivamente gasto com a licitação era inferior ao valor da dotação orçamentária.

Primeiramente, foi feita uma análise geral das licitações realizadas pelos 19 municípios da Região Metropolitana de Fortaleza. Este estudo considerou que as licitações com dotação orçamentária superior ao valor efetivamente gasto estavam em total conformidade com o orçamento e, nesse contexto, aferiu-se que, em média, 63,15% das licitações realizadas estavam em conformidade. O nível de conformidade, de modo geral, foi considerado satisfatório, pois corresponde a mais da metade das licitações realizadas no período pelos municípios.

Além disso, ao realizar uma análise sistêmica das licitações consideradas em conformidade com o orçamento, verificou-se que mais de uma licitação poderia apresentar a mesma dotação orçamentária. Em média, 64,70% das dotações adotadas simultaneamente por vários procedimentos licitatórios superaram a soma dos valores efetivamente gastos. Embora tal porcentagem seja considerada satisfatória, pois representa mais da metade das licitações realizadas, sugere-se que os gestores tenham muita atenção ao utilizar a mesma dotação em múltiplas licitações, pois, individualmente, as licitações podem estar em consonância com a dotação, porém, ao analisar todo o conjunto, o valor pode ultrapassar o orçamento, estando, assim, em desconformidade com a LOA e com a própria Lei nº 8.666/1993.

Feitas tais análises de cunho mais genérico, estabeleceram-se os seguintes parâmetros para análise: número de habitantes e valor do orça-

mento, escolhidos a fim de aferir eventual correlação entre eles e o nível de desconformidade com o orçamento. Para uma melhor visualização, dividiram-se as variáveis em três faixas.

Em relação ao número de habitantes, as Faixas 1, 2 e 3 apresentaram, respectivamente, 38,33%, 38,34% e 36,39% de nível de desconformidade. Não houve variação relevante entre as Faixas 1 e 2, em razão de que, na segunda, as licitações realizadas e as licitações em desconformidade cresceram, igualmente, 10%. Na Faixa 3, embora pequena, houve redução do nível, o que pode ser explicado pelo aumento de quase 96% nas licitações realizadas e de aproximadamente 86% nas licitações em desconformidade. O coeficiente de correlação de Pearson resultou em $-0,14$. Assim, conclui-se que a relação entre as variáveis é inversamente proporcional, ou seja, se uma aumenta, a outra diminui. Essa relação, entretanto, é considerada muito fraca.

No tocante ao valor do orçamento, as Faixas 1, 2 e 3 apresentaram, respectivamente, 38,33%, 48,55% e 30,03%. Houve uma grande variação entre a primeira e a segunda faixa, o que pode ter se dado porque, embora as licitações realizadas tenham aumentado em aproximadamente 15%, a quantidade de licitações em desconformidade deu um salto de quase 46%. O nível voltou a cair na Faixa 3, provavelmente em razão de que, embora as licitações em desconformidade tenham crescido em média 17,91%, as licitações realizadas cresceram aproximadamente 91%. O coeficiente de correlação de Pearson resultou em $-0,15$. Conclui-se, dessa forma, que a relação entre as variáveis é inversamente proporcional, todavia, como no parâmetro anterior, é considerada muito fraca.

É interessante destacar também que muitos municípios se encontravam nas mesmas faixas nos dois parâmetros estabelecidos, ou seja, normalmente a quantidade de habitantes está intimamente relacionada com o valor do orçamento.

Ainda, recomenda-se que os municípios estudados procurem adequar, de forma mais contundente e por meio de uma análise sistêmica,

suas licitações aos seus orçamentos anuais, tendo em vista que o orçamento público é um instrumento utilizado pelo Estado para atender aos interesses sociais prementes. Para isso, sugere-se que seja desenvolvida uma espécie de função educacional do município, por exemplo, editando publicações, escrevendo cartilhas, ministrando cursos, promovendo palestras e, inclusive, firmando parcerias com as universidades, de modo que, desde a graduação, os estudantes tenham contato com o planejamento.

Destaca-se ainda que a pesquisa apresentou as seguintes limitações:

a) alguns procedimentos licitatórios indicavam somente a dotação orçamentária e o elemento de despesa, deixando de indicar a fonte; b) alguns procedimentos licitatórios informavam tanto a secretaria interessada na licitação como a dotação orçamentária, contudo, ao pesquisar na LOA a dotação referente à secretaria licitante, não existia dotação correspondente; c) algumas licitações para registro de preço não apresentaram dotações orçamentárias.

Para estudos futuros, sugere-se que esta pesquisa seja replicada em outros municípios do estado do Ceará, como forma de proporcionar uma visão mais abrangente acerca da existência de previsão orçamentária das licitações realizadas. Também é importante reproduzir o estudo em outros exercícios, com o intuito de avaliar o comportamento histórico da previsão orçamentária.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, M.; SANTOS, C. A. C.; FRANCO, F. R. Controle das finanças públicas, direitos fundamentais e cidadania fiscal: dos tribunais de contas à sociedade na Constituição de 1988. **Revista Controle**, Ceará, v. 14, n. 1, p. 14-38, 2016. Disponível em: <https://bit.ly/3ejCqs4>. Acesso em: 11 maio. 2020.

ALVES, G. H. T. O orçamento federal entre a realidade e a ficção: um

desafio à transparência da despesa pública no Brasil. **Revista da CGU**, Brasília, v. 7, n. 11, p. 128-154, 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: <https://bit.ly/2yjVK9X>. Acesso em: 20 mar. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 7.892, de 23 de janeiro de 2013**. Regulamenta o Sistema de Registro de Preços previsto no art. 15 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Brasília, DF: Presidência da República, 2013. Disponível em: <https://bit.ly/300ymrx>. Acesso em: 11 maio 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: <https://bit.ly/3gLNbFf>. Acesso em: 20 mar. 2020.

BRASIL. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1993. Disponível em: <https://bit.ly/2ZiMCwE>. Acesso em: 20 mar. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1141021**. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 21 ago. 2012. Disponível em: <https://bit.ly/329llyH>. Acesso em: 20 mar. 2020.

COUTO, L. C. do; BARBOSA NETO, J. E.; RESENDE, L. L. Flexibilidade do orçamento público perante a execução orçamentária. **Revista Mineira de Contabilidade**, Belo Horizonte, v. 19, n. 1, p. 42-54, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/325iN4H>. Acesso em: 20 mar. 2020.

HORVATH, E. Direito orçamentário. *In*: HORVATH, Estevão. **O orçamento no século XXI: tendências e expectativas**. 2014. Tese (Titularidade em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. p. 55-91. Disponível em: <https://bit.ly/2ZXutnh>. Acesso em: 19 mar. 2020.

KAHLMEYER-MERTENS, R. S. **Como elaborar projetos de pesquisa: linguagem e método**. Rio de Janeiro: FGV, 2015.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2004.

MEIRELLES, H. L. de. **Direito Administrativo Brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELLO, C. A. B. de. **Curso de direito administrativo**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

OLIVEIRA, C. L. de.; FERREIRA, F. G. B. de C. O orçamento público no estado constitucional democrático e a deficiência crônica na gestão das finanças públicas no Brasil. **Sequência**, Florianópolis, n. 76, p. 183-212, ago. 2017. Disponível em: <https://bit.ly/3000FXc>. Acesso em: 19 mar. 2020.

SANTOS, F. R. dos *et al.* O orçamento-programa e a execução das políticas públicas. **Revista do Serviço Público**, Brasília, DF, v. 68, n. 1, p. 191-212, jan./mar. 2017. Disponível em: <https://bit.ly/2OfSQHn>. Acesso em: 19 mar. 2020.

SANTOS, M. C. dos; CASTRO, R. G. V. **O papel da contabilidade aplicada ao setor público na tomada de decisões**. *In*: CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 15., 2015, Bento Gon-

çalves. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/3gEV1k6>. Acesso em: 20 mar. 2020.

SPEEDEN, E. A.; PEREZ, O. C. Fatores que impactam na qualidade do planejamento orçamentário dos municípios do estado de São Paulo. **Administração Pública e Gestão Social**, Viçosa, v. 12, n. 1. Disponível em: <https://bit.ly/2Dp8fTC>. Acesso em: 20 mar. 2020.

STANTON, J. M. Galton, Pearson and the peas: a brief history of linear regression for statistics instructors. **Journal of Statistical Education**, Alexandria, VA, v. 9, n. 3, 2001. Disponível em: <https://bit.ly/3iQFsry>. Acesso em: 4 jul. 2020.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

YIN, R. K. **Qualitative research from start to finish**. 2. ed. New York: The Guilford Press, 2016.

Percepção dos auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna como direcionamento na decisão gerencial

Perception of auditors and audited on internal audit practices as guidelines for management decision-making

Sanderson Maxwell de Freitas¹
Caritsa Scartaty Moreira²
Annandy Raquel Pereira da Silva³
Ítalo Carlos Soares do Nascimento⁴
Geison Calyo Varela de Melo⁵

RESUMO

Esta pesquisa tem por objetivo analisar a percepção dos auditores e auditados de uma empresa do ramo petrolífero localizada em Mossoró-RN, quanto ao trabalho da auditoria interna para o processo de decisão gerencial. O estudo teve abordagem descritiva e qualitativa, a qual foi desenvolvida por meio de levantamento. Para esse fim, realizou-se a aplicação de questionários com os auditores e auditados de uma empresa petrolífera. De posse dos resultados, observou-se que a empresa é bem estruturada no que diz respeito ao setor responsável pelas auditorias internas. Contatou-se ainda que a preparação do auditor, a qualidade das recomendações de auditoria e a orientação sobre o risco foram considerados como fatores de influência sobre a qualidade do serviço de auditoria interna, sob a ótica dos

1 Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal Rural do Semi-Árido (Ufersa). E-mail: sanderson_freitas@hotmail.com

2 Doutorado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB). E-mail: caritsascartaty@ufersa.edu.br

3 Mestranda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). E-mail: annandyraquel@hotmail.com

4 Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: italocarlos25@gmail.com

5 Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará. E-mail: geisoncalyo@hotmail.com

auditores internos e auditados. Por fim, identificou-se percepção positiva sobre a contribuição da auditoria interna para a melhoria do desempenho dos processos, a melhoria da estrutura de controles internos e a melhoria da gestão de riscos da empresa.

Palavras-Chave: Auditoria Interna. Auditado. Práticas de Auditoria Interna.

ABSTRACT

This paper analyzes the perception of auditors and auditees of an oil company located in Mossoró, Rio Grande do Norte, regarding the work of the internal audit for the management decision-making process. The study had a descriptive and qualitative approach with use of a survey, and for this purpose, questionnaires were applied with the auditors and auditees of an oil company. The results show that the company is well structured with respect to the sector responsible for internal audits. The auditor was well-trained and provided quality audit and risk orientation that considers factors that affect the quality of the internal audit service, from the perspective of the internal auditors and auditees. We also identified a positive perception regarding the contribution of internal auditing in the improvement of process performance, of the structure of internal controls, and of the company's risk management.

Keywords: Internal Audit. Audited. Internal Audit Practices.

Recebido: 22-04-2020

Aprovado: 15-06-2020

1 INTRODUÇÃO

Com o crescimento econômico e o aumento das organizações, gerou-se a necessidade de uma estrutura empresarial interna mais forte que auxilie na tomada de decisão. Para que se tenha uma visão holística e um controle empresarial mais amplo, se faz necessário iniciar com processos internos de fiscalização (LÉLIS, 2010). Para Castanheira (2007) a atividade de auditoria interna vem ganhando espaço nas grandes entidades, tornando-se uma ferramenta relevante para o crescimento e gerenciamento da companhia.

Para Franco e Marra (2001) a auditoria interna alcança a inspeção de livros, documentos e registros, fiscalizações e a obtenção de informações, tanto internas, quanto externas, com o objetivo de controle do patrimônio, para mensurar esses registros e os relatórios financeiros com lisura. Rezende e Favero (2004) sinalizam para a necessidade de um maior controle interno dentro das organizações, a fim de salvaguardar os interesses da empresa, a confiabilidade nos relatórios contábeis, financeiros e operacionais.

Nesta perspectiva, cabe ressaltar que pesquisadores nacionais (LÉLIS, 2010; BARBOSA, 2016) e estrangeiros (EULERICH; KREMIN; WOOD, 2019; MERTZANIS; BALNTAS; PANTAZOPOULOS, 2019) investigaram a auditoria interna na perspectiva de auditores e auditados, os quais, em linhas gerais, demonstram a sua relevância e contribuição para uma melhor gestão, controle interno e estrutura de governança corporativa. Em especial, Lélis (2010) sugere que seu estudo seja replicado em outros setores, permitindo assim a comparação dos achados e ampliação da discussão da temática.

Nesse contexto, seguindo as recomendações da literatura, esta pesquisa foi realizada em uma empresa do ramo de petróleo localizada na cidade de Mossoró, no estado do Rio Grande do Norte, que faz uso da auditoria interna com o intuito de melhorar sua gestão. Possuindo contratos

com prestadoras de serviço, faz-se necessário obter um controle melhor da qualidade dos serviços obtidos pelas empresas terceirizadas. Constantermente, são realizadas auditorias internas com o intuito de melhorar o controle interno, diminuir custos operacionais e gerir de melhor forma os processos e decisões gerenciais.

Destarte, levanta-se o seguinte problema de pesquisa: **qual a percepção dos auditores e auditados de uma empresa do ramo petrolífero quanto ao trabalho da auditoria interna para o processo de decisão gerencial?** O objetivo, portanto, reside em analisar a percepção dos auditores e auditados de uma empresa do ramo petrolífero localizada em Mossoró, quanto ao trabalho da auditoria interna para o processo de decisão gerencial. A discussão de qualidade da atividade de auditoria, a partir da avaliação da presença das percepções de qualidade de auditores e auditados, cria um rol de atributos e proporciona uma importante adição à literatura acadêmica, tendo em vista sua escassez.

Ressalte-se que o intuito da pesquisa foi replicar o estudo de Lélis (2010) em outro contexto, com o objetivo de analisar a percepção de auditores internos em relação às práticas de auditoria interna de uma empresa brasileira do setor energético. O diferencial desse estudo é, portanto, identificar a percepção dos auditados, como também a percepção dos auditores com o objetivo de melhorias no processo de tomada de decisão da entidade.

A relevância desse estudo sob o aspecto acadêmico está focada na incipiência e na escassez de pesquisas acerca da temática, podendo então, ampliar as pesquisas sobre a auditoria interna e, ainda, sobre a sua relevância para o processo de decisão empresarial. Particularmente, no caso da auditoria, percebe-se a existência de uma lacuna entre o ensino e a prática. Quanto à contribuição no âmbito profissional, uma vez descoberta a importância da auditoria para o processo de decisão gerencial sob a ótica dos auditados, ela poderá servir de estímulo para as demais empresas utilizarem esse tipo de serviço. Além disso, servirá também para os pro-

fissionais contábeis (auditores) investirem na qualidade de seu trabalho, considerando sua relevância no processo de gestão, na tomada de decisão e nos impactos causados na percepção dos profissionais auditados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Auditoria interna

A origem da auditoria, tida como um ramo da Contabilidade, surgiu pela necessidade de conhecimento da situação econômico-financeira das empresas por parte dos donos e pela demanda dos investidores (ATTIE, 2011). A auditoria interna alcança a inspeção de livros, documentos e registros, fiscalizações e a obtenção de informações, tanto internas, quanto externas, com o objetivo de controle do patrimônio, para mensurar esses registros e os relatórios financeiros com lisura (FRANCO; MARRA, 2001).

Todavia, o novo rumo da atividade para a cooperação no lugar da punição pode não estar claro na visão da auditoria interna e das áreas auditadas, pois muitos anos com caráter detectivo e punitivo podem ter deixado um legado indesejável para um novo moderno de auditoria interna, o que pode ocasionar uma barreira entre a auditoria e as áreas auditadas (LÉLIS, 2010).

De acordo com Ramamoorti (2003) o The Institute of Internal Auditors (IIA) tem acrescido bastante a declaração de responsabilidade da auditoria interna, que inclui: (i) rever e aferir a qualidade, harmonização e execução do controle contábil, financeiro e operacional; (ii) estabelecer a prolongação das políticas, planos e mecanismos determinados; (iii) definir em que extensão os ativos da empresa são registrados de forma certa e protegidos contra falhas; (iv) estabelecer de forma confiável os dados contábeis e outros da organização; e (v) apreciar o cumprimento das responsabilidades dos gerentes (RAMAMOORTI, 2003).

O conceito de auditoria interna deve incluir em seus mecanismos de controle interno outras variáveis, como se verifica na sua definição: conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, financeiras e operacionais da entidade (PERES JUNIOR, 1998). A necessidade de inserção de um departamento de auditoria interna numa empresa decorre do auditor externo ter um período curto para executar os seus trabalhos; a auditoria pode ser realizada para confirmar a exatidão das demonstrações contábeis, controle administrativo, atender às exigências legais e verificar o cumprimento de normas e obrigações contábeis e fiscais, além de verificar erros ou fraudes (TRISCIUZZI, 2009).

De acordo com Moura, Lopes e Barbosa (2017) a auditoria interna tem como desígnio elaborar um plano de ação que ajude no alcance dos objetivos da organização, por meio de uma metodologia sistêmica e orientada para o alcance da eficácia do gerenciamento de riscos, aumentando o valor da organização, assim como o aperfeiçoamento de suas operações. Já na visão de Nascimento e Reginato (2010), a auditoria interna baseia-se em técnicas de levantamento de informações sobre rotinas de controle da empresa, submetendo testes de aderência às normas estabelecidas pela administração.

Cabe ressaltar que as atribuições da auditoria interna evoluíram ao longo do tempo. Inicialmente, sua função era analisar transações visando inibir fraudes; depois esteve focada na avaliação de controles internos de forma abrangente e buscando reduzir os erros; e atualmente foca na avaliação dos controles internos sob a ótica de risco para otimizar o processo de gestão. Essa nova abordagem está mais comprometida com a produtividade organizacional e suas antigas funções estão hoje a cargo da Ouvidoria e Comitê de Ética (ROSSETTI; ANDRADE, 2014).

Hoje, a auditoria interna pode ser também visualizada como um componente-chave da governança corporativa das grandes empresas. Esta atividade tem se expandido nas últimas décadas em decorrência da evo-

lução da legislação de combate a fraudes, exigindo cada vez mais profissionais habilitados e competentes (MIRANDA; LIMA, 2019; MUBAKO; MAZZA, 2017).

Destarte, partindo-se do pressuposto que a auditoria é parte do controle interno e que este último é um processo desenhado para prover segurança das informações, é imprescindível que a empresa adote um mecanismo de controle, para que se estabeleça um padrão de gestão (PAIXÃO et al., 2019). Por este motivo, nesta pesquisa, a auditoria interna será estudada como mecanismo de controle, a qual contribui no direcionamento da decisão gerencial.

2.2 Estudos anteriores correlatos ao tema

As pesquisas relacionadas à auditoria interna, geralmente, buscam elaborar sugestões para o aprimoramento da gestão operacional, salvaguardar os ativos da empresa e tornar mais eficiente os controles internos. Diante disso, alguns estudos foram desenvolvidos relacionados ao tema proposto.

Pereira e Nascimento (2005) questionaram se a auditoria interna é um instrumento eficaz na detecção das fraudes cometidas nas organizações. O estudo guiado por eles levantou que 1.696 profissionais cadastrados como ativos no Audibra representam 246 empresas, que foram consideradas empresas do setor público e cujas sedes administrativas não estiveram estabelecidas no estado de São Paulo, restando 83 como população a ser pesquisada. Chegaram à conclusão que as fraudes cometidas contra as empresas impactam diretamente a sua produtividade, os índices de lucratividade e, conseqüentemente, a tomada de decisão dos gestores.

Arena e Azzone (2009) objetivaram entender os impulsos organizacionais da eficácia da auditoria interna à luz das recentes mudanças na “missão” da auditoria interna e seu papel central na governança corporativa. Com base em dados de 153 empresas italianas, mostraram que a

eficácia da auditoria interna é influenciada por: (1) as características da equipe de auditoria interna; (2) os processos e atividades de auditoria; e (3) os vínculos organizacionais.

Lélis (2010) analisou a percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna de uma empresa brasileira do setor energético e verificou se a presença de algumas características de qualidade da atividade de auditoria é percebida de forma positiva em relação à eficácia da auditoria interna. Auditores internos e auditados apontaram a preparação do auditor, a qualidade das recomendações de auditoria e a orientação para o risco como os fatores de maior influência sobre a qualidade do serviço de auditoria interna, corroborando o disposto na literatura. Também apresentaram percepção positiva sobre a contribuição da auditoria interna para a melhoria do desempenho dos processos.

Barbosa (2016) teve como objetivo geral tratar da importância da auditoria interna no processo decisório das organizações e, também, procurou demonstrar a importância do controle interno para levantamento de dados que possibilite a geração de informações necessárias para aprimorar e controlar a administração da empresa, garantindo eficácia e eficiência operacional. Concluiu-se que a auditoria interna também possibilita a escolha de ações, de forma construtiva, que proporcionam e que até provocam mudanças internas nas organizações. Assim sendo, foi recomendado avaliar devidamente tais ações e, com base nessa avaliação, a empresa deverá ser capaz de saber como proceder, a fim de reforçar os ciclos virtuosos do sucesso e anular eventuais vicissitudes em que tenha caído.

Yee et al. (2008) entrevistaram uma amostra intencional de gerentes seniores, médios e juniores de Singapura para avaliar suas percepções sobre o papel e a eficácia da auditoria interna. Os resultados sugerem que os gerentes sênior e júnior de Cingapura apreciam os auditores internos que atuam na função de parceiro de negócios. Por outro lado, os gerentes de nível médio costumam considerar negativas as atividades de auditoria interna e em termos de atividades de “vigilância”.

Já Eulerich, Kremin e Wood (2019) analisaram como o chefe da auditoria interna percebe que a equipe de gerência executiva e o comitê de auditoria confiam no trabalho da auditoria interna. Os resultados mostram a existência de vários fatores relevantes, como relatórios estratégicos de projetos e a qualidade da auditoria interna, bem como a existência do comitê de auditoria, os quais contribuem para a garantia do trabalho de auditoria.

Por fim, Mertzanis, Balntas e Pantazopoulos (2019) objetivaram, em sua pesquisa, apresentar as opiniões dos auditores internos na Grécia sobre a relação entre a função de auditoria interna (IAF) e governança corporativa (CG) após vários anos de integração do mercado europeu e após a crise da dívida soberana. Os entrevistados percebem uma forte relação entre a IAF e o GC, visualizando a IAF como uma ferramenta preventiva que fornece serviços de monitoramento e consultoria às empresas.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa buscou analisar a percepção de auditores e auditados de uma empresa do ramo petrolífero localizada em Mossoró-RN quanto ao trabalho da auditoria interna para o processo de decisão gerencial. Dessa forma, ela classifica-se como descritiva, qualitativa e levantamento, por meio da aplicação de questionários.

Quanto ao objetivo, é do tipo descritiva, por descrever características de determinada população, bem como por estabelecer relações entre suas variáveis (GIL, 1999). Quanto ao delineamento da pesquisa, enquadra-se como levantamento cujos dados são obtidos junto a uma população-alvo, geralmente por intermédio de questionários (PINSONNEAULT; KRAEMER, 1993). E quanto à abordagem do problema, classifica-se como qualitativa, tendo sido escolhida para a observação devido aos achados se mostrarem mais reveladores. Esta pesquisa define-se como uma descrição objetiva, sistemática e quantitativa do conteúdo manifesto de

uma comunicação, incluindo tanto a observação quanto a análise (MALHOTRA, 2012).

Para tanto, a pesquisa compreende uma amostra de 22 respondentes, que correspondem a seis auditores e 16 auditados de uma empresa do ramo petrolífero da cidade de Mossoró, junto aos setores administrativo, contábil e financeiro da empresa, que possui importância no setor econômico da região, visto que, segundo a Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), em 2017, foi responsável por cerca de 40% do valor bruto de produção industrial potiguar. A companhia faz uso da auditoria interna com o intuito de melhorar sua gestão.

O instrumento de coleta dos dados compreende um questionário aplicado à amostra da pesquisa, baseado no modelo desenvolvido e utilizado por Lélis (2010), adaptado para atender ao objetivo deste estudo e que se encontra distribuído em dois blocos: Bloco I: perfil dos participantes da pesquisa e Bloco II: percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna. No total, o questionário adaptado é formado por 21 questões objetivas e de múltipla escolha.

Após a coleta dos dados, realizou-se o tratamento qualitativo com o auxílio do *software* Microsoft Excel (versão Windows 10), para a organização dos dados em frequência e porcentagem. Em seguida, os dados foram dispostos em tabelas elaboradas no *software* Microsoft World (versão Windows 10), para melhor visualização e interpretação dos resultados. Por fim, houve um confronto dos resultados apresentados nesta pesquisa com a literatura existente sobre a temática.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise dos resultados desta pesquisa se apresenta na forma de conhecer o perfil de auditores e auditados que compreendem a amostra do estudo e avaliar a sua percepção sobre as práticas de auditoria interna desenvolvidas em empresa do ramo petrolífero da cidade de Mossoró, como apresentado a seguir.

4.1 Perfil dos respondentes da pesquisa

Identificar o perfil da amostra de uma pesquisa dá suporte para se conhecer qual público está sendo estudado e como ele pode influenciar o estudo. Dessa forma, fez-se necessário apresentar o perfil dos respondentes que participaram dessa pesquisa, com base no seu nível de escolaridade, sua formação acadêmica e a faixa etária de experiência profissional na empresa, representado na Tabela 1.

Tabela 1: Perfil dos respondentes

PERFIL DOS RESPONDENTES	AUDITORES		AUDITADOS	
	Frequência	Percentual	Frequência	Percentual
ESCOLARIDADE				
Ensino Superior incompleto	-	-	4	25%
Ensino Superior completo	3	50%	10	63%
Especialização	2	33%	2	12%
Mestrado	1	17%	-	-
Doutorado	-	-	-	-
FORMAÇÃO ACADÊMICA				
Ciências Contábeis	3	50%	6	60%
Administração	3	50%	4	40%
EXPERIÊNCIA PROFISSIONAL				
Até 5 anos	2	33,33%	6	37,5%
Entre 5 e 10 anos	2	33,33%	6	37,5%
Mais de 10 anos	2	33,33%	4	25%
TOTAL	6	100%	16	100%

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

De todos os auditores da empresa analisada, 50% são contadores e 50% são administradores. Quanto ao nível de escolaridade, percebe-se que 50% dos respondentes possuem o Ensino Superior completo como maior titulação, enquanto apenas 17% possuem mestrado e nenhum pos-

sui doutorado. No que diz respeito à faixa etária de experiência em auditoria, a amostra apresenta uma distribuição uniforme, ou seja, dois possuem até cinco anos de experiência, dois possuem entre cinco e dez anos de experiência e dois possuem mais de 11 anos de experiência.

Os dados ainda mostram que 63% dos auditados possuem nível superior completo e 25% ainda não concluíram a graduação. Dos que concluíram, 60% possuem formação acadêmica em ciências contábeis e 40% possuem nível superior em administração. Desses, apenas 12% possuem especialização. Entre os demais, 25% dos auditores possuem nível superior incompleto. No total de respondentes, 37,5% possuem experiência profissional de até cinco anos, 37,5% possuem entre cinco e dez anos de experiência e 25% possuem mais de 11 anos de experiência profissional.

4.2 Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna

Nessa seção é analisada a percepção dos auditores e auditados acerca das práticas de auditoria interna. A Tabela 2 apresenta as respostas à pergunta sobre a aceitação das deficiências encontradas pela auditoria interna.

Tabela 2: Aceitação das deficiências encontradas

Percepção auditor			Percepção auditado		
Como os auditados se comportam em relação à aceitação das deficiências encontradas?	Freq.	%	Como os auditados se comportam em relação à aceitação das deficiências encontradas?	Freq.	%
Muito incomodados	-	-	Muito incomodados	-	-
Incomodados	1	16	Incomodados	8	50
Levemente incomodados	2	34	Levemente incomodados	4	25
Receptivos	3	50	Receptivos	4	25
Totalmente receptivos	-	-	Totalmente receptivos	-	-
Inapto a responder	-	-	Inapto a responder	-	-

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Com relação aos auditores, para 50% dos respondentes, os auditados são receptivos quanto às deficiências encontradas na auditoria; já para 34%, os auditados permanecem levemente incomodados; e 16% afirmaram que os auditados ficam incomodados em relação à aceitação das deficiências encontradas. Em contrapartida, os auditados informaram que 50% dos auditores ficam incomodados quanto à aceitação das deficiências encontradas; 25% dos auditores demonstram um leve incômodo; e os demais 25% dos auditores se mostraram receptivos a essa aceitação.

Os resultados apresentados divergem dos estudos de Lélis (2010), em que foi evidenciado que 45% dos auditores se mostraram levemente incomodados quanto à aceitação das deficiências encontradas e que 51% do total dos auditados se mostraram receptivos a essa situação.

Na sequência, evidencia-se os principais objetivos atingidos pela auditoria interna nas empresas (Tabela 3).

Tabela 3: Objetivos da auditoria

Percepção auditor			Percepção auditado		
Qual é o seu objetivo na condução dos trabalhos de auditoria?	Freq.	%	Como as auditorias são conduzidas pelos auditores?	Freq.	%
Identificar responsáveis por erros e fraudes	-	-	Pessimamente conduzidas	-	-
Verificar o cumprimento de instruções e a correta execução de controles	-	-	Malconduzidas	-	-
Avaliar a adequação das instruções, procedimentos e controles vigentes	-	-	Razoavelmente conduzidas	9	56
Identificar e reduzir riscos relevantes não mitigados	6	100	Bem conduzidas	7	44
Identificar e corrigir situações que dificultem o alcance da estratégia organizacional	-	-	De modo muito profissional	-	-
Inapto a responder	-	-	Inapto a responder	-	-

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Em relação aos auditores, por unanimidade os respondentes revelaram que o seu principal objetivo na condução dos trabalhos de auditoria é identificar e reduzir riscos relevantes. Já para os auditados, 56% dos respondentes declararam que os auditores conduzem as auditorias de forma razoáveis, enquanto 44% dos auditados afirmaram que as auditorias são bem conduzidas. Assim, infere-se que existe uma boa condução da auditoria por parte dos auditores.

Dessa forma, os resultados apresentados contrariam parcialmente o estudo de Lélis (2010), que identificou como principal objetivo dos auditores na condução de auditorias a verificação do cumprimento de instruções, procedimentos e controles vigentes (35%), e parcialmente o corroboram em relação à percepção dos auditados, que consideram a auditoria bem conduzida pelos auditores (45%).

A seguir, a Tabela 4 apresenta as causas das deficiências encontradas nos trabalhos de auditoria, nas diversas áreas auditadas.

Tabela 4: Deficiências encontradas

Percepção auditor			Percepção auditado		
As áreas auditadas analisam as causas das deficiências encontradas?	Freq.	%	As áreas auditadas analisam as causas das deficiências encontradas?	Freq.	%
Nunca	-	-	Nunca	-	-
Raramente	-	-	Raramente	-	-
Às vezes	-	-	Às vezes	5	31
Com muita frequência	4	67	Com muita frequência	4	25
Sempre	2	33	Sempre	7	44
Inapto a responder	-	-	Inapto a responder	-	-

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

De acordo com os resultados apresentados, para 67% dos auditores, os auditados analisam com muita frequência as causas que contribuíram para a deficiência da área auditada, e apenas 33% dos auditores relatam que os auditados sempre analisam as causas das deficiências que geraram

a não conformidade. Já em relação aos auditados, 44% afirmaram que os auditores sempre analisam as causas das não conformidades, 31% dos auditores analisam às vezes e apenas 25% dos auditores analisam com muita frequência as causas das deficiências encontradas.

Lélis (2010) identificou que a maioria dos auditores (45%) considera que as áreas auditadas às vezes analisam as causas de deficiências encontradas, divergindo desse estudo. Já em relação ao auditados, os resultados convergem, tendo em vista que para 80% do total entrevistado as áreas auditadas sempre analisam as causas de deficiências encontradas.

A Tabela 5 apresenta as visões dos auditores e auditados acerca da auditoria interna como fonte consultiva para a empresa.

Tabela 5: Auditoria interna como fonte de consultoria

Percepção auditor			Percepção auditado		
A auditoria interna é uma boa fonte de consultoria para as áreas?	Freq.	%	A auditoria interna é uma boa fonte de consultoria para as áreas?	Freq.	%
Não. Nossa atividade é avaliação de conformidade, sem consultoria	-	-	Não. Sua atividade é avaliação de conformidade, sem consultoria	-	-
Raramente. Em geral não temos conhecimento para realizar consultorias nos processos auditados	-	-	Raramente. Os auditores em geral não têm o conhecimento para realizar consultorias em meu processo	2	13
Às vezes. Durante alguns trabalhos, é dado apoio consultivo às áreas não solicitado formalmente por elas	-	-	Às vezes. Durante alguns trabalhos, a auditoria interna nos dá apoio consultivo não solicitado formalmente por nós	8	50

Tabela 5: Auditoria interna como fonte de consultoria (continuação)

Percepção auditor			Percepção auditado		
A auditoria interna é uma boa fonte de consultoria para as áreas?	Freq.	%	A auditoria interna é uma boa fonte de consultoria para as áreas?	Freq.	%
Sim. A consultoria está presente nos trabalhos que realizamos, que não se limitam a observar conformidade com padrões, mas também avaliam se os padrões atuais são os melhores para o processo	-	-	Sim. A consultoria está presente nos trabalhos de auditoria, que não se limitam a observar conformidade de padrões, mas também verificam se os padrões atuais são os melhores para o processo	6	37
Sim. Frequentemente somos solicitados pelas áreas a prestar-lhes apoio consultivo	6	100	Sim. Frequentemente solicitamos consultorias pela auditoria interna	-	-
Inapto a responder	-	-	Inapto a responder	-	-

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

De acordo com a Tabela 5, para 100% dos auditores, a auditoria interna é uma boa fonte de consultoria, demonstrando que frequentemente são solicitados para prestarem apoio de consultoria. Entretanto, para 50% dos auditados, às vezes a auditoria interna age como uma boa fonte de consultoria; já para 37% dos auditados, a auditoria consegue desempenhar o papel consultivo com muita frequência e apenas 13% dos auditados afirmam que raramente os trabalhos de auditoria interna obtêm a função consultiva.

Corroborando assim o estudo de Lélis (2010), ao apresentar que tanto para os auditores como para os auditados, mesmo que com uma frequência menor, ambos concordam que a auditoria interna é uma boa fonte de consultoria para as áreas auditadas.

A Tabela 6 apresenta a avaliação da eficácia da auditoria interna sob a ótica dos auditores e auditados.

Tabela 6: Avaliação da auditoria interna

Percepção auditor			Percepção auditado		
Como você avalia a eficácia dos trabalhos de auditoria interna?	Freq.	%	Como você avalia a eficácia do processo de auditoria interna?	Freq.	%
Ineficaz	-	-	Ineficaz	-	-
Pouco eficaz	-	-	Pouco eficaz	-	-
Com alguma eficácia	-	-	Com alguma eficácia	4	25
Moderadamente eficaz	-	-	Moderadamente eficaz	2	13
Eficaz	6	100	Eficaz	10	38
Inapto a responder	-	-	Inapto a responder	-	-

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

De acordo com a Tabela 6, em unanimidade os auditores defendem que seu trabalho é eficaz. Já em relação aos auditados, 38% avaliam a eficácia do processo de auditoria interna como eficaz, outros 25% avaliam com alguma eficácia e apenas 13% avaliam moderadamente eficaz.

No estudo de Lélis (2010), a maioria dos auditores e dos auditados considerou o trabalho de auditoria interna eficaz, devido à complexa e profunda análise, tendo em vista que a auditoria interna inclui exames, análises, avaliações e levantamentos, para avaliar a integridade, adequação e eficiência dos processos, dos sistemas de informações, de controles internos e de gerenciamento de riscos para assistir à administração da entidade (FRANCO; MARRA, 2001).

A Tabela 7 expõe a percepção dos auditores e auditados sobre a informação prévia da auditoria interna.

Tabela 7: Informação prévia de auditoria

Percepção auditor			Percepção auditado		
Quando e como a auditoria interna informa a área auditada sobre o início dos trabalhos?	Freq.	%	Quando e como sua área é informada sobre o início dos trabalhos de auditoria?	Freq.	%
Não há aviso prévio	-	-	Nunca	-	-
Menos de uma semana antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência	-	-	Menos de uma semana antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência	-	-
Uma semana antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência	4	65	Uma semana antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência	10	63
Meses antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência	2	35	Meses antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência	6	37
Inapto a responder	-	-	Inapto a responder	-	-

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Por meio dos dados apresentados, infere-se que existe um aviso prévio antes da realização da auditoria. Do total, 65% dos auditores avisam sobre o início dos trabalhos com frequência e com uma semana de antecedência, enquanto 35% dos auditores também avisam, porém com meses antes de antecedência, ou seja, existe maior antecipação do aviso do início dos trabalhos.

Em relação aos auditados, a sequência das afirmativas dos auditores é seguida, pois 63% dos auditados relatam que são avisados com frequência e uma semana antes, enquanto 37% dos auditados são sempre avisados do início dos trabalhos de auditoria com meses de antecedência.

Lélis (2010) afirma que a informação prévia da auditoria interna se dá em função de setores diferentes serem entrevistados, pois seu dia a dia dentro da organização é diferente e torna-se relevante para a empresa. Assim, os resultados apresentados diferem parcialmente do seu estudo, ao

apontar que quase a totalidade máxima dos auditores avisam por e-mail ou memorando à gerência com uma semana de antecedência. Entre os auditados há uma equidade entre os resultados pesquisados.

A Tabela 8 indica a percepção dos auditores e auditados quando questionados sobre o clima do ambiente de trabalho durante uma auditoria.

Tabela 8: Clima durante a auditoria

Percepção auditor			Percepção auditado		
Como você descreve o clima durante uma auditoria?	Freq.	%	Como você descreve o clima durante uma auditoria?	Freq.	%
Hostil	-	-	Hostil	-	-
Defensivo/cauteloso	-	-	Defensivo/cauteloso	2	13
Razoável	2	35	Razoável	8	50
Cordial	4	65	Cordial	6	37
Aberto e positivo	-	-	Aberto e positivo	-	-
Inapto a responder	-	-	Inapto a responder	-	-

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Um bom clima durante a auditoria interna é fundamental entre auditores e auditados para que possam desenvolver suas atividades no processo. Dessa forma, pode-se inferir que na visão dos auditores o clima do ambiente de trabalho é favorável, tendo em vista que 35% dos auditores apontam o clima como razoável e que 65% dos auditores afirmam que o clima no trabalho durante a auditoria interna é cordial.

Quanto aos auditados, 50% do total defende que o clima no ambiente de trabalho é razoável e 37% dos auditados afirmam que o clima é cordial, enquanto apenas 13% sentem um clima defensivo ou cauteloso durante a realização da auditoria, o que pode sugerir divergências quanto ao clima ser de fato favorável para a realização da auditoria.

Corroborando o estudo de Lélis (2010), a maioria dos auditores aponta como cordial o clima organizacional na realização dos trabalhos

de auditoria, divergindo em relação à visão dos auditados, cuja maioria descreve o clima no trabalho como aberto e positivo para a realização da auditoria.

A Tabela 9 aponta o empenho da área de auditoria para implementar planos de ação.

Tabela 9: Melhorias sugeridas

Percepção auditor			Percepção auditado		
Quanto empenho os superiores à área auditada demonstram para corrigir as deficiências encontradas e implementar as melhorias sugeridas?	Freq.	%	Quanto empenho os superiores têm para corrigir as deficiências encontradas e implementar as melhorias sugeridas?	Freq.	%
Nenhum	-	-	Nenhum	-	-
Pouco	-	-	Pouco	-	-
Algum	-	-	Algum	6	37
Muito	4	65	Muito	10	63
Enorme	2	35	Enorme	-	-
Inapto a responder	-	-	Inapto a responder	-	-

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Os resultados apresentados na Tabela 9 apontam que 65% dos auditores relatam que os auditados possuem muito empenho para corrigir as deficiências encontradas, enquanto 35% dos auditores afirmam que os auditados possuem enorme interesse em corrigi-las e implementar melhorias. Já entre os auditados, 63% possuem muito empenho para corrigir as deficiências e os demais auditores, representando 37% do total, possuem algum interesse em corrigir todas as deficiências encontradas e implementar as melhorias sugeridas.

Os estudos de Lélis (2010) concluem que é por meio da execução dos planos de ação acordados para a correção de deficiências encontradas e para a implantação de melhorias que os objetivos finais da atividade de auditoria interna são alcançados. Os estudos evidenciam, ainda, que tanto

na visão dos auditores como dos auditados, a auditoria demonstra muito empenho para a implementação de melhorias e correção de deficiências.

A Tabela 10 evidencia a percepção dos pesquisados quando questionados se os trabalhos de auditoria melhoram os controles interno da empresa.

Tabela 10: Melhoria de controles internos

Percepção auditor			Percepção auditado		
Os trabalhos de auditoria melhoram os controles internos de sua empresa?	Freq.	%	A auditoria interna contribui para a melhoria dos controles internos geridos em seu processo?	Freq.	%
Não	-	-	Não	-	-
Raramente	-	-	Raramente	4	25
Às vezes	-	-	Às vezes	5	31
Sim	4	65	Sim	7	44
Sim, muito	-	-	Sim, muito	-	-
Inapto a responder	-	-	Inapto a responder	-	-

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

De acordo com os resultados apresentados, quando questionados sobre os trabalhos de auditoria quanto às melhorias dos controles internos da empresa, 65% dos auditores responderam que sim, os trabalhos de auditoria são de suma importância para a empresa, e 35% dos auditores responderam que sim, melhoram e muito.

Em contrapartida, os auditados afirmaram que a auditoria interna contribui para a melhoria dos controles internos geridos em seu processo, representando 31% e 25%, respectivamente, para as afirmativas às vezes e raramente.

Os estudos de Hickmann (2005) apresentam que o conhecimento do sistema contábil e de controles internos é fundamental para o planejamento da auditoria. Os resultados vão ao encontro de Lélis (2010), tanto na visão do auditor como do auditado, no que diz respeito às melhorias nos controles internos proporcionadas pela auditoria.

A seguir, a Tabela 11 indica a percepção dos pesquisados acerca das melhorias da gestão de riscos provenientes dos trabalhos de auditoria.

Tabela 11: Melhorias da gestão de riscos

Percepção auditor			Percepção auditado		
Os trabalhos de auditoria melhoram a gestão de riscos em sua empresa?	Freq.	%	A auditoria interna contribui para a melhoria da gestão de riscos inerentes ao seu processo?	Freq.	%
Não	-	-	Não	-	-
Raramente	-	-	Raramente	-	-
Às vezes	-	-	Às vezes	10	63
Sim	5	85	Sim	6	37
Sim, muito	1	15	Sim, muito	-	-
Inapto a responder	-	-	Inapto a responder	-	-

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Por meio da Tabela 11, percebe-se que, de forma unânime, os auditores acreditam que a auditoria proporciona melhorias para a gestão de risco na empresa, distribuídos na afirmativa “sim” com 85% dos auditores e na “sim, muito” com 15% dos respondentes. Já entre os auditados, a maioria, representando 63% do total, acredita que somente às vezes a auditoria interna contribui para a melhoria da gestão de riscos e apenas 37% afirmaram ter conhecimento das melhorias ocasionadas pela auditoria na gestão de riscos.

Os achados desta presente pesquisa corroboram parcialmente os estudos de Lélis (2010), tendo em vista que, tanto os auditores quanto os auditados, em sua maioria, afirmam que os trabalhos de auditoria melhoram a gestão de riscos da empresa.

A Tabela 12 apresenta a percepção dos auditores e auditados quando questionados se os trabalhos de auditoria contribuem para a melhoria do desempenho nos processos da empresa.

Tabela 12: Melhorias nos processos da empresa

Percepção auditor			Percepção auditado		
Os trabalhos de auditoria melhoram o desempenho dos processos de sua empresa?	Freq.	%	A auditoria interna contribui para a melhoria de desempenho do seu processo?	Freq.	%
Não	-	-	Não	-	-
Raramente	-	-	Raramente	2	17,5
Às vezes	-	-	Às vezes	8	40
Sim	3	50	Sim	4	25
Sim, muito	3	50	Sim, muito	2	17,5
Inapto a responder	-	-	Inapto a responder	-	-

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

De acordo com a Tabela 12, em unanimidade, os auditores afirmam que a auditoria proporciona melhorias para o desempenho dos processos de uma empresa, sendo que 50% dos auditores responderam que “sim, muito” e os demais 50% responderam que “sim”, sem enfatizar a afirmativa.

Ao responderem a mesma pergunta, houve divergências na contribuição da auditoria para a melhoria do desempenho dos processos, distribuídos em “raramente” e “sim, muito”, ambos com 17,5% dos auditados; 25% afirmaram que “sim”, apenas; e a maioria, com 40% do total, responderam que “às vezes”.

Lélis (2010) afirma que melhorar os processos pode ser considerado um fator de qualidade da atividade de auditoria na empresa e apresenta em seu estudo que a maioria dos auditores e dos auditados acreditam que os trabalhos de auditoria melhoram o desempenho dos processos dentro da empresa.

A Tabela 13 indica a percepção sobre as melhorias e correções dos processos.

Tabela 13: Melhorias e correções dos processos

Percepção auditor			Percepção auditado		
Você ou sua gerência monitoram o cumprimento, pela área auditada, das ações acordadas para melhorias e correções dos processos?	Freq.	%	Sua área é monitorada pela auditoria interna em relação ao cumprimento das ações acordadas para melhorias e correções dos processos?	Freq.	%
Nunca	-	-	Nunca	-	-
Raramente	-	-	Raramente	-	-
Às vezes	-	-	Às vezes	-	-
Com muita frequência	-	-	Com muita frequência	16	100
Periodicamente	6	100	Periodicamente	-	-
Inapto a responder	-	-	Inapto a responder	-	-

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Conforme os dados da Tabela 13, quando questionados sobre o monitoramento ou cumprimento pela área auditada das ações acordadas para as melhorias e correções dos processos, os auditores afirmaram, em sua totalidade, que, sim, há o cumprimento e execução das atividades necessárias de forma periódica. O mesmo ocorre com a percepção dos auditados, que em unanimidade acreditam que existe esse monitoramento por parte da auditoria e com muita frequência.

Rubio, Silva e Guimarães (2014) afirmam que o plano de ação é uma forma de separar as etapas de elaboração da execução, obtendo um estudo mais detalhado das atividades necessárias para atingir o objetivo. Assim, os achados desta pesquisa divergem parcialmente de Lélis (2010), tendo em vista que a grande maioria dos auditores e auditados acredita haver esse monitoramento por parte da auditoria para o cumprimento de ações e melhorias.

A Tabela 14 indica a frequência do monitoramento das ações de preparação para a auditoria.

Tabela 14: Preparação para a auditoria

Percepção auditor			Percepção auditado		
Como você se prepara para uma auditoria?	Freq.	%	Como você avalia a preparação dos auditores internos?	Freq.	%
Não faço nenhuma preparação específica antes de iniciar os testes	-	-	Despreparados	-	-
Leio instruções de procedimentos e documentos do processo auditado	-	-	Pouco preparados	2	13
Revejo os principais controles e principais atividades do processo auditado, com atenção aos passos do programa de testes para me orientar durante sua execução	-	-	Razoavelmente preparados	9	56
Analiso os principais controles e principais atividades do processo auditado e seus riscos para elaborar ou revisar o programa de testes ou me orientar durante sua execução	6	100	Preparados	5	31
Analiso os principais controles e atividades do processo auditado, seus riscos e objetivos estratégicos do BSC, para elaborar ou revisar o programa de testes ou me orientar durante sua execução	-	-	Muito bem preparados	-	-
Inapto a responder	-	-	Inapto a responder	-	-

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Pelos resultados apresentados, quando questionados sobre a preparação do auditor para a auditoria, os auditores afirmaram, de forma unânime, que existe uma preparação específica para o processo de auditoria. Entretanto, quando questionados sobre a preparação dos auditores, os auditados apresentaram algumas divergências nas respostas, sendo que 56% dos auditores são razoavelmente preparados; 31% afirmaram que os auditores são preparados; e apenas 13% acreditam que são pouco preparados.

Os resultados encontrados corroboram o estudo de Lélis (2010), em que a maioria dos auditores também analisam os principais controles do processo auditado para elaborar um programa de testes para se orientar

durante a execução da auditoria. Em relação aos auditados, esta pesquisa diferiu, pois 55% de seus auditados relataram boa preparação dos auditores na execução da auditoria.

A Tabela 15 evidencia as respostas dos entrevistados em relação à qualidade das recomendações feitas pela auditoria interna para a solução das deficiências entradas e reportadas pela a auditoria.

Tabela 15: Recomendações da auditoria

Percepção auditor			Percepção auditado		
As recomendações da auditoria para solução das deficiências encontradas são:	Freq.	%	As recomendações da auditoria para solução das deficiências encontradas são:	Freq.	%
Péssimas	-	-	Péssimas	-	-
Pobres	-	-	Pobres	-	-
Razoáveis	-	-	Razoáveis	6	37
Boas	2	35	Boas	10	63
Ótimas	4	65	Ótimas	-	-
Inapto a responder	-	-	Inapto a responder	-	-

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

De acordo com a Tabela 15, os resultados apontam que 65% dos auditores acreditam que as recomendações da auditoria para a solução das deficiências encontradas são ótimas e que 35% das recomendações são consideradas boas. Já em relação às respostas dos auditados, 37% acreditam que as recomendações de auditoria são razoáveis e 63% afirmaram que essas recomendações são consideradas boas.

Os resultados da presente pesquisa vão de encontro aos achados de Lélis (2010), que constatou que tanto na percepção dos auditores quanto dos auditados as recomendações da auditoria para a solução de deficiências encontradas são positivas.

A Tabela 16 apresenta as respostas dos auditores e auditados sobre a capacidade das recomendações da auditoria interna melhorar o alinhamento entre o processo auditado e a estratégia da empresa.

Tabela 16: Melhoria na estratégia da empresa

Percepção auditor			Percepção auditado		
As recomendações da auditoria contribuem para melhorar o alinhamento entre seu processo e a estratégia da empresa?	Freq.	%	As recomendações da auditoria contribuem para melhorar o alinhamento entre seu processo e a estratégia da empresa?	Freq.	%
Não	-	-	Não	-	-
Raramente	-	-	Raramente	5	31
Às vezes	-	-	Às vezes	5	31
Sim	5	85	Sim	6	38
Sim, muito	1	15	Sim, muito	-	-
Inapto a responder	-	-	Inapto a responder	-	-

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Os resultados evidenciados na Tabela 16 apontam que os auditores afirmaram que as recomendações da auditoria contribuem para melhorar o alinhamento entre seu processo e a estratégia da empresa, distribuídos em 85% para “sim” e 15% para “sim, muito”. Já para os auditados, quando questionados sobre essas recomendações, 31% afirmaram que tanto contribuem raramente como às vezes e 38% responderam que, sim, há um alinhamento entre o processo da empresa e a estratégia.

Assim, os achados da pesquisa corroboram Lélis (2010), ao apresentar que em ambas as situações, seja para auditor ou auditado, acredita-se que as recomendações da auditoria contribuem para melhorar o alinhamento entre seu processo e a estratégia da empresa.

A Tabela 17 expõe a percepção dos auditores e auditados quando questionados sobre a relevância dos resultados reportados pela auditoria interna à área auditada ao final dos trabalhos.

Tabela 17: Resultados reportados

Percepção auditor			Percepção auditado		
Os resultados reportados à área auditada ao final dos trabalhos são:	Freq.	%	Os resultados reportados pela auditoria são:	Freq.	%
Insignificantes	-	-	Insignificantes	-	-
Pouco significantes	-	-	Pouco significantes	4	25
Razoavelmente significantes	-	-	Razoavelmente significantes	4	25
Significantes	4	50	Significantes	8	50
Muito significantes	4	50	Muito significantes	-	-
Inapto a responder	-	-	Inapto a responder	-	-

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Conforme os dados da Tabela 17, os auditores apresentaram respostas moderadas, afirmando que os resultados reportados à área auditada ao final dos trabalhos apresentam significância, sendo metade a considerar “significantes” e a outra metade, “muito significativo”. Metade dos auditados relataram que os resultados reportados são significantes e 25% afirmaram ser razoavelmente significantes, entretanto, 25% dos auditados acreditam que são pouco significantes.

Lélis (2010) identificou que os resultados reportados à área auditada ao final dos trabalhos de auditoria sob a ótica da maioria dos auditores e dos auditados são significantes, corroborando os achados da presente pesquisa.

A Tabela 18 demonstra a percepção dos pesquisados quanto à tempestividade da comunicação informal de resultados à área auditada.

Tabela 18: Comunicação informal

Percepção auditor			Percepção auditado		
A comunicação informal (durante o trabalho ou em reuniões de encerramento) dos resultados dos trabalhos à área auditada, quanto à tempestividade, é:	Freq.	%	A comunicação informal (durante o trabalho ou em reuniões de encerramento) dos resultados dos trabalhos à área auditada, quanto à tempestividade, é:	Freq.	%
Não há comunicação informal	-	-	Não há comunicação informal	-	-
Extremamente tardia	-	-	Extremamente tardia	-	-
Tardia	-	-	Tardia	-	-
Razoável	-	-	Razoável	6	37
Tempestiva	6	100	Tempestiva	10	63
Inapto a responder	-	-	Inapto a responder	-	-

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

De acordo com a Tabela 18, os auditores em unanimidade afirmaram que a comunicação informal dos resultados dos trabalhos à área auditada é tempestiva, ou seja, ocorre no momento em que é requisitada e torna-se relevante. Em contrapartida, a maioria (63%) dos auditados relatou que há tempestividade na comunicação informal e os demais auditados (37%) relataram que a comunicação informal é razoável.

O estudo de Kunsch (2003) ressalta que a comunicação informal constitui a forma mais rápida de atender às demandas e que a tempestividade do meio informal tende a tornar a comunicação mais efetiva. Se comparados com os achados de Lélis (2010), este estudo diverge no sentido de apresentar a comunicação informal apenas e majoritariamente como sendo razoável, na percepção dos auditores e auditados.

Por fim, a Tabela 19 mostra a tempestividade da emissão do relatório de auditoria sob a ótica dos participantes da pesquisa.

Tabela 19: Emissão de relatório

Percepção auditor			Percepção auditado		
A emissão do relatório de auditoria à área auditada, quanto à tempestividade, é:	Freq.	%	A emissão do relatório de auditoria à área auditada, quanto à tempestividade, é:	Freq.	%
Não há comunicação informal	-	-	Não há comunicação informal	-	-
Extremamente tardia	-	-	Extremamente tardia	-	-
Tardia	-	-	Tardia	-	-
Razoável	-	-	Razoável	7	44
Tempestiva	6	100	Tempestiva	9	56
Inapto a responder	-	-	Inapto a responder	-	-

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Sobre a emissão de relatórios, os dados apresentados apontam que os auditores, de forma unânime, afirmaram que há tempestividade na emissão dos relatórios à área auditada. Já entre os auditados, 56% relataram que a emissão do relatório é tempestiva e 44% responderam que as emissões dos relatórios são emitidas em prazo razoável.

De acordo com Kunsch (2003), os auditores devem preparar um relatório baseado nos princípios de completude, objetividade, tempestividade e contraditório. Tais resultados contrariam os achados de Lélis (2010), que constatou que, quanto à emissão do relatório de auditoria, a maioria dos auditores a considera tardia quanto à tempestividade e em relação à visão dos auditados, e que 43% acreditam que a emissão do relatório quanto à tempestividade é razoável.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa objetivou analisar a percepção dos auditores e auditados de uma empresa do ramo petrolífero localizada em Mossoró, quanto ao trabalho da auditoria interna para o processo de decisão gerencial. A pesquisa foi conduzida por uma abordagem qualitativa, desenvolvida por meio de um levantamento, aplicando questionários para auditores e auditados.

Os resultados permitem concluir que os auditores compreendem as práticas de auditoria interna e concordam com sua capacidade de contribuição para a qualidade e andamento do trabalho, mas nem sempre as praticam. Entretanto, a percepção de qualidade da auditoria interna por auditores e auditados está de acordo com as sugestões da literatura, indicando uma boa capacidade preditiva desses atributos para a avaliação da qualidade do serviço de auditoria interna e corroborando o estudo de Lélis (2010).

Quando questionados sobre os trabalhos de auditoria quanto às melhorias dos controles internos da empresa, os auditores e auditados responderam que os trabalhos de auditoria são importantes para a empresa e para a tomada de decisão gerencial, demonstrando, em linhas gerais, sua contribuição como mecanismo de controle interno.

Este estudo avança nos campos teórico e prático, na medida em que evidencia, de forma teórica e empírica, a contribuição da auditoria interna para o processo decisório e para o controle interno, ampliando as discussões sobre o tema e disponibilizando informações úteis à academia e sociedade.

Assim, a pesquisa contribui ao acrescentar informações à literatura com a temática de auditoria interna, considerando-se que há poucos estudos relacionados a esse tema. Já a contribuição para o mercado de trabalho respalda-se na transcendência da temática, que pode ser expandida para outras empresas por pesquisas futuras, visto que este presente estudo foi realizado em apenas uma entidade para permitir que gestores, auditores e demais membros da estrutura de governança corporativa possam compreender a contribuição da auditoria interna no contexto gerencial.

Entretanto, algumas limitações podem ser apontadas, como: (i) a confidencialidade dos dados; (ii) o déficit de estudos anteriores sobre a temática e (iii) o fato de ter sido um levantamento em apenas uma empresa. Por este motivo, como sugestão para pesquisas futuras, recomenda-se a observação das limitações acima pontuadas e a realização de estudos futuros que relacionem os atributos de qualidade observados para eficácia da auditoria interna, bem como pesquisas que proponham e testem novos modelos de avaliação da qualidade do serviço de auditoria interna.

REFERÊNCIAS

ARENA, M.; AZZONE, G. Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. **International Journal of Auditing**, Chichester, v. 13, n. 1, p. 43-60, 2009.

ATTIE, W. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BARBOSA, I. M. C. **Importância da auditoria interna no processo decisório das organizações**: estudo caso Enapor, AS. 2016. Trabalho de Conclusão de Curso (Licenciatura em Organização e Gestão de Empresas) – Universidade do Mindelo, Mindelo, 2016.

CASTANHEIRA, N. M. C. **Auditoria interna baseada no risco**: estudo do caso português. 2007. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Auditoria) – Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Braga, 2007.

EULERICH, M.; KREMIN, J.; WOOD, D. A. Factors that influence the perceived use of the internal audit function's work by executive management and audit committee. **Advances in Accounting**, Amsterdam, v. 45, p. 400-410, 2019.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria contábil**: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria, relatórios de auditoria. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HICKMANN, J. F. Controle interno nas organizações. **Universidade Federal de Santa Maria**, Santa Maria, 2005. Disponível em: <https://bit.ly/3fRPZA1>. Acesso em: 23 jun. 2020.

KUNSCH, M. M. K. **Planejamento de relações públicas na comunicação integrada**. São Paulo: Summus, 2003.

LÉLIS, D. L. M. **Percepção dos auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético**. 2010. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2010.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. Tradução L. B. Ribeiro, M. Stefani. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.

MERTZANIS, C.; BALNTAS, V.; PANTAZOPOULOS, T. Internal auditor perceptions of corporate governance in Greece after the crisis. **Qualitative Research in Accounting & Management**, Bingley, v. 17, n. 2, p. 201-227, 2019.

MIRANDA, C. S.; LIMA, J. P. R. Percepções sobre o turnover na atividade da auditoria interna: um panorama do contexto brasileiro. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 11, n. 2, p. 220-238, 2019.

MOURA, R. G.; LOPES, P. L.; BARBOSA, M. V. A importância da auditoria interna na prevenção de fraudes nas organizações. *In*: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 14., 2017, Resende. **Anais eletrônicos** [...]. Resende: SEGeT, 2017. Disponível em: <https://bit.ly/2Ypb4vY>. Acesso em: 23 jul. 2020.

MUBAKO, G.; MAZZA, T. An examination of internal auditor turnover intentions. **Managerial Auditing Journal**, [s. l.], v. 32, n. 9, p. 830-853, 2017.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. **Controladoria: instrumento de apoio ao processo decisório**. São Paulo: Atlas, 2010.

PAIXÃO, N. G. M.; OLIVIERA, A. S.; LIMA, J. L. A.; SANTOS, L. M. S. Controle interno, auditoria interna e a metodologia COSO: um estudo bibliométrico nos principais periódicos científicos de contabilidade no período de 2007 a 2017. **Revista UNIABEU**, Belford Roxo, v. 12, n. 30, p. 245-261, 2019.

PEREIRA, A. P.; NASCIMENTO, W. N. Um estudo sobre a atuação da auditoria interna na detecção de fraudes nas empresas do setor privado no estado de São Paulo. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, São Paulo, v. 7, n. 19, p. 46-56, 2005.

PERES JUNIOR, J. H. **Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

PINSONNEAULT, A.; KRAEMER, K. Survey research methodology in management information systems: an assessment. **Journal of Management Information Systems**, New York, v. 10, n. 2, p. 75-105, 1993.

RAMAMOORTI, S. Internal auditing: history, evolution, and prospects. *In*: BAILEY JR., A. D.; GRAMLING, A. A.; RAMAMOORTI, S. (ed.). **Research opportunities in internal auditing**. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003. p. 1-23.

REZENDE, S. M.; FAVERO, H. L. A importância do controle interno dentro das organizações. **Revista de Administração Nobel**, São Paulo, n. 3, p. 33-44, 2004.

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

RUBIO, A. C.; SILVA, J. M.; GUIMARÃES, T. S. Auditoria interna e sua importância para as organizações. **Revista Saberes**, São Bernardo do Campos, n. 2, p. 1-12, 2014. Disponível em: [https:// bit.ly/3fXgjsZ](https://bit.ly/3fXgjsZ). Acesso em: 7 out. 2014.

TRISCIUZZI, C. R. F. **A auditoria interna como ferramenta de melhoria dos controles internos de uma organização**: estudo de caso em uma empresa do segmento industrial do Rio de Janeiro. 2009. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009.

YEE, C. S.; SUJAN, A.; JAMES, K.; LEUNG, J. K. Perceptions of Singaporean internal audit customers regarding the role and effectiveness of internal audit. **AJBA**, [s. l.], v. 1, n. 2, p. 147-174, 2008.

Inclusão social através das *startups* e sua regulamentação no direito brasileiro

Social inclusion through startups and their regulation under Brazilian law

João Mateus Silva Pinheiro Freire¹
Vanessa de Lima Marques Santiago Sousa²

RESUMO

Este artigo tem como objetivo destacar os pontos principais das novas formas de empreendedorismo – as *startups*, seus impactos em uma sociedade e sua regulamentação no Brasil. Além disso, dedica-se ao contexto histórico no qual surgiu este fenômeno e sua movimentação no cenário brasileiro. Explora a restrita literatura especializada, por meio do método bibliográfico, tendo como hipótese que o fomento às inovações tecnológicas no mundo empreendedor contribui para o crescimento de empregos, o aumento dos números de indivíduos que conseguem ter inclusão social e a qualidade dos serviços e produtos. Desse modo, conclui-se que as *startups* são essenciais para a economia mundial e para uma sociedade menos desigual, portanto tais iniciativas empreendedoras devem ser valorizadas.

Palavras-Chave: *Startups*. Inclusão social. Empreendedorismo. Regulamentação. Direito.

ABSTRACT

This paper describes the main characteristics of a new form of entrepreneurship, startups, their impact on society and their regulation in Brazil,

1 Graduando em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará. E-mail: mateuspineirobx@hotmail.com

2 Doutoranda e Mestre pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará. E-mail: vlms.santiago@gmail.com

focusing on the historical context in which this phenomenon and its movement in the Brazilian scenario emerged. We conducted a bibliographic search in specialized literature, with the hypothesis that the promotion of technological innovations in the entrepreneurial world contributes to the increase in the number of jobs, in the number of individuals who manage to have social inclusion, and in the quality of services and products. The results show that startups are essential for worldwide economy and for a more egalitarian society and, therefore, such entrepreneurial initiatives must be valued.

Keywords: *Startups*. Social inclusion. Entrepreneurship. Regulation. Right.

Recebido: 21-04-2020

Aprovado: 15-06-2020

1 INTRODUÇÃO

Vive-se um momento bastante significativo, assinalado por imensas transformações tanto sociais quanto tecnológicas, como a que está ocorrendo em 2020 devido à pandemia da Covid-19, haja vista as políticas de isolamento social, de acordo com as quais as pessoas têm de permanecer em suas residências com o intuito de mitigar o avanço desse vírus, e que trazem mudanças bruscas, como a da necessidade de maior uso de meios tecnológicos como ferramentas de trabalho. Ademais, essas transformações repentinas ocasionadas pela pandemia do novo coronavírus trouxeram certo impacto para os negócios, uma vez que, antes da pandemia, para determinadas empresas, a tecnologia era uma vantagem e, durante a pandemia, ela se tornou essencial (LEISTER, 2020). Esse cenário viabiliza um crescimento exponencial de empreendedores no Brasil e no mundo. Nesta conjuntura, o empreendedorismo desponta como forma de produzir

inovações referentes ao mercado, sejam estas produtos físicos ou aplicativos para computadores.

Desse modo, a exigência de atitudes cada vez mais empreendedoras, marca da atual fase do capitalismo, caracteriza-se pela necessidade de sempre oferecer diferenciais em relação àquilo que já existe no mercado em termos de produtos e serviços. Segundo Santos (2016), em referência a José Milagre, no Brasil, o número de empreendedores em estágio inicial aumentou mais de 40% nas duas últimas décadas, o que reflete uma onda de transformações econômicas globais.

Nesse contexto, as *startups* despontam como tendência que se afirma fortemente na seara econômica, notadamente no mercado de produtos e serviços. Mas o que seriam genericamente as *startups*? Elas se caracterizam por sua inovação e podem ser definidas como empreendimentos em estágio inicial, mas com enorme potencial para se desenvolver no mercado (ABSTARTUPS, 2017).

Seguindo um enfoque econômico-mercadológico, as *startups* têm potencial para crescer ou para se encerrar. Nesse último ponto, salienta-se que há alguns fatores que ainda se constituem como empecilhos ao pleno desenvolvimento dessa forma de empreendimento, dentre os quais: o regime tributário, a ausência de regulamentação e de incentivos fiscais, fatores estes que têm colaborado para o fechamento de muitas dessas empresas inovadoras (DIVULGADOR DE NOTÍCIAS, 2019).

Apesar disso, as *startups* representam uma oportunidade de diminuir as desigualdades sociais e, conseqüentemente, aumentar a inclusão social, haja vista que a maioria desses empreendimentos é voltada para atender nichos³ específicos e outros direcionados às necessidades de uma demanda mais geral, como é o caso da Uber, que tem oferecido oportunidades de emprego para muitos trabalhadores excluídos do regime de trabalho formal.

³ “Nichos, em marketing, é uma porção específica de um mercado, com necessidades e hábitos específicos” (FERNANDES, 2019).

Assim, este artigo tem como objetivo discorrer sobre essa temática tão inovadora e importante no momento político e econômico que vivenciamos, de modo a contribuir, ainda que de forma discreta, para o preenchimento das lacunas teóricas em torno do assunto em tela. Para tanto, utiliza-se, inicialmente, a abordagem exploratória, por meio de artigos, dissertações e documentos disponíveis na internet, atribuindo ao material trato qualitativo ao enfatizar e associar vários aspectos do empreendedorismo, da inovação tecnológica, das *startups* e da inclusão social por esses meios inovadores.

2 STARTUPS: ORIGEM E CONCEITOS

A origem das *startups* remonta aos Estados Unidos da América, no período de pós-Segunda Guerra, mais precisamente no Vale do Silício, ao sul da baía de São Francisco (estado de Califórnia), quando houve um enorme crescimento em pesquisas de tecnologia dentro das universidades, como na Universidade de Stanford (FALCÃO, 2017).

O Vale do Silício se transformou em um dos maiores parques de tecnologia, que abriga hoje grandes empresas, como: Google, GoPro, BugCrowd, Facebook, Apple etc. Entretanto nem sempre foi assim, uma vez que, no período entre 1946 e 1950, não havia este cenário tão promissor: inexistiam investidores empresas de tecnologia e os pesquisadores da Universidade de Stanford eram muito limitados em virtude da ausência de recursos e incentivos para produzir conhecimentos tecnológicos (AMARAL, 2019).

Outro elemento fundamental é o *venture capital*, ou capital de risco, conceito criado por volta de 1950 por Georges Doriot⁴, um dos responsáveis por unir famílias com o intuito de aplicar investimentos em empresas privadas dos EUA, que constitui o mecanismo pelo qual as pessoas ou

⁴ “*Venture Capital*, na tradução livre, capital de risco, foi um termo difundido nos EUA pelo francês Georges Doriot. Na década de 1950, profissionais americanos se juntaram para investir de forma organizada em empresas privadas” (REIS, 2018).

empresas investem em *startups*, com o objetivo de alavancar rapidamente o empreendimento e multiplicar seus rendimentos em um curto período (REIS, 2018). O venture capital surgiu concomitantemente com as empresas de inovações tecnológicas, já que havia muitos empresários ociosos. Estes aplicavam determinados valores aos projetos de cunho tecnológico, sem os quais os projetos não seriam efetivados. Esse contexto foi essencial para o nascimento das *startups*.

Buscando uma elaboração teórica a respeito das *startups*, um primeiro conceito formulado pela Startup Brasil⁵ indica que estas são: “Empresas que tenham até quatro anos de constituição e desenvolvam produtos ou serviços inovadores usando ferramentas de software, hardware e serviços de TI como parte da solução proposta” (FALCÃO, 2017, p. 30).

Cabe ressaltar que, de acordo com o art. 65-A, parágrafo 1º, da Lei complementar nº 123/2006, incluído pela Lei complementar nº 167, de 24 de abril de 2019:

Considera-se *startup* a empresa de caráter inovador que visa a aperfeiçoar sistemas, métodos ou modelos de negócio, de produção, de serviços ou de produtos, os quais, quando já existentes, caracterizam *startups* de natureza incremental, ou, quando relacionados à criação de algo totalmente novo, caracterizam *startups* de natureza disruptiva (BRASIL, 2019).

Além disso, há outros conceitos que se coadunam com o objetivo de unificar um significado que possa ser utilizado, com clareza e objetividade, em relação às startups. É importante destacar que as empresas inovadoras se caracterizam por desenvolver produtos e serviços de forma que sejam inovadores, uma vez que seu modo de desenvolvimento é escalável e repetível, o que atrai investidores, os quais buscam bons retornos (FACHIN, 2020). Nesta mesma direção, temos a definição esboçada por Paul Graham:

5 A *Start-Up* Brasil, Programa Nacional de Aceleração de Startups, é uma iniciativa do Governo Federal, criado pelo Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC), com gestão da Softex e em parceria com aceleradoras, para apoiar as empresas nascentes de base tecnológica – as startups (START-UP BRASIL, 2020).

Uma startup é uma empresa projetada para crescer rapidamente. Ser recém-fundado não faz de uma empresa uma startup. Tampouco é necessário que uma startup trabalhe em tecnologia, consiga financiamento de risco ou tenha algum tipo de “saída”. A única coisa essencial é o crescimento. Tudo o mais que associamos às startups segue do crescimento (GRAHAM, 2012).

Para além dessas definições, há confusão entre as figuras das *startups* e as micro ou pequenas empresas (MPE). Conquanto, é equivocado afirmar que a *startup* é uma MPE (FALCÃO, 2017), já que uma das principais características de uma MPE, do ponto de vista jurídico e econômico, é referente à limitação de valor bruto anual em torno de R\$ 360 mil. Este fato ratifica que uma *startup* não pode ser caracterizada como uma MPE, dado que a startup tanto pode chegar a esse valor como pode ultrapassá-lo, como é o caso da *startup* Uber, que faturou, só em 2016, R\$ 6,5 bilhões (REUTERS, 2017).

2.1 *Startups* no Brasil

No Brasil, a chegada do fenômeno das *startups* se deu com atraso em relação aos EUA e outros países, tanto pela nossa histórica defasagem em termos tecnológicos como também porque o:

Boom da internet em 1995 fez com que todos os olhares de investimento se voltassem para o Vale do Silício. Com empresas escalando numa velocidade altíssima, trazendo taxas de ROI (*return over investment*) muito atrativas para o mercado de investimento, formando numa velocidade muito rápida o que viria a ser o mercado de *venture capital* como o conhecemos hoje, com os EUA se mostrando o player mais maduro deste segmento (FALCÃO, 2017, p. 27).

Além desse fato, o aumento da globalização na economia propiciou que os países em desenvolvimento, como é o caso do Brasil e da Argentina, na América do Sul, pudessem receber essa maneira inovadora de empreendedorismo para alavancar sua economia.

Com isso, percebeu-se que o Brasil tinha um enorme potencial para fomentar a economia por meio das *startups* e que seria um local de futuro promissor. Somente em 2005 o país pôde, realmente, perceber que uma das tendências basilares da economia mundial se voltava para a inovação tecnológica, com a venda da Akwan para o Google e, em 2009, com a venda da Buscapé para a Naspers (FALCÃO, 2017). Esse feito gerou milhões de reais para a economia brasileira. Além disso, essas execuções marcaram o início da busca pela criação de empreendimentos no país, o que aumentou também o olhar das grandes potências mundiais para o Brasil (ECONOMIAS, 2019).

No decorrer dos anos, as empresas privadas e o Estado brasileiro criaram diversos mecanismos, como a Start-Up Brasil, as aceleradoras privadas e as incubadoras, com o propósito de estimular o desenvolvimento das *startups*. É importante compreender as diferenças entre aceleradoras e incubadoras, visto que são meios pelos quais os empreendedores conseguem atingir seus objetivos. Por um lado, as aceleradoras têm como foco as *startups* e têm recursos advindos de empresas privadas. Utilizam-se de uma vasta rede de relacionamento aberta e viram sócias dessas inovações tecnológicas. Por outro lado, as incubadoras têm características próprias, quais sejam: são vinculadas a universidades, têm recursos públicos e foco nas empresas pequenas que sejam promissoras (SANTOS, 2016).

Nota-se, da mesma maneira, elevada concentração de *startups* na região Sudeste, de certo modo reproduzindo o quadro de assimetria que assinalou o processo de industrialização nacional. Nessa região, entre 2014 e 2019, há maiores oportunidades para empreendedores. Em primeiro lugar está o estado de São Paulo, com 686 empresas constituídas; em segundo, o estado de Minas Gerais, com 207 empresas de tecnologia firmadas; e em terceiro lugar está o Rio de Janeiro, com mais de 185 *startups* efetivadas (BRASSCOM, 2018).

Esses números de *startups* constituídas se devem à expansão do investimento de capital de risco, uma vez que a quantidade de recurso para empresas iniciantes está aumentando por todo o país.

2.2 Empreendedorismo no Brasil

A palavra empreender tem origem na França (*entrepreneur*), tendo sido empregada pela primeira vez no ano de 1725, proferida pelo economista irlandês Richard Cantillon, que designava o indivíduo que corria riscos (ALFREDO, 2009). Apesar dos mais de três séculos de circulação da palavra pelo mundo, a origem e a essência do empreendedorismo se perdem no tempo.

O empreendedorismo chegou ao Brasil, segundo Luiz Alfredo (2009), por volta do século XVII, trazido pelos portugueses que perceberam a imensidão e o grande potencial de exploração do território brasileiro, que optaram por explorá-lo e distribuir suas terras para os cidadãos portugueses. Dentre os nomes que mais fizeram jus ao empreendedorismo no Brasil, está o de Irineu Evangelista de Sousa, o Barão de Mauá. Este foi responsável por obras inovadoras para o Brasil colonial, como as caldeiras de máquina a vapor, engenhos de açúcar, armas, tubos para encanamentos e implantação de uma companhia de gás para a iluminação pública. Ainda que Irineu houvesse trazido tantas inovações para o período, é importante ressaltar que tais obras só foram concluídas devido ao esforço das pessoas que foram escravizadas. O legado do Barão de Mauá foi tão significativo que, até os dias atuais, ele é lembrado pelos empreendedores, contabilistas e economistas do Brasil como um dos primeiros e grandes pioneiros da esfera do empreendedorismo.

Além dele, durante os séculos XIX e XX, outros brasileiros deixaram sua marca na história do país: Luiz de Queiroz, precursor do agronegócio brasileiro; e Valentim dos Santos Diniz, fundador da rede de supermercados Pão de Açúcar. Valentim revolucionou as formas de atendimento ao cliente, alterou o sistema de embalagens e produziu novas técnicas de vendas. E, por último, José Ermírio de Moraes, responsável pela transformação da sociedade anônima Votorantim em um amplo amontoado de empresas. Essa sociedade atua em diversos segmentos, como siderurgia

e metalurgia. Esses indivíduos iniciaram e revolucionaram o movimento de empreendedorismo no Brasil, o que elevou ainda mais o número de brasileiros que desejam empreender novos negócios (ALFREDO, 2009).

Diante desse aspecto positivo que temos acerca da história do empreendedorismo, é válido frisar que essa onda de indivíduos diligentes cresce a cada ano. Essa ocorrência se ampliou no século XXI devido ao crescimento de usuários da internet, os quais puderam alargar seus conhecimentos de mundo por meio desse mecanismo de informação e puderam vivenciar experiências de outras pessoas em outros países no que diz respeito tanto ao sucesso quanto ao fracasso destes no ramo dos negócios.

Uma pesquisa feita pela Global Entrepreneurship Monitor e publicada pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae)⁶, em 2010, que objetivava demonstrar a posição de vários países no *ranking* mundial de empreendedorismo, apresentou o Brasil como ocupante da 13ª posição e com Taxa de Empreendedores em Estágio Inicial (TEA) de 12,02% (GRECO et al., 2010).

Constata-se, por meio disso, que de cada cem brasileiros, doze realizavam alguma atividade empreendedora até o momento da pesquisa. Fato este que fomenta ainda mais o desejo das pessoas de se tornarem empreendedores, visto que o Brasil não está em desvantagem no que concerne ao empreendedorismo.

3 REGULAMENTAÇÃO DAS *STARTUPS*

As leis que serão abordadas fomentam ainda mais os ecossistemas das startups, uma vez que incentivam, garantem e promovem uma comunidade de empreendedores mais alinhada em relação às comunidades internacionais, as quais estão à frente dos ecossistemas de empreendedores e de inovação brasileiros.

6 O Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae) é uma entidade privada brasileira de serviço social, sem fins lucrativos, criada em 1972, que objetiva a capacitação e a promoção do desenvolvimento econômico e competitividade de micro e pequenas empresas, estimulando o empreendedorismo no país (SEBRAE, [201-]).

Segundo Belice e Yamauchi (2019), o ramo jurídico brasileiro presenciou pelo menos duzentos *lawtechs* e *legaltechs* até o presente momento. Essas empresas de tecnologias prestam serviços jurídicos, aumentam a eficiência e fornecem a evolução nesses serviços. No entanto tal nicho carece de regulação, sendo que é necessário atualizar o ordenamento jurídico brasileiro para tratar de tal ramo de negócio, com o fito de fomentar a criação de novas empresas de *startups*.

3.1 Lei Complementar nº167/2019

No dia 24 de abril de 2019, foi publicada a Lei Complementar nº 167, que dispõe acerca da Empresa Simples de Crédito e institui o Inova Simples, cuja compatibilidade com a presente pesquisa, exige destaque (BRASIL, 2019). O Simples Nacional é caracterizado por meio de um regime que compartilha arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicáveis às microempresas e empresas de pequeno porte (EPP), previstas na Lei Complementar nº 123/2006 (RAMOS, 2019).

Nesse sentido, a Lei Complementar nº 167/2019 possibilitou a diminuição da burocracia quanto à instituição, ao funcionamento e à evolução das *startups*, bem como proporcionou um regime especial simplificado às empresas de inovação. A primeira contribuição refere-se à abertura e ao fechamento das *startups* que podem ocorrer de forma simples e automática no mesmo local virtual da Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização das Empresas e Negócios (Redesim) (RAMOS, 2019).

Além disso, a empresa que for criada sob regime do Inova Simples deverá abrir uma conta bancária para fins de captação de recursos que podem ser provenientes de aportes próprios, de titulares ou de investidores que tenham domicílio no exterior. Saliente-se que tais recursos não poderão, em hipótese alguma, ser desviados como forma de constituição de renda, sendo vedada essa prática. Deverão ser utilizados, portanto, para o

custeio do desenvolvimento da startup (BURIL; FERREIRA, 2020).

Destaca-se também a mudança trazida pela Lei Complementar nº 167/2019, que alterou parte da Lei Complementar nº 123/2006, especificamente os artigos 17 e 18-A, §4º. A alteração estabelece que, a partir da entrada em vigor de tal Lei, as *startups* não serão mais definidas como microempreendedor individual (MEI), uma vez que este se fundamenta pelo recolhimento de valores fixos mensais impostos para as criações com abrangência do Simples Nacional (Simei).

Dessa forma, verifica-se que a publicação da Lei Complementar nº 167/2019 está proporcionando menos burocracia na abertura e fechamento de empresas inovadoras, além de iniciar uma abertura, ainda que gradual, de novas formas de reaquecimento da economia por meio das *startups*.

3.2 Decreto nº 9.283/2018

A regulamentação do Decreto nº 9.283/2018, nas disposições preliminares, em seu artigo 1º, propõe que sejam estabelecidas “medidas de incentivo à inovação, à pesquisa científica e tecnológica no ambiente produtivo, com vistas à capacitação tecnológica, ao alcance da autonomia tecnológica e ao desenvolvimento do sistema produtivo nacional e regional” (BRASIL, 2018). No que tange aos ambientes adequados para tais empreendimentos de inovação tecnológica, esse Decreto define o que seriam esses locais:

Espaços propícios à inovação e ao empreendedorismo, que constituem ambientes característicos da economia baseados no conhecimento, articulam as empresas, os diferentes níveis de governo, as Instituições Científicas, Tecnológicas e de Inovação, as agências de fomento ou organizações da sociedade civil (BRASIL, 2018).

O dispositivo menciona sobre o estímulo à construção de ambientes especializados e cooperativos de inovação, além de tratar de vários outros meios, como apoio tecnológico e subvenção econômica, que transformam o mundo das *startups*.

Desse modo, nota-se, ainda que tardiamente, que esse Decreto propicia menos burocracia, uma vez que procura facilitar o fomento às *startups*, aos indivíduos que buscam e sonham empreender por meio desse ramo de empreendedorismo. Porém ainda são escassos ordenamento jurídico e doutrinas próprias para as *startups*, embora o Estado brasileiro esteja caminhando, junto com a sociedade civil, para buscar uma nova forma de fazer crescer a economia do país, ajudar a população local e a avançar no *ranking* de desenvolvimento tanto social quanto tecnológico.

3.3 Lei Investidor-Anjo: Lei Complementar nº 155/2016

O conceito de investidor-anjo é simples, pois, segundo Victoriano (2019, p. 1), o “investidor-anjo é aquela efigie que ‘patrocina’ novos negócios que possuem alto potencial de retorno no médio prazo, ou seja, são os principais incentivadores das *startups*”, e esse tipo de investidor pode ser tanto pessoa física como pessoa jurídica.

A maior preocupação, antes da aprovação desta Lei Complementar, era o receio dos investidores em depositar o capital e estarem conectados fortemente aos sócios e às empresas, posto que o investidor, a partir do momento em que investisse seu capital, seria um dos sócios dessa empresa e teria de arcar com dívidas que a empresa teria de pagar. Além disso, poderia responder processos na justiça, das mais distintas naturezas: fiscal, tributária etc. Logo essa Lei Complementar proporciona ao empresário que este não será, de forma alguma, sócio da empresa e, por consequência, não responderá por qualquer dívida da empresa, inclusive em casos de recuperações judiciais (VICTORIANO, 2018).

Ademais, nota-se que a Lei Complementar nº 155/2016 tem:

O objetivo de simplificar o ambiente de investimentos foi editada a Lei Complementar nº 155/16, como já dito, em vigor desde o início de 2017, que também visa regulamentar a figura do investidor-anjo; figura essa que já era tratada, informalmente, na praxe do mercado, como a pessoa física ou jurídica que aporta recursos em negócios embrionários (DINIZ, 2018).

Entretanto a Lei Complementar prevê ônus para os investidores, visto que o limite para a remuneração é de até 50% do lucro obtido pela empresa, e o prazo máximo para o aporte de capital é de cinco anos.

Outro aspecto desta Lei Complementar do Investidor-Anjo é o direito de resgate, que poderá ser solicitado pelo período mínimo de dois anos. Esse aspecto da Lei Complementar nº 155/2016 tem como objetivo garantir a estabilidade do empreendedor, pois o capital investido não poderá ser migrado ou retirado dentro desse prazo, o que oferece mais espaço para que o cometedor gerencie sua empresa com mais calma. Desse modo, é válido enfatizar que a Lei do Investidor-Anjo é um avanço para o fomento de um investimento saudável nas empresas inovadoras do Brasil (VICTORIANO, 2018).

4 INCLUSÃO SOCIAL

A sociedade brasileira – assim como as demais da América Latina, resguardadas suas especificidades – foi assinalada por processos históricos que engendraram conjunturas de acesso extremamente assimétrico dos cidadãos aos bens e serviços, à proteção do Estado e ao usufruto dos direitos sociais básicos. Em termos gerais, os projetos “civilizatórios” empreendidos em nossa nação se caracterizaram por representar uma continuidade dos interesses das elites dominantes, as quais, se apropriando do aparelho estatal, sempre buscaram se valer dos mecanismos políticos, jurídicos e sociais para perpetuar o status quo.

Assim, o modelo político e social que se estabeleceu no Brasil foi basicamente aquele herdado dos primórdios da República, qual seja, o do liberalismo excludente, definido nos termos de um sistema marcado por oferecer condições extremamente desiguais de participação política e social aos estratos menos privilegiados da sociedade e pela perpetuação das oligarquias reinantes no centro das decisões.

Contudo, na esteira das recentes discussões em torno da necessidade de superação dessa herança nefasta, surge com grande força a noção de inclusão social como fruto da reflexão de diversos autores, mas também dentro e fora das universidades e outras instituições. Assim, o discurso em torno da inclusão social ganhou cada vez mais força em todas as esferas, visto que, por meio da “desnaturalização” de ideias e práticas excludentes, antes consideradas socialmente aceitáveis, emerge uma nova percepção do social.

A esse respeito, Pena (2020) define inclusão social como “o termo utilizado para designar toda e qualquer política de inserção de pessoas ou grupos excluídos na sociedade. Portanto, falar de inclusão social é remeter ao seu inverso, a exclusão social”. Assim, por oposição, esse documento governamental frisa que é tarefa das políticas de inclusão social identificar os grupos submetidos às diversas formas de discriminação, alijamento e negação de direitos, a fim de construir maneiras efetivas de transformar o cenário de desigualdade.

De fato, se verificarmos mais acuradamente a noção de inclusão social, emana, em última instância, da própria Carta Magna de 1988 que, em seu Artigo 5º, preconiza que “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes” (BRASIL, 1988). Quando a norma maior de nosso ordenamento jurídico afirma a isonomia como princípio, também enuncia tacitamente que nenhum cidadão deverá ser privado do usufruto de seus direitos sociais elementares, tais como

saúde, educação, moradia, lazer, cultura e trabalho.

Entretanto, diante do cenário de crise política e econômica que configurou os últimos anos do Brasil, percebemos um retrocesso no que diz respeito aos diversos direitos basilares, sobretudo em relação ao trabalho, também elencado entre as prerrogativas do cidadão. Nesse contexto, os surgimentos de alternativas laborais não convencionais emergiram enquanto saídas para o enfrentamento da crise já aludida e, enquanto mecanismos de inclusão social, é o caso das *startups*.

4.1 Inclusão social através das *startups*

A crise antes mencionada fez surgirem novas formas de trabalho no cenário social brasileiro. Além dos vínculos laborais mais precários e da informalidade, as *startups* emergiram como alternativa viável ao elo mais fraco do sistema capitalista, ou seja, àqueles que foram sistematicamente excluídos do mercado de trabalho pelo advento da conjuntura economicamente instável e recessiva. Tanto por meio de produtos como de serviços diversos, as *startups* contribuíram para o reaquecimento da economia e para evitar que a crise alcançasse patamares ainda mais alarmantes. A esse respeito, Rammer e Müller (2012, p. 217) elencam as contribuições fornecidas pelas *startups* à economia:

- i) A criação de novos empregos e a redução do desemprego; ii) o aumento da competição e da eficiência do mercado; iii) a promoção da inovação e o desenvolvimento de novas tecnologias; iv) a aceleração de mudanças estruturais na economia; e v) o desenvolvimento econômico local.

Como se depreende da lista fornecida pelos autores, o fenômeno das *startups* atua enquanto elemento dinamizador da economia e, por isso mesmo, propulsor de empregos e inclusão social dos diversos segmentos marginalizados das “políticas” de empregos formais.

Não obstante o fenômeno das *startups* constituir algo extremamente novo no Brasil – fato que acarreta escassez teórica em relação ao assunto –, podemos ressaltar que existem, em nosso país, diversas iniciativas de cunho popular em relação às *startups*. O Sebrae e a Organização das Nações Unidas (ONU), por exemplo, por meio do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), fomentaram o Projeto Incluir, que tem por objetivo identificar, apoiar e estimular projetos de impacto social que promovam a igualdade e a inclusão.

Nessa direção, uma das formas de concretizar a inclusão social em face das *startups* se dá mediante o fornecimento de linhas de crédito solidário e social aos empreendedores iniciantes, como forma de apoio ao empreendedorismo. Ainda, é considerável notabilizar que:

A atividade econômica está garantida pela Constituição Federal, em seu art. 170 e seguintes, e não se mostra inerte ao papel decisivo que as empresas devem assumir, visando não apenas aos seus rendimentos, mas ao reconhecimento de seu papel na transformação da comunidade em que estão inseridas (SANTOS, 2016, p.

É evidente que a maioria das *startups* influencia no comportamento de uma sociedade e, muitas vezes, muda a estrutura até então vigente. Ora, a Uber é um exemplo de maior nitidez quando se tenta relacionar inovação tecnológica com a questão da inclusão social. Essa tecnologia nada mais é do que “uma plataforma que conecta usuários a motoristas parceiros, uma opção de mobilidade a preços acessíveis que funciona em uma plataforma prática” (UBER BLOG, 2018).

Se por um lado essa plataforma proporcionou uma fonte de renda para diversas camadas da sociedade, por outro, ela também possibilitou maior inclusão das camadas mais desfavorecidas da sociedade, dado que, antes dessa plataforma operar no Brasil, só havia os meios de transportes públicos, como é o caso do ônibus e do metrô, e o serviço de táxi. Este, por sua vez, é considerado dispendioso, visto que o critério de recebimento

do pagamento se dá por meio do famigerado “taxímetro”⁷ e, por consequência, se torna quase inacessível para determinada parcela da sociedade. Depreende-se, com isso, que a maior concorrência do serviço de táxi é a Uber, a qual proporciona, como se depreende do indicado anteriormente, uma forma mais acessível a todos os indivíduos em relação à economia, gerando inclusão social.

Contudo, a despeito do horizonte promissor que se descortina no sentido da atuação positiva das *startups* enquanto ferramentas de redução das desigualdades sociais, ainda há muitos desafios a serem superados no que diz respeito a essa categoria emergente de produtos e serviços. Para superar essas limitações, os governos têm adotado posturas mais flexíveis e criativas, como buscar níveis distintos com o intuito de atuar de forma inteligente, elaborando arranjos e estruturas de políticas que viabilizem as diversas formas de aproveitar as fontes de inovação disponíveis.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme demonstrado, o atual cenário econômico-mundial proporcionou diversos meios para o fomento de novas formas empreendedoras, grande parte delas com bases tecnológicas, uma vez que estas foram difundidas para uma quantidade significativa de pessoas e produzidas devido ao avanço das telecomunicações e da internet. Essas novas formas de empreendedorismo deram origem às *startups*.

Com efeito, as *startups* tornaram melhor o mundo dos consumidores e dos empreendedores, ocasionando novos meios de atendimento, produtos e serviços de qualidade às pessoas. Por um lado, foi possível o crescimento econômico dos empresários, tanto pela questão dos investimentos em *startups* como pela questão de serem os proprietários de tais empreendimentos. Por outro lado, houve demanda por regulamentações,

7 “Taxímetro é um aparelho de medida, mecânico ou eletrônico, semelhante a um odômetro, normalmente instalado nos táxis. Mede o valor cobrado pelo serviço, com base em uma combinação entre distância percorrida e tempo gasto no percurso” (SINDICATO DA INDÚSTRIA DE BALANÇAS, PESOS E MEDIDAS DE SÃO PAULO, 2020).

as quais podem fomentar o desenvolvimento dessas empresas e limitar práticas que podem infringir princípios fundamentais previstos na Constituição Federal. Nesse contexto, foram sancionadas as seguintes leis: i) a Lei Complementar nº 155/2016, que tem o objetivo de garantir mais segurança aos investidores de empresas inovadoras; ii) o Decreto nº 9.283/2018, que tem por objetivo mitigar a burocracia para incentivar a abertura de *startups*; iii) e a Lei Complementar nº 167/2019, cuja finalidade é facilitar a abertura, o desenvolvimento e o encerramento das empresas inovadoras, bem como dispõe sobre como serão feitos esses procedimentos.

Sob essa perspectiva, as *startups* não só promoveram grandes avanços na economia, mas também geraram inclusão social. Tal ponto, que é o tema central deste artigo, é relevante para a sociedade brasileira em virtude dos seus enormes índices de desigualdade e exclusão social. Essas problemáticas cerceiam o cenário político-social desde a época do período colonial brasileiro e deveriam ser minimizadas por meio de ações de políticas públicas do Poder Executivo, com apoio dos outros poderes, dentro da perspectiva do que estabelece a Constituição Federal de 1988.

Entretanto, como se pode observar, não foi possível atingir essa meta pelas ações políticas. Urge, então, a necessidade de promover outros meios de inclusão social. E, sob esse viés, muitos indivíduos puderam mitigar os impactos das desigualdades sociais por meio das *startups*, como é o caso da Uber.

Logo é possível inferir, com a leitura deste artigo, que as *startups* não só proporcionaram facilidades em relação aos meios de empreender, mas também ajudaram (e ajudam) de forma considerável a minimizar a desigualdade social, por meio da inclusão social oportunizada por esses empreendimentos inovadores.

REFERÊNCIAS

ABSTARTUPS. **Tudo que você precisa saber sobre startups**. São Paulo, 2017. Disponível em: <https://bit.ly/3dzXfPQ>. Acesso em: 9 jun. 2020.

ALFREDO, L. Empreendedorismo: origem e desafios para o Brasil do século XXI. **Administradores.com**, João Pessoa, 2009. Disponível em: <https://bit.ly/3ezNz9k>. Acesso em: 10 jun. 2020.

AMARAL, L. Descubra a história por trás do Vale do Silício e conheça as principais empresas localizadas na região. **Rock Content**, São Paulo, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2NvpyEA>. Acesso em: 10 jun. 2020.

BELICE, A. C.; YAMAUCHI, F. K. Câmara dos Deputados aprova Inova Simples para Startups. **Consultório Jurídico**, São Paulo, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2Bd3KLh>. Acesso em: 9 jun. 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: <https://bit.ly/2B7Y-qIU>. Acesso em: 10 jun. 2020.

BRASIL. Decreto nº 9.283, de 7 de fevereiro de 2018. Incentivo à inovação e à pesquisa. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 10, 8 fev. 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2AZDKmB>. Acesso em: 9 jun. 2020.

BRASIL. Lei complementar nº 167, de 24 de abril de 2019. Dispõe sobre a Empresa Simples de Crédito, institui Inova Simples e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, n. 79, p. 1, 25 abr. 2019. Disponível em: <https://bit.ly/382iR6e>. Acesso em: 10 jun. 2020.

BRASSCOM. **Startup**. São Paulo, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/3dA0mY2>. Acesso em: 10 abr. 2019.

BURIL, L.; FERREIRA, M. Os benefícios para startups e empresas de inovação com a criação do Inova Simples através da Lei Complementar nº 167/2019. **Mello Pimentel Advocacia**, Recife, 2020. Disponível em: <https://bit.ly/3eA5fSf>. Acesso em: 8 jun. 2020.

DINIZ, F. F. A regulamentação do investidor-anjo através da Lei Complementar nº 155/16. **JUS.COM.BR**, Teresina, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/3i3IKHi>. Acesso em: 5 abr. 2019.

DIVULGADOR DE NOTÍCIAS. O Brasil é um dos países mais difíceis do mundo para abrir e fechar negócios, segundo um relatório da McKinsey, 67% fecham após 5 anos. **Exame**, [s. l.], 2019. Disponível em: <https://bit.ly/3i5e9cn>. Acesso em: 9 jun. 2020.

ECONOMIAS. As 10 maiores potências da atualidade. [S. l.], 2019. Disponível em: <https://bit.ly/37ZXhze>. Acesso em: 5 abr. 2019.

FACHIN, G. Afinal, o que é uma Startup? **Medium**, São Francisco, 2020. Disponível em: <https://bit.ly/3liCghU>. Acesso em: 10 jun. 2020.

FALCÃO, J. P. A. **Startups Law Brasil**: o Direito brasileiro rege mas desconhece as startups. 2017. 160 f. Dissertação (Mestrado em Direito da Regulação) – Escola de Direito do Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2017.

FERNANDES, D. Marketplace de nicho: tática de vender em lojas segmentadas pode aumentar vendas. **Ecommerce Brasil**, São Paulo, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2BBg9Zp>. Acesso em: 8 jun. 2020.

GRAHAM, P. **Want to start a startup?** [S. l.: s. n.], 2012. Disponível em: <https://bit.ly/31hO044>. Acesso em: 10 jun. 2020.

GRECO, S. M. S. S. *et al.* **Empreendedorismo no Brasil**. Curitiba: IBQP, 2010. Disponível em: <https://bit.ly/2NGRRA1>. Acesso em: 14 abr. 2019.

LEISTER, C. Covid-19 e transformação digital nos negócios. **Meio & Mensagem**, São Paulo, 2020. Disponível em: <https://bit.ly/2VjQhIq>. Acesso em: 9 jun. 2020.

PENA, R. F. A. Inclusão social. **Mundo Educação**, Goiânia, 2020. Disponível em: <https://bit.ly/3hZuq2x>. Acesso em: 9 jun. 2020.

RAMMER, C.; MÜLLER, B. **Start-up promotion instruments in OECD countries and their application to developing countries**. Bonn and Eschborn: GIZ, 2012. Disponível em: <https://bit.ly/3dAdMmE>. Acesso em: 17 abr. 2019.

RAMOS, L. B. C. Comentários à Lei Complementar nº 167/2019 (Inova Simples). **SGMP Advogados**, Vitória, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2Z6EGNS>. Acesso em: 8 jun. 2020.

REIS, T. Capital de risco: aprenda a identificar essa modalidade de investimento. **Suno**, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2BJrGph>. Acesso em: 8 jun. 2020.

REUTERS. Uber fatura US\$ 6,5 bilhões em 2016, mas tem prejuízo de US\$ 2,8 bilhões. **G1**, São Paulo, 2017. Disponível em: <https://glo.bo/31hZCUI>. Acesso em: 14 abr. 2019.

SANTOS, I. R. **O lado jurídico das startups**: empreendedorismo, inovação e responsabilidade social. 2016. 46 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal de Juiz de Fora, Juiz de Fora, 2016.

SEBRAE. **Quem somos**. Maceió, [201-]. Disponível em: <https://bit.ly/3fW0Jh4>. Acesso em: 9 jun. 2020.

SINDICATO DA INDÚSTRIA DE BALANÇAS, PESOS E MEDIDAS DE SÃO PAULO. Taxímetros. **Sibapem**, São Paulo, 2020. Disponível em: <https://bit.ly/2Z2mcxS>. Acesso em: 13 jun. 2020.

START-UP BRASIL. **O Programa**. São Paulo, 2020. Disponível em: <https://bit.ly/2Z7B2TT>. Acesso em: 13 jun. 2020.

UBER BLOG. **Descubra o que é o Uber e saiba como ele funciona**. [S. l.], 2018. Disponível em: <https://ubr.to/2BJ083i>. Acesso em: 22 abr. 2019.

VICTORIANO, I. G. A nova regulamentação que determina o investidor-anjo nas startups. **Migalhas**, [s. l.], 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2VkW5kP>. Acesso em: 10 jun. 2020.

Utilização de resíduos sólidos em licitações sustentáveis: recomendações para licitações públicas do estado do Ceará em consonância com a PNRS

Use of solid waste in sustainable biddings: recommendations for public biddings in Ceará in line with the PNRS

Francisco Alberto de Castro Neto¹
Ana Elisa Pinheiro Campêlo de Castro²

RESUMO

Este artigo pretende propor medidas à administração pública do estado do Ceará para incentivar a utilização dos resíduos sólidos, gerados no estado, em suas licitações de obras públicas, conforme preconiza a Política Nacional de Resíduos Sólidos (PNRS). A metodologia foi baseada em uma pesquisa qualitativa, de natureza aplicada, mediante levantamento do material bibliográfico mais atual sobre o estado da arte para resíduos sólidos e licitações sustentáveis. Com isso, verificou-se que no estado do Ceará não existem muitas diretrizes para aplicação de resíduos sólidos em licitações de obras públicas e, portanto, como contribuições para a administração pública foram elaboradas recomendações acerca de regulamentações e melhorias, de forma a propiciar maior segurança jurídica aos técnicos e gestores.

Palavras-Chave: Estado do Ceará. Licitação Sustentável. Obras.

1 Mestre em Saúde Pública pela Escola Nacional de Saúde Pública da Fiocruz. Engenheiro Civil pela Universidade Federal do Ceará. Analista de Desenvolvimento Urbano na Secretaria das Cidades do Estado do Ceará. E-mail: alberto.castro@cidadades.ce.gov.br

2 Mestre em Engenharia de Transportes pela Universidade Federal do Ceará. Arquiteta e Urbanista pela Universidade Federal do Ceará. Analista de Planejamento e Gestão no Instituto de Planejamento de Fortaleza. E-mail: ana.campelo@fortaleza.ce.gov.br

ABSTRACT

This paper proposes measures for the public administration of the state of Ceará to encourage the use of solid waste generated in the state in its biddings related to public construction sites, as recommended by the National Solid Waste Policy (PNRS). The methodology was based on a qualitative research of applied nature, by searching the current literature on solid waste and sustainable bids. The results show few guidelines on the application of solid waste in public biddings concerning this matter in the state of Ceará and thus we make recommendations about regulations and improvements to public administration to provide greater legal certainty for technicians and managers.

Keywords: State of Ceará. Sustainable Bidding. Construction.

Recebido: 14-03-2020

Aprovado: 16-06-2020

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, há quase dez anos, foi instituída uma Política Nacional de Resíduos Sólidos, através da Lei nº 12.305/2010. No entanto, apesar da existência de norma regulamentadora, o descarte dos resíduos ainda é um paradigma para grande parte dos municípios brasileiros.

Ademais, o aumento da geração de resíduos sólidos, ao longo das últimas décadas, originou vários problemas relacionados a questões ambientais, de saúde e sociais. Os resíduos sólidos urbanos (RSU) possuem papel de destaque na estrutura epidemiológica de uma comunidade (SIQUEIRA; MORAES, 2009).

Esse aumento exacerbado da geração de resíduos sólidos e, em especial, dos resíduos da construção e demolição (RCD), se tornou ainda

mais preocupante nos estados da região Nordeste, na medida em que a disponibilidade e a concentração dos recursos hídricos nesta região são fatores críticos, pois ela detém apenas 3,3% de toda água disponível do Brasil (ANA, 2010).

Cabe ainda ressaltar que 93,9% da zona semiárida do Brasil está no território nordestino, cujo estado com maior percentual de área nesta zona é o Ceará, com cerca de 95% de seu território (BRASIL, 2017a). Somado a esta condição climática, o estado enfrenta, desde o ano de 2012, uma seca severa, mostrando a necessidade de medidas urgentes para evitar que os resíduos sólidos contaminem os poucos recursos hídricos ainda disponíveis na região.

No Brasil e no Ceará, um dos grandes responsáveis por volume expressivo de obras realizadas pela construção civil é o poder público (federal, estadual e municipal). Segundo a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)³, cerca de 12% do Produto Interno Bruto (PIB) dos países que a compõem advém das compras públicas de bens e serviços. Além disso, as licitações seguem o modelo tradicional de contratação da oferta do bem ou serviço que apresentou o menor preço, o que compromete profundamente a qualidade da infraestrutura. Se nas licitações já fossem incorporados critérios de sustentabilidade, a infraestrutura seria feita de forma a evitar riscos climáticos, o que reduziria as emissões de gases de efeito estufa (ZOHBI, 2019).

Vale ressaltar que, o mesmo poder público que realiza as licitações das principais obras de infraestrutura (habitação social, saneamento, pavimentação e outros) no país é responsável também por estabelecer as diretrizes para implantar as políticas públicas nacionais de gestão de resíduos sólidos. Portanto, cabe-lhe iniciar os procedimentos de boas práticas e regulamentar os procedimentos necessários para utilização dos resíduos sólidos nas licitações públicas.

³ Países que compõem a OCDE: Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Coreia, Dinamarca, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Irlanda, Islândia, Israel, Itália, Japão, Letônia, Luxemburgo, México, Noruega, Nova Zelândia, Países Baixos, Peru, Polônia, Portugal e Reino Unido.

Dessa forma, o objetivo principal desta pesquisa é propor medidas à administração pública do estado do Ceará, para incentivar a utilização dos resíduos sólidos gerados no estado em suas licitações de obras públicas, conforme preconiza a Política Nacional de Resíduos Sólidos (PNRS), fortalecendo a confiança dos técnicos e gestores quanto à aplicação de soluções sustentáveis.

2 METODOLOGIA

Esta pesquisa pode ser classificada como qualitativa, pois objetiva explicar e compreender determinado fenômeno, preocupando-se com a realidade e não com aspectos quantitativos. Em especial, com o comportamento da administração pública do Estado do Ceará em relação à aplicação de resíduos sólidos em obras públicas.

Quanto à natureza, pode ser classificada como aplicada, pois visa gerar conhecimentos para aplicação prática, dirigidos à solução de um problema específico, qual seja, a necessidade de aplicação dos RCD e materiais reciclados em obras públicas, de forma a reintroduzir esses materiais na cadeia produtiva.

Por fim, em relação aos procedimentos, pode-se dizer que se trata de uma pesquisa bibliográfica, feita por meio do levantamento de referências bibliográficas de material já elaborado cientificamente. Para tanto, inicialmente foi realizado um levantamento da situação dos resíduos sólidos de construção e demolição (RCD): seu volume e local de descarte no estado do Ceará. De posse dessas informações, e considerando que é necessária alguma intervenção da administração pública para reduzir o volume de RCD gerado anualmente e, ainda, levando em conta o poder de consumo do próprio poder público, foi verificada a viabilidade de realizar licitações com aplicação de requisitos sustentáveis como a utilização de materiais recicláveis de RCD. Por fim, foi realizado um levantamento das medidas que estão sendo adotadas pelas diversas unidades federativas do poder pú-

blico para implantar ações voltadas à realização de licitações sustentáveis.

3 RESÍDUOS SÓLIDOS

3.1 Resíduos da construção e demolição

A Política Nacional de Resíduos Sólidos (Lei 12.305/2010) considera como resíduos de construção civil aqueles gerados nas construções, reformas, reparos e demolições de obras, incluindo a preparação e escavação de terrenos. Nesse sentido, a Resolução 307 do Conselho Nacional do Meio Ambiente (Conama) define que os resíduos da construção civil são “os provenientes de construções, reformas, reparos e demolições de obras de construção civil, e os resultantes da preparação e da escavação de terrenos” (BRASIL, 2002).

Segundo o Conama (BRASIL, 2002), os resíduos sólidos, em geral, são classificados de acordo com a atividade que lhes deu origem e com seus constituintes. Desta forma, eles podem ser classificados como:

Classe A – resíduos reutilizáveis ou recicláveis, como agregados;

Classe B – resíduos recicláveis para outras destinações;

Classe C – resíduos para os quais não foram desenvolvidas tecnologias ou aplicações economicamente viáveis que permitam sua reciclagem ou recuperação;

Classe D – resíduos perigosos oriundos do processo de construção, como tintas, solventes, óleos e outros, ou aqueles contaminados ou prejudiciais à saúde oriundos de demolições, reformas e reparos de clínicas radiológicas, instalações industriais e outros.

Alguns fatores podem ser destacados como os maiores contribuintes para a enorme geração dos resíduos de construção e demolição: a busca incessante pelo desenvolvimento econômico, o uso inadequado de tecnologias construtivas e o desordenado crescimento populacional. Segundo Zordan (1997), o elevado consumo de matéria-prima está diretamente

atrelado ao grande desperdício de material que ocorre nos empreendimentos, à vida útil das estruturas construídas, e às obras de reparo e adaptação das edificações existentes.

De forma ampla, os RCD são gerados principalmente (e não exclusivamente) durante três momentos distintos: na construção, nas manutenções e nas demolições. Para Fraga (2006), o desperdício de materiais ocorre desde a seleção dos fornecedores, passando pela etapa de projetos com soluções inadequadas e não otimizadas, pelo transporte e manuseio do material, até o recebimento e armazenamento.

Atualmente, a indústria da construção civil é reconhecida como uma das mais importantes atividades para o desenvolvimento econômico e social. No entanto, comporta-se ainda como grande geradora de impactos ambientais (SANTOS; TAMBARA JÚNIOR; CECHIN; ALMEIDA; SOUSA, 2012). A cadeia produtiva da construção civil consome entre 20 e 50% dos recursos naturais de todo o planeta (SANTOS; BATTISTELLE; HORI; JULIOTI, 2011). Segundo Cabral e Moreira (2011), nas cidades brasileiras o RCD representa em torno de 50% da massa total de resíduos sólidos urbanos (RSU).

3.2 Destinação dos resíduos sólidos

Uma das grandes preocupações relacionadas ao gerenciamento dos RSU refere-se a sua destinação final, que se realizada de maneira inapropriada pode dar origem a lixões ou causar diversos tipos de doenças, além da proliferação de veículos transmissores de doenças (ratos, baratas, insetos e outros).

Um sistema integrado de gestão de resíduos sólidos deve atuar em duas frentes fundamentais: a primeira é a obtenção de uma relação ótima entre os custos de redução da geração de resíduos na fonte e os custos de tratamento; a segunda é a indicação da melhor combinação entre as opções de destinação final disponíveis, em acordo com a hierarquia para gestão dos resíduos (CHERMONT; MOTTA, 1996).

Nesse sentido, a gestão de resíduos sólidos representa atualmente um desafio real imposto à administração pública, em razão da escassez de matéria-prima, dos crescentes custos relacionados ao ciclo de vida dos produtos, da inadequação das políticas de gestão adotadas e da ausência de regulamentação que permita produzir resultados adequados do ponto de vista econômico, social e ambiental. É importante salientar que a disposição dos resíduos sólidos em aterros sanitários, aterros controlados ou em lixões tornou-se insuficiente no atual contexto político e ambiental. É preciso operacionalizar o retorno dos resíduos sólidos, após seu consumo, à cadeia produtiva, ou seja, buscar formas de reutilizar esses materiais novamente nas obras e, com isso, diminuir o volume de resíduos que são dispostos nas estruturas mencionadas anteriormente.

Segundo o Plano Estadual de Resíduos Sólidos (PERS) (CEARÁ, 2016b), no estado do Ceará é predominante o uso de lixões como disposição final dos resíduos sólidos urbanos. Na maioria dos lixões os resíduos são incinerados a céu aberto, incluindo resíduos oriundos de serviços de saúde. Não existe proteção ao lençol freático, nem gerenciamento eficiente da administração desses locais. De acordo com a Superintendência Estadual do Meio Ambiente (Semace) citada no PERS (CEARÁ, 2016b) executam-se dessa prática oito municípios que destinam seus resíduos para cinco aterros sanitários, localizados em Aquiraz, Brejo Santo, Mauriti, Caucaia e Maracanaú.

Além disso, recentemente o Governo do Estado do Ceará concluiu a Central de Tratamento de Resíduos Sólidos (CTR) da região norte, que irá beneficiar inicialmente 14 municípios⁴. Ainda, está construindo a CTR da Região do Vale do Jaguaribe, que irá beneficiar mais 11 municípios⁵. Dessa forma, o estado passará a ter 33 municípios (18%) destinando seus resíduos sólidos de forma regular. Há de se destacar que nenhuma dessas

4 Alcântaras, Cariré, Coreaú, Forquilha, Frecheirinha, Graça, Groaíras, Massapê, Meruoca, Moraújo, Pacujá, Santana do Acaraú, Senador Sá, Sobral.

5 Alto Santo, Ereré, Iracema, Limoeiro do Norte, Morada Nova, Quixeré, Russas, São João do Jaguaribe, Tabuleiro do Norte, Potiretama e Palhano.

duas estruturas recebeu resíduos até o momento⁶.

Por fim, segundo o PERS (CEARÁ, 2016b), o volume de resíduos sólidos urbanos gerados no estado do Ceará em 2018 era estimado em 10.472,09 toneladas/dia, e deverá chegar a 11.250,03 toneladas/dia em 2022. Portanto, considerando a estimativa de Cabral e Moreira (2011) o total de resíduos de construção e demolição poderia chegar a 5.625,01 toneladas/dia em 2022. Dessa forma, é urgente criar novas soluções que reduzam a quantidade dos resíduos gerados. E uma das formas a serem adotadas é a reciclagem dos materiais, em especial dos RCD.

3.3 Redução de resíduos sólidos no meio ambiente

Reduzir a quantidade de resíduos gerados pelas atividades humanas é uma estratégia para minimizar os custos de gerenciamento, bem como os impactos ambientais de tratamentos, como a disposição em aterros. Não por acaso, reduzir a geração é um dos objetivos da Política Nacional de Resíduos Sólidos (GOUVEIA, 2012).

A reciclagem de materiais da construção civil tem sido utilizada cada vez mais pelos gestores públicos de diversos países, com vistas a diminuir a quantidade de materiais e produtos dispostos no meio ambiente. Alguns fatores devem ser considerados para a análise desses impactos, dentre eles: o custo ambiental de produção, a origem da matéria-prima, as possibilidades de reciclagem e as formas de disposição final ambientalmente adequadas.

Taylor (2000) indica que uma das possibilidades no gerenciamento dos resíduos é evitar que, uma vez já descartados, sejam destinados a aterros ou lixões, essencialmente por meio da segregação nas fontes geradoras e posterior reciclagem, compostagem ou aproveitamento energético.

6 Até março de 2020 as estruturas das CTR, em especial a da CTR da região Norte, ainda não estavam operando.

Dessa forma, é fundamental a intervenção do poder público, em conjunto com a iniciativa privada, criando mecanismo para inserir os materiais oriundos de RCD nas obras em geral, iniciando tal medida pelas obras públicas, que são engrenagens que movimentam a economia do país.

No entanto, tanto os técnicos quanto os gestores públicos muitas vezes se deparam com barreiras para aplicação dos RCD nas licitações públicas, principalmente pela falta de normativos claros, bem como de procedimentos e fluxos bem definidos. Portanto, é fundamental conhecer os procedimentos que estão sendo adotados nos diversos entes federativos do Brasil, como *benchmark* para aplicar no estado do Ceará.

4 LEGISLAÇÕES PARA LICITAÇÕES SUSTENTÁVEIS

4.1 O que são licitações sustentáveis?

Segundo o Superior Tribunal de Justiça (BRASIL, 2016b), as licitações sustentáveis (compras sustentáveis ou licitações verdes) são aquelas em que se inserem critérios ambientais nas especificações contidas nos editais de licitação para aquisição de produtos, contratação de serviços e execução de obras, de forma a minimizar os impactos ambientais adversos gerados por essas ações.

Para Cypreste (2013), a licitação sustentável é o processo de compra ou contratação, com custos efetivos que levam em consideração as condições de longo prazo, buscando agregar benefícios à sociedade, à economia e reduzir o impacto ambiental.

Castro, Freitas e Cruz (2014) declaram que as licitações públicas sustentáveis não representam uma nova modalidade de licitação, mas sim uma maneira de a administração pública licitar produtos, serviços e obras de forma sustentável, reeducando assim a sociedade para um novo estilo de vida.

Dessa forma, a licitação sustentável é aquela em que, além dos critérios normalmente utilizados pela administração para selecionar fornecedores, agregam-se como critérios os produtos ou serviços que geram menos impactos negativos ao meio ambiente, tendo em vista todo seu ciclo de vida.

No entanto, como mencionado anteriormente, suscitam-se dúvidas sobre a legalidade das licitações sustentáveis ou, em outras palavras, questiona-se se seria possível inserir critérios ambientais nos editais para a compra de bens ou para a contratação de serviços por parte da administração pública. Assim, inserir esses critérios, não previstos na Lei nº 8.666/93, que dispõe sobre as normas gerais sobre licitações e contratos no âmbito da administração pública, restringiria indevidamente a competitividade desses certames ao não possibilitar a participação de empresas que não cumprissem esses requisitos, além de muitos desses materiais serem mais onerosos do que a matéria-prima originária.

4.2 As licitações sustentáveis e a Constituição

Antes de adentrar na norma regulamentadora das licitações públicas nacionais (Lei 8.666/1993), é fundamental verificar como a Carta Magna (Constituição Federal de 1988) aborda as questões ambientais em relação à administração pública e como isso pode interferir de forma positiva nas aquisições realizadas por ela.

No artigo 37, a Constituição Federal estabelece, no tocante à realização de licitações, igualdade de condições a todos os concorrentes, vedadas exigências que venham comprometer o caráter isonômico da licitação:

XXI – ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações **serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes**, [...] (grifo nosso).

Além disso, no inciso VI do art. 170 da Constituição Federal, é posto que **a ordem econômica observe a defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado** conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação (BRASIL, 1988).

Em seguida, no caput do art. 225, a Constituição reforça as questões ambientais:

todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao poder público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações (BRASIL, 1988).

O panorama acima traçado evidencia, de forma clara, que o direito ao meio ambiente equilibrado é um direito fundamental de todos e que o Estado tem a obrigação de atuar no sentido de torná-lo concreto. Uma das formas de fazê-lo é fomentar o uso de tecnologias e processos de produção que reutilizem materiais reciclados de forma a reduzir seu impacto sobre o meio ambiente, inclusive dando tratamento diferenciado aos produtos e serviços conforme o impacto ambiental que causam.

Nesse sentido, não se vislumbra, pela inserção de critérios ambientais nos editais de licitação, qualquer conflito com o art. 37, inciso XXI, da CF/88, que estabelece igualdade de condições a todos os concorrentes nas licitações públicas. E, por mais que os materiais possam ser mais caros inicialmente ou possuam limitação de fornecedores, ainda assim devem ser inseridos nas licitações públicas de forma a minimizar os impactos causados no meio ambiente.

4.3 As licitações sustentáveis e a Lei 8.666/93

Tendo em vista que a Carta Magna não estabelece nenhum empecilho para a implantação de procedimentos que incentivem as licitações

com tecnologias sustentáveis, é fundamental conhecer o que as legislações infraconstitucionais trazem sobre o tema, em especial a Lei nº 8.666/93. No Quadro 1 será apresentado um histórico sobre os principais marcos legais nacionais que abordam o tema.

Quadro 1: Histórico das principais legislações nacionais envolvendo licitações sustentáveis

1981	Política Nacional e Meio Ambiente (PNMA) (Lei 6.938/81).
1988	Constituição da República Federativa do Brasil.
1993	Lei de Licitações e Contratos (Lei nº 8.666/93).
1998	Lei de Crimes Ambientais (Lei nº 9.605/1998).
1999	Programa da Agenda Ambiental na Administração Pública (A3P). Um dos cinco eixos da A3P é justamente a licitação sustentável.
2001	Estatuto da Cidade (Lei nº 10.257/2001). Estabelece a adoção de padrões de produção e consumo compatíveis com os limites de sustentabilidade ambiental.
2002	Agenda 21 Brasileira
2003	Emenda Constitucional nº 42/2003. Acrescenta, ao princípio da ordem econômica da defesa do meio ambiente (art. 170, VI), a possibilidade de tratamento diferenciado conforme impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.
2009	Política Nacional sobre Mudança do Clima (PNMC) (Lei nº 12.187/2009)
2010	Política Nacional de Resíduos Sólidos (PNRS) (Lei nº 12.305/2010). Estabelece a prioridade, nas contratações públicas, para produtos reciclados e recicláveis.
	Alterações da Lei de Licitações e Contratos (Lei nº 12.349/2010). Inclui no art. 3º da Lei nº 8.666/93 o desenvolvimento nacional sustentável entre os princípios da licitação.
2011	Plano de Ação para a Produção e Consumo Sustentáveis (PPCS).

Fonte: Adaptado de Cardoso (2016).

Percebe-se do histórico apresentado no Quadro 1, que muitas mudanças ocorreram na legislação brasileira nos últimos anos, no intuito de incorporar medidas que aumentassem a sustentabilidade nas aquisições públicas (ou Compras Públicas Sustentáveis). Em especial, a Lei nº 12.349/2010, que alterou o art. 3º da Lei 8.666/1993, incluindo a promoção do desenvolvimento nacional sustentável.

Para Di Pietro (2012) “o princípio da sustentabilidade da licitação ou da licitação sustentável, liga-se à ideia de que é possível, por meio do procedimento licitatório, incentivar a preservação do meio ambiente”.

O próprio Tribunal de Contas da União – TCU, por intermédio do Acórdão 1.056/2017-P, encaminhou uma série de determinações a vários órgãos da administração pública para que se cumprisse a disposição consignada no art. 3º da Lei 8.666/93, que trata da busca do desenvolvimento nacional sustentável.

No entanto, sempre existirá um espaço de discricionariedade do gestor no momento de definir o que é desenvolvimento sustentável e o que é necessário para alcançá-lo, já que o tema tem certo grau de subjetividade. E a própria Lei nº 8.666/93 não expressa claramente quais critérios (percentuais ou limites) deverão ser adotados para implantar ações para o desenvolvimento sustentável.

Dessa forma, o legislador, nas diversas esferas da administração pública, poderá estabelecer (considerando sua discricionariedade e sua motivação) diretrizes sobre como aplicar as ações preconizadas na Constituição Federal e na Lei 8.666/1993.

4.4 Instrumentos para aplicação de licitações sustentáveis

Em vista do histórico apresentado anteriormente, é necessário conhecer os principais normativos, na legislação brasileira, em âmbito federal, estadual e municipal, para adquirir materiais, serviços e/ou equipamentos ambientalmente sustentáveis em licitações, em consonância com as diretrizes expostas no Quadro 1, em especial a Política Nacional de Resíduos Sólidos (PNRS):

No âmbito federal:

– Decreto Federal nº 2.783/98 – proíbe a aquisição, por parte de órgãos da administração pública federal direta, autárquica ou fundacional,

de produtos ou equipamentos que contenham ou façam uso de substâncias que destroem a camada de ozônio.

– Decreto Federal nº 5.940/06 – institui a separação dos resíduos recicláveis descartados pelos órgãos e entidades da administração pública federal direta ou indireta, na fonte geradora, e sua destinação às associações e cooperativas dos catadores de materiais recicláveis.

– Guia Prático de Licitações Sustentáveis do Supremo Tribunal de Justiça – estabelece diretrizes para as licitações do STJ a respeito das licitações sustentáveis, podendo ser utilizado por outras instituições como manual de boas práticas (BRASIL, 2016b).

– Instrução Normativa nº 1, de 19 de janeiro de 2010 – dispõe sobre critérios de sustentabilidade ambiental na aquisição de bens, contratação de serviços ou obras pela administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Essa instrução normativa é bastante ampla e inovadora, estabelecendo, por exemplo: requisitos a serem observados nos projetos básicos referentes a editais de licitação para contratar obras e serviços de engenharia;

– Guia Nacional de Licitação Sustentável – normativo elaborado pela Advocacia Geral da União para orientar os entes e entidades da União, estados e municípios sobre procedimentos a serem adotados para elaborar projetos sustentáveis (BRASIL, 2016a);

No âmbito estadual:

Segundo Nascimento (2006), o estado de São Paulo possui algumas iniciativas de ordem normativa para incorporar preceitos de caráter ambiental em suas licitações:

– Decreto nº 48.138/03 – determina que os editais de licitação contemplem o emprego de tecnologia que possibilite reduzir e utilizar racionalmente a água potável e adquirir novos equipamentos e metais hidráulicos/sanitários economizadores.

– Decreto nº 49.674/05 – impõe o uso de madeira nativa de pro-

cedência legal em obras e serviços de engenharia nas várias etapas do procedimento de contratação.

No âmbito municipal:

– O Decreto nº 48.075/2006, promulgado pela Prefeitura do Município de São Paulo, estabeleceu a obrigatoriedade da utilização, em obras e serviços de pavimentação de suas vias públicas, de agregados reciclados oriundos de resíduos sólidos da construção civil (SÃO PAULO, 2006).

– Já o município do Rio de Janeiro, por sua vez, mediante o Decreto nº 33.971/2011, estabeleceu a obrigatoriedade da utilização de agregados reciclados, oriundos de Resíduos da Construção Civil – RCC (ou RCD) em obras e serviços de engenharia realizados pelo município, e apresentou exemplos de aplicação conforme Quadro 2.

Quadro 2: Utilização de agregados reciclados de RCC em obras e serviços de engenharia realizados pelo município do Rio de Janeiro – exemplos⁷

Tipo de obra	Exemplo de alternativas
1. Infraestrutura	1.1 Revestimento primário de vias (cascalhamento ou camadas de reforço de subleito, sub-base e base de pavimentos em estacionamentos e vias públicas).
	1.2 Passeios.
	1.3 Artefatos (blocos de vedação, peças pré-moldadas para revestimento de pavimento, meios-fios, sarjetas, tentos, canaletas, tubos, mourões e placas de muro).
	1.4 Drenagem urbana (embasamentos, nivelamentos de fundos de vala, drenos ou argamassas).
2. Edificações	2.1 Concreto não estrutural (muros, passeios contrapisos, enchimentos e alvenarias de vedação).
	2.2 Argamassas não estruturais.
	2.3 Artefatos (blocos de vedação, peças pré-moldadas para revestimento de pavimento, meios-fios, sarjetas, tentos canaletas, tubos, mourões e placas de muro).

Fonte: Rio de Janeiro (2011).

⁷ Apesar da tabela exemplificativa, até março de 2020 apenas o item 1.1 integrava o catálogo do Sistema de Custo para Obras e Serviços de Engenharia (SCO-RIO), impossibilitando a realização de todos os itens propostos pelo referido decreto.

Ademais, a Organização das Nações Unidas (ONU) descreve a chamada Agenda 2030 como um plano de ação para as pessoas, o planeta e a prosperidade, que busca fortalecer a paz universal com mais liberdade. Essa agenda possui 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável e pode ser utilizada como referência para nortear as decisões dos gestores do mundo todo. E, mediante as ações que podem ser implementadas pelos gestores públicos, esses objetivos poderão ser alcançados de forma mais célere.

4.5 Mecanismos para licitações sustentáveis no Ceará

No estado do Ceará, além do Plano Estadual de Resíduos Sólidos e da Política Estadual de Resíduos Sólidos, não foram identificados muitos instrumentos normativos do estado para implantar medidas sustentáveis de aplicação de resíduos sólidos e outros materiais sustentáveis em suas licitações. Nesse sentido, o Manual de Obras Públicas e Serviços de Engenharia, lançado em 2016 pela Controladoria-Geral do Estado (CEARÁ, 2016a), não aborda as boas práticas que deveriam ser observadas pelas instituições da administração direta e indireta que o utilizam.

De todo modo, identificou-se nas normativas do estado do Ceará, a disponibilização de uma tabela (Tabela 1) de referência específica para materiais reciclados, que é composta atualmente por apenas oito itens.

Tabela 1: Materiais reciclados sem frete: versão 26

Insumo	Descrição	Un	Preço
R0001	Pó de pedra reciclado	M3	R\$ 19,00
R0002	Pedra de mão (rachão) reciclada	M3	R\$ 26,00
R0003	Brita reciclada	M3	R\$ 38,00
R0004	Sub-base c/ agregado reciclado	M3	R\$ 17,00
R0005	Macadame 50/50 reciclado	M3	R\$ 23,00
R0006	Solo brita 60/40 reciclado	M3	R\$ 34,00
R0007	Solo brita 50/50 reciclado	M3	R\$ 31,00
R0008	Solo brita 30/70 reciclado	M3	R\$ 27,00

Fonte: Ceará (2019).

5 CONCLUSÃO

Verificou-se que a legislação brasileira é permissiva quanto à adoção de licitações sustentáveis, desde que devidamente motivadas e embasadas tecnicamente pelas equipes técnicas, ficando a cargo da gestão de cada instituição a subjetividade com relação aos custos que podem ser acrescidos com a incorporação de materiais e técnicas sustentáveis no processo licitatório.

Ultrapassados eventuais questionamentos em relação à legalidade das licitações sustentáveis, é fundamental que a administração pública, em todas suas esferas, passe a considerar a sustentabilidade como pré-requisito imprescindível nos processos licitatórios. Vale salientar que, por ser um tema ainda recente, espera-se que surjam grandes desafios para alcançar sua concretização plena, de natureza técnica, procedimental e jurídica.

Para apoiar a implementação das licitações sustentáveis é importante que as unidades federativas adotem medidas impositivas internamente (mediante legislações específicas) para facilitar o uso de tais procedimentos. Além disso, com a implementação de materiais reciclados nos processos licitatórios, o mercado privado será incentivado, gerando assim, mais renda e trabalho.

Verificou-se que, apesar dos investimentos realizados em ações estruturais pelo estado do Ceará nas regiões Norte e do Vale do Acaraú, o estado não possui em seu arcabouço legal muitas diretrizes para implementar licitações sustentáveis, de forma a utilizar dos materiais reciclados originados nessas estruturas e outras mais distribuídas ao longo do estado. Assim, sugerem-se algumas medidas:

I – Estabelecer a obrigatoriedade da utilização de agregados reciclados, oriundos de Resíduos da Construção Civil – RCC (ou RCD) em obras e serviços de engenharia realizados pelo estado, assim como as prefeituras de São Paulo e Rio de Janeiro o fizeram.

II – Acrescentar no Manual de Obras do Estado do Ceará diretrizes

para a implantação de licitações sustentáveis nas obras do estado, como no manual desenvolvido pelo STJ e pela AGU.

III – Acrescentar no Manual de Obras do Estado do Ceará requisitos a serem observados nos projetos básicos referentes a editais de licitação para a contratação de obras e serviços de engenharia (assim como a IN 1/2010).

IV – Aumentar o número de itens apresentados na tabela de referência para materiais reciclados, de forma a possibilitar sua utilização nos orçamentos de obras estaduais.

V – Acrescentar na tabela de referência para materiais reciclados itens mais complexos, como bancos de concreto reciclado, meios-fios com material reciclado e outros, de forma a aumentar o uso e o consumo dos RCD.

Vale ressaltar que diversas legislações estão sendo elaboradas como instrumentos para reduzir e descartar adequadamente os resíduos sólidos. No entanto, não foram identificadas diretrizes específicas para nortear os gestores e técnicos do Governo do Estado do Ceará em ações voltadas para o reaproveitamento/reutilização dos RCD de sua região.

REFERÊNCIAS

ANA. **Atlas Brasil**: abastecimento urbano de água (2010). Brasília, DF: ANA, 2010. Disponível em: <https://bit.ly/2NvDPAR>. Acesso em: 15 jan. 2020.

BRASIL. Advocacia Geral da União. **Guia Nacional de Licitações Sustentáveis**. Brasília, DF: AGU, 2016a. Disponível em: <https://bit.ly/3e-G2EGc>. Acesso em: 25 jun. 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Decreto nº 2.783, de 17 de setembro de 1998. Dispõe sobre proibição de aquisição de produtos ou equipamentos que contenham ou façam uso das substâncias que destroem a camada de ozônio – SDO, pelos órgãos e pelas entidades da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 8 set. 1998. Disponível em: <https://bit.ly/31hzQjI>. Acesso em: 20 fev. 2020.

BRASIL. Decreto nº 5.940, de 25 de outubro de 2006. Institui a separação dos resíduos recicláveis descartados pelos órgãos e entidades da administração pública federal, na fonte geradora, e a sua destinação às associações e cooperativas dos catadores de materiais recicláveis, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26 out. 2006. Disponível em: <https://bit.ly/3fYDCTa>. Acesso em: 20 fev. 2020.

BRASIL. Lei nº 12.305, de 2 de agosto de 2010. Institui a política Nacional de Resíduos Sólidos; altera a Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 3 ago. 2010a. Disponível em: <https://bit.ly/3i0eAEX>. Acesso em: 20 dez. 2019.

BRASIL. Lei nº 12.349, de 15 de dezembro de 2010. Altera as Leis nº 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.958, de 20 de dezembro de 1994, e 10.973, de 2 de dezembro de 2004; e revoga o § 1º do art. 2º da Lei nº 11.273, de 6 de fevereiro de 2006. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 dez. 2010b. Disponível em: <https://bit.ly/3dzjWnh>. Acesso em: 20 dez. 2020.

BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 jun. 1993. Disponível em: <https://bit.ly/31m1v33>. Acesso em: 10 dez. 2019.

BRASIL. Ministério da Integração Nacional. **Relatório final**: grupo de trabalho interministerial para delimitação do semiárido. Brasília, DF: Mint, 2017a. Disponível em: <https://bit.ly/3hZX8QN>. Acesso em: 11 mar. 2019.

BRASIL. Ministério do Meio Ambiente. Resolução 307, de 5 de julho de 2002, do Conselho Nacional do Meio Ambiente. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 jul. 2002. Disponível em: <https://bit.ly/3dy7yUD>. Acesso em: 7 jan. 2020.

BRASIL. Ministério do Planejamento. **Instrução Normativa nº 01, de 19 de janeiro de 2010**. Dispõe sobre os critérios de sustentabilidade ambiental na aquisição de bens, contratação de serviços ou obras pela Administração Pública Federal. Brasília, DF: Ministério do Planejamento, 2010c. Disponível em: <https://bit.ly/2VhkOq2>. Acesso em: 20 fev. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Guia Prático de Licitações Sustentáveis no STJ**. Brasília, DF: STJ, 2016b. Disponível em: <https://bit.ly/2Z8ODKH>. Acesso em: 20 fev. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1.056/2017-P**. Brasília, DF: TCU, 2017b. Disponível em: <https://bit.ly/2Nv8PkI>. Acesso em: 10 jun. 2020.

CABRAL, A. E. B.; MOREIRA, K. M. V. **Manual sobre os resíduos sólidos da construção civil**. Fortaleza: Sinduscon, 2011. Disponível em: <https://bit.ly/2Zcl6zI>. Acesso em: 20 jan. 2020.

CARDOSO, J. R. **Contratações públicas sustentáveis: da teoria à prática**. Brasília, DF: Enap, 2016.

CASTRO, J. K.; FREITAS, C. L.; CRUZ, F. Licitações sustentáveis: um estudo em Instituições Federais de Ensino Superior do Sul do Brasil. **Re-**

vista Metropolitana de Sustentabilidade, São Paulo, v. 4, n. 1, p. 31-51, 2014. Disponível em: <https://bit.ly/3hXetKi>. Acesso em: 14 jun. 2020.

CEARÁ. Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará. **Manual de obras públicas e serviços de engenharia do estado do Ceará**: recomendações básicas para contratos e convênios no âmbito do estado do Ceará. Fortaleza: CGE, 2016a. Disponível em: <https://bit.ly/3PfjXI>. Acesso em: 10 fev. 2020.

CEARÁ. Secretaria de Meio Ambiente. **Plano estadual de resíduos sólidos**. Fortaleza: Secretaria de Meio Ambiente, 2016b. Disponível em: <https://bit.ly/2Z9cBp3>. Acesso em: 10 fev. 2020.

CEARÁ. Secretaria de Infraestrutura. **Tabela de referência de custos**: versão 26. Fortaleza: Secretaria de Infraestrutura, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/3eB0MhW>. Acesso em: 20 fev. 2020.

CHERMONT, L. S.; MOTTA, R. S. **Aspectos econômicos da gestão integrada de resíduos sólidos**. Rio de Janeiro: Ipea, 1996.

CYPRESTE, A. S. T. **Licitações sustentáveis, instrumento legal de promoção da sustentabilidade**: um estudo da aquisição de bens na Universidade Federal do Espírito Santo – UFES. 2013. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública) – Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, 2013. Disponível em: <https://bit.ly/2NqmrXu>. Acesso em: 12 jun. 2020.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo**. São Paulo: Atlas. 2012.

FRAGA, M. F. **Panorama da geração de resíduos da construção civil em Belo Horizonte**: medidas de minimização com base em projeto e pla-

nejamento de obras. 2006. Dissertação (Mestrado em Saneamento, Meio Ambiente e Recursos Hídricos) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2006. Disponível em: <https://bit.ly/2ZaOIha>. Acesso em: 12 jun. 2020.

GOUVEIA, N. Resíduos sólidos urbanos: impactos socioambientais e perspectiva de manejo sustentável com inclusão social. **Ciência & Saúde Coletiva**, Rio de Janeiro, v. 17, n. 6, p. 1503-1510, 2012.

NASCIMENTO, S. H. N. **Parecer CJ/SMA nº 683/2006**. São Paulo: CQGP, 2006. Disponível em: <https://bit.ly/3ib7fma>. Acesso em: 10 jun. 2020.

RIO DE JANEIRO (Município). **Decreto nº 33.971**, de 13 de junho de 2011. Dispõe sobre a obrigatoriedade da utilização de agregados reciclados em obras e serviços de engenharia realizados pelo Município do Rio de Janeiro e dá outras providências. **Diário Oficial da Prefeitura Municipal da Cidade do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro**, 14 jun. 2011. Disponível em: <https://bit.ly/3fQX04i>. Acesso em: 20 fev. 2020.

SANTOS, M. F. N.; BATTISTELLE, R. A. G.; HORI, C. Y.; JULIOTI, P. S. Importância da avaliação do ciclo de vida na análise de produtos: possíveis aplicações na construção civil. **Gepros: gestão da produção, operações e sistemas**, Bauru, v. 6, n. 2, p. 57-73, 2011.

SANTOS, F. F.; TAMBARA JÚNIOR, L. U. D.; CECHIN, N. F.; ALMEIDA, V. L.; SOUSA, M. A. B. Adequação dos municípios do estado do Rio Grande do Sul à legislação de gestão de resíduos da construção civil. **Iberoamerican Journal of Industrial Engineering**, Florianópolis, v. 4, n. 8, p. 1-18, 2012.

SÃO PAULO (Município). Decreto nº 48.075, de 28 de dezembro de 2006. Dispõe sobre a obrigatoriedade da utilização de agregados reciclados, oriundos de resíduos sólidos da construção civil, em obras e serviços de pavimentação das vias públicas do município de São Paulo. **Diário Oficial da Prefeitura Municipal da Cidade de São Paulo**, São Paulo, 28 dez. 2006. Disponível em: <https://bit.ly/2Yx3cZF>. Acesso em: 20 fev. 2020.

SIQUEIRA, M. M.; MORAES, M. S. Saúde coletiva, resíduos sólidos urbanos e os catadores de lixo. **Ciência & Saúde Coletiva**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 6, p. 2115-2122, 2009.

TAYLOR, D. C. Policy incentives to minimize generation of municipal solid waste. **Waste Management and Research**, London, v. 18, n. 5, p. 406-419, 2000.

ZOHBI, E. Infraestrutura sustentável: como fazer licitações públicas verdes? *In: Ideação*. Washington, DC, 22 abr. 2019. Disponível em: <https://bit.ly/382cdwB>. Acesso em: 17 jan. 2020.

ZORDAN, S. E. **A utilização do entulho como agregado na confecção do concreto**. 1997. Dissertação (Mestrado em Engenharia Civil) – Departamento de Saneamento e Meio Ambiente, Faculdade de Engenharia Civil, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 1997. Disponível em: <https://bit.ly/2A1CQFu>. Acesso em: 17 jan. 2020.

Transparência pública e acesso à informação: uma análise do Portal da Transparência do município de Fortaleza

Public transparency and access to information: an analysis of the Transparency Portal in the municipality of Fortaleza

Elaina Cavalcante Forte¹

RESUMO

O artigo visa à análise do conteúdo do direito à informação e sua relação com o princípio democrático, enquanto pressupostos para a concretização do controle social da administração pública. Diante do desenvolvimento acelerado da chamada sociedade da informação e do conhecimento, as novas tecnologias tendem a influenciar progressivamente a gestão estatal, exigindo posturas mais ativas da sociedade e do Estado diante das diferentes demandas em virtude da transparência fiscal. A fim de correlacionar esses aspectos no plano fático, o artigo intenta compreender criticamente a aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Lei de Acesso à Informação na gestão municipal, com base em dados veiculados diretamente no Portal da Transparência do município de Fortaleza. O método de procedimento da pesquisa é bibliográfico e empírico, utilizando-se, quanto a este, de consulta ao Portal da Transparência do município, a fim de averiguar sua transparência ativa, ou seja, a divulgação de informações pelo próprio órgão, independentemente de requerimento pelo cidadão (transparência passiva). A problemática está em analisar os aspectos legais e administrativos advindos com a promulgação da Lei e se a gestão municipal os cumpre de forma satisfatória. Conclui-se que o Portal apresenta baixo detalhamento das informações, com uso de quantitativos e percentuais em linguagem puramente técnica, sem tradução para o cidadão comum. Essa

¹ Mestranda em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará. Especialista em Direito e Processo Constitucional pela Escola da Magistratura do Estado do Ceará (Esmec). E-mail: elainacforte@gmail.com

situação resulta em déficit de transparência, afastamento dos cidadãos da gerência e da fiscalização da coisa pública e baixo controle social.

Palavras-Chave: Controle Social. Direito à Informação. Democracia Fiscal. Transparência Pública. Portal da Transparência.

ABSTRACT

This paper verifies the content of the right to information and its relation to the democratic principle as premise for the social control of Public Administration. In view of the accelerated development of the information and knowledge society, new technologies tend to progressively influence state management, demanding more active positions from society and the government, given the various demands due to fiscal transparency. In order to correlate these aspects in the factual plan, this article critically analyzes the application of the Law of Fiscal Responsibility and the Law of Access to Information in the municipal management based on data transmitted directly on the transparency portal of the municipality of Fortaleza. The research methodology was an empirical bibliography review utilizing consultation to the municipality's transparency portal to ascertain its active transparency, that is, the disclosure of information by the body, regardless of application by the citizen (passive transparency). The legal and administrative aspects arising from the enactment of the law and the levels of satisfaction with municipal management were defined. The portal was shown to have a low amount of detail, presenting numbers and percentages in purely technical language without any translation for ordinary citizens. This situation leads to a lack of transparency, the exclusion of citizens from public management, and inspection of public affairs and low social control.

Keywords: Social Control. Right to Information. Fiscal Democracy. Public Transparency. Transparency Portal.

Recebido: 10-03-2020

Aprovado: 15-06-2020

1 INTRODUÇÃO

Vivencia-se um momento denominado “sociedade do conhecimento e da informação”, marcado pelo advento das novas tecnologias da informação e da comunicação. No contexto brasileiro, o Estado gerencial começa a estruturar algumas reformas administrativas, pautadas na eficiência e na transparência. O objetivo é priorizar a consensualidade e o diálogo com o cidadão-contribuinte, em detrimento da perspectiva de cliente.

Diante dessas mudanças, surge a Lei Complementar de Responsabilidade Fiscal nº 101 (BRASIL, 2000), consagrando o princípio da gestão fiscal responsável, o qual foi reforçado quando a Lei sofreu alterações pela Lei Complementar nº 131/2009, que obrigou a divulgação, em meios eletrônicos, de todas as informações públicas referentes à atividade financeira dos entes federados.

Em 2011, foi promulgada a Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011), para regular o acesso à informação e à transparência na administração pública, acrescentando outras obrigações e detalhando alguns conceitos. Nesse contexto, a fim de atender aos dispositivos da lei, começam a ser criados portais da transparência nos estados e nos municípios (na esfera federal, existe desde 2004).

Com base nesse panorama, este trabalho tem por escopo analisar alguns aspectos do Portal da Transparência do município de Fortaleza, de forma conjugada a uma leitura crítica da Lei de Acesso à Informação (LAI).

Para tanto, o primeiro tópico aborda as inter-relações entre democracia, direito à informação e controle social, para analisar seus conceitos e a complexa interação entre eles. Em seguida, passa-se à análise da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e da LAI, destacando origens, características e suas complementaridades e convergências. Em um terceiro momento, realiza-se uma apreciação crítica de alguns dispositivos da LAI em consonância com o princípio da transparência, a partir de uma análise prática do modo como vêm sendo geridas as informações pelo Portal da Transparência de Fortaleza.

2 DO DIREITO FUNDAMENTAL À INFORMAÇÃO E À TRANSPARÊNCIA NO CONTEXTO DA SOCIEDADE INFORMATACIONAL

O estabelecimento da publicidade e do acesso à informação como regra no funcionamento da administração pública, em contraposição a uma cultura do segredo, se dá com base na evolução da sociedade e da concepção de Estado. A mudança desses paradigmas para a administração pública gera reflexos no contexto da administração fazendária.

Segundo Cavalcante e Fernandes (2018, p. 50-51), “a tributação tem que ser vista sob o prisma da *accountability*, da transparência, das boas normas de governança, da responsabilidade fiscal e social”. Para construir um modelo de administração fazendária que concilie transparência e a participação social no controle dos atos do poder público, é necessário analisar o contexto evolutivo da administração pública.

Em breves linhas, a fase absolutista ou patrimonialista foi caracterizada pela indistinção entre o público e o privado, o que dava margem para práticas nepotistas e corruptas. É com o advento do Estado liberal que a “coisa pública” é tratada de forma distinta da “coisa do particular”, imprimindo-se um novo papel para o Estado, baseado no respeito à legalidade (Estado que se submete à lei e deve impedir o arbítrio do governante, com a respectiva contenção de abusos por parte deste), à impessoalidade (distinção entre instância pública e instância privada) e à racionalidade (aliada ao formalismo e a uma regulamentação detalhada a fim de evitar a corrupção e o desvio de finalidade de outrora).

É a fase da administração pública burocrática, em que enfatiza-se o momento processual, não os resultados, situação que causa enrijecimento da estrutura administrativa e distanciamento entre sociedade e poder público. Fatos como a separação entre as decisões da administração e os interesses dos administrados, a globalização econômica e as novas funções sociais do Estado (novas responsabilidades assumidas em virtude da

emergência dos direitos sociais), levam à evolução de um modelo de administração pública denominado gerencial, que busca o atendimento das necessidades do cidadão e a eficiência dos atos administrativos.

Nesse sentido, “a eficiência orienta o controle de resultados não apenas em termos de quantidade, qualidade, oportunidade e economicidade, mas, sobretudo, pela real satisfação proporcionada ao cidadão-usuário” (MOREIRA, 2010, p. 146). A administração sistêmica não abandona por completo os princípios da administração burocrática, mas o paradigma gerencial passa a ser orientado “nos princípios da confiança e da descentralização da decisão”, situação que “exige formas flexíveis de gestão, horizontalização de estruturas, descentralização de funções, incentivos à criatividade” (BRASIL, 1995, p. 17).

A concepção de administração pública no atual Estado democrático de direito “trata-se de fórmula composta, cujas adjetivações se conjugam para identificar a feição estatal, a que se pode acrescentar o caráter ‘social’, extraído da leitura completa do texto constitucional” (MEDAUAR, 2011, p. 32). Além disso, com o surgimento das novas tecnologias da informação e da comunicação, especialmente com o advento da internet, houve um redimensionamento dos controles clássicos do Estado, introduzindo uma gramática sociotécnica diferente nas formas de gestão da administração pública.

De acordo com Limberger (2007, p. 256), “a internet muda o clássico conceito de território, permitindo que as limitações geográficas sejam superadas no *ciber espaço*”; por isso, “a noção de soberania também perde sua importância, diante da economia globalizada e dos tratados internacionais”.

A esse fenômeno tecnológico Schwab denomina “quarta revolução industrial”, em cujo cerne estão as tecnologias. Segundo o autor, “as tecnologias emergentes poderão proporcionar enormes benefícios à indústria e à sociedade”, mas isso só será alcançado se as tecnologias estiverem baseadas em valores e em princípios, a fim de “encontrar novas aborda-

gens para governar as tecnologias de forma a servir ao interesse público, cumprir as necessidades humanas” (SCHWAB, 2018, p. 63).

As tecnologias da informação e da comunicação (TICs) se infiltram pelo setor governamental por meio do chamado governo eletrônico, que, segundo Bernardes (2011, p. 110), “além do objetivo de informatizar suas atividades internas e a comunicação com o público externo, busca o aumento da transparência e da participação da sociedade nas agências governamentais”.

Nas lições de Rose-Ackerman e Palifka (2016, p. 139), a tecnologia moderna permite “aos governos aprimorar a transparência, a *accountability* e a disseminação da informação. Ela também permite cidadãos e grupos de interesse para monitorar o governo com mais minúcia e cuidado”. As autoras alertam que o governo eletrônico “não é, contudo, uma garantia de processos limpos e transparentes, e pode ter suas próprias patologias em governos frágeis ou autocráticos” (Ibidem, p. 145). Além disso, “para aqueles que não têm acesso à internet ou conhecimentos de informática, o governo eletrônico pode significar mais marginalização” (Ibidem).

Nessa ambiência, Stiglitz (1999, p. 25) destaca que a abertura é essencial à governança pública. Trata-se de “dar ênfase na criação de uma cultura de abertura, onde a presunção é que o público deve conhecer e participar em todas as decisões coletivas”. É necessário “criar uma mentalidade de abertura, uma crença de que a informação que os funcionários públicos possuem é ‘de propriedade’ do público, e usá-lo para fins privados – é tanto um roubo de propriedade pública quanto roubar qualquer outra forma de propriedade” (Ibidem).

Em face desse contexto, depreende-se que informação e transparência são pilares essenciais para a concretização do controle social da administração, constituindo dimensões de valor e de direito importantes em um Estado democrático. Como destaca Bobbio (2015, p. 41), “não existe democracia sem opinião pública, sem a formação de um público que pretenda ter o direito de ser informado das decisões que são tomadas em nome do

interesse coletivo e de exprimir sobre elas sua própria crítica livre”. Embora estejam intimamente relacionados, informação e transparência têm conteúdos distintos. Transparência é, ainda, um conceito em formação, enquanto informação já é um conceito mais delimitado.

A Constituição da República de 1988 prevê, no artigo 5º, inciso XIV, o acesso de todos à informação como direito fundamental, constituindo o sigilo a exceção (BRASIL, 2016). Além disso, é atribuído ao poder público o dever de informar, conforme se induz dos artigos 37, caput (ao tratar dos princípios que regem a administração pública, dentre eles, a publicidade) e o art. 5º, inciso XXXIII, considerando interesse de todos serem informados pela administração (Ibidem).

O direito à informação é via de mão dupla, albergando tanto o direito de receber informações sem interferência do Estado, bem como de ter o direito de ser mantido informado pelo próprio governo. A LAI conceitua informação em seu artigo 4º, inciso I, como “dados, processados ou não, que podem ser utilizados para produção e transmissão de conhecimento, contidos em qualquer meio, suporte ou formato” (Idem, 2013).

Já o conceito de transparência, também utilizado pela Lei, não encontra definição precisa. É necessário entendê-lo de forma conjugada com os princípios norteadores tanto da LAI quanto da LRF. Assim, a LRF, em seu artigo 48, parágrafo 1º, estabelece que a transparência será assegurada mediante outros princípios, como o da participação popular. Ter acesso à informação constitui pressuposto ou instrumento para se chegar à transparência.

Taborda (2002) aponta três facetas diferenciadas pelas quais é possível compreender o conteúdo da transparência:

A primeira é que *transparência é direito de saber*, isto é, se a Administração funciona no interesse geral, os cidadãos devem ter o direito de saber o que se passa no interior da Administração porque ela está a seu serviço. O segundo aspecto do princípio da transparência cinge-se ao *direito de controle*, porque, só

conhecendo o que se passa dentro da Administração, o cidadão pode melhor verificar a legalidade e a oportunidade das decisões administrativas e apreciar como o dinheiro público está sendo utilizado. Por fim, por transparência entende-se o direito do cidadão de ser um ator e não só um espectador da vida administrativa: é o direito de não ser mais um administrado, mas um usuário, isto é, *de participar dos mecanismos administrativos* (Ibidem, p. 258-259, grifos do autor).

É importante destacar que as condições de possibilidade da transparência do poder público estão relacionadas a um processo de comunicação mais amplo que a mera transmissão de informações. O conceito de informação precisa ser valorado a fim de que ele possa dar acesso ao direito à transparência e concretizar todo o arcabouço principiológico delineado constitucionalmente, que congrega tanto os princípios da publicidade, da democracia e da participação.

Ao desenvolver o conceito de comunicação, Luhmann (2005) claramente diferencia informação de comunicação. Segundo ele, o processo comunicativo é uma relação imbricada entre emissão, informação e comunicação. A informação é apenas um elemento bruto, que é emitida por diferentes pessoas e instituições a partir de suas próprias óticas. O que a tornará inteligível e apta a estabelecer comunicação é, justamente, sua interpretação pelos diferentes sistemas nos quais se insere.

Por essa razão, ter acesso à informação é um dos requisitos para efetivar o direito à transparência, sendo fundamental destacar que esse acesso deve ser de qualidade, capaz de comunicar de forma clara, acessível e fácil de ser elaborada pelo cidadão. Caso não haja preocupação com o receptor da mensagem, a informação transmitida será inócua e incapaz de propiciar um verdadeiro saber sobre os atos do poder público e, conseqüentemente, dificultará uma tomada de decisão consciente por parte da sociedade.

Autores como Laporte, Demchak e Friis (2000) definem a transparência a partir do conceito de *openness*, segundo o qual atingir uma

abertura administrativa pressupõe atos do poder público no sentido de não apenas mostrar uma informação, mas de geri-la, trabalhá-la e disponibilizá-la, *a priori*, dando publicidade com o real intuito de “fazer-se entender” ao cidadão. É, pois, criar facilidades empíricas de real acesso.

No que concerne à transparência da gestão fiscal e ao escopo do trabalho, a mera disponibilização de informações relevantes sobre orçamento, receitas e despesas em um portal da transparência pelo município não garante o cumprimento do direito à informação, tampouco a transparência se realiza. É primordial o cuidado de estruturar tais informações de forma acessível e compreensível. Por fim, há uma relação que é feita entre transparência e *accountability*, que se refere à dimensão do controle dos atos da administração pública pela sociedade. Deve-se destacar sua importância como instrumento de controle do Estado pela sociedade:

O entendimento do controle social tem duas dimensões básicas. A primeira corresponde à *accountability*, a prestação de contas conforme parâmetros estabelecidos socialmente em espaços públicos próprios. A segunda, decorrente da primeira, consiste na responsabilização dos agentes políticos pelos atos praticados em nome da sociedade, conforme procedimentos estabelecidos nas leis e padrões éticos vigentes (TEIXEIRA, 2002, p. 38-39).

O exercício desse controle permite que sejam sanados vícios na atuação dos agentes públicos, mas, para isso, é necessária a transparência das condutas dos agentes políticos e uma estrutura adequada de intervenção da sociedade, com sua devida instrução. Para potencializar espaços efetivos de controle, o conceito deve compreender, segundo Teixeira (Ibidem, p. 40),

a correção dos desvios e a responsabilização dos agentes políticos e que seu exercício requer a organização da sociedade civil, sua estruturação e capacitação para esse fim, de forma permanente, em múltiplos espaços públicos, antes e durante a implementação de políticas, tendo como parâmetros não apenas variáveis técnicas, mas também exigências de equidade social e aspectos normativos. Requer, por outro lado, uma total trans-

parência e visibilidade do Estado, um trazer de volta à ágora, traduzida em amplos espaços públicos e autônomos, e que os cidadãos e suas organizações disponham de mecanismos institucionais e garantias legais para exercer o seu papel com um mínimo de eficácia.

Tendo em vista a exposição pretérita, o direito à informação está conectado a outros direitos fundamentais, tendo em sua base o princípio democrático, que, conjugados, são um meio de acesso ao controle social, o qual requer uma fusão de horizontes. Assim, direito à informação, democracia e controle social formam uma imbricação necessária, porém complexa.

Pergunta-se: que interações são possíveis ao pensarmos a informação sob a perspectiva de uma construção democrática, se entendermos que democracia não é um conceito meramente formal? Ou seja, como o Estado se torna democrático e fomenta práticas democráticas e participativas, com a utilização de instrumentos de governança novos, como os portais e sites de transparência? Como ele desenvolve uma cidadania fiscal, para além de mecanismos formais de participação política? Bittencourt e Reck (2018, p. 136) refletem sobre a questão ao dimensionar que, para que a LAI possa ser uma “lanterna a iluminar a atuação do corpo burocrático estatal e de seus agentes públicos e privados”, é necessário

que tal situação passe do plano normativo para a produção de eficácia social necessita-se mais do que estar disponível, a informação produza a comunicação, sendo então capaz de além de formar opiniões na esfera pública, qualificá-los em aspectos substantivos. Tais aspectos, que se chamam de substantivos, estão relacionados às práticas que se esperam da administração pública e lastreadas por seus princípios informadores. Ou seja, a expectativa do administrado em relação à administração pública deve ser a realização normativa alimentada por uma legitimidade de sua atuação (Ibidem).

Ainda, os autores fazem outro desdobramento das relações entre informação e democracia, que é “o papel decisivo para a formação e para

a análise da eficácia das políticas” (Ibidem). Destacam que o alcance da legitimidade se dá por meio das “deliberações, das discussões e decisões dos seus membros, especialmente quando são formuladas e manifestadas por meio de instituições sociais e políticas que reconheçam e respeitem a autoridade coletiva dos seus membros”.

O controle social só é factível se são assegurados meios que fomentem o acesso à informação de qualidade, passível de ser compreendida, elaborada e criticada por todos; que seja uma forma de controlar a moralidade administrativa e atentar contra possíveis atos corruptivos praticados na administração fiscal. A fim de entender como esses conceitos foram traduzidos no plano normativo atual e como vêm sendo implementados, o próximo tópico abordará os principais aspectos da LAI e da LRF.

3 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO: COMPLEMENTARIDADES E CONVERGÊNCIAS

A LRF foi promulgada para atender a regulamentação do artigo 163, da Constituição Federal, que trata sobre princípios e normas atinentes às finanças públicas, e tem por objetivo estabelecer um regime de gestão fiscal responsável. Ela surge em um contexto de reforma da administração burocrática para a gerencial, adotando um novo regime de gestão dos recursos públicos, que deve integrar o planejamento (ação planejada e transparente), os atos de transparência voltados para a correção de desvios ou para a prevenção de riscos, e o controle social. Esses são os principais aspectos que podem ser depreendidos do art. 1º, §1º, da referida Lei.

Com a era digital, a estrutura administrativa se moderniza, destacando-se, nesse contexto, dois marcos importantes sobre a incorporação das novas tecnologias pelos governos: Nova Gestão Pública e Novo Serviço Público. A Nova Gestão Pública surge na década de 1970 para tentar superar a crise fiscal, a partir da utilização de princípios de gestão típicos

do setor privado, com foco na eficiência da administração, em que “os cidadãos são vistos como consumidores e os problemas são tratados com o uso de incentivos. Espera-se que os servidores públicos sejam empreendedores de risco que realizam os melhores negócios e reduzam riscos.” (MEZZAROBBA; BERNIERI; CLERILEI, 2014, p. 27). Já o Novo Serviço Público “se constrói sobre a idéia do interesse público, a idéia de administradores públicos a serviço de cidadãos e, de fato, totalmente envolvidos com eles” (Ibidem, p. 28).

Tendo como elemento irradiador das suas demais normas, a transparência na gestão fiscal foi tratada especialmente nos artigos 48 e 48-A da LRF (da transparência na gestão fiscal) e determina a obrigatoriedade de divulgação, por meios eletrônicos, de todos os documentos e dados que tratem da atividade financeira do Estado (planos, orçamentos, leis orçamentárias), bem como suas versões simplificadas. É dever dar ampla acessibilidade, ainda, às políticas que estejam em desenvolvimento, como contratações públicas e afins.

Nas lições de Petrei (1997, p. 447), é de “particular valor contar com um bom sistema de administração financeira”, no qual “cada parte do poder público deveria elaborar um informe financeiro que refletisse os ingressos e os gastos do período precedente e seus ativos e passivos”. Como destaca Taborda (2002, p. 275):

A Lei de Responsabilidade Fiscal, então, veio a aprofundar a racionalidade de toda atuação administrativa, no sentido de que haja uma boa e responsável gestão. Além disso, a lei, ao trazer definições novas, como a de “transparência na gestão fiscal”, persegue uma mudança de mentalidade do administrador público, na medida em que configura um sistema de planejamento, execução orçamentária e disciplina fiscal, objetiva controlar o déficit público para estabilizar a dívida a um nível suportável para as economias emergentes, aglutina vários ramos do direito público, pois trata de Direito Financeiro, Tributário, Administrativo e Orçamentário e, o mais importante, estabelece a responsabilização pessoal dos governantes pelo seu descumprimento.

mento, conforme § 1º do art. 1º.

O artigo 48, em seu parágrafo §1º, também enumera outros meios pelos quais os cidadãos possam ter conhecimento dos atos da administração: participação popular mediante audiências públicas, Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e orçamentos, além da disponibilização em tempo real das informações e do estabelecimento de um sistema integrado de administração financeira e controle.

Como reforço aos preceitos da LRF, foi promulgada a Lei nº 12.527/2011 – Lei de Acesso à Informação (LAI) –, a qual regulamenta o direito constitucional de acesso às informações públicas, reforçando os princípios da participação e da gestão fiscal responsável. Ela corrobora a necessidade de transparência dos atos públicos e amplia o escopo já previsto na LRF. Segundo Cavalcante (2015, p. 379), a LAI foi construída “por pressão da sociedade civil e determina uma reestruturação da administração pública perante a sociedade na era da informação, determinando que: a regra é a transparência e o sigilo, a exceção”.

Nesse contexto, foi elaborada, em 2011, a cartilha de acesso à informação, a qual veio selar a cultura de segredo existente na tradição histórica das instituições brasileiras. Ao estabelecer que o acesso é a regra e o sigilo, a exceção, visa fortalecer a cultura da transparência nos governos, tornando-a um fim e um meio a ser almejado nas atuações estatais.

Desse modo, a LAI estabeleceu novos mecanismos de acesso à informação, por meio, por exemplo, da criação dos portais da transparência, em 2004². Além da criação do Portal da Transparência federal, aos estados e municípios também foi incumbida a responsabilidade de facilitar o acesso à informação localmente. Em razão disso, em 2013, também é elaborado o *Manual da Lei de Acesso à Informação para estados e municípios* (BRASIL, 2013). E essa é uma importante incorporação para concretizar o direito à informação em todos os níveis do Estado.

² Observa-se, portanto, que a LAI veio para robustecer essa mudança de concepção na administração, quando foi editada em 2011, tentando fortalecer o controle social, a cidadania participativa e a cultura de transparência.

De acordo com DaMatta (2011, p. 18), em estudo realizado sobre transparência governamental promovido pela Controladoria-Geral da União, o cidadão é o epicentro da Lei. Ao analisar o aparato informacional do Estado brasileiro, entende que:

Desafios deverão ser enfrentados para a implementação bem-sucedida da Lei. O primeiro deles é o enfrentamento da cultura do segredo, identificada principalmente na constante preocupação com o “mau uso” das informações pelo público, com a “má interpretação” ou “descontextualização das informações”. [...] muitas vezes, as informações sob a guarda da administração pública são tratadas como sendo de propriedade do Estado, dos departamentos e, em alguns, casos dos próprios servidores. [...] O controle das informações, especialmente dos bancos de dados, cria um status diferenciado e garante o espaço político dos técnicos dentro de seus órgãos. Por isso, há resistência em disponibilizar informações não só para o público, mas às vezes até para outras áreas da administração.

É necessário frisar que a LAI regulamentou os dispositivos do art. 5º, inciso XXXIII, segundo o qual “todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade” (BRASIL, 2016), ressalvando-se aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado. Ainda, o inciso II do §3 do art. 37 dispõe que a Lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente: o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo.

Positivaram-se duas modalidades de abertura à informação para proporcionar a transparência de forma prática: a transparência ativa e a passiva. Quanto à ativa, é dever do poder público, independentemente de provocação do cidadão, fornecer informações relevantes à sociedade, mantendo disponível de forma permanente os dados, documentos e relatórios de interesse geral e coletivo, exceto os que estiverem protegidos de

forma sigilosa. Os artigos 3º, II e 8º da LAI fazem referência a essa modalidade, ao disporem, respectivamente, que: a divulgação de informações de interesse público deve ser feita independentemente de solicitações, assim como é “dever dos órgãos e entidades públicas promover, independentemente de requerimento, a divulgação de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas” (BRASIL, 2011).

Já na transparência passiva, regulada no artigo 10 da LAI, qualquer interessado poderá apresentar pedido de acesso à informações aos órgãos e entidades elencados na Lei, por qualquer meio legítimo, devendo o pedido conter a identificação do requerente e a especificação da informação requerida (BRASIL, 2011).

A fim de operacionalizar a medida, a LAI previu, no art. 45, que esses requerimentos podem ser enviados por meio eletrônico ou presencialmente. Para isso, estados e municípios, no caso, devem contar com um Serviço de Informação ao Cidadão (SIC). Além da infraestrutura on-line, os entes também devem ter estruturas físicas que permitam o atendimento presencial ao cidadão, o chamado SIC Físico. De acordo com a exegese da Lei, ratifica-se a importância do entrelaçamento entre acesso à informação de qualidade, democracia e controle social. Segundo Gruman (2012, p. 104),

A finalidade principal da transparência só pode ser alcançada mediante a conversão da informação em instrumento de ação do cidadão, o que nem sempre é algo fácil de alcançar. As duas principais dificuldades estão associadas à baixa escolarização da população brasileira, especialmente a “alfabetização digital”, e ao “hermetismo da linguagem técnica” (Culau & Fortis, 2006), daí a necessidade de utilização de uma “linguagem cidadã”, segundo a Cartilha elaborada pela CGU, garantindo a leitura fácil de informações e dados. Nesta “cultura do acesso”, a informação compreensível pertence ao cidadão e, a partir delas, as demandas sociais podem e devem ser atendidas.

Recentemente, em maio de 2019, foi publicado um relatório da entidade independente Brasil Transparente acerca do diagnóstico de efetividade de pedidos via LAI para o nível local e o impacto no controle social.

Foram realizados 105 pedidos de acesso à informação a 43 municípios brasileiros, dentre eles 22 capitais, entre os anos de 2017 e 2019. Além de a maioria das informações estarem defasadas ou incompletas, o estudo também constatou que muitos municípios não cumpriam as determinações da LAI de disponibilizar esses dados via transparência ativa.

Quanto ao município de Fortaleza, a pesquisa mostra que os pedidos sobre obras de escolas e creches foi apenas parcialmente atendido, sendo enviados apenas três dos 57 pedidos feitos. Em geral, a pesquisa constatou que 60% dos pedidos não foram atendidos ou só foram atendidos parcialmente. Nas capitais, apenas 22% das solicitações enviadas foram respondidas de forma satisfatória (BERTI et al., 2019).

Com o intuito de fazer uma relação de cotejo entre teoria (legislação) e prática e avaliar possíveis desafios à efetivação do controle social via transparência pública, o próximo tópico abordará os principais artigos da LAI sob uma perspectiva crítica, a partir de sua aplicação pelo Portal da Transparência do município de Fortaleza.

4 ALGUMAS CRÍTICAS À EXEGESE DA LAI E EXPERIÊNCIAS NO PORTAL DA TRANSPARÊNCIA DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA

Passados oito anos da promulgação da LAI, é importante fazer um balanço crítico de seus preceitos, a fim de avaliar as ações e os esforços que têm sido empreendidos para sua efetivação social. Garantir o acesso à informação está além de disponibilizar, de forma crua, dados incompreensíveis relacionados à realidade fiscal do município.

Quanto à metodologia, foi feita uma análise geral de alguns aspectos presentes no Portal, no tocante à transparência ativa, mediante acesso ao que estava disponível no site, em cotejo com a LAI. Para tanto, foram estabelecidos indicadores para guiar o acesso, tais como: acessibilidade e navegabilidade, prestação de informações básicas, estruturação das infor-

mações e controle social, e modalidades de interação e participação com o cidadão. É importante frisar que este último critério não será suficientemente elaborado neste momento de análise do trabalho, visto que o foco é se ater às informações e aos dados diretamente expostos no espaço virtual, sem uma demanda individual específica. Logo a interação e a participação com o cidadão será aferida apenas de modo inicial e tangencial, com base no que o próprio Portal oferta, por exemplo, se é possível visualizar possibilidades de contatar a administração e como fazê-lo ao acessar o Portal.

Para proceder a essas críticas, tomou-se como base pesquisa referente ao orçamento para o ano de 2018 até o primeiro semestre de 2019, sem destinar-se a uma área específica, visto que o objetivo foi aferir, nesse primeiro momento, se havia facilidade de compreender a discriminação de informações presentes no Portal do município por qualquer pessoa interessada.

Esses critérios tiveram como base estudos realizados por André Lemos e Wilson Gomes. Lemos (2004, p. 10) comenta que “a partir da ideia de um design centrado no cidadão (*citizen-centered design*) são propostas quatro categorias de avaliação: acessibilidade, otimização, navegabilidade e tratamento de erros”. Gomes (2005, p. 218) se baseia no que ele chama de graus de democracia digital, compreendidos em uma escala crescente de participação da sociedade nas instâncias de decisão governamental. Nas suas palavras:

São os cinco graus de democracia digital, correspondentes à escala de reivindicação dos modelos de democracia participativa. No primeiro grau, está a prestação de informações básicas. O segundo corresponde aos serviços oferecidos. O terceiro, a prestação de informações e contas públicas. O grau quatro corresponderia a um certo nível de democracia deliberativa, com um Estado mais poroso à participação (produção de decisão) e o grau cinco, baseado em modelos de democracia direta (sobre operacionalizar processos plebiscitários) (GOMES, 2005, p. 2018).

Quanto à navegabilidade e à acessibilidade, procurou aferir se há facilidade do cidadão em acessar o site, se este pode ser encontrado em uma busca rápida na internet e se o site da prefeitura indica de maneira clara onde acessar a transparência. Quanto a esse critério, verificou-se que o site da prefeitura conta, no canto superior direito, com uma aba denominada “transparência”, a qual encaminha para o Portal da Transparência do município. Ao lado, há também a aba de acesso à informação, que encaminha o usuário para o e-SIC, fornecendo informações de como fazer um requerimento de informação (foi elaborada uma cartilha para mostrar o passo a passo).

Entende-se que o objetivo deve ser a facilidade do cidadão em navegar pelo site, cujo layout deve ser intuitivo, a fim de não desestimular as buscas. Além disso, é importante conter um “mapa do site”, no qual seja mostrada a estrutura de funcionamento, facilitando ainda mais a experiência do cidadão, dotando-o de caráter mais educativo e explicativo. O site poderia ser um espaço para mostrar a importância desses canais. Em geral, esse indicador é satisfatório, e o Portal atende aos comandos básicos da Lei.

Quanto à prestação de informações básicas, intentou-se aferir se o Portal disponibiliza aba para contato, perguntas frequentes, formas de acesso etc. O Portal conta com essas informações, apresentando também “links úteis”, “pesquisa de satisfação”, “órgãos e endereços” e “glossário”. Há, ainda, um pequeno vídeo denominado “Guia portal”, cujo objetivo é demonstrar como fazer buscas no site.

Considera-se que o conteúdo apresentado seja bom, embora o “Guia portal”, por exemplo, não seja muito esclarecedor, e o “glossário” pudesse estar em linguagem mais acessível, citando também exemplos. O fato de o site apresentar esses canais de busca não necessariamente garante a transparência, além disso, os requisitos da LAI estão sendo atendidos apenas no sentido formal, sem que haja uma sistematização mais assertiva

e educativa.

O objetivo é traduzir informações técnicas para uma versão simplificada, não simplória para, assim, atingir o cidadão médio e facilitar sua compreensão acerca da importância da transparência na gestão fiscal, gerando interesse e fomentando o controle social e a cidadania fiscal.

Quanto à estruturação das informações, buscou-se aferir como se discriminam as informações sobre receitas, despesas, licitações, despesas com pessoal, informações sobre contratações, entre outros. Também, se os dados são dispostos de forma específica ou se é apresentado apenas o valor global, sem maiores esclarecimentos.

Saliente-se que o art. 5º da LAI prescreve que a divulgação da informação deve ser feita de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão. Isso não é exatamente o que se observa ao acessar o Portal. Ao fazer uma busca acerca das despesas por área de atuação, só é possível ter acesso aos valores cheios, sem uma demonstração de relatórios mais detalhados. Se as despesas se referem aos gastos públicos, é crucial saber as transações que foram feitas, o andamento das obras e afins. Em suma, trata-se do custo das escolhas públicas a que o cidadão tem o direito de ter acesso.

Embora a Lei não explicita que tenha de haver detalhamento, a partir da interpretação crítica da LAI, da LRF e dos demais princípios constitucionais, extrai-se que a malha administrativa deve se conformar ao melhor interesse do cidadão, em especial com base no princípio da boa administração pública. Inclusive, a falta de detalhamento da LAI é uma crítica pertinente ao seu próprio texto legal. Mencione-se, porém, que o art. 7º esmiúça um pouco mais algumas diretrizes para alcance da transparência:

Art. 7º O acesso à informação de que trata esta Lei compreende, entre outros, os direitos de obter: I – orientação sobre os procedimentos para a consecução de acesso, bem como sobre o local onde poderá ser encontrada ou obtida a informação al-

mejada; II – informação contida em registros ou documentos, produzidos ou acumulados por seus órgãos ou entidades, recolhidos ou não a arquivos públicos; III – informação produzida ou custodiada por pessoa física ou entidade privada decorrente de qualquer vínculo com seus órgãos ou entidades, mesmo que esse vínculo já tenha cessado; IV – informação primária, íntegra, autêntica e atualizada; V – informação sobre atividades exercidas pelos órgãos e entidades, inclusive as relativas à sua política, organização e serviços; VI – informação pertinente à administração do patrimônio público, utilização de recursos públicos, licitação, contratos administrativos; e VII – informação relativa: a) à implementação, acompanhamento e resultados dos programas, projetos e ações dos órgãos e entidades públicas, bem como metas e indicadores propostos; b) ao resultado de inspeções, auditorias, prestações e tomadas de contas realizadas pelos órgãos de controle interno e externo, incluindo prestações de contas relativas a exercícios anteriores (BRASIL, 2011).

As dificuldades do art. 7º estariam no plano da operacionalização e da divulgação dessas informações no âmbito prático, pois a forma como a informação será disposta influenciará consideravelmente em seu grau de transparência e de efetivo acesso e conhecimento por parte do cidadão. Por exemplo, o art. 7º, inciso III, estabelece que “informação produzida ou custodiada por pessoa física ou entidade privada decorrente de qualquer vínculo com seus órgãos ou entidades, mesmo que esse vínculo já tenha cessado” (BRASIL, 2011).

A exegese legal é bastante abrangente. Ao prescrever sobre informações produzidas por pessoa física ou entidade privada, não é possível saber do que se trata quando do acesso ao Portal. Ao fazer uma busca sobre despesas públicas, colocando o filtro “por favorecido”, exercício de 2019, aparece uma lista de nomes sem especificar se se trata de entidade privada, por exemplo, que vínculo mantém com a administração pública, se está se referindo a uma organização social ou a outra entidade. Embora haja, ao lado, o número de CPF ou CNPJ, é difícil ao cidadão médio conseguir tornar mais compreensível para seu entendimento tais informações.

Assim, entende-se que, embora cumprindo o requisito legal, o nível de transparência ainda é tímido. Se o intento é informar para comunicar e, enfim, conferir uma transparência efetiva, é necessário haver mais detalhamento no Portal.

Nesse sentido, observam-se deficiências de duas ordens: de um lado, a própria insuficiência de detalhamento das disposições legais e, de outro, intimamente interligado ao primeiro, é a forma como o Portal gere suas informações, de forma não efetivamente transparente, como se fosse “feito para não entender”.

Outro exemplo no Portal foi uma pesquisa feita por tipos de despesa da Prefeitura de Fortaleza em 2018. É possível ter acesso à lista de favorecidos e às notas de empenho, em que está especificada uma breve descrição do órgão, natureza da despesa e demais informações orçamentárias, assim como a descrição do empenho. Como dito, embora o Portal disponibilize um pequeno glossário no qual, inclusive, consta a definição de empenho, a linguagem utilizada é bastante técnica, inacessível a um cidadão comum. Seria importante uma descrição, ainda que breve, da destinação do recurso, não somente indicando a instituição de destino, mas também constar a necessidade de tal gasto pela administração pública.

Além disso, há o fato de haver um quadro que indica “valor empenhado”, “valor liquidado” e “valor pago”. Ao usuário, seria interessante ter uma definição sobre cada um desses aspectos, demonstrativo de como ocorre o processo e o processamento da despesa, e os caminhos para se chegar a ela, a fim de tornar a informação mais compreensível. Ao disponibilizar tais informações no Portal e para garantir transparência, é necessário munir o usuário da possibilidade de cruzar as informações que lá estão dispostas, explicitando melhor o tipo de serviço prestado, o motivo efetivo e o objetivo do gasto, afinal.

Assim, uma forma de auxiliar a navegação e a acessibilidade do usuário seria a possibilidade de disponibilização pelo site de relatórios em PDF detalhados para cada tipo de despesa elencada. Atualmente, só é

possível gerar um arquivo PDF geral, sem maiores especificações.

É importante mencionar que, em estudo comparado sobre acesso à informação, liberdade e internet elaborado pela Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura (Unesco), comitês específicos e ministros da Justiça da Commonwealth³ estabeleceram alguns princípios estruturais que caracterizam um regime de direito à informação. Destacam-se a necessidade de máxima divulgação e a obrigação dos órgãos públicos de divulgar informações essenciais. Assim prescreve o princípio 2 da ONU:

A liberdade de informação implica que os órgãos públicos publiquem e divulguem amplamente documentos de interesse público significativo, como por exemplo informações operacionais sobre o funcionamento do órgão público e o conteúdo de eventuais decisões ou políticas que afetem a população (MENDEL, 2009, p. 34).

Mais uma vez questiona-se a exegese da LAI, em relação à carência de detalhamento, mediante o volume de conteúdo do art. 7º, assim como uma crítica à modalidade de transparência passiva, prevista também na lei, como um possível óbice ao acesso à informação e ao controle social. Sob essa perspectiva, Mendel (2009, p. 34) preleciona que,

Para efetivar o direito a informação na prática, não basta simplesmente exigir que os órgãos públicos atendam pedidos de informação. O acesso efetivo para muitas pessoas depende de que esses órgãos publiquem e divulguem, efetivamente, voluntariamente, de forma pró-ativa, sem necessidade de requisição, categorias-chave de informação, mesmo na ausência de um pedido. Isso é refletido em uma série de declarações internacionais.

Esses são alguns aspectos críticos da LAI, assim como alguns exemplos presentes no Portal, para indicar que ainda existem ruídos de comunicação na transmissão de informações públicas. A falta de sistema-

³ Commonwealth refere-se a um conjunto de 54 países provenientes das regiões da África, da Ásia, das Américas, do Caribe, da Europa e do Pacífico, que formam, livremente, uma comunidade intergovernamental, com o intuito de apoiarem-se mutuamente na busca por, dentre outros objetivos, promoção da democracia, desenvolvimento, direitos humanos, multilateralismo e paz mundial.

tização e de padronização, o uso frequente de linguagem técnica e uma postura estanque do poder público da realidade obstaculizam o fomento ao controle social e a promoção de uma cidadania fiscal.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O processo de democratização do poder e da sociedade é permanente e não se faz de forma linear e sem percalços. Construir valores de liberdade, igualdade e cidadania pressupõe o desenvolvimento e o amadurecimento de outros direitos, diretamente interligados, destacando-se o direito à informação e à transparência pública.

A interação entre democracia e direito à informação constitui pressuposto essencial para efetivar o controle social. O acesso à informação, em especial neste século, de incorporação das novas tecnologias da informação e da comunicação, notadamente da internet, é pré-requisito basilar para a arquitetura de uma sociedade do conhecimento inclusiva.

Diante da costura teórico-doutrinária deste trabalho, constatou-se que LAI e LRF apresentam muitas convergências e devem atuar de forma integrada. Contudo, em que pesem os inegáveis avanços, a própria Lei pode constituir empecilhos à concretização da transparência efetiva.

No que se refere à parte empírica, com a consulta aos portais da transparência, confirma-se que estes apresentam problemas, como falta de detalhamento de informações essenciais: em que determinado tipo de recurso foi gasto, como foi a escolha de sua aplicação e como são explicadas as porcentagens presentes.

Contudo, como a LAI não enfatiza como essas informações devem ser disponibilizadas, em tese, os portais estariam cumprindo o requisito da transparência. Por essa razão, depreende-se uma insuficiência de regulação normativa presente na própria Lei para atender aos requisitos da informação e da transparência, em que pese a dicção do art. 7º.

Sugere-se que a LAI deveria ser mais detalhada em alguns aspectos

essenciais, como: opções para que o usuário acesse dados de forma traduzida ao universo leigo, possa encontrar os dados brutos e entender do que se trata, que o Portal explicita os critérios de classificação de rubricas, o empenho e que discrimine o destino do recurso utilizado: o quanto foi realizado em benefício do próprio órgão público, quanto foi enviado a entidades privadas, procedendo-se, conforme a Lei, a uma atualização das informações quase em tempo real.

Garantir o acesso à informação e a sua tradução em conhecimento, a concretização da transparência e o controle social, perpassa por erigir, inicialmente, um arcabouço normativo claro, factível, com maiores detalhes e sistematizações. Ainda que uma lei não possa esgotar tudo isso, é importante que sejam feitas recomendações aos órgãos no sentido de operacionalizar melhor seus sites e portais, gerindo a informação de forma cuidadosa.

Nessa perspectiva, é de fundamental importância maior fiscalização dos órgãos públicos para aferir se a transparência vem sendo cumprida, levando em consideração indicadores e critérios de análise em que o usuário tenha acesso a dados traduzidos em linguagem clara e de fácil acesso.

Assim, a existência formal da Lei não garante a concretização do direito à informação, no plano fático, visto que o objetivo de garantir acesso à informação deve ser estabelecer pontes de diálogo com o outro, alcançando-se uma comunicação de qualidade. A garantia de cumprimento da legislação demanda políticas públicas sérias, reflexivas e avaliações permanentes com o real intuito de garantir direitos.

REFERÊNCIAS

BERNARDES, M. B. **Democracia na sociedade informacional**: o desenvolvimento da democracia digital nos municípios brasileiros. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011. Disponível em: <https://bit.ly/318MKjP>. Acesso em: 17 fev. 2020.

BERTI, B. *et al.* **Diagnóstico de efetividade de pedidos via LAI para nível local e o impacto no controle social.** São Paulo: Transparência Brasil, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2Yspc7V>. Acesso em: 23 fev. 2020.

BITTENCOURT, C. M., RECK, J. R. Interações entre direito fundamental à informação e democracia para o controle social: uma leitura crítica da LAI a partir da experiência dos portais de transparência dos municípios do Rio Grande do Sul. **Revista de Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 23, n. 3, p. 126-153, 2018.

BOBBIO, N. **Democracia e segredo.** São Paulo: Editora Unesp, 2015.

BRASIL. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado.** Brasília, DF: Presidência da República, 1995.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: <https://bit.ly/2Nniv0n>. Acesso em: 17 jun. 2019.

BRASIL. **Lei Federal nº 12.527, de 18 de novembro de 2011.** Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2011. Disponível em: <https://bit.ly/2VuOn7L>. Acesso em: 17 jun. 2019.

BRASIL. **Manual da Lei de Acesso à Informação para Estados e Municípios.** Brasília, DF: Controladoria-Geral da União, 2013. Disponível em: <https://bit.ly/3hXfWA6>. Acesso em: 19 jun. 2019.

BRASIL. **Lei de acesso à informação**: cartilha de orientação ao cidadão. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2012.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 2016. Disponível em: <https://bit.ly/2BurwII>. Acesso em: 13 jun. 2019.

CAVALCANTE, D. L. Os danos provenientes da tributação oculta: cidadania fiscal e transparência. *In*: CARVALHO, P. B. (org.). **Direito Tributário e os novos horizontes do processo**. São Paulo: Noeses, 2015. v. 1, p. 371-385.

CAVALCANTE, D. L.; FERNANDES, A. D. Administração fiscal dialógica. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 277, n. 3, p. 49-70, 2018.

DAMATTA, R. **Sumário Executivo**: pesquisa diagnóstico sobre valores, conhecimento e cultura de acesso à informação pública no Poder Executivo Federal Brasileiro. Brasília, DF: Controladoria-Geral da União, 2011. Disponível em: <https://bit.ly/2BylSz7>. Acesso em: 18 fev. 2020.

GOMES, W. A. Democracia digital e o problema da participação civil na decisão política. **Revista Fronteira: Estudos Midiáticos**, São Leopoldo, v. 7, n. 3, p. 214-222, 2005.

GRUMAN, M. Lei de Acesso à Informação: notas e um breve exemplo. **Revista Debates**, Porto Alegre, v. 6, n. 3, p. 97-108, 2012.

LAPORTE, T.; DEMCHAK, C.; FRIIS, C. Webbing governance: national differences in constructing the face of public organizations. *In*: GARSON, G. (ed.). **Handbook of public information systems**. New York: Marcel Dekker Publishers, 2000.

LEMOS, A. *et al.* Cidade, tecnologia e interfaces: análise de interfaces de portais governamentais brasileiros. Uma proposta metodológica. **Revista Fronteiras: Estudos Midiáticos**, São Leopoldo, v. 6, n. 2, p. 117-136, 2004.

LIMBERGER, T. Transparência administrativa e novas tecnologias: o dever de publicidade, o princípio de ser informado e o princípio democrático. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 244, p. 248-263, 2007.

LUHMANN, N. **A realidade dos meios de comunicação**. São Paulo: Paulus, 2005.

MEDAUAR, O. **Direito administrativo moderno**. 15. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MENDEL, T. **Liberdade de informação: um estudo de direito comparado**. 2. ed. Brasília: Unesco, 2009.

MEZZAROBA, O.; BERNIERI, J.; CLERILEI, B. **Os desafios da governança no novo século, as reformas estatais e a accountability**. In: ROVER, A. J.; GALINDO, F.; MEZZAROBA, O. *Direito, governança e tecnologia: princípios, políticas e normas do Brasil e da Espanha*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2014.

MOREIRA, J. B. G. **Direito administrativo: da rigidez autoritária à flexibilidade democrática**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

PETREI, H. **Presupuesto y control: pautas de reforma para América Latina**. Washington, DC: Banco Interamericano de Desarrollo, 1997.

ROSE-ACKERMAN, S.; PALIFKA, B. J. **Corruption and government**. 2. ed. Cambridge: Cambridge University Press, 2016.

SCHWAB, K.; DAVIS, N. **Aplicando a quarta Revolução Industrial**. São Paulo: Edipro, 2018.

STIGLITZ, J. **On liberty, the right to know, and the public discourse: the role of transparency in public life**. Oxford, UK: Oxford Amnesty Lecture, 1999. Disponível em: <https://bit.ly/2NpTqBW>. Acesso em: 19 fev. 2020.

TABORDA, M. O princípio da transparência e o aprofundamento dos caracteres fundamentais no direito brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 230, p. 251-279, 2002.

TEIXEIRA, E. C. **O local e o global: limites e desafios da participação cidadã**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2002.

Regras para envio de artigos ao Conselho Editorial da Revista Controle – Doutrina e Artigos

A Revista Controle – Doutrina e Artigos é uma publicação do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE). Os artigos publicados na Revista devem abordar assuntos relacionados às seguintes áreas: Direito Constitucional, Direito Administrativo, Finanças Públicas, Controle Externo, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei de Licitações e Contratos, Políticas Públicas, Processo Administrativo, Contabilidade Pública, Auditoria Operacional, de Gestão e de Processos e temas afins.

SUBMISSÃO E CADASTRO ONLINE

1 As submissões de artigos à Revista Controle – Doutrina e Artigos são realizadas exclusivamente via plataforma eletrônica própria, OJS (Open Journal Systems), por meio do seguinte link:

<<https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA>>;

2 O cadastro no sistema e posterior acesso, por meio de login e senha, são obrigatórios para a submissão de artigos, bem como para acompanhar o processo editorial em curso;

3 Para o cadastro de novos usuários, o acesso pode ser realizado por meio do banner fixo da Revista Controle, localizado na margem direita do site institucional do Tribunal de Contas do Estado (<<http://www.tce.ce.gov.br>>) ou, ainda no mesmo site, pelo menu “Comunicação”, em seguida pela aba “Publicações”, na sequência pela aba “Revista Controle” e, por último, pela aba “Submissões Online”;

4 Os novos usuários também podem realizar o cadastro por meio do seguinte link: <<https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/user/register>>;

5 Na plataforma de cadastro, no campo “Metadados”, deve(m) ser apresentado(s) o(s) nome(s) completo(s) do(s) autor(es), acompanhado(s) de breve currículo, relatando a experiência acadêmica e/ou profissional, endereço, números de telefones e e-mails; e

6 Os usuários já cadastrados na plataforma da Revista não precisam criar um novo login e senha.

PADRONIZAÇÃO DOS ARTIGOS (DIRETRIZES PARA AUTORES)

1 O artigo pode ser submetido em português, inglês ou espanhol;

2 A estruturação do texto do artigo deve se adequar às exigências de um trabalho científico, contendo: introdução, desenvolvimento, conclusão/considerações finais e referências bibliográficas (os tópicos do texto podem receber designações diferentes);

3 Para os artigos com pesquisas empíricas, sugere-se a seguinte estrutura: título no idioma do artigo, título em inglês, resumo, palavras-chave, *abstract*, *keywords*, introdução, fundamentação teórica, metodologia da pesquisa, resultados da pesquisa, análise e discussão dos resultados, considerações finais (principais conclusões, limitações da pesquisa e recomendações para estudos posteriores) e as referências bibliográficas;

4 O artigo deve ser escrito em linguagem clara e objetiva. O autor deve evitar a linguagem coloquial, jargões da área e termos técnicos sem a devida explicação;

5 O artigo deve ser submetido à revisão de grafia de sua língua original, pois textos com problemas dessa natureza poderão ser rejeitados pelos Editores;

6 Para redação e apresentação do texto é requerida a sua adequação às normas da Associação Brasileira de Normas e Técnicas – ABNT (NBRs 6022/2018, 6023/2018, 6024/2012, 6028/2003 e 10.520/2002);

7 Os Editores podem sugerir alterações do artigo, tanto no que se refere ao conteúdo da matéria, quanto em relação à adequação do texto às normas de redação e apresentação da ABNT (NBRs 6022/2018, 6023/2018, 6024/2012, 6028/2003 e 10.520/2002);

8 Quando o trabalho for escrito por vários autores, é preciso ordená-los de acordo com a contribuição de cada um, com o autor principal em primeiro lugar. Caso seja adotado outro procedimento, os autores deverão explicitar a razão;

9 Não serão permitidas alterações (inclusão e substituição) na autoria dos artigos após a etapa de *double blind review* (revisão duplo-cega);

10 A fundamentação teórica deve ser consistente, com pesquisa bibliográfica atualizada e realizada em periódicos nacionais e internacionais renomados na área de conhecimento;

11 Os artigos devem ter, no mínimo, 10 e, no máximo, 20 páginas, incluindo quadros, tabelas, gráficos, figuras, mapas, notas e referências;

12 O título do artigo deve ser apresentado em seu idioma original e em inglês, escrito em negrito, centralizado e em letras caixa-baixa. O título em inglês deve constar logo abaixo do título no idioma original. Procede-se de forma idêntica à apresentação do resumo, imediatamente acompanhado das palavras-chave, em seus idiomas originais e em inglês (*abstract* e *keywords*);

13 O título do artigo deve ter no máximo 20 (vinte) palavras. Os resumos em português, inglês ou espanhol devem conter no máximo 10 (dez) linhas e ser indicadas de 3 (três) a 5 (cinco) palavras-chave nos mesmos idiomas para indexação;

14 O resumo em inglês (*abstract*) deverá ser uma tradução fiel do resumo no idioma original do artigo, assim como as palavras-chave (*keywords*);

15 O resumo deve ressaltar, no mínimo, o objetivo, o método de pesquisa e os principais resultados do trabalho;

16 Não deve haver, em hipótese alguma, identificação do(s) autor(es) no corpo do trabalho e no arquivo de submissão. Recomenda-se utilizar a ferramenta “Inspeccionar Documento”, como exemplo de submissão na extensão “doc”, para verificar e excluir propriedades ocultas e/ou informações pessoais do arquivo;

17 O arquivo deve ser digitado em qualquer processador de texto (ex.: MS-Word, LibreOffice, Google Docs etc.), não podendo ultrapassar 2MB;

18 O texto deve ser escrito em fonte Times New Roman, tamanho 12, em espaçamento simples e alinhamento justificado, com exceção das referências bibliográficas, que devem estar alinhadas à esquerda;

19 Nos parágrafos, o recuo especial da primeira linha é de 1,25cm e não há espaçamento entre eles;

20 O layout da página deve ser feito em papel A4 (29,7 x 21 cm), com margens: superior (3 cm), esquerda (3 cm), inferior (2 cm) e direita (2 cm);

21 As seções do artigo devem ser escritas em caixa alta e os subtítulos em caixa baixa, ambos em negrito e com a numeração arábica correspondente;

22 O resumo no idioma original do artigo, o *abstract*, as notas de rodapé, as citações longas, assim como as ilustrações, devem ser incluídos no documento principal, na sequência em que aparecem no texto (e não ao final do documento), escritos em fonte com tamanho 10;

23 A identificação da(s) ilustração(ões) deve aparecer na parte superior precedida da palavra designada (quadro, tabela, figura, gráfico, mapa, imagem e outros), seguida de seu número de ordem de ocorrência no texto, em algarismos arábicos, travessão e do respectivo título. Na parte inferior da ilustração, é obrigatório indicar a fonte consultada, ainda que seja uma produção do(s) próprio(s) autor(es), assim como as legendas, notas e outras informações necessárias à sua compreensão, se houver. A ilustração deve ser citada no texto;

24 A definição da(s) ilustração(ões) deve estar em alta qualidade para visualização e leitura, assim como o tamanho utilizado da fonte. A Revista Controle – Doutrina e Artigos é impressa em tonalidade monocolor (preta), logo as ilustrações que apresentem cores devem ser modificadas para visualização nas tonalidades preta e cinza;

25 Negritos devem ser utilizados apenas em títulos e subtítulos;

26 Palavras estrangeiras devem ser grafadas em itálico, enquanto neologismos ou acepções incomuns entre “aspas”;

27 As notas devem ser evitadas; quando utilizadas devem ser breves, servindo para explicar ou esclarecer o texto, de maneira sucinta, e não se confundirem com a referência utilizada; devem vir ao final da página em que aparecem, preferencialmente, com numeração sequencial em algarismos arábicos, devendo figurar: último sobrenome do(s) autor(es), ano e indicação de volume, capítulo e página (quando for o caso);

28 As URLs para as referências devem ser informadas no texto, sempre que possível;

29 As citações e referências devem seguir as normas da Associação Brasileira de Normas e Técnicas – ABNT (NBR 10520/2002 e NBR 6023/2018), sendo cuidadosamente conferidas pelo(s) autor(es), e suas fontes precisam constar no próprio corpo do texto, conforme os exemplos seguintes:

a) Citação direta:

Sobrenome de um autor:

Segundo Fulano (ano, página), “entende-se que ...”, ou “Entende-se que ...” (FULANO, ano, página).

Sobrenome de dois autores:

Conforme Fulano e Sicrano (ano, página), “entende-se que ...”, ou “Entende-se que ...” (FULANO; SICRANO, ano, página).

Sobrenome de três autores:

De acordo com Fulano, Sicrano e Beltrano (ano, página), “entende-se que ...”, ou “Entende-se que ...” (FULANO; SICRANO; BELTRANO, ano, página).

Sobrenome de mais três autores:

Na acepção de Fulano et al. (ano, página), “entende-se que ...”, ou “Entende-se que ...” (FULANO et al., ano, página).

b) Citação indireta (Exclui-se apenas a numeração da página):

Sobrenome de um autor:

Segundo Fulano (ano), “entende-se que ...”, ou “Entende-se que ...” (FULANO, ano).

Sobrenome de dois autores:

Fulano e Sicrano (ano) entendem que ...”, ou “Entende-se que ...” (FULANO; SICRANO, ano).

Sobrenome de três autores:

Fulano, Sicrano e Beltrano (ano) entendem que ...”, ou “Entende-se que ...” (FULANO, SICRANO; BELTRANO, ano).

Sobrenome de mais três autores:

Fulano et al. (ano) entendem que ...”, ou “Entende-se que ...” (FULANO et al., ano).

c) Citações de diferentes autores:

Ex.: Texto...(LAKATOS; MARCONI, 2017; BARDIN, 2011; OLIVEIRA et al., 2012).

ATENÇÃO:

Ao final do artigo, o texto deverá conter uma lista com as referências completas dos documentos utilizados pelo(s) autor(es) para seu embasamento teórico.

As referências deverão ser apresentadas em ordem alfabética e alinhadas à esquerda. Toda referência citada no artigo deve constar na lista de referências bibliográficas apresentadas no final do artigo e vice-versa.

As obras devem ser referenciadas em parte ou no todo, em formato impresso ou digital, conforme os exemplos na sequência:

d) Artigo ou matéria de revista, boletim etc.:

NORRIS, D. F.; REDDICK, C. G. Local e-government in the United States: transformation or incremental change? **Public Administration Review**, v. 73, n. 1, p. 165-175. 2013.

VIEIRA, P. R. Em busca de uma teoria de descentralização. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 46, n. 5, p. 1409-1425, set./out. 2012.

e) Livro:

SCHINDLER, P. S; COOPER, D. R. **Métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2016.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

f) Monografias/dissertações/teses:

AKUTSU, L. **Sociedade da informação, accountability e democracia delegativa**: investigação em portais eletrônicos no Brasil. 2002. 152 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Núcleo de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal da Bahia (UFBA), Salvador, 2002.

PLATT NETO, O. A. **Construção de um modelo para avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal com vistas a favorecer o controle social**. 2005. 348 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Florianópolis, 2005.

g) Parte de Monografia:

QUINTIERE, Marcelo de Miranda Ribeiro. A importância da dimensão ambiental nas contas públicas: alguns temas para análise no Tribunal de Contas de Santa Catarina. In: **Concurso de Monografia do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina**, 1, 2006, Florianópolis. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina: contas públicas: transparência, controle social e cidadania. Florianópolis: TCE, 2006. p. 73-147.

h) Trabalho apresentado em anais de eventos (congressos, simpósios, encontros, colóquios, seminários):

PINHO, J. A. G. de; SACRAMENTO, A. R. S. Transparência na Administração Pública: o que mudou depois da lei de responsabilidade fiscal? Um estudo exploratório em seis municípios da região metropolitana de Salvador. In: ENCONTRO

DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA, 1., 2004, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: EnAPG, 2004. p. 1-13.

SANTANA, G. A. da S. et al. A representação social na interpretação de um sonho de cidade coletivamente construído. In: COLÓQUIO INTERNACIONAL SOBRE PODER LOCAL, XII, Salvador. **Anais...** Salvador: UFBA, 2012. p. 1-17.

SANTIN, J. R. O tratamento histórico do poder local no Brasil e a gestão democrática municipal. In: SEMINÁRIO NACIONAL MOVIMENTOS SOCIAIS, PARTICIPAÇÃO E DEMOCRACIA, 2., 2007, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis, 2007. p. 323-340.

i) Trabalhos em meio eletrônico:

ROCHA, H. H. N. Transparência e accountability no Estado Democrático de Direito: reflexões à luz da lei de acesso à informação. **Revista do TCE/MG**, n. esp., 2012. Disponível em: <<http://revista.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/1682.pdf>>. Acesso em: 01 set. 2013.

WEST, D. M. **Assessing e-government**: the internet, democracy, and service delivery by state and federal governments. Providence, USA: Brown University, September, 2000. Disponível em: <<http://www.insidepolitics.org/egovtreport00.html>>. Acesso em: 25 ago. 2013.

j) Legislação:

BRASIL. **Lei Complementar nº 4320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília: Presidência da república, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>. Acesso em: 09 jan. 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.784**, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm>. Acesso em: 16 out. 2019.

k) Jurisprudência:

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 016/2002-TCU-Plenário**. Relator: Ministro Ubiratan Aguiar. Brasília, 30 de janeiro de 2002. Diário Oficial de União, 15 de fev. 2002.

POLÍTICA EDITORIAL

1 Os artigos devem ser submetidos à Revista Controle – Doutrina e Artigos pelo(s) próprio(s) autor(es);

2 O artigo deve ser inédito no Brasil ou em outro país, não sendo considerada quebra de ineditismo uma versão preliminar apresentada em anais de eventos científicos nacionais e/ou internacionais;

3 O artigo não pode ser submetido à avaliação simultânea em outro periódico;

4 Após a submissão do artigo, o sistema envia uma mensagem de confirmação para o(s) autor(es) e, ao mesmo tempo, para os Editores, avisando-lhes da nova submissão;

5 O(s) autor(es) com um artigo em processo de avaliação não deve(m) submeter outro até receber a avaliação final da submissão;

6 O artigo submetido à Revista Controle – Doutrina e Artigos será avaliado primordialmente quanto a seu mérito científico;

7 Os artigos passam pela primeira etapa, o “Desk Review”, em que os Editores verificam se o artigo se ajusta à linha editorial da Revista Controle – Doutrina e Artigos, se há uma contribuição teórica-empírica, e se está de acordo com o formato indicado. Essa etapa pode durar até 2 (dois) meses, tendo como resultado a rejeição da submissão ou sua seleção para continuar no processo de avaliação;

8 Os Editores podem, independentemente da oitiva do Conselho Editorial, devolver ao(s) autor(es) os artigos que não atenderem aos requisitos vigentes;

9 As avaliações são feitas em formulários de avaliação padronizados, havendo espaço para comentários personalizados, que são encaminhados ao(s) autor(es) após as avaliações;

10 O artigo passa pela avaliação *double blind review* (revisão duplo-cega), sendo analisado por, pelo menos, 2 (dois) avaliadores (pareceristas) externos às cegas (sem a identificação de autoria e dos pareceristas) para a emissão dos pareceres. A dupla avaliação por pares garante o anonimato tanto dos autores quanto dos pareceristas;

11 A avaliação considera: a relevância do artigo; a estrutura textual; a coerência entre a introdução e a problematização; a relevância do referencial teórico; o rigor dos métodos e técnicas de pesquisa; a análise e a discussão consistente de dados (quando aplicável); e as conclusões/considerações finais;

12 Os Editores emitem o parecer de desempate, em situações de divergência entre os pareceristas, ou podem encaminhar para um terceiro parecerista;

13 No caso de “Revisões Requeridas”, será dada ciência ao(s) autor(es) para justificar(em) a manutenção da forma original ou para efetuar(em) as correções em, no máximo, 15 dias. A nova versão do documento poderá ser novamente encaminhada aos pareceristas para sua revisão ou analisada pelos Editores para verificação do atendimento das “Revisões Requeridas” pelos pareceristas;

14 No caso de parecer pela “Rejeição” por 2 (dois) pareceristas, o artigo é imediatamente excluído do processo de avaliação, com posterior comunicação ao(s) autor(es);

15 Compete aos Editores analisar as razões do(s) autor(es) nas situações em que o parecer for pela “Rejeição” ou “Revisões Requeridas”;

16 O(s) autor(es) pode(m) reenviar os artigos devolvidos, desde que efetuadas as modificações necessárias nos prazos estabelecidos pelos Editores;

17 A critério dos Editores, é possível haver uma segunda rodada de correções, an-

tes de o artigo ser aceito definitivamente; ou, também, pode haver a possibilidade de as correções não terem sido satisfatoriamente realizadas. Nesse último caso, o artigo é rejeitado;

18 Sendo aceito o artigo, os Editores enviam um comunicado ao(s) autor(es) pelo sistema para, em seguida, iniciar o processo de edição, que leva aproximadamente 1 (um) mês;

19 Os artigos selecionados para publicação são encaminhados à revisão estilística, linguística e gramatical, normalização, indexação, bem como à produção gráfica e eletrônica, sujeitando-se aos ajustes necessários, a critério dos Editores, desde que não impliquem alteração do sentido;

20 Antes da publicação definitiva, o(s) autor(es) recebe(m) um e-mail com um link da versão do artigo pós-correções para fazer(em) uma última revisão do formato e emitir(em) sua aquiescência final;

21 Quando uma edição é publicada, os Editores enviam um e-mail com um link de acesso a todos os associados cadastrados na plataforma da Revista Controle – Doutrina e Artigos;

22 Não será publicado, no mesmo semestre, mais de um artigo de um autor, independentemente da posição deste na autoria do trabalho;

23 O(s) autor(es) terá(ão) a submissão de seu(s) artigo(s) automaticamente recusada, caso não aceite(m) ou descumpra(m) a declaração de direitos autorais do periódico;

24 No Sistema OJS são registrados a data de entrada e os passos do processo de avaliação e editoração do artigo, de forma que o(s) autor(es) pode(m) acompanhar o status de seu artigo automaticamente pela plataforma;

25 A duração do processo de publicação dos artigos adequados às normas editoriais é estimada entre a data de submissão e a data de lançamento da edição da Revista Controle – Doutrina e Artigos; e

26 Cada autor receberá, sem nenhum ônus, 3 (três) exemplares do número da Revista Controle – Doutrina e Artigos em que foi publicado o seu trabalho.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO CEARÁ
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTAS E GESTÃO PÚBLICA MINISTRO PLÁCIDO CASTELO

RUA SENA MADUREIRA, 1047 - CENTRO
CEP: 60.055-080 - FORTALEZA - CEARÁ



revistacontrole.tce.ce.gov.br



[/tceceara](#)